



FACULTAD DE DERECHO

# EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD EN DERECHO TRIBUTARIO

**ANA BELÉN MACHO PÉREZ**

Tesis que presenta **Ana Belén Macho Pérez**, para la obtención del grado de Doctor, bajo la dirección de la Prof. Dra. **Antonia Agulló Agüero**, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Pompeu Fabra.

Barcelona, diciembre 2005



Para mis padres y hermanos.  
Y para ti, Jorge, por estar siempre ahí.



*“Todo lo arrastra y pierde este incansable  
Hilo sutil de arena numerosa.  
No he de salvarme yo, fortuita cosa  
Del tiempo, que es materia deleznable”*

Jorge Luis Borges (1899-1986)

*“El presente sólo se forma del pasado,  
y lo que se encuentra en el efecto estaba ya en la causa”*

Henri Bergson (1859-1941)



# ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS.....</b>	<b>13</b>
<b>INTRODUCCIÓN. JUSTIFICACIÓN Y OBJETO DEL ESTUDIO .....</b>	<b>19</b>
<b>CAPÍTULO PRIMERO. PRECISIONES DE DERECHO INTERTEMPORAL EN LA TEORÍA DE LA NORMA.....</b>	<b>33</b>
<b>I. DIMENSIÓN TEMPORAL DE LAS NORMAS JURÍDICAS .....</b>	<b>33</b>
<b>A. <i>La doble coordinada temporal de las normas</i> .....</b>	<b>34</b>
1. Ámbito temporal de vigencia y ámbito temporal de eficacia de la norma.....	34
2. Intervalo temporal de existencia jurídica y ámbito temporal de aplicabilidad.....	43
<b>B. <i>Límites del intervalo de existencia jurídica de la norma</i> .....</b>	<b>45</b>
1. Inicio del intervalo de existencia jurídica: la fecha de publicación .....	46
2. Final del intervalo de existencia jurídica de la norma .....	52
a) La derogación.....	53
b) Las normas temporales. Delimitación respecto de las normas transitorias o coyunturales.....	67
c) La anulación como causa de cese de las normas (remisión).....	70
3. Intervalo de existencia jurídica de las normas tributarias.....	72
a) La publicación de normas tributarias .....	73
b) La derogación de normas tributarias .....	77
c) Las normas tributarias de carácter temporal.....	81
<b>C. <i>Ámbito temporal de aplicabilidad de las normas</i>.....</b>	<b>87</b>
1. Delimitación conceptual: la distinción entre aplicabilidad <i>directa e indirecta</i> .....	87
2. Determinación del ámbito temporal de aplicabilidad directa .....	91
a) La fecha de entrada en vigor como elemento interpretativo: entrada en vigor de normas tributarias.....	93
b) Cláusulas específicas sobre aplicabilidad temporal y configuración interna de la norma .....	107
<b>D. <i>La disociación entre el intervalo de existencia jurídica y el ámbito temporal de aplicabilidad de las normas</i> .....</b>	<b>108</b>
1. Retroactividad.....	109
a) Retroactividad expresa .....	110
b) Retroactividad implícita.....	111
c) Crítica a la supuesta retroactividad “natural” o “tácita” de determinadas categorías de normas (remisión).....	112
2. Ultraactividad.....	114
<b>II. EL DERECHO TRANSITORIO Y EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD .....</b>	<b>115</b>
<b>A. <i>Sucesión normativa y conflicto intertemporal de normas</i> .....</b>	<b>115</b>
1. Los criterios de aplicabilidad de normas .....	117
2. El objeto de regulación del Derecho transitorio .....	119
<b>B. <i>Las normas de Derecho transitorio: características generales</i> .....</b>	<b>123</b>
<b>C. <i>El principio de irretroactividad: antecedentes históricos, formulación y fundamento</i> .....</b>	<b>127</b>
1. De los orígenes en el Derecho antiguo a su adopción constitucional .....	127
2. Las dos vertientes o planos del principio de irretroactividad.....	135
a) La regla general de irretroactividad en el plano de la aplicación normativa.....	135
b) El principio constitucional de irretroactividad en el plano de la producción normativa.....	141
<b>D. <i>El concepto de retroactividad: elaboración doctrinal</i> .....</b>	<b>144</b>
1. Concepción romanista de las “ <i>causae finitae</i> ” y de los “ <i>facta praeterita</i> ” .....	147
2. Las doctrinas monistas: elaboración de un concepto unívoco y apriorístico de retroactividad.....	149
a) Doctrina de los derechos adquiridos.....	149
b) La teoría de SAVIGNY .....	155
c) La teoría de las situaciones jurídicas (DUGUIT, JÉZE).....	156
d) La doctrina de los “ <i>facta praeterita</i> ” .....	158
e) Teoría de ROUBIER: distinción entre efecto retroactivo y efecto inmediato.....	161
3. La distinción de grados o clases de retroactividad .....	163
a) Retroactividad de grados fuerte y débil (SAVIGNY, DERNBURG) .....	166
b) Retroactividad de grados máximo, medio y mínimo (DE CASTRO) .....	167
4. Formulación del concepto de retroactividad en la Teoría general del Derecho.....	170
5. Aproximación conceptual .....	174
a) Retroactividad versus eficacia inmediata .....	174
b) Distinta intensidad de la retroactividad. Revisión de actos y sentencias .....	179
c) Necesaria diferenciación normativa .....	180

**CAPÍTULO SEGUNDO. EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD COMO REGLA EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS..... 185**

I.	EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD COMO REGLA GENERAL SUPLETORIA SOBRE APLICABILIDAD TEMPORAL.....	185
A.	<i>Su carácter de regla sobre aplicabilidad temporal.....</i>	185
B.	<i>El principio de irretroactividad en el Código Civil: presunción general de no retroactividad.....</i>	188
C.	<i>El principio de irretroactividad en la nueva Ley General Tributaria y el referente del Statuto del Contribuyente italiano.....</i>	191
D.	<i>El carácter supletorio de la regla general de irretroactividad.....</i>	197
1.	Prevalencia de las cláusulas <i>ad hoc</i> sobre aplicabilidad temporal.....	197
2.	La retroactividad implícita: análisis crítico de los supuestos de retroactividad “natural” o “tácita”.....	201
a)	Retroactividad de las normas interpretativas.....	202
b)	Análisis crítico de otros supuestos de “retroactividad natural”.....	207
3.	Las disposiciones <i>ad hoc</i> de solución de conflictos intertemporales.....	209
a)	Delimitación general.....	210
b)	Reglas de solución de conflictos intertemporales de carácter supletorio.....	213
II.	FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD COMO REGLA DE APLICACIÓN.....	232
A.	<i>Fundamento constitucional de la irretroactividad como regla general y supletoria.....</i>	232
B.	<i>Fundamento constitucional de la retroactividad como excepción a la regla general.....</i>	235
III.	DETERMINACIÓN DE LA LEY APLICABLE EN MATERIA TRIBUTARIA.....	237
A.	<i>Disposiciones transitorias en materia tributaria.....</i>	238
1.	Disposiciones transitorias en el ámbito tributario sustantivo.....	241
a)	Disposiciones transitorias relativas a la norma tributaria principal.....	241
b)	Disposiciones transitorias en materia de obligaciones tributarias materiales distintas a la principal.....	253
c)	Disposiciones transitorias particulares en materia de responsabilidad.....	262
d)	Disposiciones transitorias particulares en materia de prescripción tributaria.....	262
2.	Disposiciones transitorias en el ámbito tributario procedimental.....	265
B.	<i>Determinación de la ley aplicable en ausencia de disposición: la concreción del principio de irretroactividad.....</i>	271
1.	El concepto de retroactividad en la aplicación de las normas tributarias.....	272
a)	La retroactividad de las normas tributarias sustantivas.....	273
b)	Eficacia inmediata y ultraactividad de las normas tributarias sustantivas.....	295
c)	Retroactividad, eficacia inmediata y ultraactividad de las normas tributarias procedimentales.....	298
2.	Diversidad de criterios para determinar la ley aplicable en ausencia de disposición.....	300
a)	Criterios adoptados en relación con la norma tributaria principal.....	301
b)	Criterios adoptados en relación con normas tributarias sustantivas distintas a la principal.....	304
c)	Criterios adoptados en materia de prescripción.....	314
3.	Análisis crítico de la regla del “devengo” y del “inicio del período impositivo”: limitación de su ámbito de aplicación.....	323
4.	Conclusión: con carácter general, exclusión de la retroactividad estricta y admisibilidad de la “eficacia inmediata” de las normas tributarias.....	328

**CAPÍTULO TERCERO. EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IRRETROACTIVIDAD EN LA PRODUCCIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS..... 337**

I.	EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IRRETROACTIVIDAD COMO LÍMITE A LA LIBERTAD DE CONFIGURACIÓN NORMATIVA.....	340
A.	<i>Antecedentes constitucionales, Derecho comparado y Tratados internacionales.....</i>	340
B.	<i>El principio de irretroactividad en la Constitución Española.....</i>	344
1.	El principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE).....	346
a)	El principio de irretroactividad en el ámbito penal y sancionador (arts. 9.3 y 25.1 CE) y la regla de retroactividad de la norma más favorable (remisión).....	346
b)	El principio de irretroactividad de las “disposiciones restrictivas de derechos individuales” (art. 9.3 CE).....	349
c)	Ámbito formal: el significado del término “disposiciones”.....	359
d)	El concepto de retroactividad empleado: distinción.....	360
2.	La prohibición de retroactividad en el ámbito de la legislación delegada (art. 83 b) CE).....	362



II.	EL CONTROL DE LA RETROACTIVIDAD TRIBUTARIA EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ESPAÑOLA .....	364
A.	<i>Fundamento del principio de irretroactividad tributaria en la jurisprudencia constitucional española</i> .....	368
1.	Inexistencia de un principio expreso de irretroactividad tributaria en la CE 1978 .....	368
a)	Inaplicación del principio de irretroactividad ex art. 9.3 CE en el ámbito tributario.....	368
b)	“Límites” constitucionales implícitos a la retroactividad tributaria: elaboración jurisprudencial .....	372
2.	El principio de capacidad económica .....	377
3.	Los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza .....	379
4.	El principio de interdicción de la arbitrariedad .....	386
B.	<i>Alcance: el concepto de retroactividad tributaria en la jurisprudencia constitucional española</i> ...	391
1.	Influencia de las construcciones doctrinales sobre la retroactividad .....	392
a)	Inaplicación de la teoría de los derechos adquiridos .....	393
b)	Referencias a la doctrina de las situaciones jurídicas subjetivas .....	397
c)	Aplicación inicial de la retroactividad de grados máximo, medio y mínimo .....	399
2.	Adopción de la distinción entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia.....	401
a)	Definición .....	401
b)	Concreción .....	405
c)	“Echte Rückwirkung” y “unechte Rückwirkung” en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal alemán .....	420
3.	Criterios de enjuiciamiento sobre la base de esta distinción.....	425
a)	La prohibición general de retroactividad en caso de retroactividad auténtica .....	425
b)	La ponderación de bienes en caso de retroactividad impropia .....	431
III.	FUNDAMENTO DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD COMO LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR TRIBUTARIO.....	450
A.	<i>Prohibición constitucional expresa de retroactividad tributaria: referencias de Derecho comparado</i> .....	451
B.	<i>El principio de protección de la confianza como fundamento de la irretroactividad tributaria: análisis crítico</i> .....	462
1.	El principio de protección de la confianza legítima en el Derecho público.....	464
2.	Su aplicación en la jurisprudencia constitucional alemana como límite a la retroactividad tributaria.....	467
a)	Prohibición general de retroactividad auténtica de las normas tributarias desfavorables .....	467
b)	Excepciones a la prohibición general de retroactividad .....	468
3.	Dos supuestos particulares: retroactividad de normas tributarias de <i>interpretación auténtica</i> y de <i>convalidación</i> de normas nulas .....	479
a)	Límites constitucionales a las normas tributarias retroactivas de interpretación auténtica .....	480
b)	Límites constitucionales a las normas tributarias que convalidan retroactivamente normas nulas.....	489
4.	Propuestas de unificación del concepto de retroactividad, por referencia al “acto de disposición digno de protección de la confianza”: crítica .....	496
C.	<i>Aplicabilidad del principio de irretroactividad ex art. 9.3 CE</i> .....	507
1.	El principio expreso de irretroactividad y su conexión con el art. 31.1 CE.....	507
2.	Planteamiento general: el ámbito de protección de los derechos y libertades constitucionales.....	515
3.	Principios constitucionales tributarios como límite a la retroactividad tributaria.....	519
a)	El principio de capacidad económica .....	519
b)	La prohibición de confiscatoriedad .....	532
4.	Derechos constitucionales de carácter general como límite a la retroactividad tributaria .....	535
a)	El derecho a la tutela judicial efectiva. Relación con el principio de reserva de jurisdicción.....	535
b)	El derecho de propiedad.....	539
c)	El libre desarrollo de la personalidad .....	560
d)	El principio de igualdad .....	561
e)	El principio de efectividad en el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento comunitario .....	564
5.	Otros límites a la retroactividad como canon complementario o subsidiario de enjuiciamiento .....	567
a)	Significado y alcance del principio de seguridad jurídica; en particular, su relación con el principio de irretroactividad .....	567
b)	Principios de interdicción de la arbitrariedad, razonabilidad y proporcionalidad.....	575
IV.	ALCANCE DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD COMO LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR TRIBUTARIO.....	594
A.	<i>El concepto estricto de retroactividad</i> .....	594
1.	“Vinculación hacia el pasado del presupuesto de hecho” (“ <i>tatbestandliche Rückanknüpfung</i> ”) y “producción retroactiva de consecuencias jurídicas” (“ <i>Rückbewirkung von Rechtsfolgen</i> ”).....	595
2.	Otros ejemplos en la doctrina constitucional comparada .....	602
B.	<i>Diferenciación entre el principio de irretroactividad y los límites constitucionales a la eficacia inmediata o pro futuro de las normas tributarias</i> .....	616
1.	La admisibilidad de la eficacia inmediata como regla general y el límite de los derechos constitucionales .....	616

2.	La reducción o supresión de beneficios tributarios <i>pro futuro</i> : ¿existencia de criterio especial respecto a las "normas de incentivo"?	619
3.	La exigencia de "medidas transitorias" en las leyes tributarias con eficacia inmediata	627
	a) "Medidas transitorias" en las leyes con eficacia inmediata: tipos de medidas y criterios de admisibilidad constitucional	627
	b) Responsabilidad patrimonial derivada de la ley con eficacia inmediata	632
V.	<b>EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD EN LA PRODUCCIÓN DE REGLAMENTOS TRIBUTARIOS</b>	634
A.	<i>Sobre un supuesto principio general de irretroactividad de las normas reglamentarias: marco normativo, doctrinal y jurisprudencial</i>	634
B.	<i>Control material de los reglamentos retroactivos</i>	639
	1. El límite derivado del principio de legalidad	639
	a) Distinción entre reglamentos ejecutivos e independientes	639
	b) Sobre la exigencia de habilitación legal para la retroactividad. Habilitación expresa o implícita	643
	2. Otros límites materiales a la retroactividad reglamentaria; en particular, la interdicción de arbitrariedad	646
	3. Control material de los reglamentos tributarios retroactivos	648
C.	<i>El principio de irretroactividad en la producción de Ordenanzas tributarias locales</i>	654
	1. Autonomía local y principio de reserva de ley	654
	2. La potestad normativa local en materia tributaria	659
	3. La dimensión temporal de las Ordenanzas tributarias locales	666
	4. Control material de la eficacia temporal de las Ordenanzas tributarias	668
D.	<i>Delimitación respecto de la eficacia temporal de normas tributarias ad intra</i>	669
	1. Distinción entre normas reglamentarias y normas <i>ad intra</i> . Especial referencia a las Órdenes interpretativas (art. 18 LGT)	669
	2. Eficacia temporal de las normas tributarias <i>ad intra</i>	670
	3. Cambios de doctrina administrativa tributaria	671
	a) Dos ejemplos de Derecho comparado: el Estoppel norteamericano y la regulación francesa	671
	b) Garantías frente a los cambios de doctrina administrativa en el ordenamiento tributario español	674
	<b>CAPÍTULO CUARTO. EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD EN DERECHO PENAL Y SANCIONADOR TRIBUTARIO</b>	<b>679</b>
I.	<b>UNA CUESTIÓN PREVIA: PRECISIONES DE DERECHO PENAL Y SANCIONADOR INTERTEMPORAL</b>	679
A.	<i>El principio de irretroactividad en Derecho penal y sancionador</i>	681
	1. Formulación del principio de irretroactividad en Derecho penal y sancionador	681
	2. Fundamento del principio de irretroactividad de la norma penal o sancionadora desfavorable	685
	3. Alcance del principio de irretroactividad de la norma penal o sancionadora desfavorable	688
B.	<i>La regla de retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables como excepción</i>	690
	1. Formulación de la regla de retroactividad <i>in bonus</i> en Derecho penal y sancionador	691
	2. Fundamento y rango de la regla de retroactividad <i>in bonus</i>	695
	a) Fundamento de la regla de retroactividad <i>in bonus</i>	695
	b) Rango de la regla de retroactividad <i>in bonus</i> . Su proyección en los planos de la aplicación y la producción normativas	699
	3. Alcance de la regla de retroactividad <i>in bonus</i>	701
	a) El concepto de retroactividad <i>in bonus</i>	701
	b) La excepción de la ley temporal: fundamento	704
II.	<b>EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS DISPOSICIONES SANCIONADORAS NO FAVORABLES EN DERECHO TRIBUTARIO</b>	705
A.	<i>El concepto de "disposición sancionadora no favorable" en Derecho tributario</i>	705
B.	<i>El principio de irretroactividad en la aplicación de las normas sancionadoras tributarias desfavorables</i>	707
III.	<b>LA REGLA DE RETROACTIVIDAD DE LAS DISPOSICIONES SANCIONADORAS FAVORABLES EN DERECHO TRIBUTARIO</b>	708
A.	<i>Formulación de la regla de retroactividad <i>in bonus</i> en Derecho tributario</i>	708
B.	<i>Alcance de la regla de retroactividad <i>in bonus</i> en Derecho penal y sancionador tributario</i>	716
	1. Aplicación de la regla en el ámbito sancionador, con matices: el límite de la firmeza y del cumplimiento de la sanción	716
	2. El concepto de "disposición sancionadora" en Derecho tributario	717
	a) La extensión de la regla de retroactividad <i>in bonus</i> a los recargos	717
	b) Limitación de su aplicación a las normas procedimentales	722

c) Extensión a las normas tributarias de complemento del tipo.....	722
3. El presupuesto de “modificación más favorable” de la norma penal o sancionadora tributaria .....	763
a) La exigencia de modificación de la ley penal o sucesión normativa: necesaria identidad del supuesto de hecho regulado .....	764
b) El concepto de “norma más favorable” en Derecho penal y sancionador tributario: restricción del ámbito de lo punible o de las consecuencias penales .....	771
4. La excepción de ley temporal a la regla de retroactividad <i>in bonus</i> en Derecho penal y sancionador tributario.....	774
a) Formulación de la excepción de ley temporal .....	774
b) Fundamento de la excepción de ley temporal.....	779
c) Aplicación de la excepción de ley temporal a las normas tributarias sustantivas integradoras del tipo de defraudación tributaria.....	785

**CAPÍTULO QUINTO. RETROACTIVIDAD DE ACTOS ADMINISTRATIVOS Y SENTENCIAS EN MATERIA TRIBUTARIA ..... 801**

I. RETROACTIVIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA ..	801
A. <i>Dimensión temporal de los actos administrativos: existencia y eficacia</i> .....	801
B. <i>El principio de irretroactividad de los actos administrativos en materia tributaria</i> .....	803
1. El principio de irretroactividad en el Derecho positivo .....	803
2. Excepciones al principio de irretroactividad de los actos. Supuestos en materia tributaria .....	805
a) Retroactividad de los actos que se dictan en sustitución de actos anulados .....	806
b) Retroactividad de los actos favorables .....	808
C. <i>Anulación y revocación de actos administrativos tributarios: efectos en el tiempo</i> .....	811
1. Eficacia temporal de la revisión de oficio de actos tributarios nulos y anulables.....	811
2. Eficacia temporal de la revocación de actos tributarios.....	812
3. El principio de protección de la confianza en Derecho público como límite a la revisión de actos favorables ..	813
II. RETROACTIVIDAD DE LAS SENTENCIAS EN MATERIA TRIBUTARIA .....	817
A. <i>Precisiones sobre la eficacia temporal de las sentencias</i> .....	817
1. Eficacia declarativa, constitutiva y de condena: retrospectividad y retroactividad de las sentencias .....	817
2. Distinción entre eficacia temporal de la sentencia y medios de reparación.....	818
3. Los cambios de doctrina jurisprudencial.....	818
a) Límites actuales a la eficacia retroactiva de los cambios jurisprudenciales .....	819
b) La doctrina de la "prospective Overruling" en la jurisprudencia del Tribunal Supremo norteamericano ..	821
c) ¿Hacia una doctrina europea del “stare decisis”? .....	823
B. <i>Eficacia temporal de las sentencias que anulan normas tributarias. Especial referencia a las declaraciones de inconstitucionalidad</i> .....	823
1. Eficacia temporal de la anulación de leyes: delimitación general .....	823
2. Ruptura del binomio inconstitucionalidad - nulidad: presupuestos .....	828
3. Sentencias que declaran la nulidad de la ley tributaria .....	831
a) Efectos de la nulidad de la norma tributaria sobre sus actos de aplicación .....	832
b) Efectos de la nulidad de la norma en el ámbito penal y sancionador tributario.....	846
4. Sentencias que declaran la simple inconstitucionalidad de la ley tributaria (la llamada "doctrina prospectiva") .....	852
a) Articulación de un modelo bilateral de restablecimiento de la constitucionalidad: período interino y aprobación de una nueva ley por el Legislador .....	852
b) Efectos de la simple inconstitucionalidad de la norma tributaria en relación con sus actos de aplicación .....	858
c) Efectos de la simple inconstitucionalidad de la norma tributaria en el ámbito penal y sancionador tributario.....	859
C. <i>Eficacia temporal de las sentencias del TJCE anulatorias o interpretativas de normas tributarias</i> .....	861
1. La retroactividad de las sentencias del TJCE como regla general .....	861
2. Presupuestos para la limitación temporal de las sentencias del TJCE .....	862
3. El derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos en el ámbito comunitario .....	863
D. <i>Sobre la supuesta responsabilidad patrimonial del Estado legislador por leyes tributarias inconstitucionales o incompatibles con el ordenamiento comunitario</i> .....	864

**CONCLUSIONES..... 873**

**BIBLIOGRAFÍA CITADA ..... 883**

**JURISPRUDENCIA CITADA ..... 909**



## ABREVIATURAS

AAVV	Autores Varios
AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
AN	Audiencia Nacional
AO	<i>Abgabenordnung</i> (Ordenanza Tributaria alemana)
apdo.	apartado
art.	artículo
ATC	Auto del Tribunal Constitucional
Aufl.	Auflage (edición)
<i>Bd.</i>	<i>Band</i> (tomo, volumen)
<i>BFH</i>	<i>Bundesfinanzhof</i> (Tribunal Financiero Federal alemán)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil alemán)
<i>BGH</i>	<i>Bundesgerichtshof</i> (Tribunal Supremo Federal alemán)
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOMHE	Boletín Oficial de los Ministerios de Hacienda y de Economía
<i>BVerfG</i>	<i>Bundesverfassungsgericht</i> (Tribunal Constitucional Federal alemán)
<i>BVerfGE</i>	<i>Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts</i> (Recopilación oficial de Sentencias del Tribunal Constitucional Federal alemán) <sup>1</sup>
<i>BVerfGG</i>	<i>Bundesverfassungsgerichtsgesetz</i> (Ley del Tribunal Constitucional Federal alemán)
CAC	Reglamento (CEE) núm. 2913/1992, de 12 de noviembre, del Consejo, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario
CC	Real Decreto Legislativo de 24 de julio de 1889. Código Civil
CDC	Consejo para la Defensa del Contribuyente
CE	Constitución Española de 1978
CEDH	Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950
<i>cfr.</i>	compárese, confróntese
CP 1973	Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Código Penal (derogado)
CP (1995)	Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre. Código Penal
CRI	Constitución de la República Italiana de 1947

---

<sup>1</sup> Las Sentencias del Tribunal Constitucional Federal alemán se citan indicando el número de volumen y, a continuación, la página correspondiente de la recopilación oficial (p. ej., *BVerfGE* 97, 67).

## ABREVIATURAS

---

CRP	Constitución de la República Portuguesa de 1976
CSIC	Consejo Superior de Investigaciones Científicas
D.	Decreto
DA	Disposición Adicional
DGCHT	Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales
DGT	Dirección General de Tributos
DOCE	Diario Oficial de la Comunidad Europea
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
Ed.	Editorial
ed.	edición, ediciones
<i>EStG</i>	<i>Einkommensteuergesetz</i> (Ley del Impuesto sobre la Renta alemán)
<i>FG</i>	<i>Finanzgericht</i> (Tribunal Financiero)
FJ / FFJJ	Fundamento/s Jurídico/s
<i>GG</i>	<i>Grundgesetz</i> (Constitución alemana de 1949, Ley Fundamental de Bonn)
<i>Giur. Cost.</i>	Giurisprudenza Costituzionale (revista)
GU	Gazzetta Ufficiale Repubblica Italiana
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IGTE	Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas
IIEE	Impuestos Especiales
INAP	Instituto Nacional de Administración Pública
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
<i>JZ</i>	<i>Juristen Zeitung</i> (revista)
<i>KÖSDI</i>	<i>Kölner Steuerdialog</i> (revista)
<i>KStG</i>	<i>Körperschaftsteuergesetz</i> (Ley del Impuesto sobre Sociedades alemán)
LBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local
LDGC	Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (derogada)
LGP 1988	Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria (derogado)
LGP (2003)	Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria
LGT 1963	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (derogada)
LGT (2003)	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LHL	Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (derogada)
LIRNR	Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y normas tributarias

---

LIRPF 1998	Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias
LIS 1995	Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LJCA	Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LO	Ley Orgánica
LOTIC	Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional
LPA	Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958
LRJPAC	Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
<i>NJW</i>	Neue Juristische Wochenschrift (revista)
<i>NStZ</i>	Neue Zeitschrift für Strafrecht (revista)
núm.	número/s
<i>OLG</i>	<i>Oberlandesgericht</i> (Tribunal Superior Territorial alemán)
<i>op. cit.</i>	obra citada
p. ej.	por ejemplo
pág./págs.	página/s
PIDCP	Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966
<i>QF</i>	Quincena Fiscal (revista)
R./ RR.	Resolución/es <sup>2</sup>
RAE	Real Academia Española
RD	Real Decreto
RDFHP	Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública
REDA	Revista Española de Derecho Administrativo
REDC	Revista Española de Derecho Constitucional
REDF	Revista Española de Derecho Financiero
reimp.	reimpresión
RGIT	RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos
RGR	RD 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación
<i>RIFD</i>	Rivista internazionale di filosofia del diritto
RIRPF 1999	Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RPREA	RD 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas

---

<sup>2</sup> Por regla general, seguida de la abreviatura del órgano correspondiente (RDGT, RTEAC, etc.).

<i>RTT</i>	Revista Técnica Tributaria
<i>Rz.</i>	<i>Randziffer(n)</i> : número(s) al margen
<i>S./ SS.</i>	Sentencia/s <sup>3</sup>
<i>sig./sigs.</i>	siguiente/s
<i>StGB</i>	<i>Strafgesetzbuch</i> (Código Penal alemán)
<i>t.</i>	tomo
<i>TC</i>	Tribunal Constitucional
<i>TEAC</i>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<i>TEDH</i>	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
<i>TJCE</i>	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
<i>trad.esp.</i>	traducción española
<i>TRLHL</i>	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales
<i>TS</i>	Tribunal Supremo
<i>TSJ</i>	Tribunal Superior de Justicia
<i>v. g.</i>	verbi gratia, por ejemplo
<i>vid.</i>	véase
<i>vol.</i>	volumen, volúmenes
<i>wistra</i>	<i>Zeitschrift für Wirtschaft-Steuer-Strafrecht</i> (revista)
<i>§</i>	parágrafo (en leyes alemanas)

---

<sup>3</sup> Por regla general, seguida de la abreviatura del Tribunal correspondiente (STC, STJCE, STS, etc.).



**INTRODUCCIÓN**  
**JUSTIFICACIÓN Y OBJETO DEL ESTUDIO**



## INTRODUCCIÓN

### JUSTIFICACIÓN Y OBJETO DEL ESTUDIO

En sus *Diálogos* con Sócrates, PLATÓN señalaba: “cuando dictamos Leyes, lo hacemos con la finalidad de que sean útiles para el tiempo venidero, ... para el futuro”<sup>1</sup>. “Lo general y futuro” es, en palabras de ARISTÓTELES, el objeto de la Legislación<sup>2</sup>. Ambas citas son testimonios escritos de la presencia, en el Derecho griego clásico, del espíritu de la no-retroactividad de las Leyes. La retroactividad normativa – incluso en lo favorable – también ha sido aducida desde antiguo como un posible motivo de ilegalidad<sup>3</sup>. Y, sin embargo, el tema de la aplicación de las normas en el tiempo y de su irretroactividad sigue siendo “uno de los puntos más complejos, difíciles, oscuros y confusos de toda la ciencia jurídica”<sup>4</sup>. Cuando esta fundamental cuestión es proyectada en nuestro actual Estado social y democrático de Derecho, en relación con el deber constitucional de contribuir mediante el pago de tributos, la cuestión gana en complejidad, pero también en atractivo.

La finalidad de las próximas páginas consiste en sumergir al lector en esta problemática, haciéndole partícipe del interés y los obstáculos que la misma plantea, mostrándole las múltiples aristas de un tema que, a buen seguro, requerirá todavía el esfuerzo de varias generaciones de juristas para ser resuelto. Ante un clima de cierto escepticismo doctrinal sobre la cuestión, este estudio parte del convencimiento de que es posible sistematizar y racionalizar los criterios de aplicación del principio de irretroactividad en Derecho tributario, desde la dogmática jurídica.

---

<sup>1</sup> PLATÓN, *Theaetetus*, 177-178.

<sup>2</sup> ARISTÓTELES, *The “Art” of Rhetorik*, 1334 b, 7.

<sup>3</sup> DEMOSTHENES condenó la retroactividad de una Ley que pretendía aplicar penas más leves a sujetos ya juzgados, entendiéndolo que con ello se vulneraban las exigencias de igualdad, de generalidad y de intangibilidad de las decisiones judiciales, poniéndose además en peligro las bases de la democracia (DEMOSTHENES, *Against Eubulides*, 30 – año 353 a. C. -; *cit.* ILIOPOULOS-STRANGAS, Julia, *Rückwirkung und Sofortwirkung von Gesetzen*, Baden-Baden, Ed. Nomos, 1986, págs. 28 y 29).

<sup>4</sup> *Cfr.* SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, 1ª ed., Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces, 1988 (1ª reimp. 1991), pág. 369.

## I. Justificación

Con carácter previo, considero conveniente cumplir con una práctica convencional – casi inexcusable, en los tiempos actuales de “inflación bibliográfica” -, cual es la de justificar la oportunidad del tema de investigación elegido y, en particular, la necesidad de su análisis desde la perspectiva científica del Derecho tributario. En este caso, cabe identificar al menos dos motivos que, *prima facie*, podrían oponerse a la oportunidad de la investigación, como ya apuntara en 1982 el Prof. LÓPEZ MENUDO, en su análisis jurídico-administrativo del tema. En primer lugar, la constatación de que – en correspondencia con la antigüedad del principio de irretroactividad, a la que nos referíamos al comienzo de estas líneas – existe un profuso análisis doctrinal sobre la eficacia temporal de las normas y su retroactividad, por lo que pudiera pensarse que poco o nada cabe aportar ya a su construcción. En segundo lugar, podría considerarse que éste es un tema clásico, de Teoría general del Derecho, que carece de especificidades en el ordenamiento jurídico-administrativo – y, por lo que aquí interesa, en el ordenamiento tributario -. Según este autor, ambos motivos pueden rebatirse, porque la mayoría de tratados doctrinales sobre retroactividad y Derecho transitorio se han elaborado en sede *iusprivatista*, en torno al principio de irretroactividad consagrado en los Códigos Civiles (como regla dirigida al aplicador jurídico) y limitándose al plano Ley-Juez; marginando así, por un lado, el establecimiento de un principio constitucional de irretroactividad como límite al Legislador, y, por otro lado, el tema de la irretroactividad reglamentaria<sup>5</sup>.

Efectivamente, nuestro primer acercamiento al tema nos ha permitido constatar que las numerosas construcciones doctrinales sobre retroactividad normativa<sup>6</sup> han sido elaboradas exclusivamente en el ámbito del Derecho privado – a excepción de los trabajos de DUGUIT y JÈZE, cuyas tesis sobre la distinción entre situaciones legales y situaciones individuales han

---

<sup>5</sup> Vid. LÓPEZ MENUDO, Francisco, *El principio de irretroactividad en las normas jurídico-administrativas*, Sevilla, Ed. Instituto García Oviedo, 1982, págs. 25 y 26: “los problemas del derecho intertemporal no quedan así resueltos por cuanto esa teórica se refiere a la Ley en sentido formal y hoy son los reglamentos los principales protagonistas de la producción jurídica, al menos, cuantitativamente; (...) Por otra parte, la Constitución de 1978 ha dado una dimensión nueva a tan viejo tema, propiciando una insólita laguna doctrinal (...)”.

<sup>6</sup> El apogeo de las teorías doctrinales sobre el principio de irretroactividad tuvo lugar a lo largo del siglo XIX y en la primera mitad del siglo XX. Aunque el principio de irretroactividad, existente como regla no escrita desde el Derecho antiguo griego, había sido formulado como principio de Derecho positivo ya en el Derecho romano (año 440 d. C., en la célebre “regla teodosiana”), e interpretado por jurisconsultos de la época y post-glosadores medievales, la consolidación de su presencia en los sistemas jurídicos occidentales no tuvo lugar hasta la codificación civil y el movimiento constitucional, a finales del s. XVIII, que impulsaron la colosal producción bibliográfica posterior. Desde entonces, como bien señala el Prof. DE CASTRO, “se han levantado pequeños, grandes y hasta monumentales sistemas dogmáticos sobre el alcance de la retroactividad” (cfr. CASTRO Y BRAVO, Federico de, *Derecho Civil de España*, Madrid, Civitas, 1949 y 1952, reed. 1984, pág. 640), de los que pueden destacarse, entre otros muchos, los trabajos de GABBA (1868), DUGUIT (1910) y ROUBIER (1929).

tenido una relevante influencia en el ámbito iuspublicista, sobre todo en materia de función pública -<sup>7</sup>. Sin embargo, el principio de irretroactividad – tradicionalmente considerado un principio jurídico sobre *aplicación* temporal de normas y, a lo sumo, una máxima de prudencia política para el Legislador<sup>8</sup> – ha experimentado, tras el fin de la Segunda Guerra Mundial, un progresivo proceso de *expansión*, en las dos direcciones antes apuntadas:

1) Con la consolidación del sistema europeo de control de constitucionalidad, la garantía de irretroactividad se ha erigido también como límite frente al Legislador, más allá del estricto ámbito penal<sup>9</sup>. La *jurisprudencia constitucional* ha desempeñado un papel determinante en este proceso, extendiendo la garantía de irretroactividad en el Estado de Derecho más allá de su consagración en el texto constitucional<sup>10</sup>.

2) La *potestad reglamentaria* ha consolidado su protagonismo, tanto cuantitativa como cualitativamente, en los sistemas normativos contemporáneos<sup>11</sup>. La diversidad de su fundamento y posición en el sistema de fuentes respecto a las Leyes obliga a la formulación de criterios específicos y diversos sobre el principio de irretroactividad<sup>12</sup>.

---

<sup>7</sup> Incluso la obra de ROUBIER (1ª ed. 1929; 2ª ed. 1960), que ha sido calificada como “*la más moderna, completa e importante entre las dedicadas al estudio del Derecho intertemporal*” (cfr. CASTÁN TOBEÑAS, José, *Derecho civil español, común y foral*, t. I, vol. I, 12ª ed., Madrid, Ed. Reus, 1982, pág. 619), excluyó de su contenido el *Derecho público transitorio* (2ª ed., Prefacio, pág. V), por considerar que esta rama del Derecho obedece a reglas muy diferentes a las aplicables en Derecho privado.

<sup>8</sup> Sólo *excepcionalmente* algún autor anterior a la segunda post-guerra, como el iuspublicista DUGUIT, consideraba el principio de irretroactividad, más allá del estricto ámbito penal, como *principio constitucional no escrito*, vinculante para todos los poderes públicos, incluido el Legislador: “*toute loi qui viole cette règle – de la non-rétroactivité des lois – est contraire au droit*” (DUGUIT, Léon, *Traité de Droit Constitutionnel*, vol. II, Parte I, París, Ed. Fontemoing-Boccard, 3ª ed., 1928, pág. 230).

<sup>9</sup> En Derecho penal, la garantía de la irretroactividad se encontraba consolidada ya desde el Iluminismo jurídico, como exigencia del principio de legalidad, expresada con el célebre aforismo de FEUERBACH: “*nullum crimen nulla poena sine lege (praevia)*”.

<sup>10</sup> La importancia que habían tenido los sistemas dogmáticos iusprivatistas hasta mediados del siglo XX es reemplazada por el protagonismo de la *jurisprudencia constitucional*. En nuestro ordenamiento, este cambio de perspectiva en el análisis del principio de irretroactividad no se produce hasta la década de los ochenta; por ello, la experiencia comparada, de aquellos países con una tradición constitucional más dilatada que la nuestra (destacadamente, Alemania e Italia), resulta fundamental en nuestro análisis.

<sup>11</sup> Este fenómeno ha contribuido extraordinariamente a la “hipertrofia normativa”, a la constante mutabilidad del ordenamiento, y a una pérdida del exclusivo carácter de generalidad y abstracción de las normas, con un incremento de las “Leyes-medida” (*Maßnahme-Gesetze*), que llega a desdibujar en ocasiones la tradicional diferencia entre la norma y el acto singular. Sobre los rasgos de la potestad reglamentaria en los Estados contemporáneos, puede verse SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos...*, *op. cit.*, 1988, págs. 711 a 714.

<sup>12</sup> En nuestra doctrina, es ya clásico el estudio monográfico del Prof. Francisco LÓPEZ MENUDO (*El principio de irretroactividad en las normas jurídico-administrativas*, *op. cit.*, 1982), que propugna el control material de *todos* los reglamentos retroactivos, rechazando una supuesta “prohibición general de retroactividad reglamentaria” como fórmula apriorística.

Pero es que, además, junto a estos dos factores señalados por LÓPEZ MENUDO en 1982, consideramos que en las últimas décadas el proceso de expansión y diversificación del principio de irretroactividad en el ámbito del *Derecho público* sigue produciéndose, al menos, en dos nuevos sentidos:

1) El principio de irretroactividad ha sido afirmado por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea como *principio general del Derecho comunitario*, vinculante para los Estados Miembros y para los órganos comunitarios. Por ello consideramos que la *jurisprudencia comunitaria*, cuya importancia en el proceso de convergencia europea en Derecho público no puede ignorarse, debe ser muy tenida en cuenta en el análisis del principio de irretroactividad.

2) El reconocimiento constitucional de la autonomía local y la legitimación democrática directa de los municipios exigen un tratamiento diferenciado de los reglamentos ejecutivos y de las Ordenanzas locales, como ha afirmado nuestro Tribunal Constitucional<sup>13</sup>. En atención a esta diferenciación, consideramos que los criterios para el análisis del principio de irretroactividad en este ámbito deben ser también diversos.

Además de este proceso de *expansión* del principio de irretroactividad en el ámbito del Derecho público – que justificaría la *ampliación* del análisis tradicional a las nuevas manifestaciones del principio –, consideramos que necesario un análisis *específico* del principio de irretroactividad desde la perspectiva científica del Derecho tributario, en atención a las siguientes circunstancias:

1) La previsión de una regla específica sobre aplicabilidad de normas en la Ley General Tributaria (art. 10.2.1º), según la cual: “Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento”.

2) La importancia cuantitativa y cualitativa de la retroactividad tributaria en el seno de la jurisprudencia constitucional, española y comparada, que contrasta con la escasez de estudios específicos sobre el tema en nuestra doctrina.

Efectivamente, fuera del ámbito penal, la doctrina constitucional sobre retroactividad se ha desarrollado principalmente en el ámbito tributario. Así ha sucedido, como tendremos ocasión de estudiar, en nuestra jurisprudencia constitucional y, de modo especialmente claro, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal alemán, donde las cuestiones sobre

---

<sup>13</sup> STC 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 10).

retroactividad y Derecho transitorio han centrado el mayor número de pronunciamientos constitucionales en materia tributaria.

Sin embargo, aparte del clásico artículo del Prof. Fernando CERVERA TORREJÓN, de época preconstitucional<sup>14</sup>, y algunos otros artículos doctrinales, que inciden sobre determinados aspectos del tema<sup>15</sup>, no existe hasta la fecha ninguna obra monográfica en nuestra doctrina tributarista cuyo objeto de estudio sea el principio de irretroactividad.

3) La constatación de que, aun en ausencia de un principio constitucional explícito de irretroactividad tributaria en la mayoría de ordenamientos, este principio ha sido afirmado como límite al poder tributario en la jurisprudencia constitucional y comunitaria. En particular, aun considerando que, en un Estado social y democrático de Derecho, el tributo es una manifestación del valor de la solidaridad, y no una institución restrictiva de la esfera general de libertad y propiedad del ciudadano, se ha afirmado por vía jurisprudencial la existencia de una prohibición general de retroactividad de las normas tributarias desfavorables, con fundamento en el principio de seguridad jurídica y, en particular, en el principio de protección de la confianza.

4) El convencimiento de que, en un Estado social y democrático de Derecho como el nuestro, donde existe un texto constitucional y límites a la retroactividad, el principio de irretroactividad en materia tributaria debe contar necesariamente con un vínculo constitucional.

El Derecho Tributario es un campo especialmente abonado para los conflictos de Derecho intertemporal, debido a su extraordinaria mutabilidad, circunstancia que encuentra reflejo en la importante jurisprudencia sobre Derecho transitorio y retroactividad tributaria existente en nuestro país y en su entorno jurídico. La distinción entre tributo y sanción no zanja en absoluto la cuestión sobre la existencia de un principio de irretroactividad en Derecho tributario, pues la incidencia que la mayoría de normas tributarias producen en el conjunto de derechos y obligaciones de los ciudadanos exige un refuerzo de la garantía de irretroactividad en este ámbito, y así ha sido entendido en sede de jurisprudencia constitucional.

Todos estos factores justifican, a nuestro juicio, la necesidad de un análisis actual del principio de irretroactividad en Derecho tributario. Además, cabe identificar también un cambio

---

<sup>14</sup> CERVERA TORREJÓN, Fernando, “La retroactividad de la norma tributaria”, *REDF*, núm. 10, 1976, págs. 257 a 278.

<sup>15</sup> *Vid.*, entre otros, PALAO TABOADA, Carlos, “La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 43, 1983, págs. 163 a 179; ZORNOZA PÉREZ, Juan; FALCÓN Y TELLA, Ramón, “La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas”, *REDF*, núm. 43, 1984, págs. 433 a 486.

de perspectiva en el análisis conceptual de la retroactividad, impulsado a partir de los años ochenta en el seno de la Teoría general del Derecho post-kelseniana. Como referentes de esta corriente destacamos, en la doctrina austriaca, los trabajos de Gerhart WIELINGER<sup>16</sup> y Günther WINKLER<sup>17</sup>; y, en la doctrina española, el trabajo de Rafael HERNÁNDEZ MARÍN<sup>18</sup>. La importancia de estas doctrinas no es sólo teórica, sino también práctica, como ha puesto de relieve nuestro análisis de la jurisprudencia constitucional en materia tributaria. Así, podemos destacar que el Tribunal Constitucional Federal alemán, a partir de 1986 (Sentencias de 14 de mayo de 1986 y de 3 de diciembre de 1997), ha adoptado un nuevo concepto de retroactividad, sobre la base de estos conceptos teórico-generales elaborados por la doctrina más reciente<sup>19</sup>.

Todas estas circunstancias constituyen el mejor incentivo para el estudio de un tema tan clásico y fundamental, pero al mismo tiempo tan presente en la realidad jurídico-tributaria actual, como es el de la irretroactividad normativa.

## II. Objeto de estudio

Ante un tema tan amplio como el principio de irretroactividad, aun limitándolo al ordenamiento jurídico-tributario<sup>20</sup>, una de las mayores dificultades – quizás la principal – consiste en delimitar el objeto de estudio, pues al respecto se corre el riesgo, bien de “trocear” la materia, ciñendo el análisis a una determinada dimensión del principio de irretroactividad o a una determinada parcela del ordenamiento tributario; o bien, a la inversa, de diluir el estudio del

---

<sup>16</sup> Gerhart WIELINGER, “Die Zeit als Rahmen der Existenz und als Inhalt von Rechtsvorschriften”, en WINKLER, Günther; SCHILCHER, Bernd (Coord.), *Gesetzgebung*, Wien - New York, Ed. Springer, 1981, págs. 154 a 166.

<sup>17</sup> Günther WINKLER, *Zeit und Recht (kritische Anmerkungen zur Zeitgebundenheit des Rechts und des Rechtsdenkens)*, Wien – New York, Ed. Springer, 1995.

<sup>18</sup> HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael, *Introducción a la teoría de la norma jurídica*, Madrid – Barcelona, Marcial Pons, 1ª ed., 1998; 2ª ed., 2002.

<sup>19</sup> Sobre esta nueva definición de la retroactividad adoptada por el Tribunal Constitucional alemán, basada en la distinción entre la “vinculación hacia el pasado del presupuesto de hecho” (“*tatbestandliche Rückanknüpfung*”) y la “producción retroactiva de consecuencias jurídicas” (“*Rückbewirkung von Rechtsfolgen*”), pueden verse las págs. 595 y sigs. de este trabajo.

<sup>20</sup> Nuestro análisis se limita al ordenamiento jurídico-tributario, diferenciando en su seno el Derecho tributario sustantivo y procedimental (Capítulos Segundo y Tercero, relativos a los planos de la aplicación y producción normativas, respectivamente), del Derecho penal y sancionador tributario (Capítulo Cuarto). Se excluye el análisis directo del tema en el resto de parcelas que integran el Derecho Financiero, significativamente en el Derecho presupuestario, sin perjuicio de la referencia al mismo cuando resulte oportuno (así, por ejemplo, en el análisis de la eficacia temporal de las modificaciones tributarias contenidas en las Leyes de Presupuestos).



principio de irretroactividad en el maremágnum de implicaciones y ámbitos donde éste suele situarse<sup>21</sup>.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, hemos pretendido ofrecer una visión de *conjunto* del principio de irretroactividad en Derecho tributario, pero respetando uno de los objetivos esenciales del estudio, que consiste en clarificar y *sistematizar* el contenido del principio de irretroactividad. El proceso de *expansión* al que nos referíamos anteriormente pone de manifiesto la necesidad de distinguir las diversas *dimensiones* del principio de irretroactividad, cuyo régimen jurídico es también diverso.

Ello nos ha impulsado a analizar de forma separada las dos dimensiones básicas del principio de irretroactividad: a) el principio de irretroactividad en la *aplicación* de normas tributarias; y b) el principio de irretroactividad en la *producción* de normas tributarias, de rango constitucional, distinguiendo a su vez en función del poder público destinatario, según sea éste el *Legislador*, el *titular de la potestad reglamentaria* o, específicamente, el *titular de la potestad normativa local*<sup>22y23</sup>. Partiendo de este esquema básico de las manifestaciones del principio de irretroactividad, se han excluido del análisis determinadas fuentes normativas, como la retroactividad de la *Constitución* y de los *Tratados Internacionales*, por su especificidad; pero en cambio se han incluido, por su utilidad para delimitar el *principio de irretroactividad normativa*, algunas observaciones sobre la *irretroactividad de los actos no normativos* tributarios y sobre la *eficacia en el tiempo de las sentencias que anulan normas tributarias* – observaciones que finalmente han cristalizado en el último Capítulo de este trabajo -.

---

<sup>21</sup> A esta dificultad de orden metodológico se refiere el Prof. LÓPEZ MENUDO, buen conocedor del tema, con las siguientes palabras: “*Aunque lo ideal sería exponer el principio de irretroactividad como un todo, ofreciendo sus numerosas piezas ya ensambladas en un discurso cerrado, se correría el riesgo de crear una madeja inextricable de conceptos, difícilmente aceptable, por otra parte, desde el punto de vista metodológico; pero no menor es el riesgo de “trocear” la materia, porque en ello se va la fuerza de un tema cuya comprensión exige tener bien a la vista todos sus elementos*” (cfr. LÓPEZ MENUDO, F., “El principio de irretroactividad de las normas en la jurisprudencia constitucional”, en AA.VV., *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Prof. Eduardo García de Enterría*, vol. I, Madrid, Civitas, 1991, pág. 459).

<sup>22</sup> Esta *doble dimensión* del principio de irretroactividad, así como la necesidad de *diversificar* además su régimen jurídico en función de la posición institucional del poder público destinatario, constituye el primer condicionante metodológico del estudio. Con ello se persigue racionalizar el análisis dogmático del principio de irretroactividad y conferirle una sistemática de la que carece. La racionalización del estudio del principio de irretroactividad, mediante la distinción de los planos de la aplicación y la producción normativas, fue adoptada ya por el Prof. LÓPEZ MENUDO en *El principio de irretroactividad...*, *op. cit.*, 1982 (véanse en particular págs. 61 a 70 y 76 a 78).

<sup>23</sup> Téngase en cuenta, no obstante, que el principio *constitucional* de irretroactividad vincula a todos los poderes públicos; por tanto, también a la Administración y a los Tribunales a la hora de *aplicar* las normas tributarias.

En definitiva, hemos tratado de mantener una visión unitaria del principio de irretroactividad, pero diferenciando su significado, función y alcance, según el plano en que el principio se sitúe y el poder público destinatario. De este modo, la importancia concedida en el análisis a cada una de las manifestaciones del principio de irretroactividad en Derecho tributario ha sido *ponderada* en cada caso, prestando especial atención a cuál debe ser la intensidad de la protección que, en un Estado social y democrático de Derecho, ha de concederse al ciudadano frente a inmisiones *retroactivas* del poder tributario que le perjudiquen; y, en particular, frente a inmisiones legislativas.

Por otra parte, resulta de especial importancia *delimitar* el ámbito de aplicación del principio de irretroactividad *negativamente*: en primer lugar, respecto de aquella eficacia de las nuevas normas que no suponga retroactividad; y, en segundo lugar, respecto de institutos y principios distintos – aunque conectados –, como son los límites a la potestad revisora de la Administración o los cambios jurisprudenciales y de doctrina administrativa.

En cuanto a la primera cuestión, debe señalarse que la falta de consenso doctrinal y jurisprudencial sobre el concepto de retroactividad – del que tampoco se da una definición en el Derecho positivo – ha sido y sigue siendo el principal campo de batalla de la doctrina, hasta el punto de hacer recaer en dicha noción todo el peso de la argumentación sobre el principio de irretroactividad<sup>24</sup>. La *equivocidad* del concepto de retroactividad y su carácter centralmente *vago* lo hacen especialmente *versátil* para ser expandido o contraído según los casos, produciendo un elevado grado de incertidumbre en torno al ámbito de aplicación positiva del principio de irretroactividad.

Actualmente existe en nuestra doctrina un considerable escepticismo sobre la posibilidad de elaborar una definición dogmática del concepto de retroactividad; y, por consiguiente, escepticismo también sobre la posibilidad de un estudio dogmático del principio de irretroactividad, tanto en el plano de la aplicación como en el de la producción de normas jurídicas. Ante esta situación, se plantean dos interrogantes: ¿es posible hallar una definición unívoca del concepto de retroactividad? Y, relacionado con esto, a efectos de concretar el ámbito de aplicación del principio de *irretroactividad*, ¿debe acogerse una misma concepción de la retroactividad para delimitar las diversas dimensiones y manifestaciones del principio de irretroactividad?

Nuestra doctrina actual mayoritaria viene negando el primero de los interrogantes planteados y acoge un concepto amplio de retroactividad, *descriptivo* de la diversa incidencia

---

<sup>24</sup> Así, por ejemplo, en la jurisprudencia constitucional, la primera cuestión que se plantea el TC es si la norma enjuiciada tiene o no efecto retroactivo y, en su caso, en qué grado. Sólo posteriormente se procede al control de su admisibilidad constitucional.

que puede tener la nueva ley en las situaciones jurídicas existentes al tiempo de su entrada en vigor, generalmente mediante una gradación tripartita: retroactividad de grado máximo, de grado medio y de grado mínimo, según la clásica formulación del Prof. DE CASTRO. Con esta concepción amplia de la retroactividad, no se pretende definir un principio de irretroactividad vinculante para los poderes públicos; en otras palabras, no se pretende concretar cuál es la retroactividad *inadmisibile*. Por ello, se deja un amplio margen de libertad al intérprete para determinar la eficacia temporal de las nuevas leyes, llegándose a afirmar que las normas jurídicas *son por lo general retroactivas* en algún grado.

Este posicionamiento quiebra cuando se pretende trasladar la concepción amplia de retroactividad al plano de la producción normativa, como *límite* frente al Legislador o el titular de la potestad reglamentaria. Las normas jurídicas – y especialmente las normas de Derecho público – suelen regular *pro futuro* las situaciones preexistentes. Nuestro Tribunal Constitucional ha venido rechazando desde sus primeros pronunciamientos que el principio constitucional de irretroactividad (sea el expresamente consagrado en el art. 9.3 CE, sea el que se considera implícito en el principio de seguridad jurídica) prohíba la “retroactividad de grado mínimo” (SSTC 27/1981 y 6/1983). Esta circunstancia ha llevado a algunos autores a afirmar que el *concepto de retroactividad* en el plano de la producción normativa debe ser más estricto que en el plano de la aplicación normativa; en definitiva, que deben mantenerse concepciones diferentes de la retroactividad, según la concreta manifestación del principio de irretroactividad en que nos situemos<sup>25</sup>. Éste será uno de los interrogantes planteados y tratados en nuestro análisis.

Finalmente, debe señalarse que nuestro objeto de estudio ha condicionado las *fuentes o medios materiales* empleados para la investigación. Por lo que respecta a las fuentes normativas, hay que tener en cuenta que no existe una regulación sistemática sobre el principio de irretroactividad y el Derecho transitorio, ni con carácter general, ni específicamente en el ámbito tributario. Contamos sólo con algunas reglas generales sobre aplicación temporal de normas y actos jurídicos, así como con aquellas disposiciones particulares dictadas *ad hoc* para regular concretas sucesiones normativas. Por consiguiente, el papel de la *jurisprudencia* – ordinaria, constitucional y también comunitaria – ha sido determinante para la investigación. La falta de regulación y de consenso doctrinal sobre el contenido del principio de irretroactividad y sobre la definición del concepto de retroactividad impele a extraer dichos criterios mediante una observación atenta de la realidad y un análisis de la solución jurisprudencial de los casos.

---

<sup>25</sup> En este sentido, puede verse DíEZ-PICAZO, Luis M<sup>a</sup>, voz “Retroactividad de las normas (D.º Constitucional)”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. IV, Madrid, Civitas, 1995, págs. 5990 y 5992; y LÓPEZ MENUDO, Francisco, “El principio de irretroactividad. Tres cuestiones claves”, *Documentación Administrativa*, núms. 263-264, mayo-diciembre 2002 (número monográfico sobre “El principio de seguridad jurídica y sus manifestaciones”), Madrid, INAP, págs. 73 a 104, en particular págs. 81 y 82.

Las características del objeto de estudio nos han llevado además a potenciar la *interdisciplinariedad* y el análisis de *Derecho comparado*. La investigación tiene un marcado carácter interdisciplinar, pues adopta las bases que ofrece la *Teoría general del Derecho* para definir con precisión la dimensión temporal de las normas; sitúa las dos vertientes del principio de irretroactividad – aplicativa y de producción normativa – en la parte general del *Derecho civil* y en el *Derecho constitucional*, respectivamente; proyecta estas categorías en el específico ámbito del *Derecho tributario*; y, a su vez, dentro del mismo, se distinguen necesariamente los criterios aplicables, por un lado, en el Derecho tributario sustantivo y procedimental, y, por otro, en el *Derecho penal y sancionador* tributario. La relativa inseguridad que produce el desplazarse entre categorías fundamentales que no son las de la propia especialidad se ve compensada por el enriquecimiento que ello supone para el estudio del tema.

El análisis de Derecho comparado permite poner de manifiesto la *evolución* producida en las doctrinas jurisprudenciales de los respectivos ordenamientos, las diferencias en la *densidad del control* de las leyes tributarias retroactivas y la *aproximación de criterios* en algunas cuestiones. La selección de fuentes de Derecho comparado se ha llevado a cabo en atención a la *utilidad* directa que esta experiencia comparada podía tener, como instrumento de análisis, para el estudio del principio de irretroactividad en nuestro ordenamiento tributario. Siguiendo este criterio, a la vista del estado de la cuestión y de los principales elementos que, como hemos destacado *supra*, justifican y condicionan la investigación – entre ellos, el protagonismo de la jurisprudencia – se ha conferido un papel destacado al análisis de la jurisprudencia constitucional europea en materia de *retroactividad tributaria*; en particular, a la *jurisprudencia constitucional alemana, italiana, francesa y portuguesa*, y a los respectivos análisis doctrinales sobre la misma. En segundo lugar, a la *jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas* y del *Tribunal Europeo de Derechos Humanos* en el enjuiciamiento de normas tributarias retroactivas. Y, por último, como contrapunto de la anterior, a la jurisprudencia de la *Corte Suprema norteamericana*, cuyo análisis revela más puntos de conexión que disimilitudes con la doctrina europea.

Este estudio de Derecho comparado resulta de gran utilidad para contrastar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, que hasta la fecha ha dictado nueve pronunciamientos en materia de retroactividad tributaria (STC 6/1983, de 4 de febrero; STC 126/1987, de 16 de julio; STC 150/1990, de 4 de octubre; STC 197/1992, de 19 de noviembre; STC 205/1992, de 26 de noviembre; STC 173/1996, de 31 de octubre; STC 182/1997, de 28 de octubre; STC 273/2000, de 15 de noviembre; y STC 234/2001, de 13 de diciembre); así como para hacer balance de la situación europea sobre el principio de irretroactividad en Derecho tributario y plantear en lo posible sus perspectivas de futuro.

### III. Estructura y contenido

Las reflexiones anteriores sobre el objeto de estudio (su delimitación positiva y negativa; las dificultades y condicionamientos para la investigación) son también determinantes de la estructura y contenido del trabajo, que exponemos en esta sede en líneas generales. El análisis, como hemos apuntado, se centra en el *principio de irretroactividad de las normas tributarias*, en su doble dimensión *aplicativa* y de *producción normativa*, diferenciando el ámbito tributario *sustantivo y procedimental* del ámbito *penal y sancionador*. Para ello, el estudio se ha dividido en cinco Capítulos, con la siguiente estructura:

- En el Capítulo Primero, se analizan las nociones fundamentales de Derecho intertemporal en la Teoría general de la norma: la dimensión temporal de las normas jurídicas – con referencia a algunas particularidades en el ordenamiento tributario –; una primera aproximación a los conceptos de retroactividad y ultractividad; las nociones básicas de Derecho transitorio y el principio de irretroactividad de las normas jurídicas en general.
- En el Capítulo Segundo, el estudio se centra en el principio de irretroactividad en la *aplicación* de las *normas tributarias, sustantivas y procedimentales*, analizándose las reglas generales, cláusulas *ad hoc* y criterios hermenéuticos sobre aplicabilidad temporal de las normas en el ámbito tributario.
- En el Capítulo Tercero, se analiza el principio de irretroactividad en la *producción* de las *normas tributarias, sustantivas y procedimentales*, diferenciando su alcance respecto a las *Leyes, Reglamentos y Ordenanzas locales* tributarias.
- En el Capítulo Cuarto, se analiza con carácter autónomo el principio de irretroactividad y la regla de retroactividad más favorable en la aplicación y producción de *normas penales y sancionadoras tributarias*.
- Finalmente, en el Capítulo Quinto, el estudio se completa con una aproximación a la retroactividad de actos y sentencias en materia tributaria, dedicando especial atención a las manifestaciones del principio de irretroactividad en la producción de actos administrativos tributarios no normativos (por contraposición a las normas reglamentarias) y a la modulación de los efectos en el tiempo – retroactivos (*ex tunc*), inmediatos (*ex nunc*) o prospectivos – de las resoluciones que anulan actos o normas en materia tributaria, con particular referencia a los efectos en el tiempo de las declaraciones de inconstitucionalidad de Leyes tributarias. Con ello, se pretende ofrecer una visión global del fenómeno de la retroactividad y del principio de irretroactividad en Derecho tributario, enriqueciendo y contrastando las conclusiones alcanzadas en el ámbito de la irretroactividad normativa.



## **CAPÍTULO PRIMERO**

### **PRECISIONES DE DERECHO INTERTEMPORAL EN LA TEORÍA DE LA NORMA**





# CAPÍTULO PRIMERO. PRECISIONES DE DERECHO INTERTEMPORAL EN LA TEORÍA DE LA NORMA

## I. DIMENSIÓN TEMPORAL DE LAS NORMAS JURÍDICAS

Nuestro ordenamiento jurídico –a diferencia de los sistemas consuetudinarios – es de carácter dinámico, pues prevé y regula su propio cambio deliberado. Así, en un proceso de constante renovación, el ordenamiento se transforma cada día: nacen nuevas disposiciones que, con frecuencia, son poco después sustituidas por otras; se introducen modificaciones normativas constantemente; se anulan normas que han sido aplicadas durante años...<sup>1</sup>. De ahí que el tiempo sea un elemento esencial, no sólo de los hechos de la realidad relevantes jurídicamente, sino también de leyes y reglamentos, de sentencias y actos administrativos<sup>2</sup>.

En los siguientes epígrafes referiremos nuestro análisis a las normas jurídicas generales o abstractas, que centran el interés esencial de esta investigación<sup>3</sup>. Para analizar la dimensión temporal de las normas jurídicas, resulta necesario emplear instrumentos conceptuales adecuados, que no siempre aparecen claramente delimitados (así, a modo indicativo, los términos de “validez”, “vigencia”, “aplicación”, “eficacia”, “producción de efectos” o “aplicabilidad” temporal de las normas). El objetivo de los siguientes epígrafes consiste precisamente en clarifi

car – desde la Teoría general del Derecho – el sentido de estos conceptos básicos y sus relaciones recíprocas, a fin de sentar sobre bases sólidas el posterior análisis de las complejas cuestiones de Derecho intertemporal, específicamente en el ordenamiento tributario.

Para ello, partiremos de la concepción comúnmente mantenida en sede de aplicación temporal de las normas –y en particular, por lo que aquí interesa, de las normas tributarias –, que

---

<sup>1</sup> En definitiva, puede decirse que el ordenamiento jurídico forma parte de la historia y tiene su propia historia. Sobre el Derecho como fenómeno histórico y la concepción de cada sistema jurídico como fase determinada en la historia de la humanidad, puede verse HUSSERL, Gerhart, *Recht und Zeit (Fünf rechtsphilosophische Essays)*, Frankfurt am Main, Ed. Vittorio Klostermann, 1955, págs. 10 a 27.

<sup>2</sup> Esta temporalidad del Derecho es destacada por WINKLER, Günther, *Zeit und Recht (kritische Anmerkungen zur Zeitgebundenheit des Rechts und des Rechtsdenkens)*, Wien – New York, Ed. Springer, 1995, págs. 187 y 188.

<sup>3</sup> Sin embargo, las relaciones entre el tiempo y el Derecho no se agotan en el ámbito de las normas generales, pues también los actos de aplicación jurídica (sentencias y actos administrativos) – e incluso los propios actos jurídicos de los particulares –, existen en el tiempo y producen efectos, dando vida en el presente a hechos y normas pertenecientes al pasado; pudiendo ser, a su vez, en el futuro, modificados o anulados. La eficacia temporal de los actos de aplicación jurídica de los poderes públicos es analizada en el Capítulo Quinto de este trabajo.

toma como referencia el ámbito de “vigencia” de la norma, cuyo inicio se sitúa en la fecha de entrada en vigor y cesa generalmente con la derogación. Atendiendo a las *situaciones a las que se aplican* las normas jurídicas<sup>4</sup>, se constata que éstas pueden aplicarse a situaciones anteriores a su entrada en vigor y/o posteriores a su derogación, por lo que la doctrina dominante suele distinguir entre el ámbito de “vigencia formal” y el ámbito de aplicación, eficacia o “vigencia material” de las normas. La importancia de esta distinción a efectos de nuestro estudio radica en que los supuestos de disociación entre dichos ámbitos temporales se definen, respectivamente, como retroactividad y ultractividad. Así pues, es común definir la retroactividad como la *aplicación de una norma a situaciones producidas con anterioridad a su entrada en vigor*<sup>5</sup>.

Al análisis de esta doble dimensión temporal de las normas dedicamos las siguientes páginas; matizando, con fundamento en la más reciente Teoría del Derecho, la clásica distinción entre vigencia formal y eficacia de las normas.

## **A. La doble coordenada temporal de las normas**

### **1. Ámbito temporal de vigencia y ámbito temporal de eficacia de la norma**

El punto de partida adecuado para el estudio de la dimensión temporal de las normas debe situarse en el normativismo kelseniano, pues la actual Teoría del Derecho es esencialmente heredera de éste y de sus categorías lógico-formales para el análisis jurídico<sup>6</sup>. En la terminología kelseniana, la específica existencia de la *norma* se designa con el término “validez” (“*Geltung*”);

---

<sup>4</sup> Estos dos estadios – ámbito de vigencia y ámbito de aplicación o eficacia – son claramente diferenciados en nuestra doctrina tributarista (*vid.* por todos PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Madrid, Ed. Civitas, 13ª ed., 2003, pág. 97).

<sup>5</sup> *Vid.* entre otros MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (Dir.), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 3ª ed., Valladolid, Ed. Lex Nova, 2002, pág. 126; PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario...*, *op. cit.*, 15ª ed., 2005, pág. 107.

<sup>6</sup> En sus primeras construcciones, KELSEN concebía la *norma* jurídica únicamente como una entidad abstracta, ideal, basada en la categoría unidimensional del *Sollen* (deber ser); independiente por tanto del acto de producción normativa que la contiene. De ahí que la “específica existencia” de la norma en la teoría inicial de KELSEN fuese tan sólo ideal, identificada con su “obligatoriedad” (“*Verbindlichkeit*”), sin estar ubicada en un tiempo y espacio determinados. Las teorías normativistas, con el empleo casi exclusivo de categorías abstractas y del análisis lógico-formal, adoptan esta concepción intemporal del Derecho, concibiendo la *norma* como mero contenido del acto normativo. Una firme crítica a esta concepción normativista de raigambre kelseniana, que sitúa el Derecho en una dimensión intemporal, puede verse en WINKLER, G., *Zeit und Recht...*, *op. cit.*, 1995, págs. 527 a 539.

validez que cesa con la derogación<sup>7</sup>. A partir de esta noción, KELSEN da entrada en su teoría de la “validez” a los conceptos empíricos de tiempo y espacio, definiendo así el “ámbito temporal de validez” (“*zeitlicher Geltungsbereich*”) y el “ámbito espacial de validez” (“*räumlicher Geltungsbereich*”) de la *norma*, como la *referencia* de la norma, respectivamente, al tiempo y al espacio en que tienen lugar los *hechos* que ésta regula – ámbitos que pueden estar concretamente delimitados o no<sup>8</sup> -.

Con posterioridad, el concepto teórico-general de “validez” – que en la teoría de la norma kelseniana mantiene un sentido unitario – ha adquirido nuevos matices<sup>9</sup>. En nuestro ordenamiento, el concepto de “validez” se restringe esencialmente a la idea de “legalidad”, entendida como conformidad con las normas de rango superior que, dentro del sistema, regulan la producción normativa<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> Vid. KELSEN, Hans, *Reine Rechtslehre*, Leipzig-Wien, 1934, reimp. 1ª ed., Ed. Scientia Aalen, 1985, pág. 7; y KELSEN, Hans, *Allgemeine Theorie der Normen*, Wien, Ed. Manz, 1979, págs. 2 y 3, 21 y 22.

<sup>8</sup> Estos conceptos, que recoge KELSEN en la 1ª ed. de su *Reine Rechtslehre* (*cit.*, 1934, reimp. 1985, págs. 7 y 8), son objeto de ulterior desarrollo en su obra póstuma (KELSEN, Hans, *Allgemeine Theorie der Normen...*, *op. cit.*, 1979, págs. 116 y 117).

<sup>9</sup> No es preciso profundizar aquí en la pluralidad de significados que los distintos autores han concedido al término “validez”, reflejando en cada caso una determinada concepción del Derecho. Sobre el concepto de “validez”, puede verse WRÓBLEWSKI, Jerzy, “Tre concetti di validità” (traducción del inglés por Carla Faralli), *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, 1982, págs. 584 a 595. Junto al concepto de validez normativa o sistémica, examinado en el texto, los otros dos principales conceptos de validez mantenidos en la Teoría del Derecho son el de validez factual o empírica –concepción sociológica, referida a la efectividad del Derecho – y el de validez axiológica –concepción moralista o iusnaturalista, vinculada al valor de la justicia -. Incluso dentro de la propia concepción normativa o sistémica, pueden distinguirse varios sentidos del término validez: junto al significado de “obligatoriedad”, se le atribuyen los de “pertenencia” y “aplicabilidad”. Sobre esta cuestión, puede verse BULYGIN, Eugenio, “Tiempo y validez”, en ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio, *Análisis lógico y Derecho*, Madrid, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, 1991, págs. 195 a 214 (en particular, págs. 195 a 198).

Sobre los distintos significados atribuibles al concepto de “vigencia” (existencia jurídica, obligatoriedad, aplicabilidad o eficacia), puede verse la exposición de HERNÁNDEZ MARÍN (*Introducción a la teoría de la norma...*, *op. cit.*, 1ª ed., 1998, págs. 434 a 441; 2ª ed., 2002, págs. 502 a 508), quien, por cierto, niega que pueda identificarse la vigencia con cualquiera de esas otras propiedades de la norma jurídica.

<sup>10</sup> Con carácter general, la “validez” de las disposiciones jurídicas se define como la compatibilidad con aquellas disposiciones de rango superior (art. 1.2 CC, *a contrario sensu*). En particular, la “validez” de una ley ha de ser examinada por el Tribunal Constitucional, cuando ésta pueda ser contraria a la Constitución (art. 163 CE). Este concepto de validez como “legalidad”, independiente de la mera “existencia” y de la “vigencia” de la norma, es el expuesto por el Prof. Juan Ramón CAPELLA, en sus *Elementos de análisis jurídico*, 1ª ed., Madrid, Ed. Trotta, 1999, págs. 88 a 91.

El resto de propiedades normativas se califican con términos diferentes, adquiriendo de este modo autonomía. Así sucede con la “obligatoriedad” (“*Verbindlichkeit*”) de la norma<sup>11</sup>, descrita en nuestro ordenamiento con los términos “vigencia”, “vigor” o “fuerza” normativa<sup>12</sup>; propiedad que se adquiere con la “entrada en vigor” (art. 2.1 CC) y se pierde con la derogación (art. 2.2 CC) o con la declaración de inconstitucionalidad (art. 164.2 CE). En definitiva, los conceptos de “validez” y “vigencia” – que en la concepción kelseniana coincidían en la noción de “*Geltung*” – se distinguen netamente en la actualidad, no sólo en el ordenamiento positivo, sino también en la obra de destacados teóricos, como Alf ROSS<sup>13</sup>.

No es preciso alejarnos demasiado de la obra kelseniana para hallar, ya entre teóricos del Derecho más o menos coetáneos y afines a su doctrina normativista, una adicional distinción de ámbitos temporales referidos a la norma jurídica<sup>14</sup>. Un importante referente se encuentra en la obra de Ernst ZITELMANN, autor alemán destacado por su estudio del Derecho internacional

---

<sup>11</sup> La conexión entre vigencia y obligatoriedad aparece claramente en la anterior redacción del art. 1 CC (“*Las leyes obligarán...*”), o en la de preceptos análogos de ordenamientos de nuestro entorno, como el artículo 10.1 de las *Preleggi* al *Codice Civile* italiano.

<sup>12</sup> La “vigencia” se describe como “prescriptividad o pretensión de vincular de las normas jurídicas” (CAPELLA, J. R., *Elementos...*, *op. cit.*, 1999, pág. 94); o bien, introduciendo, junto a la idea de “vinculatoriedad”, la de “pertenencia” al sistema, como “*pertenencia actual y activa de una norma al ordenamiento, de manera que es potencialmente capaz de regular todas las situaciones subsumibles en su supuesto de hecho*” (DÍEZ-PICAZO, Luis M<sup>a</sup>, *La derogación de las leyes*, Madrid, Civitas, 1990, págs. 162 y 168). Con los calificativos de pertenencia *activa* y de regulación *potencial*, Luis M<sup>a</sup> DÍEZ-PICAZO quiere distinguir la vigencia de la norma de su eficacia o aplicación; pero también, a su vez, la vigencia de la norma de su pertenencia *no activa* al ordenamiento.

<sup>13</sup> Genaro R. CARRÍO, en su traducción española de la obra de Alf ROSS (*On Law and Justice*, Londres, Ed. Stevens and Sons, 1958), señala la importancia de distinguir entre validez (“*gyldighed*”) y vigencia (“*gaelden*”) del Derecho, distinción que aparece constantemente en la edición danesa (1953) y que, sin embargo, había sido obviada en la edición inglesa de la misma obra de ROSS (1958), donde se traducía indistintamente con el término “*validity*” (*vid.* ROSS, Alf, *Sobre el Derecho y la justicia*, traducción española por Genaro R. Carrió, 5<sup>a</sup> ed., Buenos Aires, EUDEBA, 1994, pág. 12, nota del traductor). Sirva esta cita como ejemplo de la necesaria clarificación terminológica (salvando las distancias, pues la concepción de ROSS es realista y no normativista, por lo que el significado atribuido a estos términos difiere del empleado en el texto).

<sup>14</sup> Constituye un buen modelo de esta forma de hacer el estudio del Prof. Luis M<sup>a</sup> DÍEZ-PICAZO sobre el instituto de la derogación (DÍEZ-PICAZO, Luis M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990), pues, aunque el autor también parte de la concepción normativista kelseniana (entendiendo que ésta “*carece, hoy por hoy, de alternativas dignas de crédito para la comprensión del funcionamiento de los sistemas normativos*” –*op. cit.*, pág. 164 -), no duda en escindir el concepto unitario de validez a la hora de ofrecer su explicación del efecto derogatorio, distinguiendo las categorías de validez, vigencia y eficacia de la norma (distinción conceptual imprescindible, aunque la que se mantiene en este trabajo es, como se verá, parcialmente diversa). Reproducimos aquí el juicio positivo que merece al Prof. RUBIO LLORENTE esta forma de hacer, expresado en su *Prólogo* a la obra citada: “*Bueno (es) que se parta de un sistema determinado y bueno también que explícitamente se lo abandone cuando, como tantas veces ocurre en el caso de Kelsen, se percibe que la elegancia arquitectónica de tal sistema sólo es posible merced al olvido de la abigarrada complejidad que la realidad nos ofrece*” (*cfr.* RUBIO LLORENTE, Francisco, *Prólogo a La derogación de las leyes*, de Luis M<sup>a</sup> DÍEZ-PICAZO, *op. cit.*, 1990, pág. 20).

privado<sup>15</sup>, que, aun adoptando el concepto kelseniano de “validez” normativa<sup>16</sup> y deduciendo del mismo los ámbitos espacial y temporal de validez (“*Geltung*”), considera necesario distinguir, respecto de éstos, los ámbitos espacial y temporal de “aplicación” (“*Anwendung*”) de la norma<sup>17</sup>.

Hay que detenerse brevemente en la aportación de ZITELMANN. En primer lugar, porque introduce una doble coordenada temporal (validez o vigencia vs. aplicación) en el estudio de la norma jurídica. Pero, sobre todo, porque son muchos los autores que adoptan hoy esta distinción entre ámbito temporal de vigencia y ámbito temporal de aplicación o eficacia como base para analizar los concretos institutos o principios de Derecho intertemporal, como la derogación o el principio de irretroactividad<sup>18</sup>. Aunque los términos empleados no son unívocos –se distingue también entre vigencia *formal* y vigencia *material*<sup>19</sup>; o entre vigencia y eficacia<sup>20</sup> –, el significado que se les atribuye es similar.

<sup>15</sup> Vid. ZITELMANN, Ernst, *Internationales Privatrecht*, Leipzig, 1897, su gran tratado dedicado al Derecho internacional privado.

<sup>16</sup> Por influencia de la clásica obra de KELSEN, *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre*, Tübingen, 1912.

<sup>17</sup> Vid. ZITELMANN, Ernst, “Geltungsbereich und Anwendungsbereich der Gesetze (zur Grundlegung der völkerrechtlichen Theorie des Zwischenprivatrechts)”, en *Festgabe der Bonner Juristischen Fakultät für Karl Bergbohm zum 70. Geburtstag*, Bonn, Ed. Marcus-Webers, 1919, págs. 207 a 241. Existe traducción italiana de este trabajo, por Tito Ballarino: ZITELMANN, E., “Sfera di validità e sfera di applicazione delle leggi”, *Diritto internazionale (Rivista trimestrale di dottrina e documentazione)*, vol. XV, núm. 2, 1961, págs. 152 a 169.

La obra de ZITELMANN –fallecido en 1923 – y de otros autores normativistas (como JELLINEK y MERKL) dejó cierta impronta en la teoría de KELSEN, quien, a partir ya de 1925, introdujo en su doctrina los conceptos empíricos de tiempo y espacio, aunque con el alcance limitado al que nos hemos referido en el texto (vid. las referencias correspondientes *supra*, en nota 8). Sobre esta cuestión, vid. WINKLER, G., *Zeit und Recht...*, *op. cit.*, 1995, pág. 531.

<sup>18</sup> Sobre la derogación y el principio de irretroactividad pueden citarse, respectivamente, dos obras monográficas que destacan por ser de las pocas que se han ocupado *in extenso* de cuestiones de Derecho intertemporal en la doctrina española, desde la perspectiva del ordenamiento positivo, constituyendo por consiguiente trabajos de gran valor para nuestro análisis. Me refiero a la monografía ya citada del Prof. Luis M<sup>a</sup> Díez-PICAZO, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990 (vid. págs. 217 y 218) y al excelente estudio del Prof. Francisco LÓPEZ MENUDO, *El principio de irretroactividad...*, *op. cit.*, 1982 (en particular sobre el extremo apuntado en el texto, págs. 27 a 29).

<sup>19</sup> Vid. LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, *op. cit.*, 1982, pág. 27, citando sobre esta distinción a PIZZORUSSO, A., *Comentario del Codice civile (Fonti del Diritto) – Articoli 1-9*, Bologna, 1977, pág. 229. Hay que señalar, sin embargo, que el Prof. LÓPEZ MENUDO se refiere al ámbito de vigencia formal como “tracto temporal comprendido entre la *publicación* y la *derogación*” (*op. cit.*, pág. 27; definición que es acogida por GAYA SICILIA, Regina, *El principio de irretroactividad de las leyes en la jurisprudencia constitucional*, Madrid, Ed. Montecorvo, 1987, pág. 23); apartándose así de la concepción común, que se refiere al período comprendido entre la fecha de entrada en vigor (formal) y la derogación. Resulta sintomático que el autor, pese a mantener la distinción tradicional, acuda al momento de la publicación en lugar de a la fecha de entrada en vigor, intuyendo quizás que *es la publicación y no la entrada en vigor el momento relevante en esta distinción*.

Esta última afirmación, que supone ciertamente un giro en la perspectiva tradicional, exige una explicación específica; explicación que trataremos de ofrecer *infra*, en el texto, con las correspondientes referencias doctrinales.

<sup>20</sup> Vid. Díez-PICAZO, Luis M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, especialmente págs. 161 a 169 y págs. 217 y 218. Al distinguir entre vigencia y eficacia de la ley, el Prof. L. M<sup>a</sup> Díez-PICAZO cita directamente el trabajo de Ernst

ZITELMANN parte de un concepto de “validez” de raigambre claramente kelseniana, que identifica como “obligatoriedad” o “carácter vinculante” de la norma. Es el concepto de validez-vigencia, inescindible en el término “*Geltung*”, pero que aquí, para una mayor claridad, traduciremos simplemente como “vigencia”. ZITELMANN es todavía más preciso en esta definición, pues identifica la vigencia de la ley como el poder de producción de los efectos jurídicos previstos en su consecuencia, cada vez que se realiza el supuesto de hecho que la misma prevé. Aquí, por tanto, vigencia se identifica con producción de efectos o eficacia de la norma; y el ámbito temporal de vigencia (“*zeitlicher Geltungsbereich*”) de la ley es, según ZITELMANN, el intervalo de tiempo en que los efectos jurídicos por ella dispuestos se verifican, una vez se ha realizado completamente el presupuesto de hecho normativo<sup>21</sup>.

Frente al ámbito temporal de vigencia, ZITELMANN distingue el ámbito temporal de aplicación de la ley, que define como el tiempo en que tienen lugar los casos para cuya decisión resulta aplicable la norma en cuestión<sup>22</sup>. El ámbito temporal de aplicación coincide, por regla general, con el ámbito temporal de vigencia; pues la ley aplicable a un supuesto es en principio la vigente en el momento de su realización, y es la que determina la producción del correspondiente efecto jurídico. No obstante, ante la evidencia de que las leyes ya derogadas, que han perdido por tanto su vigencia, pueden declararse todavía aplicables a determinados hechos posteriores, del mismo modo que nuevas leyes pueden aplicarse retroactivamente a hechos anteriores a su entrada en vigor, debe admitirse que el ámbito temporal de aplicación puede no coincidir con el ámbito temporal de vigencia; de ahí que sea necesario distinguirlos<sup>23</sup>.

A mi juicio, no cabe oponer especiales objeciones a esta distinción en sí misma considerada. De hecho, como se ha apuntado *supra*, coincide esencialmente con la predominante en nuestra doctrina. Como sabemos, la vigencia (formal) se entiende como permanencia *activa* de la norma en el ordenamiento, como capacidad para regular las situaciones por ella contempladas; esto es, como idoneidad para cumplir su función normativa, que consiste en asociar determinados efectos jurídicos a la realización del supuesto de hecho previsto por la norma. Según esta concepción tradicional, el ámbito temporal de vigencia formal está

---

ZITELMANN (“Sfera...”, traducción italiana, *op. cit.*, 1961), quien, como ya sabemos, distingue entre “ámbito temporal de validez” (“*zeitlicher Geltungsbereich*”) y “ámbito temporal de aplicación” (“*zeitlicher Anwendungsbereich*”). Aunque con términos dispares, el significado que se atribuye a la distinción es, como señalamos en el texto, el mismo.

<sup>21</sup> *Vid.* ZITELMANN, E., “Geltungsbereich und Anwendungsbereich...”, *op. cit.*, 1919, págs. 220 y 221 (pág. 160 de la traducción italiana, *cit.*, 1961).

<sup>22</sup> *Ibidem*, págs. 230 y 231 (pág. 164 de la traducción italiana, *cit.*, 1961).

<sup>23</sup> *Ibidem*, págs. 232 a 236 (págs. 165 a 167 de la traducción italiana, *cit.*, 1961).

constituido por el intervalo de tiempo que transcurre desde la fecha de entrada en vigor hasta la derogación (o, eventualmente, hasta la llegada del término o la anulación de la norma).

Ya en la propia regulación positiva, la vigencia se describe como propiedad que adquieren las disposiciones con su entrada en vigor (art. 2.1 CC) y que pierden generalmente con su derogación. Se trata de una vigencia formal, claramente delimitada en el tiempo. Pero, ante la evidencia de que la aplicabilidad de las normas no se ciñe siempre a este ámbito de vigencia formal, debe distinguirse, respecto de éste, un ámbito distinto, que se califica como ámbito temporal de aplicación, de vigencia material –por oposición a vigencia formal –, o bien de eficacia. En definitiva, el ámbito temporal en que la norma *potencialmente* cumple su función reguladora –el de su vigencia formal – no necesariamente coincide con aquél en que *efectivamente* la cumple –el de su vigencia material o eficacia –, que puede ser más o menos extenso.

Lo que sí plantea objeciones es considerar que esta distinción entre los ámbitos de “vigencia” y “aplicación” de las normas agota la descripción de la dimensión temporal de las normas jurídicas. Sobre este tema, nos basamos en el estudio de la filosofía jurídica más reciente, austriaca (WIELINGER, WINKLER) y española (HERNÁNDEZ MARÍN)<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> En la filosofía jurídica austriaca de las dos últimas décadas, existen importantes estudios sobre la temporalidad del Derecho. Destacamos el trabajo de Gerhart WIELINGER ( “Die Zeit als Rahmen der Existenz und als Inhalt von Rechtsvorschriften”, en WINKLER, Günther; SCHILCHER, Bernd (Coord.), *Gesetzgebung*, Wien - New York, Ed. Springer, 1981), así como la voluminosa obra de WINKLER (*Zeit und Recht...*, *op. cit.*, 1995). En nuestra doctrina, puede citarse el análisis del Prof. HERNÁNDEZ MARÍN, desde sus iniciales trabajos sobre el tema (“El principio de irretroactividad”, en AA.VV., *Jornadas de estudio sobre el Título Preliminar de la Constitución*, vol. V, Madrid, Ministerio de Justicia, 1988; y “Recht und Zeit”, en GARZÓN VALDÉS, E. (Ed.), *Spanische Studien zur Rechtstheorie und Rechtsphilosophie*, Berlin, Duncker & Humblot, 1990, págs. 87 a 98), hasta el completo tratamiento del mismo en su *Introducción a la teoría de la norma...*, *op.cit.*, 1ª ed., 1998, págs. 381 a 480; 2ª ed., 2002, págs. 431 a 557. También hay que señalar la relevante aportación de los Profesores ALCHOURRÓN y BULYGIN al estudio del instituto de la derogación en la Teoría general del Derecho. Ésta es, según VON WRIGHT, probablemente la contribución más importante de estos autores a la teoría de las normas (*vid.* VON WRIGHT, Georg, *Prólogo* a ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio, *Análisis lógico y Derecho*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 1991, pág. XIII). Con carácter general, puede verse BULYGIN, Eugenio; “Tiempo y validez”, en ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio, *Análisis lógico y Derecho*, *op. cit.*, 1991, págs. 195 a 214; que es la traducción por el autor de su artículo “Time and Validity”, publicado en A. MARTINO (Ed.), *Deontic Logic, Computational Linguistics and Legal Information Systems*, Amsterdam - New York - Oxford, North Holland, 1982. Más recientemente, puede verse BULYGIN, E.; MENDONCA, D., *Normas y sistemas normativos*, Madrid-Barcelona, Colección Filosofía y Derecho, Ed. Marcial Pons, 2005.

Fuera del ámbito de la Teoría general del Derecho, también encontramos autores que han estudiado esta doble coordenada de las relaciones entre el tiempo y el Derecho. En el ámbito constitucional, destacamos el importante análisis del Prof. Bodo PIEROTH sobre retroactividad y Derecho transitorio: PIEROTH, Bodo, *Rückwirkung und Übergangsrecht (verfassungsrechtliche Maßstäbe für intertemporale Gesetzgebung)*, Berlin, Ed. Duncker & Humblot, 1981 (obra de habilitación); en particular, sobre este extremo, págs. 301 y 302.

El Prof. HERNÁNDEZ MARÍN aduce un par de ejemplos ilustrativos en este sentido<sup>25</sup>. Pensemos, por ejemplo, en las normas que sitúan expresamente su fecha de entrada en vigor en un momento anterior a la publicación –fenómeno nada infrecuente en nuestro ordenamiento positivo<sup>26</sup> -, y que se aplican a las situaciones posteriores a dicha fecha. Si la retroactividad se pretende definir como aplicación de la norma a situaciones anteriores a su entrada en vigor –partiendo de la tradicional distinción entre vigencia y eficacia -, se debería decir que en este caso la norma no es retroactiva; y, sin embargo, basta una idea intuitiva de lo que la retroactividad significa, para convenir que esta afirmación resultaría absurda. Por tanto, hay que buscar para este supuesto una explicación diferente a la tradicional, ya que la clásica distinción entre vigencia formal y eficacia de la norma resulta insuficiente.

Lo mismo puede decirse de aquellos casos en que una norma es derogada por otra norma antes de su entrada en vigor – situación poco probable en casos de *vacatio legis* breve, pero no así en los supuestos de entrada en vigor diferida varios meses -. ¿Cómo puede afirmarse, sin más, que la derogación supone la pérdida de vigencia de la norma, si existen casos en que ésta es derogada antes de entrar en vigor? ¿Cómo puede perderse una propiedad (la vigencia) que todavía no se ha adquirido?

La explicación aportada en sede de Teoría general del Derecho (por autores como WIELINGER; HERNÁNDEZ MARÍN; BULYGIN y ALCHOURRÓN, entre otros<sup>27</sup>) es que la distinción entre “vigencia” y “eficacia” sólo contempla uno de los aspectos temporales de las disposiciones jurídicas – el del tiempo al que se refiere su *contenido* – y desconoce en cambio la temporalidad de la disposición en sí misma considerada. De ahí que nuestro análisis de la dimensión temporal de las normas no se limite a las categorías conceptuales de “vigencia”, “aplicación” o “eficacia”, sino que se extiende también a lo que los autores antes citados describen como intervalo de “juridicidad” o de “existencia jurídica” de las normas<sup>28</sup>.

---

<sup>25</sup> Vid. HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael, *Introducción a la teoría de la norma ...*, op. cit., 1ª ed., 1998, págs. 435 a 437; 2ª ed., 2002, págs. 503 y 504.

<sup>26</sup> Un ejemplo en materia tributaria lo encontramos en la Disposición Final Única de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre (BOE del 30), que fijó la *entrada en vigor* de determinados preceptos de la Ley en fechas anteriores a su publicación (concretamente, el día 1 de enero y el día 2 de octubre de 1985).

<sup>27</sup> Véanse las oportunas referencias bibliográficas *supra*, pág. 39, nota 24.

<sup>28</sup> Los ejemplos expuestos *supra* en el texto (entrada en vigor anterior a la fecha de publicación; derogación posterior a la publicación y anterior a la fecha de entrada en vigor) son adoptados por el Prof. HERNÁNDEZ MARÍN como argumentos para mostrar, precisamente, que las nociones de “vigencia” y “juridicidad” no coinciden (*vid. Introducción...*, op. cit., 1998, págs. 435 a 437).



Siguiendo esta concepción (mantenida por los Prof. ALCHOURRÓN y BULYGIN, entre otros<sup>29</sup>), tomaremos en consideración el tiempo en que las disposiciones jurídicas – formadas por texto y contenido – son creadas, *introducidas* en el ordenamiento y *eliminadas* del mismo, a través de los actos jurídicos previstos por el sistema a tal efecto. En otras palabras, adoptaremos como elemento de análisis el tiempo de *existencia jurídica* de las disposiciones normativas, que es la coordenada que sitúa el Derecho *en el* tiempo. Desde esta perspectiva, podemos distinguir la *pertenencia formal* de la disposición a un determinado ordenamiento (la existencia jurídica de la disposición) y su obligatoriedad o cumplimiento de las funciones normativas, que es una propiedad dependiente del *contenido de la norma*<sup>30</sup>.

Sólo esta consideración del tiempo de existencia jurídica de la norma, con independencia de su vigencia y/o aplicación, permite explicar los supuestos en que la norma es derogada antes de su entrada en vigor, así como la misma situación del período de *vacatio legis*. Durante el período de *vacatio*, la norma existe ya jurídicamente, aunque todavía no esté vigente<sup>31</sup>; incluso puede dejar de pertenecer a un determinado ordenamiento, mediante su derogación, sin haber adquirido todavía vigencia. En definitiva, del mismo modo que hemos distinguido los conceptos de “validez” y “vigencia”, también la “existencia jurídica” de la norma adquiere un significado autónomo<sup>32</sup>.

Ciertamente, el tiempo de existencia de la norma, tiempo que transcurre desde su incorporación hasta su eliminación del ordenamiento a través de los correspondientes actos

---

<sup>29</sup> Vid. ALCHOURRÓN, C. E.; BULYGIN, E., *Análisis lógico y Derecho*, *op. cit.*, 1991, págs. 198 y sigs. Véanse más referencias bibliográficas *supra*, pág. 39, nota 24.

<sup>30</sup> Por emplear la terminología convencional, me seguiré refiriendo a la *norma* jurídica y la *disposición* jurídica, indistintamente, con este significado amplio –comprendiendo texto y contenido –, manteniendo así la concepción común, que identifica las normas con su formulación lingüística; aunque cabe distinguir entre el “texto legal” (la *formulación* de la norma como expresión lingüística) y la “norma” (como *significado* de esa expresión lingüística). Vid. BULYGIN, E.; MENDONCA, D., *Normas y sistemas...*, *op. cit.*, 2005, pág. 63.

<sup>31</sup> Ya el Prof. ZITELMANN se apartaba en este punto de la concepción kelseniana, distinguiendo la mera “existencia jurídica” de la “vigencia” (“*Geltung*”) de la norma; pero sin llegar a considerar que el tiempo de existencia normativa debiera tener un carácter autónomo e incluso de mayor relevancia que el de vigencia formal (vid. ZITELMANN, E., “*Geltungsbereich und Anwendungsbereich...*”, *op. cit.*, 1919, págs. 220 y 223 (págs. 160 y 161 de la traducción italiana, *cit.*, 1961)).

<sup>32</sup> El Prof. L. M<sup>a</sup> Díez-PICAZO, tras distinguir netamente entre la existencia o positividad de la ley y su validez, procede en un primer momento a equiparar existencia y vigencia (*La derogación...*, *op. cit.*, 1990, pág. 166 *in fine*; más claramente, en pág. 168, donde se refiere a la “*vigencia –entendida como existencia o pertenencia al sistema normativo–*”). Sin embargo, el autor corrige finalmente esta definición de vigencia, concibiéndola como pertenencia *activa* al ordenamiento; distinguiendo así la mera existencia normativa o pertenencia al ordenamiento, respecto de la propiedad de la vigencia (*op. cit.*, pág. 168 *in fine*). Efectivamente, hay que insistir en que la primera propiedad (existencia jurídica o pertenencia de la norma al ordenamiento) es *condición necesaria, pero no suficiente*, de la segunda (vigencia).

normativos, puede coincidir con su ámbito de vigencia formal. Pensemos en el caso en que una ley entra inmediatamente en vigor, desde el inicio de su existencia, y es posteriormente eliminada del ordenamiento, mediante su derogación. Sin embargo, pese a esta posible coincidencia, no deben confundirse ambos conceptos –existencia y vigencia – y, por tanto, tampoco sus ámbitos temporales; no sólo porque generalmente son distintos, sino, sobre todo, porque se sitúan en dos coordenadas diferentes de la dimensión temporal de la norma.

Para cerrar este epígrafe, debe señalarse que la distinción entre “vigencia” y “eficacia” de la norma tiene un carácter *relativo o limitado*, no sólo porque resulta *insuficiente* para describir la dimensión temporal de la norma jurídica –ya que, como hemos visto, debe completarse con el tiempo de su existencia jurídica –, sino, además, por su utilidad relativa. En primer lugar, porque los ámbitos temporales de vigencia y eficacia se sitúan en el mismo plano – que es el del tiempo de los hechos a los que se refiere la norma y de la producción de sus efectos<sup>33</sup> –; pero también porque la vigencia (formal) sólo es un *indicio* de que la norma resulta aplicable durante ese período.

Por este motivo, incluso aquellos autores que mantienen la distinción tradicional entre vigencia y eficacia, han llegado a calificarla como mero “artilugio del lenguaje”<sup>34</sup>. Baste aquí dejar constancia de la relatividad de la distinción, que por ello se muestra doblemente inapropiada para fundar *con carácter exclusivo* cualquier análisis de Derecho intertemporal, como sin embargo viene aceptándose comúnmente.

---

<sup>33</sup> Como sabemos, el ámbito temporal de vigencia indica el tiempo en que, *potencialmente*, deben realizarse los hechos regulados por la norma para que se produzca el efecto jurídico previsto en su consecuencia. Lo que sucede es que este ámbito temporal, delimitado claramente por la fecha de entrada en vigor y la derogación, no necesariamente coincide con el ámbito temporal de los hechos a los que *efectivamente* resulta aplicable la norma en cuestión.

<sup>34</sup> Así, el Prof. L. M<sup>a</sup> Díez-PICAZO señala que “*la distinción entre vigencia y eficacia no deja de ser, en cierta medida, un artilugio del lenguaje cuya única finalidad radica en economizar palabras para designar fenómenos jurídicos. La eficacia, entendida como la capacidad actual de una ley para regular una determinada situación, únicamente tiene sentido en relación con la vigencia: sólo una ley que está –o ha estado – vigente puede ser eficaz, de igual modo que toda ley vigente tiene una vocación de eficacia. Ello no significa, sin embargo, que no pueda haber eficacia sin vigencia y, viceversa, vigencia sin eficacia. Para expresarlo en términos rigurosos, nada impide que una ley que ha dejado de pertenecer activamente al ordenamiento continúe surtiendo efectos durante algún tiempo, ni que una ley activamente incardinada en el propio ordenamiento no despliegue efectos por un cierto período. Es a esta realidad a la que se designa aquí, por mera comodidad, disociación entre vigencia y eficacia*” (DÍEZ-PICAZO, L. M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, págs. 217 y 218). La misma expresión de esta distinción – con los términos de *vigencia formal* y *vigencia material* – es reveladora; pone de manifiesto que se trata de *dos aspectos de una misma propiedad normativa*.

## 2. Intervalo temporal de existencia jurídica y ámbito temporal de aplicabilidad

Las reflexiones anteriores nos permiten concretar la doble dimensión temporal de las normas jurídicas, como base para el análisis de ulteriores cuestiones de Derecho intertemporal. Sabemos que las normas jurídicas tienen una existencia determinada en el tiempo y que, a su vez, se refieren en su contenido a un determinado ámbito temporal, que es el de los hechos y situaciones sobre los que proyecta su función reguladora. Sabemos también que los ámbitos temporales de vigencia y eficacia se sitúan en este último plano – el del tiempo al que la norma se refiere en su *contenido* – y que éste puede ser distinto al tiempo de su *existencia*.

Por ello, la contraposición relevante para determinar la dimensión temporal de la norma no es tanto la que se mantiene entre vigencia y eficacia – que es una distinción *insuficiente y relativa* –, sino aquélla que relaciona, por un lado, el intervalo de tiempo durante el cual la norma jurídica existe como tal, formando parte de un determinado ordenamiento jurídico; y, por otro, el ámbito temporal de los casos a los que la norma se refiere en su contenido. Ésta es la doble coordenada temporal de la norma que adoptaremos como eje de nuestro análisis<sup>35</sup>.

Ya ENGISCH distinguía en 1950 entre el *aspecto ontológico* y el *aspecto lógico* de las relaciones entre el tiempo y el Derecho<sup>36</sup>. Esta distinción ha sido desarrollada por aquellos teóricos del Derecho que, en las últimas décadas, han dedicado una mayor atención a las relaciones entre el tiempo y el Derecho –en particular, entre el tiempo y la norma jurídica – (me refiero, entre otros, a los Profesores austriacos WIELINGER y WINKLER; a los Prof. ALCHOURRÓN y BULYGIN; y al Prof. HERNÁNDEZ MARÍN)<sup>37</sup>. Esta doble coordenada temporal, desarrollada desde los años ochenta en sede de teoría general de la norma, nos permite ir más allá de la distinción entre vigencia y eficacia, que consideramos insuficiente, teniendo en cuenta, como ha señalado parte de nuestra doctrina (VIVER I PI-SUNYER, L. M<sup>a</sup> Díez-PICAZO), que ambas propiedades de la norma (vigencia y eficacia) se refieren exclusivamente a su aplicabilidad temporal. Siguiendo al Prof. VIVER I PI-SUNYER, la entrada en vigor de una ley, “*o quiere decir que la ley es aplicable o no quiere decir nada, puesto que la entrada en vigor no produce ningún*

---

<sup>35</sup> La relación de la *norma jurídica* con el *tiempo* se manifiesta así en dos planos distintos o coordenadas temporales, total o parcialmente delimitados, que podrían representarse como dos segmentos de rectas paralelas; lo importante es cómo se articulan estos dos segmentos, que pueden coincidir o no, y cómo permiten explicar las diversas cuestiones de Derecho intertemporal.

<sup>36</sup> *Vid.* ENGISCH, Karl, *Vom Weltbild des Juristen*, Heidelberg, Ed. Carl Winter Universität, 1950, pág. 69; *cit.* por HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael, “El principio de irretroactividad”, *op. cit.*, 1988, pág. 3294.

<sup>37</sup> Véanse las correspondientes citas bibliográficas *supra*, pág. 39, nota 24.

*otro efecto (más) que éste*”<sup>38</sup>. Por tanto, la distinción entre vigencia y eficacia margina el tiempo de existencia jurídica de las disposiciones normativas, que consideramos de utilidad para el estudio de la retroactividad.

Así, el Profesor austríaco WIELINGER (1981) distingue la doble coordenada temporal de las normas, diferenciando entre el tiempo como “marco de la existencia” y el tiempo como “contenido” de las disposiciones jurídicas<sup>39</sup>.

Por su parte, el Prof. BULYGIN (1982) diferencia entre el “tiempo externo” y el “tiempo interno” de la norma<sup>40</sup>. Hay que señalar que BULYGIN parte de la distinción propuesta por ALCHOURRÓN y BULYGIN (1976) entre “sistema jurídico” – entendido como conjunto de normas que cambia cada vez que una norma cualquiera es introducida o eliminada del mismo – y “orden jurídico” – entendido como secuencia temporal de sistemas jurídicos -<sup>41</sup>. Así, BULYGIN distingue entre el tiempo de existencia de la norma en un *sistema* dado –sistema que cambia cada vez que una norma cualquiera es introducida o eliminada – y el tiempo de existencia de la norma en un *orden* jurídico –que es el formado por una secuencia temporal de sistemas jurídicos -, pudiendo una misma norma pertenecer a muchos sistemas diferentes. Este último intervalo de tiempo, más amplio, es, según el autor, el *tiempo externo de la norma*.

Finalmente, el Prof. HERNÁNDEZ MARÍN (1988) caracteriza la doble coordenada temporal de los enunciados jurídicos, distinguiendo entre el “Derecho en el tiempo” y el “tiempo en el Derecho”<sup>42</sup>.

Pues bien, en este estudio, me referiré al *intervalo temporal de existencia jurídica* o intervalo de juridicidad de la norma para designar el período de tiempo que transcurre desde su incorporación a un determinado ordenamiento jurídico, como disposición jurídica *perteneciente*

---

<sup>38</sup> Vid. VIVER I PI-SUNYER, Carles, “La parte final de las leyes”, en GRETEL, *La forma de las leyes (10 estudios de técnica legislativa)*, Barcelona, Bosch, 1986, pág. 191.

<sup>39</sup> Vid. WIELINGER, Gerhart, “Die Zeit als Rahmen...”, *op. cit.*, 1981, págs. 154 a 166 (en particular, págs. 161 y 165).

<sup>40</sup> Vid. BULYGIN, Eugenio, “Tiempo y validez”, *op. cit.*, 1991 (original de 1982), págs. 198 y 199.

<sup>41</sup> Vid. ALCHOURRÓN, C.; BULYGIN, E., “Sobre el concepto de orden jurídico”, *Crítica*, núm. 23, 1976 (reproducido en *Análisis lógico y Derecho*, *op. cit.*, 1991). Esta distinción entre “sistema jurídico” y “orden jurídico” ha sido adoptada por otros muchos autores (vid. BULYGIN, E.; MENDONÇA, D., *Normas y sistemas...*, *op. cit.*, 2005, pág. 45).

<sup>42</sup> Puede verse la referencia a las mismas ya en HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael, “El principio de irretroactividad”, *op. cit.*, 1988, pág. 3294; y, posteriormente, en *Introducción...*, *op. cit.*, 1998, pág. 427.

al mismo, hasta su eliminación<sup>43</sup>; independientemente del período al que dicha disposición jurídica resulte aplicable.

Por otro lado, para describir el tiempo de los hechos a los que *se refiere* la norma jurídica, a los que vincula el efecto previsto en su consecuencia y, en definitiva, a los que resulta aplicable, me referiré al *ámbito temporal de aplicabilidad* de la norma. El “ámbito temporal de aplicabilidad” de la norma –que no necesariamente coincidirá con el período de vigencia formal<sup>44</sup> –, es el que contrastaremos con el “intervalo de existencia jurídica”, para determinar su dimensión temporal. Antes de examinar las posibilidades de articulación entre ambas coordenadas temporales, analizaremos con más detalle las mismas, en los siguientes epígrafes.

## **B. Límites del intervalo de existencia jurídica de la norma**

El motivo por el cual analizamos en primer lugar el intervalo de “existencia jurídica” de la norma es porque dicha existencia jurídica constituye una *conditio sine qua non* para el cumplimiento de las funciones normativas. Sólo una norma que existe o ha existido puede ser *aplicable* a determinados supuestos y producir los consiguientes *efectos jurídicos*. Por eso, el ámbito temporal de aplicabilidad de la norma sólo puede pensarse en relación con su intervalo de existencia jurídica, coincida o no con el mismo. Además, el tiempo de existencia de una disposición en un determinado ordenamiento suele estar claramente delimitado. De ahí que debamos preguntarnos por sus momentos inicial y final.

---

<sup>43</sup> Mantenemos una concepción de existencia de la norma entendida como pertenencia a un sistema, en el sentido básico de que dicha norma ha sido dictada, promulgada y publicada por la autoridad competente. Según la concepción amplia mantenida por BULYGIN y MENDONCA, además de las normas expresamente formuladas, puede considerarse que todas las normas que son consecuencia lógica de aquéllas han sido también implícitamente formuladas y pertenecen por tanto al sistema (vid. BULYGIN, E.; MENDONCA, D., *Normas y sistemas...*, *op. cit.*, 2005, págs. 68 y 69).

<sup>44</sup> El “ámbito temporal de aplicabilidad” no puede identificarse con el término “vigencia”, porque la norma puede ser *aplicable* en un período distinto al de su vigencia formal. Por ejemplo, una norma que entra en vigor el día 1 de enero del año *n* – coincidiendo con la entrada en vigor de toda la ley – puede entenderse aplicable a los hechos producidos a partir de dicha fecha. Sin embargo, también puede disponer su eficacia en una fecha distinta, anterior o posterior a la fecha de entrada en vigor; en este caso, el inicio del ámbito temporal de aplicabilidad – esto es, el momento a partir del cual tienen lugar los hechos a los que la norma vincula un determinado efecto jurídico – no coincidirá con el inicio de su vigencia formal.

Por ello, aunque *seguiré refiriéndome a la vigencia de una norma para designar el tiempo transcurrido desde la entrada en vigor hasta la derogación*, su papel es *relativo*: puede ayudar a determinar el ámbito temporal de aplicabilidad de la norma, como elemento interpretativo, pero no coincide necesariamente con el mismo.

## 1. Inicio del intervalo de existencia jurídica: la fecha de publicación

La adquisición de existencia jurídica de una disposición se produce, en la concepción que aquí mantenemos, cuando ésta es *incorporada a un determinado ordenamiento jurídico*, mediante el correspondiente acto de producción normativa<sup>45</sup>. Para ello, han de cumplirse una serie de requisitos formales, que varían en función del ordenamiento y del tipo de acto normativo. En el caso de las *leyes*, estos requisitos formales mínimos están previstos en el artículo 91 de nuestra Constitución, y son los de aprobación parlamentaria, sanción, promulgación y publicación<sup>46</sup>.

¿Cuándo puede considerarse que una Ley ha sido incorporada de forma *definitiva* al ordenamiento? En este punto, las opiniones divergen. Algunos autores sitúan este momento en la aprobación y otros en la promulgación regia, pero la gran mayoría, tanto entre los constitucionalistas como entre los teóricos del Derecho que mayor atención han dedicado al tiempo de existencia jurídica de la norma, coinciden en situar el momento exacto de su incorporación definitiva al ordenamiento en la fecha de la publicación<sup>47</sup>.

Ciertamente, en nuestra doctrina constituye una *vexata quaestio* la discusión sobre el carácter constitutivo –determinante de la adquisición de existencia jurídica– o bien de mera eficacia de la publicación<sup>48</sup>. Nuestro Tribunal Constitucional no se ha pronunciado expresamente

<sup>45</sup> Para ello, no es preciso que la norma sea conforme con todas y cada una de las disposiciones de rango superior que regulan su producción; la “validez” o invalidez de una norma –en el sentido que aquí damos al término (validez como legalidad)– podrá ser declarada en un momento posterior, pero, hasta entonces, dicha norma existirá y producirá efectos. Por eso, hemos considerado autónomamente los conceptos de “validez” y de “existencia jurídica”.

<sup>46</sup> Artículo 91 CE: “*El Rey sancionará en el plazo de quince días las leyes aprobadas por las Cortes Generales, y las promulgará y ordenará su inmediata publicación*”. Este artículo se encuentra ubicado en el Capítulo II del Título III de la CE, titulado “De la elaboración de las leyes”.

<sup>47</sup> Entre los teóricos del Derecho, puede verse claramente en este sentido, WINKLER, G., *Zeit und Recht...*, *op. cit.*, 1995, págs. 192 y 193; y HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Introducción...*, *op. cit.*, 1ª ed., 1998, en particular págs. 394 a 397; 2ª ed., 2002, págs. 443 a 447. También el Prof. Ignacio de OTTO mantiene que la publicación de la norma es un requisito esencial para su existencia y un elemento constitutivo de su incorporación al ordenamiento jurídico (*vid.* OTTO, Ignacio de, *Derecho constitucional. Sistema de fuentes*, Barcelona, Ed. Ariel, 2ª ed. 1988, 3ª reimp., 1993, págs. 100 y 111).

<sup>48</sup> *Vid.* la referencia a estas dos doctrinas enfrentadas en SALVADOR CODERCH, Pablo, “La publicación de las leyes”, en GRETEL (GRUPO DE ESTUDIOS DE TÉCNICA LEGISLATIVA), *La forma de las leyes (10 estudios de técnica legislativa)*, Barcelona, Bosch, 1986, págs. 259 a 290, en particular págs. 263 a 265. La tesis que sostiene el carácter *constitutivo* de la publicación es, en cualquier caso, la clásica en la doctrina española. *Vid.* GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, *Curso de Derecho Administrativo I*, Madrid, Civitas, 4ª ed., 1983, págs. 141 a 143; y CASTRO Y BRAVO, Federico de, *Derecho civil de España*, I, vol. 1, Madrid, 1955, págs. 392 y 393, *cit.* por SALVADOR CODERCH, P., “La publicación...”, *op. cit.*, 1986, pág. 263. Véanse también las referencias citadas en la nota anterior. En cambio, mantiene el carácter de la publicación como mero requisito de *eficacia* SANTAOLALLA LÓPEZ, Fernando, “Comentario al artículo 91 de la Constitución”, en ALZAGA VILLAAMIL, Oscar (Dir.),

sobre la cuestión<sup>49</sup>, pero sí lo ha hecho su homólogo alemán. El Tribunal Constitucional Federal alemán (“*Bundesverfassungsgericht*”) ha señalado que, con la publicación (“*Verkündung*”), la norma deviene jurídicamente existente (“*rechtlich existent*”), siendo éste el momento determinante para distinguir entre su pasado y futuro a efectos de retroactividad<sup>50</sup>.

Para tomar postura sobre esta cuestión<sup>51</sup>, debemos considerar el papel que la aprobación parlamentaria, la sanción y promulgación regias, así como la publicación de la Ley, juegan en nuestro ordenamiento jurídico, a los efectos que aquí interesan. En primer lugar, podría pensarse que es más acorde con el principio democrático dejar en manos del poder legislativo la determinación del momento exacto de incorporación de la ley al ordenamiento, y que ese momento debería situarse en la fecha de su aprobación *definitiva*, a partir de la cual el contenido de la ley deviene invariable<sup>52</sup>.

No obstante, la concreción del inicio de juridicidad de las normas en la fecha de su publicación parece más acorde con las *exigencias de seguridad jurídica* en un Estado de Derecho<sup>53</sup>. Además, *las normas sólo pueden ser derogadas tras su publicación* –

*Comentarios a las leyes políticas. Constitución de 1978*, t. VII, Madrid, EDERSA, 1985, págs. 355 a 358, con más referencias bibliográficas (*cit.* por SALVADOR CODERCH, P., “La publicación...”, *op. cit.*, 1986, pág. 264, nota 6).

<sup>49</sup> En la STC 179/1989, de 2 de noviembre, al referirse al principio de publicidad de las normas (art. 9.3 CE) como garantía ineluctable del Estado de Derecho, el Tribunal Constitucional deja al margen “*la vexata quaestio de si la publicación es un requisito esencial de la existencia de la norma o una condición para su eficacia*”.

No obstante, encontramos referencias al carácter constitutivo de la publicación en algunos votos particulares, como el formulado por el Magistrado D. Francisco Rubio Llorente a la STC 150/1990, donde se señala que la *publicación* determina “*la incorporación de la Ley al ordenamiento, con independencia del periodo de vacatio, más o menos largo, pero en todo caso cierto, establecido para que den comienzo sus efectos*”.

<sup>50</sup> *Vid.* BVerfGE 7, 330, 337 (19-3-1958); BVerfGE 42, 263, 282 y sigs. (8-7-1976); BVerfGE 63, 343, 353 (22-3-1983) y BVerfGE 72, 200, 241 (14-5-1986). En la doctrina alemana, véase SCHNEIDER, Hans, *Gesetzgebung*, 2ª ed., Heidelberg, Ed. C. F. Müller, 1991, Rz. 482; y BIRK, Dieter, *Kommentar §4 AO*, en HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER, *Kommentar zur AO und FGO*, Köln, Ed. Otto Schmidt, 1997, págs. 100 y 101, Rz. 213.

<sup>51</sup> El Prof. SALVADOR CODERCH, quien parece inclinarse levemente hacia la tesis *constitutiva* de la publicación, observa sin embargo que “*la polémica tiene mucho de disputa verbal o terminológica, de quaestio nominis pues no están claras las diferencias de efectos jurídicos que se seguirían de profesar una u otra doctrina*” (“La publicación...”, *op. cit.*, 1986, págs. 264 y 265). En mi opinión, la importancia del *intervalo de juridicidad* de la norma – intervalo de pertenencia al ordenamiento jurídico –, como uno de los ejes esenciales para el análisis de Derecho intertemporal, exige determinar claramente el momento de su inicio.

<sup>52</sup> *Vid.* SANTAOLALLA LÓPEZ, F., “Comentario al artículo 91...”, *op. cit.*, 1985, págs. 355 a 358 y SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, J. J., *La sanción y promulgación de la ley en la monarquía parlamentaria*, Madrid, 1987, págs. 159 y sigs. Abogando por este criterio, si bien *de lege ferenda*, *vid.* VIVER I PI-SUNYER, Carles, “La promulgación y la fecha de las leyes”, en GRETEL, *La forma de las leyes...*, *op. cit.*, 1986, págs. 102 y 103.

<sup>53</sup> Los ciudadanos deben poder conocer y reconocer las disposiciones que forman parte del ordenamiento jurídico en un momento dado. En nuestro Estado de Derecho, esa posibilidad de identificación de las normas jurídicamente existentes es una exigencia de seguridad jurídica. Y la forma de dejar constancia fehaciente del cumplimiento de todos los requisitos formales para que una disposición alcance su carácter definitivo – no sólo por lo que respecta a

independientemente de su fecha de entrada en vigor -; antes de la publicación, incluso si han sido ya aprobadas y promulgadas, no se consideran definitivamente incorporadas al ordenamiento y, por tanto, no se requiere un acto de signo contrario que las elimine del mismo.

Por otra parte, en cuanto a la objeción de que la fecha de incorporación de la ley al ordenamiento no debe dejarse a la libre voluntad de órganos no titulares del poder legislativo, hay que tener en cuenta, como señala el Prof. L. M<sup>a</sup> Díez-PICAZO, que la actuación de los órganos del poder ejecutivo que tienen encomendada la publicación de la ley carece de margen alguno de discrecionalidad. Por el contrario, se trata de una actuación de carácter reglado, que debe llevarse a cabo sin dilaciones indebidas – aunque no suelen establecerse plazos concretos para proceder a la publicación<sup>54</sup> -, y cuyo incumplimiento puede dar lugar a las oportunas responsabilidades, de carácter disciplinario o político y, en su caso, penal<sup>55</sup>.

En cuanto a la sanción y promulgación regias<sup>56</sup>, también existen autores que sitúan en el momento de su realización –en particular, en la fecha de la promulgación – el inicio de

---

su contenido, sino al propio carácter de disposición jurídica “puesta” en el ordenamiento – es el de su publicación oficial. Considerar la publicación como requisito *constitutivo* de toda disposición jurídica es, por consiguiente, una garantía para el ciudadano.

<sup>54</sup> Sin embargo, lo cierto es que en la práctica se producen *retrasos* en la publicación oficial de la norma, que pueden alterar la voluntad del titular de la potestad normativa respecto al inicio de la aplicabilidad. Así sucede cuando la entrada en vigor se establece por referencia a la fecha de la publicación – por ejemplo, el día siguiente a la publicación -. Para evitar un retraso del inicio de la aplicabilidad, que altere la voluntad del titular de la potestad normativa, debe fijarse una fecha concreta para dicho inicio – p. ej., el día 1 de enero -. En ese caso, si bien no se alterará el inicio de la aplicabilidad de la norma, el retraso en la publicación sí puede determinar su carácter retroactivo (pensemos p. ej. en una norma aprobada el 30 de diciembre que deba entrar en vigor, por disposición expresa, el día 1 de enero del año siguiente, y se publique con posterioridad). En estos casos, concurre una especial circunstancia – el retraso en la publicación – que deberá ser tenida muy en cuenta a la hora de enjuiciar la legalidad de la disposición retroactiva (véase esta cuestión *infra*, págs. 666 y sigs., en sede de Ordenanzas tributarias locales).

<sup>55</sup> *Vid.* Díez-PICAZO, L. M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, págs. 179 y 180. El Profesor SALVADOR CODERCH observa también, respecto al ordenamiento catalán, que tanto el plazo para dar la *orden de publicación* (quince días a partir de la aprobación, conforme al art. 33.2 del Estatuto de Autonomía de Cataluña), como el plazo para *cumplimentar la orden de publicación* (que debe tener lugar *de inmediato*, por aplicación de los artículos 91 CE y 33.2 EAC), revelan la exigibilidad inmediata de estos deberes, su carácter debido y la responsabilidad del Ejecutivo en caso de incumplimiento (*vid.* SALVADOR CODERCH, P., “La publicación...”, *op. cit.*, 1986, págs. 271 y 272).

<sup>56</sup> En nuestro ordenamiento estatal, la sanción y promulgación de las leyes se llevan a cabo por el Rey (artículo 91 CE), en unidad de acto, bajo la fórmula: “Don Juan Carlos I, Rey de España. A todos los que la presente vieren y entendieren. Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente Ley”. Sobre el significado de la promulgación y sanción regias, desde las perspectivas histórica y dogmática, puede consultarse VIVER I PI-SUNYER, C., “La promulgación...”, *op. cit.*, 1986, págs. 96 a 98; y LACRUZ BERDEJO, J. L.; SANCHO REBULLIDA, F. A.; LUNA SERRANO, A.; DELGADO ECHEVERRÍA, J., *Elementos de Derecho Civil I. Parte General del Derecho Civil*, vol. I, Barcelona, Bosch, 1988, págs. 176 y 177. El Prof. Ignacio de OTTO apunta el escaso sentido que tienen hoy la sanción y promulgación regias; esta última ni siquiera cumple su función primaria de dar fe de que se ha producido la aprobación y de que ha recaído sobre el texto que se publica, puesto que esta comprobación



existencia jurídica de la ley y de su incorporación al ordenamiento<sup>57</sup>. Frente a esta postura, deben traerse a colación los mismos argumentos que, con fundamento en las exigencias de seguridad jurídica y en el propio funcionamiento del ordenamiento positivo –adición y eliminación de disposiciones –, objetamos en relación con la fecha de aprobación parlamentaria. No obstante, hay que tener en cuenta que, debido a la proximidad etimológica entre los términos de promulgación y publicación<sup>58</sup>, con frecuencia éstos se utilizan como sinónimos. El propio art. 1 CC, en su anterior redacción, empleaba el término “promulgación” con el significado de publicación<sup>59</sup>. De ahí que todavía hoy se usen en algún caso ambos términos indistintamente<sup>60</sup>, aunque nuestro ordenamiento constitucional contempla actualmente la promulgación de las leyes con un significado diverso<sup>61</sup>.

La relevancia práctica de la fecha de promulgación de las leyes en nuestro ordenamiento se limita a su adopción en el título de la ley –es la fecha utilizada para citar y numerar correlativamente las leyes de cada año –, aunque ni siquiera es un criterio que se adopte en todas

---

correspondería actualmente al Presidente del Gobierno (art. 64 CE), que es quien presenta las leyes al Rey, *debiendo éste promulgarlas*. Vid. OTTO, I. de, *Derecho constitucional...*, *op. cit.*, 1988, págs. 109 a 111.

<sup>57</sup> En este sentido, el Prof. Javier PÉREZ ROYO señala que “la promulgación consiste en una declaración solemne de acuerdo con una fórmula ritual mediante la cual se formaliza *la incorporación de la ley de manera definitiva al ordenamiento jurídico*” (PÉREZ ROYO, Javier, *Las fuentes del Derecho*, 4ª ed., Madrid, Tecnos, 3ª reimp., 1993, pág. 98; la cursiva es nuestra). También el Prof. Carles VIVER I PI-SUNYER atribuye a la fecha de promulgación –que es la fecha del título de las leyes – la función de fijar el momento de incorporación de la ley al ordenamiento, aunque aboga *de lege ferenda* por situarla en el momento de su aprobación (vid. VIVER, C., “La promulgación...”, *op. cit.*, 1986, págs. 98 y 102).

<sup>58</sup> Como señala el Prof. CASTÁN TOBEÑAS, “ni gramatical ni históricamente hay diferencia clara entre la promulgación y la publicación de la ley. (...) La palabra promulgar viene del latín *promulgare*, que significa publicar, hacer público. Ni en el Derecho Romano ni en el canónico existió diferencia entre la promulgación y la publicación. La distinción data, al parecer, de la época de la Revolución francesa (véase Mucius Scaevola, *Código civil*, t. I, 3ª ed., pág. 102)” (vid. CASTÁN TOBEÑAS, José, *Derecho civil...*, *op. cit.*, 12ª ed., 1982, págs. 441 y 442). Señalan también esta proximidad etimológica entre promulgación y publicación los Prof. LACRUZ *et. al.*, *Elementos...*, *op. cit.*, 1988, pág. 177. Puede verse también MOLINER, María, *Diccionario de uso del español*, 2ª ed., Madrid, Ed. Gredos, 1998, donde se define el término “promulgar”, en el ámbito jurídico, como “*publicar una ley para que empiece a regir*”.

<sup>59</sup> El antiguo artículo 1 CC (en la redacción anterior a la modificación del Título Preliminar del CC, operada por el Decreto 1836/1974, de 31 de mayo) disponía: “Las leyes obligarán en la Península, islas adyacentes, Canarias y territorios de África sujetos a la legislación peninsular, a los veinte días de su *promulgación*, si en ellas no se dispusiese otra cosa. *Se entiende hecha la promulgación el día en que termine la inserción de la ley en la Gaceta*” (la cursiva es nuestra). La *Gaceta* es hoy sustituida por el *Boletín Oficial del Estado*.

<sup>60</sup> Así sucede en la doctrina coetánea al antiguo art. 1 CC –esto es, anterior a 1974 –, que suele emplear de forma indistinta los términos de promulgación y publicación de la ley, identificando por consiguiente sus fechas. Vid., entre otros, CASTRO Y BRAVO, Federico de, *Derecho Civil de España*, Madrid, Civitas, 1984 (reedición volúmenes de 1949 y 1952), pág. 628, nota 3.

<sup>61</sup> Véase *supra*, pág. 48, nota 56.

las Comunidades Autónomas<sup>62</sup>. Más allá de esta función, ni determina la incorporación de la norma al ordenamiento; ni el orden cronológico de prelación – aunque generalmente la publicación, que es la relevante a estos efectos, es correlativa a la promulgación, y ésta a la aprobación<sup>63</sup> -; ni sirve para determinar el efecto derogatorio – que suele producirse con la entrada en vigor -. Incluso algún autor aboga porque la fecha de promulgación deje de cumplir la función de citar las leyes, pues, como se señala, resulta más adecuada a estos efectos la fecha de publicación, o bien la fecha de la aprobación parlamentaria<sup>64</sup>.

En definitiva, podemos concluir que el inicio de existencia jurídica de la norma, de su incorporación al ordenamiento jurídico, debe situarse en el momento de la publicación oficial. Y ello no sólo en el caso de las leyes, sino, en general, respecto de toda disposición jurídica. Conviene por tanto dedicar algunas reflexiones finales a la publicación de las normas en nuestro ordenamiento jurídico.

La publicación es una exigencia de la seguridad jurídica en el Estado de Derecho. El art. 9.3 CE consagra el *principio de publicidad de las normas*, que ha sido entendido como exigencia de publicación *formal* en un Diario o periódico oficial, pues es ésta la única forma de dejar constancia fehaciente de la existencia y contenido de las disposiciones jurídicas. El principio de publicación formal es una exigencia común en los ordenamientos europeos continentales<sup>65</sup> y en el Derecho comunitario<sup>66</sup>; tiene su origen en la Revolución francesa y, aunque con algunas quiebras y retrocesos históricos, ha acabado por imponerse. La publicación en un Diario oficial constituye actualmente un punto de no retorno en las exigencias de seguridad jurídica, en relación al cual no cabe retroceder<sup>67</sup>. Con la publicación oficial se garantiza la *posibilidad de conocimiento* de las normas, tanto por los ciudadanos como por los órganos encargados de

---

<sup>62</sup> En varias Comunidades Autónomas (Andalucía, Aragón, País Vasco...), la fecha de las leyes es la de su aprobación definitiva por el Parlamento. También es éste el criterio empleado en algunos países, como Austria o Portugal. *Vid.* al respecto VIVER I PI-SUNYER, C., “La promulgación...”, *op. cit.*, 1986, pág. 101.

<sup>63</sup> *Vid.* GRETEL, *La forma de las leyes...*, *op. cit.*, 1986, pág. 300.

<sup>64</sup> Los Profesores J. L. LACRUZ *et. al.* apuntan que sería más coherente con el sistema parlamentario señalar como fecha de las leyes la de su aprobación definitiva por las Cámaras, y más práctico para el ciudadano, la de su publicación (LACRUZ BERDEJO *et. al.*, *Elementos...*, *op. cit.*, 1988, pág. 177). A favor de adoptar como fecha de la ley la de su aprobación parlamentaria, *vid.* VIVER I PI-SUNYER, C., “La promulgación...”, *op. cit.*, 1986, pág. 102.

<sup>65</sup> En cambio, en los sistemas anglosajones no se exige la *publicación oficial* de las normas por la autoridad competente, sino que, una vez aprobadas formalmente, su publicidad se deja en manos de la actividad privada. *Vid.* CAPELLA, J. R., *Elementos...*, *op. cit.*, 1999, pág. 95.

<sup>66</sup> El Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, firmado en Roma el 29 de octubre de 2004 (DOUE C-310, de 16 de diciembre de 2004), recoge esta exigencia de publicación formal: “*Artículo I-39. Publicación y entrada en vigor.- (...) Las leyes y las leyes marco europeas se publicarán en el Diario Oficial de la Unión Europea y entrarán en vigor en la fecha que ellas mismas fijen o, en su defecto, a los veinte días de su publicación*”.

<sup>67</sup> *Vid.* SALVADOR CODERCH, P., “La publicación...”, *op. cit.*, 1986, págs. 262 y 266.

aplicarlas<sup>68</sup>; aunque ello no excluye la posibilidad de publicidad *material*, esto es, de difusión del contenido de la disposición a través de los medios de comunicación o de otras publicaciones –no oficiales o bien no definitivas –.

La distribución territorial del poder prevista en la Constitución, así como la pertenencia a la Unión Europea, han *diversificado los instrumentos oficiales de publicación*<sup>69</sup>: junto al Boletín Oficial del Estado<sup>70</sup>, las normas que integran nuestro ordenamiento se publican también en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE – antes DOCE –)<sup>71</sup>, en los boletines oficiales autonómicos<sup>72</sup> y en los boletines oficiales provinciales<sup>73</sup>. En la actualidad, la mayoría de estos boletines oficiales pueden consultarse gratuitamente a través de Internet<sup>74</sup>.

La fecha de publicación formal cumple la importante función de determinar el inicio de existencia jurídica de una norma –separando su pasado y futuro; determinando la prelación

---

<sup>68</sup> Ello es independiente de su conocimiento real y efectivo. Esta idea, reflejada con el aforismo *ignorantia legis non nocet*, es adoptada en el actual art. 6.1.1º CC (“*La ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento*”). Con esta previsión no se establece una presunción *iuris et de iure* de conocimiento efectivo de las normas, sino un deber general de su cumplimiento, con independencia de que se conozcan o no. Sobre el origen y significado de esta regla, puede verse COSTA, Joaquín, *La problemática de la ignorancia del Derecho*, 1901. Incluso la obligación de los órganos de aplicación jurídica de conocer la norma (escrita) que van a aplicar, expresada con el aforismo *iura novit curia*, es relativa, pues sólo ante desconocimientos palmarios podría dar lugar a responsabilidad administrativa, civil o penal del funcionario en cuestión. *Vid.* en este sentido LACRUZ BERDEJO, J. L., *et. al.*, *Elementos...*, *op. cit.*, 1988, pág. 229.

<sup>69</sup> Al respecto, puede verse la STC 179/1989, de 2 de noviembre.

<sup>70</sup> En el Título Preliminar del CC (art. 2.1 CC) se hace referencia tan sólo a la publicación en el “Boletín Oficial del Estado”, regulado por el RD 1511/1986, de 6 de junio. Sin embargo, tanto la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (LRJPAC), como la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, tienen en cuenta la diversidad de instrumentos oficiales de publicación. El art. 52.1 de la LRJPAC dispone: “Para que produzcan efectos jurídicos las disposiciones administrativas habrán de publicarse *en el Diario Oficial que corresponda*”. Por su parte, el artículo 10.1 de la LGT 2003 establece que “las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación *en el Boletín oficial que corresponda*, si en ellas no se dispone otra cosa (...)” (la cursiva es nuestra).

<sup>71</sup> Véase *supra* pág. 50, nota 66.

<sup>72</sup> Por lo que respecta a las normas autonómicas, rigen ante todo los preceptos contenidos en los Estatutos de Autonomía (*vid.* DIEZ-PICAZO, Luis; GULLÓN, A., *Sistema de Derecho civil*, vol. I, 8ª ed., Madrid, Tecnos, 1995, págs. 104 y 105), aunque las normas autonómicas con rango de ley han de publicarse también en el Boletín Oficial del Estado.

<sup>73</sup> Las Ordenanzas locales deben publicarse en el Boletín Oficial de la Provincia o, en su caso, en el de la Comunidad Autónoma uniprovincial (*vid.* art. 70.2 LBRL y art. 17.4 TRLHL).

<sup>74</sup> Por ejemplo, en la página web del Centro de Documentación Europea de la Universidad de Alicante – <http://www.cde.ua.es> –, pueden encontrarse enlaces directos a muchos de estos boletines oficiales.

cronológica entre diversas normas jurídicas<sup>75</sup> -, y sitúa también el inicio del cómputo del período de *vacatio legis* –en los casos en que éste exista -. Sin embargo, puesto que la publicación oficial consiste en la edición de la disposición, su impresión y la distribución de las copias oficiales, resulta difícil determinar el momento exacto de su conclusión. Por eso, ha de entenderse que ésta termina en el último momento del día en que las copias oficiales son distribuidas, de forma que a partir de las 0 horas del día siguiente comienza el tiempo futuro de la norma, de su existencia jurídica y, en su caso, el inicio del período de *vacatio legis* para determinar la fecha de entrada en vigor. En la práctica se adopta la fecha del Diario Oficial correspondiente, pero el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha destacado la importancia de la fecha de su *efectiva disponibilidad*<sup>76</sup>.

En atención a los argumentos expuestos, consideramos que es la fecha de “publicación” de la norma –y no la fecha de entrada en vigor, ni la de su aprobación o promulgación – la que debe tenerse en cuenta como inicio de existencia de la disposición jurídica, como separación entre su pasado y su futuro, para analizar las cuestiones de Derecho intertemporal. Mayor polémica suscita todavía la determinación del *final* de existencia jurídica de la norma, del momento en que ésta deja de pertenecer al ordenamiento. A esta cuestión dedicamos las siguientes páginas.

## **2. Final del intervalo de existencia jurídica de la norma**

A continuación, examinaremos por separado las distintas causas de cese de pertenencia de la norma a un ordenamiento jurídico, que determinan el final de su intervalo de existencia jurídica: *a)* la derogación por norma posterior, que es la causa principal; *b)* el transcurso del plazo fijado *ex ante*, en el caso de las normas temporales – que deben diferenciarse de las normas transitorias o coyunturales -; y *c)* la anulación de normas (declaración de inconstitucionalidad, en el caso de las leyes), con los matices oportunos.

---

<sup>75</sup> Sobre el papel del inicio del intervalo de existencia jurídica como criterio decisivo para ordenar cronológicamente los enunciados jurídicos, véase HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Introducción...*, *op. cit.*, 1ª ed., 1998, pág. 397; 2ª ed., 2002, págs. 445 y 446.

<sup>76</sup> Véase la STJCE de 25 de enero de 1979, *Racke*, asunto 98/78, entre otras. Según el Tribunal de Luxemburgo, un Reglamento debe considerarse publicado, en el conjunto de la Comunidad, en la fecha del número del Diario Oficial que contenga el texto del Reglamento. Sin embargo, si se prueba que la fecha de efectiva disponibilidad de ese número es distinta, deberá tenerse en cuenta esta última como fecha de publicación efectiva.

## a) *La derogación*

### a') **Concepto y fundamento**

Los ordenamientos jurídicos contemporáneos son sistemas de carácter *dinámico*, pues contienen reglas destinadas a regular su propio cambio deliberado, mediante la adición, sustracción o modificación de aquellos elementos (disposiciones jurídicas) que los componen<sup>77</sup>. Ya hemos examinado la forma de producción de los actos normativos, y en particular la publicación, como acto material que incorpora definitivamente una disposición jurídica a un determinado ordenamiento. Corresponde ahora analizar el acto de signo inverso, por el cual la autoridad titular de la potestad normativa elimina dicha disposición, declarándola no perteneciente al ordenamiento jurídico a partir de un momento dado. Este acto, que permite la renovación regular del sistema, es la derogación<sup>78</sup>.

Toda norma derogatoria debe reunir una serie de requisitos. En primer lugar, en virtud del principio jerárquico, la norma derogatoria debe ser de rango igual o superior a la norma derogada<sup>79</sup>. En segundo lugar, por aplicación del principio de competencia, debe tratarse de normas pertenecientes al mismo subsistema competencial (de modo que una norma estatal no

---

<sup>77</sup> Vid. BULYGIN, Eugenio, “Tiempo y validez”, *op. cit.*, 1991 (original de 1982), pág. 197 y págs. 210 a 213; y AGUILÓ REGLÁ, Josep, “Derogación”, en GARZÓN VALDÉS, Ernesto; LAPORTA, Francisco J. (Ed.), *El Derecho y la justicia*, Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía, Madrid, Ed. Trotta, CSIC, BOE, 1996, págs. 199 a 208, en particular pág. 199. En los sistemas consuetudinarios, en cambio, el ordenamiento es de carácter *estático*; el Derecho antiguo prevalece frente al nuevo y el legislador queda vinculado por sus propias leyes. Vid. OTTO, Ignacio de, *Derecho constitucional...*, *op. cit.*, 1988, págs. 21 y 22.

<sup>78</sup> Este sistema de renovación del ordenamiento mediante la derogación o, en su caso, su depuración mediante la anulación de normas, es el propio del Estado moderno, y se contrapone a aquellos otros sistemas históricos, articulados exclusivamente sobre la base de reglas de aplicación. Así por ejemplo, en el Derecho del Antiguo Régimen, se mantenía la coexistencia de regulaciones diversas, que simplemente eran aplicadas o inaplicadas al caso concreto en virtud de un orden de prelación; no existían la derogación y la anulación, como formas de cese o eliminación de normas jurídicas. Vid. al respecto OTTO, Ignacio de, *Derecho constitucional...*, *op. cit.*, 1988, págs. 87 y 88.

<sup>79</sup> El principio jerárquico prevalece en todo caso sobre el principio cronológico. Sin embargo, no puede afirmarse lo mismo respecto del principio de especialidad. Una norma de carácter general sí puede derogar una norma especial, incluso de forma innominada, siempre que exista una clara *voluntas legis* en tal sentido. El criterio “*lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*” es sólo una *presunción hermenéutica* o máxima de experiencia, sin valor absoluto, pues siempre pueden darse razones de orden lógico, sistemático o teleológico que exijan conceder prioridad a la “*lex posterior generalis*”. Vid. en este sentido DíEZ-PICAZO, L. M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, págs. 362 y 363.

puede derogar una norma autonómica del mismo o inferior rango jerárquico, ni viceversa)<sup>80</sup>. A estos requisitos de la norma derogatoria puede añadirse el de tener la misma especificidad procedimental que la norma objeto de derogación (p. ej., una ley orgánica no puede ser derogada por una ley ordinaria)<sup>81</sup>. Además, tal como se establece en nuestro ordenamiento positivo, la norma derogatoria ha de ser *posterior* a la norma derogada (art. 2.2.1º CC: “*Las leyes sólo se derogan por otras posteriores*”), requisito que se expresa con el aforismo “*lex posterior derogat legi priori*”.

Finalmente, hay que señalar que en nuestro ordenamiento se excluye la posibilidad de derogación de disposiciones jurídicas por la costumbre (*desuetudo*)<sup>82</sup>, al exigir que las “leyes” sean derogadas por “otras leyes” (art. 2.2.1º CC, precepto que debe entenderse referido a cualquier disposición jurídica escrita).

El concepto de derogación lo referimos por regla general a una concreta *disposición jurídica*. Derogar significa *eliminar* una disposición jurídica del ordenamiento. Pero también es posible que el acto derogatorio se refiera a la totalidad de un *cuero jurídico* (Ley, Reglamento, etc.), suprimiendo todas las disposiciones jurídicas que lo integran. En el Derecho romano clásico se distinguía conceptualmente entre la *abrogatio* –eliminación de toda la Ley – y la *derogatio* –eliminación de una o varias disposiciones de la misma –<sup>83</sup>. Actualmente, en el ordenamiento español, se emplea únicamente el término de derogación<sup>84</sup>.

También hay que distinguir la derogación *stricto sensu* –mera supresión de la disposición – de otros supuestos de modificación normativa; distinción que también encontraba reflejo conceptual en la Roma antigua. Así, con el término *obrogatio* se designaba el cambio o

<sup>80</sup> Vid., entre otros, SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso, *Fundamentos de Derecho Administrativo...*, op. cit., 1ª ed., 1988 (1ª reimp. 1991), pág. 419; y Díez-PICAZO, L. Mª, *La derogación...*, op. cit., 1990, págs. 127 a 129.

<sup>81</sup> Hace referencia a este requisito el Prof. SANTAMARÍA PASTOR en sus *Fundamentos...*, op. cit., 1988, pág. 419.

<sup>82</sup> Sobre la *desuetudo* de las leyes, desde la perspectiva histórica y dogmática, puede verse Díez-PICAZO, L. Mª, *La derogación...*, op. cit., 1990, págs. 42 a 51. También distingue entre derogación y *desuetudo* AGUILÓ REGLÁ, J., en “Derogación”..., op. cit., 1996, págs. 205 y 206.

<sup>83</sup> Vid. KELSEN, Hans, *Allgemeine Theorie der Normen*, op. cit., 1979, pág. 92. KELSEN sitúa el origen de la distinción entre *abrogare* y *derogare* en la conocida cita de Cicerón “De Re Publica” (3, 22): “*huic legi nec obrogari fas est, neque derogari aliquid ex hac licet, neque tota abrogari potest*” (la cursiva es nuestra).

<sup>84</sup> A diferencia de lo que sucede en otras lenguas románicas, como el francés y el italiano, en que, con el mismo significado, se emplea el término *abrogación*. En italiano, p. ej., la palabra *deroga* se emplea específicamente para designar la modificación de una norma mediante la creación de un régimen *excepcional* a la misma para supuestos concretos. Vid. SANTAMARÍA PASTOR, J. A., *Fundamentos...*, op. cit., 1988, pág. 414; y Díez-PICAZO, L. Mª, *La derogación...*, op. cit., 1990, págs. 34 y 35.

sustitución de una ley por otra distinta; y, con el término *subrogatio* la adición de disposiciones a una ley<sup>85</sup>.

Mayor interés que las modificaciones parciales referidas a una Ley (que, en definitiva, suponen incorporación o eliminación de concretas disposiciones jurídicas) tienen las modificaciones parciales de las concretas normas jurídicas. En estos casos de modificación parcial, la antigua disposición es eliminada y sustituida por una nueva, con distinta redacción. Existen dos técnicas legislativas posibles para llevar a cabo estas modificaciones parciales –que en realidad suponen, como digo, eliminación de la disposición anterior y publicación de una nueva, que la sustituye -. En primer lugar, el *estilo de modificación*, que consiste simplemente en sustituir concretas palabras o expresiones de la antigua disposición; esta técnica sólo resulta aconsejable en caso de modificaciones muy puntuales, pues, de lo contrario, dificulta la comprensión de la nueva norma. En segundo lugar, el *estilo de regulación*, que es una técnica legislativa más conveniente por lo general, ya que consiste en reproducir íntegramente la nueva redacción de la norma que se modifica<sup>86</sup>.

En cuanto a su ubicación sistemática, las normas derogatorias suelen incluirse en la parte final de las leyes, bien específicamente como *Disposiciones Derogatorias*, bien entre las *Disposiciones Finales*; aunque, por supuesto, su carácter derogatorio no depende de dicha ubicación<sup>87</sup>.

Por último, una vez destacados los aspectos esenciales del concepto de derogación, debemos referirnos al *fundamento* de este instituto. Lo más importante, junto con las reflexiones realizadas *supra* sobre su función en un ordenamiento jurídico dinámico, es destacar la insuficiencia del enfoque antinómico para explicar el fenómeno derogatorio. La existencia de una antinomia jurídica<sup>88</sup> no es condición necesaria ni suficiente para que se produzca la derogación. Dicho de otra forma, el principio “*lex posterior derogat priori*” no es un principio lógico de ordenamiento, sino un principio *jurídico-histórico*, como ya admitiera el último KELSEN<sup>89</sup>. De hecho, la primacía de la ley nueva sobre la antigua no ha sido el criterio adoptado

---

<sup>85</sup> La referencia a todos estos conceptos empleados en el Derecho romano clásico puede verse en CASTRO Y BRAVO, Federico de, *Derecho Civil...*, *op. cit.*, 1984 (reed. volúmenes 1949 y 1952), pág. 630, nota 1; y en DÍEZ-PICAZO, L. M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, págs. 34 y 35.

<sup>86</sup> Vid. CASTIÑEIRA PALOU, M<sup>a</sup> Teresa, “Las leyes modificativas”, en GRETEL, *La forma...*, *op. cit.*, 1986, págs. 201 a 206.

<sup>87</sup> En este estudio se emplean indistintamente los términos de *norma derogatoria* y *disposición derogatoria*. Para referirnos específicamente a su ubicación en la parte final de las leyes, utilizaremos siempre las mayúsculas (*Disposición Derogatoria*).

<sup>88</sup> Sobre las antinomias jurídicas, *vid.* BOBBIO, Norberto, *Contribución a la teoría del Derecho*, 1980, págs. 349 y sigs.

<sup>89</sup> Vid. KELSEN, H., *Allgemeine Theorie...*, *op. cit.*, 1979 (obra póstuma), págs. 102 y 103.

en todas las épocas históricas<sup>90</sup>. En nuestro Estado social y democrático de Derecho (art. 1 CE), la derogación sólo puede tener un fundamento *constitucional* y éste es, como señala el Prof. Luis M<sup>a</sup> Díez-PICAZO, el carácter inagotable de la potestad normativa<sup>91</sup>.

### b') Clases de derogación

Convencionalmente, se distinguen dos clases de derogación: la derogación expresa y la derogación tácita por incompatibilidad. El propio ordenamiento positivo, al regular con carácter general el instituto derogatorio, hace referencia específicamente a las mismas: “*La derogación tendrá el alcance que expresamente se disponga y se extenderá siempre a todo aquello que en la ley nueva, sobre la misma materia, sea incompatible con la anterior*” (art. 2.2.2º CC). La doctrina suele añadir a estos supuestos el de la derogación tácita *por nueva regulación*, supuesto que sí se prevé específicamente en otros ordenamientos –como el italiano<sup>92</sup> –, y que se produce con independencia de la existencia o no de incompatibilidad normativa.

La distinción entre derogación expresa y tácita es, como he dicho, tradicional en la doctrina. Hay que destacar especialmente la clasificación llevada a cabo por el Prof. GUASTINI, quien, entre los actos derogatorios *expresos*, distingue la derogación *nominata e innominata*, y, entre los actos derogatorios *tácitos*, la derogación por incompatibilidad y la derogación por nueva disciplina<sup>93</sup>.

---

<sup>90</sup> Como señala Hans NAWIASKY: “*En los viejos tiempos, en el período inicial del Derecho, las normas de venerable antigüedad tenían la preferencia, pues llevaban en sí cierto carácter de inviolabilidad, de perpetuidad. Así, en la antigua Roma, se consideró y se respetó como Derecho vigente hasta la época imperial la Ley de las Doce Tablas, y fue necesario recurrir a interpretaciones artificiales para poner en armonía con ellas los preceptos jurídicos discrepantes dictados posteriormente. Luego se produjo una inversión, pasando la primacía a la norma nueva*” (NAWIASKY, H., *Teoría General del Derecho* (trad. esp.), Madrid, 1962, pág. 138). Hay que observar que, a pesar de esta evidencia histórica, NAWIASKY sigue explicando el principio *lex posterior derogat priori* como principio lógico (*op. cit.*, págs. 137 a 139), como imposibilidad lógica de que dos normas antitéticas puedan pertenecer al mismo sistema (*vid.* en este sentido Díez-PICAZO, L. M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, pág. 61, nota 63 y pág. 62, nota 67).

<sup>91</sup> *Vid.* Díez-PICAZO, L. M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, págs. 102 a 106.

<sup>92</sup> En el ordenamiento italiano, el artículo 15 de las *disposizioni sulla legge in generale* al *Codice Civile* establece: “*Abrogazione delle leggi.- Le leggi non sono abrogate che da leggi posteriori per dichiarazione espressa del legislatore, o per incompatibilità tra le nuove disposizioni e le precedenti o perché la nuova legge regola l'intera materia già regolata dalla legge anteriore*” (la cursiva es nuestra).

<sup>93</sup> *Vid.* GUASTINI, Riccardo, *Le fonti del Diritto e l'interpretazione. Trattato di Diritto privato a cura di Giovanni Iudica e Paolo Zatti*, Milano, Ed. Giuffrè, 1993, págs. 291 a 293 y 299 a 300. *Vid.* más referencias del autor en AGUILÓ REGLÀ, Josep, “Derogación”, *op. cit.*, 1996, pág. 200. La expresión “derogación innominada” (“*abrogazione innominata*”) es de G. U. RESCIGNO, “Note preliminari sulle principali manchevolezze nella tecnica



Sin embargo, como bien señala el Prof. VIVER I PI-SUNYER, este criterio de clasificación resulta equívoco, pues con el mismo se vincula la existencia o no de norma derogatoria *expresa* – esto es, de *declaración externa* de derogación –, con la *causa objetiva* de la misma, que también en la derogación expresa puede ser la incompatibilidad material o la nueva regulación<sup>94</sup>. Por este motivo, resulta más conveniente distinguir entre derogación *nominada o formal* y derogación *innominada o material*<sup>95</sup>. En el primer caso, la norma derogatoria se refiere a una o varias disposiciones determinadas, identificadas por su nombre –independientemente de la causa objetiva de derogación–. En el segundo caso, la norma derogatoria se refiere, expresa o implícitamente, a un número ilimitado de disposiciones jurídicas, identificadas sólo por su contenido o materia –la causa de la derogación puede ser la *incompatibilidad* o la *nueva regulación*–. Así, las “cláusulas derogatorias genéricas”<sup>96</sup> –que convencionalmente se califican como actos de derogación expresa, pero que se equiparan por su contenido a la derogación por incompatibilidad– deben clasificarse directamente como actos de derogación innominada o material, con independencia de su formulación expresa<sup>97</sup>.

Otro posible criterio de clasificación de las disposiciones derogatorias, que enlaza con el anterior, es el que atiende a su utilidad para el intérprete. Las disposiciones derogatorias formales, que identifican nominalmente las disposiciones objeto de derogación, son *imprescindibles* cuando la causa objetiva de la derogación no es ni la incompatibilidad material ni la nueva regulación. Si por el contrario existe dicha causa de incompatibilidad o nueva regulación, las disposiciones derogatorias formales o nominadas son al menos *útiles*, pues facilitan al intérprete la identificación de las normas objeto de derogación. En cambio, las disposiciones derogatorias innominadas son *inútiles* si se limitan a reiterar el contenido de la disposición establecida con carácter general y supletorio en el artículo 2.2.2º CC. Sólo son *útiles* si acotan en mayor o menor grado la *materia* a la que se refieren, o bien si constituyen una

---

legislativa”, en AA.VV., *Fattibilità e applicabilità delle leggi*, Rimini, 1983; cit. por GUASTINI, R., *Le fonti del Diritto...*, op. cit., 1993, pág. 304.

<sup>94</sup> Vid. en este sentido VIVER I PI-SUNYER, Carles, “La parte final de las leyes”, en GRETEL, *La forma de las leyes...*, op. cit., 1986, págs. 127 a 195, en particular pág. 176.

<sup>95</sup> Sobre la distinción entre disposiciones derogatorias *formales* y disposiciones derogatorias *materiales*, vid. HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Introducción...*, op. cit., 1998, págs. 337 y 338.

<sup>96</sup> Las “cláusulas derogatorias genéricas” suelen tener el siguiente tenor (o similar): “*Quedan derogadas todas las normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto en la presente Ley*”. Éste es, por ejemplo, el tenor de la Disposición Derogatoria, apartado 1, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (LRJPAC).

<sup>97</sup> El propio GUASTINI observa que “*como tal, la derogación innominada tiene sólo la apariencia de derogación expresa. Puesto que no se refiere a una específica disposición, tiene más bien el mismo efecto que la derogación tácita*” (vid. GUASTINI, R., *Le fonti del Diritto...*, op. cit., 1993, págs. 299 y 300).

*cláusula de cierre* de disposiciones derogatorias formales o nominadas, esto es, una cláusula de cierre de *tablas o relaciones de derogación*<sup>98</sup>.

Hay que recordar aquí que el *fundamento* del instituto derogatorio, al que nos referíamos *supra*, no es la existencia de una antinomia jurídica, sino la propia potestad normativa, que manifiesta una voluntad de cambio. Por eso, en los casos de inexistencia de disposición derogatoria, la derogación por incompatibilidad material se produce en virtud de la cláusula general prevista en el art. 2.2.2º CC (las cláusulas derogatorias que se limitan a reproducirla son *superfluas*)<sup>99</sup>. La derogación no es un principio lógico, no es una exigencia del ordenamiento. Por consiguiente, si no existiera la previsión contenida en el art. 2.2.2º CC<sup>100</sup>, en caso de incompatibilidad normativa los criterios de resolución de antinomias determinarían la *inaplicación* de una de las normas en conflicto, pero no su expulsión del ordenamiento<sup>101</sup>.

Esta última idea nos conduce a dedicar algunas reflexiones finales a la derogación por incompatibilidad, en particular a determinar si efectivamente supone la expulsión de una concreta disposición jurídica del ordenamiento, que es la función típica de la derogación. El Prof. L. M<sup>a</sup> DÍEZ-PICAZO, en su estudio monográfico sobre el instituto derogatorio, concluye que la derogación por incompatibilidad no produce el efecto típico derogatorio –para el autor, la pérdida de vigencia formal –, pues no satisface las exigencias constitucionales de publicidad y seguridad jurídica. De ahí que este autor reinterprete el art. 2.2.2º CC, no como norma sobre derogación, sino como norma sobre aplicación de normas, que permite resolver la antinomia existente, mediante criterios de preferencia (*lex posterior*), declarando la aplicación o inaplicación de cada una de las normas en juego.

---

<sup>98</sup> Este criterio de clasificación es el expuesto por el Prof. VIVER I PI-SUNYER, en “La parte final...”, *op. cit.*, 1986, págs. 177 a 180.

<sup>99</sup> En este sentido, y en relación con el ordenamiento italiano, observa GUASTINI que “*las fórmulas de derogación innominada no son otra cosa que reiteraciones del principio de preferencia de “lex posterior”, ya establecido en el art. 15 disp. prel. cod. civ.*” (vid. GUASTINI, R., *Le fonti del Diritto...*, 1993, págs. 299 y 300).

<sup>100</sup> El Prof. HERNÁNDEZ MARÍN entiende que la derogación por incompatibilidad se produce en todo caso en virtud del propio art. 2.2 CC, y aplica por tanto también en estos supuestos su *teoría de la derogación expresa* (el autor admite la anterioridad de la disposición derogatoria y considera suficiente que el *efecto derogatorio* sea posterior a la publicación de la norma derogada). Vid. HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Introducción...*, *op. cit.*, 1998, págs. 411 a 413.

<sup>101</sup> El principio cronológico, el principio jerárquico y el principio de especialidad son criterios de resolución de antinomias que, *sólo por disposición del Derecho positivo*, pueden conllevar la expulsión de una norma del ordenamiento. Por eso, el enfoque antinómico resulta insuficiente para explicar tanto la derogación, como la anulación de normas. En relación con el principio jerárquico, señala el Prof. RUBIO LLORENTE: “(…) *la relación entre infracción del principio de jerarquía e invalidez no es una relación necesaria, sino creada por el derecho positivo (...)*” (vid. RUBIO LLORENTE, F., *Prólogo a Díez-Picazo, L. M<sup>a</sup>, La derogación...*, *op. cit.*, 1990, pág. 25).

Mantener una u otra postura no constituye una mera *quaestio nominis*: si la derogación por incompatibilidad se concibe como mera pérdida de aplicabilidad o eficacia, ésta podría recuperarse cuando el conflicto o antinomia desapareciera; mientras que, en cambio, el instituto de la derogación no admite tal reversibilidad, como veremos.

Conforme a nuestra concepción de la dimensión temporal de la norma, se plantea entonces la disyuntiva de situar la “derogación” por incompatibilidad como figura que delimita el intervalo de pertenencia de la norma al ordenamiento o únicamente su ámbito temporal de aplicabilidad. Pues bien, entiendo que una disposición no es definitivamente expulsada del ordenamiento hasta que se produce una declaración con efectos *erga omnes* en tal sentido. Mientras tanto, la derogación por incompatibilidad se sitúa en el plano de la mera inaplicación. Puesto que, conforme a la posición que aquí mantenemos, la derogación de normas, su eliminación del ordenamiento, es derogación de disposiciones y no sólo de contenidos normativos<sup>102</sup>, se requiere una declaración que identifique la concreta disposición derogada, en aras de los principios de publicidad y seguridad jurídica. No es suficiente a tal efecto la previsión del art. 2.2.2º CC, ni una cláusula derogatoria genérica. Aunque sean éstas las que expresan una *voluntas legis*<sup>103</sup> implícita de derogación –hay que destacar que quien deroga es siempre el titular de la potestad normativa, y no el órgano de aplicación que así lo declara -, la expulsión del ordenamiento no tiene lugar hasta que dicha voluntad se especifique en relación con la concreta disposición.

### c') El efecto derogatorio

#### a") Delimitación y alcance

Por *derogación* no sólo se entiende el acto derogatorio – a cuyo concepto, función y clases ya nos hemos referido -, sino también el propio efecto que dicho acto produce<sup>104</sup>. La

---

<sup>102</sup> En cambio, el Prof. GUASTINI entiende que con la derogación tácita sólo se deroga la *norma* como *contenido*, y no el texto o *disposición* (que requiere derogación expresa nominada). *Vid.* GUASTINI, R., *Le fonti del Diritto...*, *op. cit.*, 1993, págs. 294 y 295. Con ello se relega la derogación tácita al plano de la interpretación y aplicación jurídicas. En el mismo sentido, *vid.* DÍEZ-PICAZO, L. M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, pág. 303.

<sup>103</sup> Utilizaré la expresión *voluntas legis* para referirme al *sentido objetivo* de la ley, a su *espíritu* o *finalidad* (art. 3.1 CC), aun consciente de que, como bien observa el Profesor Ángel LATORRE, tal expresión incurre en una metáfora, pues sólo los seres humanos tienen propiamente “voluntad” (*vid.* LATORRE, Ángel, *Introducción al Derecho*, 10ª ed., Barcelona, Ed. Ariel, 1993, pág. 80).

<sup>104</sup> *Vid.* al respecto DÍEZ-PICAZO, L. M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, págs. 107 y 108; y AGUILÓ REGLÁ, J., “Derogación”, *op. cit.*, 1996, pág. 199, nota 1.

definición de este efecto derogatorio depende de la comprensión que se tenga de la dimensión temporal de las normas jurídicas.

En la concepción común, que atiende exclusivamente a la temporalidad del contenido normativo – y no a la temporalidad de la disposición -, se afirma que con la derogación la norma sólo pierde su “vigencia formal”, pero puede mantener su eficacia<sup>105</sup>. Con una explicación similar, se define la derogación como una *limitación de la aplicabilidad* de la norma, que deja de ser aplicable a los casos futuros. La norma, que durante su vigencia tiene una aplicabilidad en principio indefinida, una vez derogada sólo puede ser aplicada para la resolución de los casos producidos durante su vigencia, o bien iniciados y aún no concluidos. Según esta concepción, la norma derogada no deja de pertenecer al ordenamiento; sólo dejaría de pertenecer al sistema cuando perdiese *totalmente* su aplicabilidad – p.ej., con la anulación -<sup>106</sup>.

Esta definición del efecto derogatorio – que prescinde del intervalo de pertenencia de la norma al ordenamiento – plantea algunas objeciones importantes, como ha señalado el Prof. BULYGIN<sup>107</sup>. Por una parte, mantener que la norma derogada y la norma derogante – por regla general, incompatibles – *coexisten* en un mismo sistema normativo, supone aceptar un elevado grado de incoherencia del sistema. Por otra parte, si se entiende la derogación simplemente como pérdida parcial de aplicabilidad, se dejan sin explicación supuestos tales como aquéllos en que la norma, *sin llegar todavía a ser aplicable*, ha sido dictada, publicada y finalmente derogada.

Superando estas objeciones, existe a nuestro juicio una forma congruente de articular los conceptos de pertenencia y aplicabilidad: la norma derogada *deja de pertenecer* a un determinado ordenamiento jurídico, pero puede ser aplicada con posterioridad, siempre que exista una norma o criterio de aplicabilidad que *remita* expresa o implícitamente a su contenido para la regulación de un caso. Esta explicación, que había sido apuntada por ZITELMANN ya en

---

<sup>105</sup> Ante la evidencia de que las normas pueden aplicarse tras su derogación, se afirma que éstas, una vez derogadas, sólo pierden su idoneidad reguladora indefinida (vigencia formal), manteniendo su aplicación o eficacia. Ésta es la postura de aquellos autores que estructuran el análisis de Derecho intertemporal en torno a la distinción entre vigencia formal y vigencia material o eficacia. Véase, por todos, DíEZ-PICAZO, Luis M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, págs. 170 y 172.

<sup>106</sup> *Vid.* GUASTINI, Riccardo, *Le fonti del Diritto e l'interpretazione. Trattato di Diritto privato a cura di Giovanni Iudica e Paolo Zatti*, Milano, Ed. Giuffrè, 1993, pág. 295. Ésta es también la explicación sugerida por Ricardo A. GUIBOURG a BULYGIN en 1980, y citada en su artículo: BULYGIN, Eugenio, “Tiempo y validez”, *op. cit.*, 1991 (original de 1982), pág. 211.

<sup>107</sup> *Vid.* BULYGIN, Eugenio, “Tiempo y validez”, *op. cit.*, 1991, págs. 195 a 214 (en particular, pág. 197 y págs. 210 a 213).

1919<sup>108</sup> y que mantienen en la actualidad diversos autores (BULYGIN, HERNÁNDEZ MARÍN<sup>109</sup>), es la que adoptamos en nuestro estudio.

Siguiendo a BULYGIN, una norma es *aplicable* a un caso siempre que, en el sistema presente (“Sp”), exista un “criterio de aplicabilidad” que remita a esa norma, aunque la misma no pertenezca ya a ese sistema<sup>110</sup>.

Según esta concepción que mantenemos, el efecto derogatorio supone, ante todo, que la norma en cuestión es eliminada del ordenamiento jurídico, en ejercicio de la misma potestad normativa que determinó su incorporación. Como *consecuencia* de ello, pierde o ve limitada su aplicabilidad. Este último es sólo un efecto de la derogación, que puede excepcionalmente no darse, p. ej., cuando la norma publicada es derogada con anterioridad a su entrada en vigor<sup>111</sup>.

---

<sup>108</sup> El Prof. ZITELMANN señalaba las dos posturas expuestas en el texto como posibles explicaciones al fenómeno de la aplicabilidad tras la derogación: o bien la derogación no supone la pérdida completa de vigencia o, al menos, de juridicidad, perteneciendo ambas, ley derogante y ley derogada, al ordenamiento; o bien la ley derogada es aplicable sólo en virtud de una remisión material (“*materiellrechtlicher Verweisungssatz*”) de la ley nueva a la ley antigua. *Vid.* ZITELMANN, E., “Geltungsbereich und Anwendungsbereich...”, *op. cit.*, 1919, págs. 232 a 234 (págs. 165 y 166 de la traducción italiana, *cit.*, 1961).

<sup>109</sup> Esta *remisión* expresa o implícita, como explicación de la aplicabilidad tras la derogación, es la idea que subyace también en la distinción formulada por el Prof. HERNÁNDEZ MARÍN entre *aplicabilidad directa* y *aplicabilidad indirecta* de la norma. Sobre esta distinción, pueden verse *infra* págs. 87 y sigs.

<sup>110</sup> En la concepción del Prof. BULYGIN, cumplen un papel fundamental, por un lado, la distinción entre “sistema jurídico” y “orden jurídico”; y, por otro lado, la función de los “criterios de aplicabilidad” (*vid.* BULYGIN, E., “Tiempo y validez”, *op. cit.*, 1991, págs. 195 a 214). El Derecho es dinámico, mutable, y se renueva continuamente. Unas normas se incorporan, mientras que otras se expulsan del sistema. De ahí que un sistema, entendido como conjunto de normas existentes, sólo pueda concebirse como momentáneo; debe referirse siempre a un *momento t*. La secuencia de sistemas jurídicos que se suceden en el tiempo es calificada por BULYGIN como “orden jurídico”. Una norma N1 que, dentro de un orden jurídico, perteneció a un sistema momentáneo *en el momento t*, pero que ya no pertenece al sistema *en el momento t2*, puede ser *aplicada* en dicho *momento t2*, siempre que en este último sistema exista una norma N2 o criterio de aplicabilidad que determine la selección de dicha norma N1 para la regulación de un caso C1.

En definitiva, la norma N1 es aplicable en *t2* porque perteneció en algún momento al orden jurídico y porque existe además una norma o criterio que remite a ella directa o indirectamente. La remisión puede ser directa en la consecuencia (si la norma N2 es una norma material), o indirecta (si se trata de una meta-norma o norma sobre normas).

<sup>111</sup> Ello no quiere decir que la existencia de la disposición y su aplicabilidad estén desconectadas; al contrario. La incorporación de la norma al ordenamiento es condición para el cumplimiento de sus funciones; y su eliminación del ordenamiento, por la derogación, supone que la norma ya no podrá seguir calificando –determinando la producción del efecto previsto en su consecuencia – respecto a los hechos comprendidos en su presupuesto que se produzcan con posterioridad; pero sí podrá, en cambio, adoptarse su contenido, bien para declarar los efectos por ella producidos en el pasado, bien para calificar supuestos contemplados en el presupuesto de hecho de otra norma sustantiva, que a ella remita.

El *momento* en que se produce el efecto derogatorio es necesariamente *posterior a la fecha de publicación* de la disposición derogada<sup>112</sup>; el tiempo que transcurre entre ambos momentos constituye, como sabemos, el intervalo de existencia jurídica de la norma o de pertenencia al ordenamiento. Como regla general, el momento del efecto derogatorio coincide con la fecha de entrada en vigor de la disposición derogatoria.

En cuanto al *alcance* del efecto derogatorio, cabe preguntarse si éste alcanza a las disposiciones que desarrollan o completan la norma derogada. Pensemos en el caso de los reglamentos que desarrollan una Ley objeto de derogación, y que no son expresamente derogados. Sabemos que no podrá aprobarse en el futuro ningún nuevo reglamento sobre la base de la habilitación legislativa derogada. Pero, ¿qué sucede con los reglamentos que ya han sido publicados, y que por lo general siguen estando vigentes y siendo aplicables? Ésta es una cuestión que, en ausencia de disposición expresa, sólo el intérprete y aplicador jurídico puede resolver, aunque con frecuencia resulte compleja.

Si la Ley derogada es sustituida por una nueva, que carece todavía de reglamentos de desarrollo, es muy posible que el intérprete jurídico necesite acudir provisionalmente a las normas reglamentarias de desarrollo de la antigua Ley, en todo aquello que no sea incompatible con la nueva, hasta que sean publicados y entren en vigor los nuevos reglamentos<sup>113</sup>. De hecho, ésta es una previsión frecuentemente establecida por el propio Legislador<sup>114</sup>, por lo que, en ausencia de previsión expresa, podría deducirse tal resultado por vía de interpretación.

Distinto es el caso de aquellos reglamentos o disposiciones aclaratorias que tienen un carácter estrictamente accesorio de la Ley derogada y cuyo mantenimiento carecería de sentido<sup>115</sup>. Incluso en este supuesto, hay que señalar que la voluntad implícita de derogación no puede presumirse, sino que debe deducirse clara e inequívocamente de la interpretación<sup>116</sup>.

---

<sup>112</sup> Ciertamente, como ha señalado el Prof. HERNÁNDEZ MARÍN, es suficiente con que sea el *efecto derogatorio*, y no necesariamente la norma derogatoria, el que tenga carácter posterior a la norma objeto de derogación. La disposición derogatoria puede publicarse en un momento anterior o simultáneo al de publicación de la norma derogada (el autor pone como ejemplos el art. 2.2.2º CC o las disposiciones que fijan *ex ante* el término final de la norma, que el autor califica como “disposiciones derogatorias formales retardadas” -). *Vid.* HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Introducción...*, *op. cit.*, 2ª ed., 2002, págs. 437 y 438 -. Pese a lo acertado de esta observación, he preferido mantener la distinción convencional entre este último supuesto – el de las “normas temporales” – y las normas que son derogadas por otras posteriores (art. 2.2.1º CC).

<sup>113</sup> Señalan los Prof. LACRUZ *et. al.* que incluso cabría acudir a la aplicación de preceptos de la ley antigua, despojados ahora de su rango legal y entendidos como meras disposiciones reglamentarias, igualmente provisionales (*vid.* LACRUZ BERDEJO *et. al.*, *Elementos...*, *op. cit.*, 1988, pág. 243).

<sup>114</sup> Ésta es la solución adoptada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su Disposición Derogatoria Única, apartado 2 (véase *infra* pág. 81).

<sup>115</sup> En relación con esta cuestión, existen en el ordenamiento alemán pronunciamientos constitucionales y doctrina diversa. El propio Tribunal Constitucional Federal alemán ha exigido, respecto de las normas

**b") Reversión del efecto derogatorio: la “prohibición de reviviscencia”**

Una última cuestión referida al *efecto derogatorio* es la de su posible reversión, que en nuestro ordenamiento aparece en principio negada en el art. 2.2.3º CC: “*Por la simple derogación de una ley no recobran vigencia*<sup>117</sup> las que ésta hubiere derogado”.

Sobre la base de este precepto se ha fundado la denominada “prohibición de reviviscencia” de las normas derogadas. Sin embargo, hay que tener en cuenta que esta previsión del art. 2.2.3º CC no vincula al legislador o titular de la potestad normativa, no sólo porque cualquier ley ordinaria pueda apartarse de la misma, sino, fundamentalmente, porque se trata de una previsión cuya finalidad es dirigirse al intérprete, en el plano de la aplicación jurídica<sup>118</sup>.

El enfoque correcto de esta cuestión es el que aporta el propio significado y función del efecto derogatorio. Tal como examinamos páginas atrás, la derogación permite la renovación regular del ordenamiento por la autoridad titular de la potestad normativa, mediante la eliminación de disposiciones jurídicas que habían sido previamente incorporadas a dicho ordenamiento. Lógicamente, una disposición derogada siempre podrá ser nuevamente incorporada, en el ejercicio de la potestad normativa, pero para ello deberá cumplir los requisitos formales mínimos que determinan su incorporación; esto es, deberá ser aprobada y publicada

---

reglamentarias de carácter no estrictamente accesorio, su derogación expresa (*BVerfGE* 9, 3, 12; de 3-12-1958). Éste debe ser a mi juicio el criterio a seguir: la derogación no debe presumirse, por lo que no puede mantenerse que *en todo caso* los reglamentos cuya ley habilitadora ha sido derogada deban compartir el destino jurídico de aquélla; como en cambio mantiene parte de la doctrina alemana (*vid.* OSSENBUHL, en ISENSEE; KIRCHHOF, § 64, *Rz.* 71, *cit.* por BIRK, Dieter, en HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER, *Kommentar...*, *op. cit.*, 2000, § 4 *AO*, *Rz.* 219, nota 23); y en la doctrina española sostiene L. M<sup>a</sup> Díez-PICAZO, que exige en todo caso declaración expresa por el legislador para no entender producida la derogación automática de los reglamentos anteriores, aunque no sean incompatibles con la nueva ley (*vid.* Díez-PICAZO, L. M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, págs. 269 a 273).

<sup>116</sup> Véase la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 1980.

<sup>117</sup> El precepto se refiere a la recuperación de “vigencia” porque el efecto comúnmente asociado a la derogación es la pérdida de vigencia formal, aunque, como mantenemos, éste es sólo un efecto derivado del cese de existencia jurídica de la disposición.

<sup>118</sup> Por tanto, el fundamento de la no reviviscencia de las normas derogadas no debe situarse en el art. 2.2.3º CC. Al respecto, hay que tener en cuenta que, incluso en aquellos ordenamientos que no contienen una previsión expresa en este sentido, la doctrina afirma la no reviviscencia como efecto del instituto derogatorio. Así, por ejemplo, en el ordenamiento italiano la “prohibición de reviviscencia” se reconoce por la doctrina dominante, pese a no estar prevista en ningún precepto positivo. *Vid.* al respecto GUASTINI, R., *Le fonti del Diritto...*, *op. cit.*, 1993, págs. 302 y 303.

nuevamente. Éste es, tanto desde la perspectiva teórico-general como constitucional, el verdadero obstáculo a la recuperación de juridicidad de las normas previamente derogadas<sup>119</sup>.

Sin embargo, por este mismo motivo, la nueva norma que se publique puede disponer no sólo una voluntad derogatoria de la norma anterior, sino al mismo tiempo “restauradora” de la norma por ésta derogada, cumpliendo así las exigencias de publicidad normativa. Es aquí donde entra en juego el art. 2.2.3º CC, pues el mismo no prohíbe que esta “reviviscencia” tenga lugar, ni impide que el intérprete deba tenerla en cuenta; lo que sí prohíbe es que el intérprete deduzca esta voluntad restauradora por la *simple* derogación de la norma derogatoria. En definitiva, el art. 2.2.3º CC contiene un mandato, dirigido al intérprete y aplicador jurídico, que le impide considerar nuevamente vigentes las normas previamente derogadas, a no ser que concurren elementos suficientes para entender que, junto a la voluntad derogatoria, concurre una voluntad restauradora de las mismas.

Aunque ésta es una cuestión de interpretación jurídica, existen indicios que pueden revelar esta voluntad restauradora implícita. Así, por ejemplo, si el legislador se limita a derogar una concreta *disposición derogatoria* –y no, con carácter general, la *ley* que la contiene –, estará manifestando, aunque implícitamente, una voluntad inequívoca de recuperación de la norma por ella derogada<sup>120</sup>.

Interpretada de este modo la previsión del art. 2.2.3º CC, su calificación como “prohibición de reviviscencia” resulta considerablemente matizada.

#### **d') Distinción de figuras afines: la pérdida provisional o definitiva de aplicabilidad**

Por último, como cierre para la explicación del instituto derogatorio, conviene completar su delimitación positiva con una delimitación negativa, esto es, con una breve referencia a aquellos fenómenos, afines a la derogación, que sin embargo no deben confundirse con la misma. Con independencia de los supuestos de normas temporales y de la anulación – a los que dedico epígrafes separados, como causas de cese de las normas y que, por tanto, no son tratados en esta sede –, me referiré a los supuestos de pérdida de aplicabilidad, provisional o definitiva, de las normas jurídicas. La principal distinción con el instituto de la derogación es que, en estos supuestos, la pérdida de aplicabilidad no se produce como consecuencia del cese de juridicidad

---

<sup>119</sup> Sobre la exigencia de publicación para la recuperación de juridicidad de la norma, *vid.* HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Introducción...*, *op. cit.*, 1998, págs. 415 y 416.

<sup>120</sup> *Vid.* DíEZ-PICAZO, L. Mª, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, págs. 243 y 244.



de la norma – que es, en cambio, el efecto directo de la derogación – y ello es importante a efectos de una posible recuperación de la aplicabilidad directa de la norma<sup>121</sup>, que no puede darse si ésta ha sido derogada.

El supuesto más interesante a estos efectos es el de la pérdida *provisional* de aplicabilidad de la norma o *suspensión temporal* –que algunos autores califican como *suspensión de vigencia*<sup>122</sup>, dada la proximidad entre los significados de vigencia y aplicabilidad -. El Prof. HERNÁNDEZ MARÍN define la suspensión temporal de una norma como *negación externa* de la misma durante un período determinado, esto es, como *excepción temporal* a la regla general contenida en dicha norma<sup>123</sup>. Tal excepción puede referirse no sólo a un período determinado, sino también a cierta situación, a concretas personas, a un determinado territorio, etc<sup>124</sup>.

En estos supuestos, cuando finaliza el período o situación a que se refiere la *suspensión*, la norma suspendida vuelve a ser *aplicable*, sin excepciones, a los casos comprendidos en su presupuesto de hecho. Pensemos en una norma penal que se aprueba para castigar más duramente unos determinados delitos durante una situación de guerra. La norma penal anterior no es derogada, sino *excepcionada temporalmente*, de forma que *recuperará su aplicabilidad* cuando cese dicha situación.

En ocasiones, la distinción entre *derogación* y *suspensión temporal* puede resultar compleja, especialmente en los casos en que se publica una nueva norma, temporal o transitoria, que viene a sustituir a la anterior<sup>125</sup>. En estos supuestos, el legislador debería indicar siempre expresamente si la norma en cuestión es derogada o sólo suspendida temporalmente, haciendo gala así de una correcta técnica legislativa y eliminando posibles dudas interpretativas<sup>126</sup>.

Siempre que, junto a la nueva norma temporal, se apruebe una disposición específicamente derogatoria de la anterior, el intérprete no puede dudar que se ha producido una

---

<sup>121</sup> Sobre la distinción entre aplicabilidad *directa* y aplicabilidad *indirecta* de la norma, véase *supra* pág. 61, nota 109; y, más extensamente, *infra* págs. 87 y sigs.

<sup>122</sup> *Vid.*, entre otros, CASTIÑEIRA PALOU, M<sup>a</sup> Teresa, “Las leyes modificativas”, *op. cit.*, 1986, pág. 203.

<sup>123</sup> *Vid.* HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Introducción...*, *op. cit.*, 1<sup>a</sup> ed., 1998, págs. 479 y 480.

<sup>124</sup> Este “carácter excepcional” de la norma que establece la suspensión no debe confundirse con la causa de la misma, que puede ser una situación excepcional (guerra, epidemia, etc.) o no.

<sup>125</sup> En el caso de las normas financieras y tributarias, tal modificación suele referirse a uno o varios ejercicios económicos. La cuestión que se plantea en estos supuestos es si la nueva norma es efectivamente derogatoria de la anterior –con lo que, llegado su término, aquélla no recuperaría su aplicabilidad – o si, por el contrario, su finalidad es sólo excepcionar dicha norma durante un período determinado o mientras dure una concreta situación, recuperando aquélla posteriormente su aplicabilidad.

<sup>126</sup> La indicación del carácter de mera *suspensión temporal* en el título de la ley se recoge como directriz de técnica legislativa en GRETEL, *La forma de las leyes...*, *op. cit.*, 1986, pág. 301.

derogación, y no una mera suspensión temporal. Ahora bien, cuando la nueva norma se limita a *modificar* otra norma durante un período determinado (p. ej., “con vigencia exclusiva para el año X”), puede cuestionarse si la norma anterior ha sido sólo suspendida temporalmente –con lo que recuperaría su aplicabilidad tras dicho período – o si ha sido efectivamente derogada. Aunque en estos casos parece que sólo se produce una suspensión temporal<sup>127</sup>, el intérprete deberá contrastar siempre los respectivos ámbitos temporales de aplicabilidad de cada una de las normas, anterior y posterior. Concretamente, deberá comprobarse si la norma anterior regulaba de forma *indefinida* un determinado supuesto –recuperando entonces su aplicabilidad con el cese de la norma temporal – o bien si, por el contrario, era asimismo una norma de carácter coyuntural, en cuyo caso difícilmente volverá a ser aplicable.

Un supuesto distinto al de la *suspensión temporal* viene dado por aquellas normas que, sin necesidad de ser derogadas, pierden definitivamente su aplicabilidad. Son las que el Prof. HERNÁNDEZ MARÍN denomina “leyes eternas”<sup>128</sup>. Retomando el ejemplo anterior, la norma penal aprobada para regular una concreta situación de guerra, perderá definitivamente su aplicabilidad cuando desaparezca dicha situación –a no ser que la norma en cuestión se prevea para *cualquier* situación de guerra -. Esto sucede siempre que el presupuesto de hecho de la norma está temporalmente acotado, bien por referencia a un determinado período o a una situación coyuntural, bien porque sea un presupuesto de hecho *único* –no necesariamente excepcional -, que sólo pueda producirse una vez (“*fattispecie unica*”). Una vez finalizado el período, la situación o el propio supuesto, la norma pierde definitivamente su aplicabilidad, por lo que el legislador considerará innecesario derogarla<sup>129</sup>. Éstos son los supuestos a los que la doctrina civilista aplica el aforismo “*cessante ratione legis cessat lex ipsa*”.

Tanto las normas que suspenden temporalmente una norma anterior, como las normas que limitan temporalmente su presupuesto de hecho, son normas de carácter temporal o transitorio. Las normas temporales y transitorias plantean múltiples cuestiones especiales de

---

<sup>127</sup> En este sentido, *vid.* MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel; TEJERIZO LÓPEZ, José M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13ª ed., Madrid, Tecnos, 2002, pág. 180.

<sup>128</sup> *Vid.* HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Introducción...*, *op. cit.*, 1ª ed., 1998, págs. 476 y 477; 2ª ed., 2002, págs. 480 y 481.

<sup>129</sup> Distinto es el supuesto de *desuetudo* de las leyes – leyes que devienen obsoletas y que, por su inadecuación a la realidad social, dejan de ser aplicadas por los jueces -, pues estas normas no necesariamente han perdido su aplicabilidad interna. Sin embargo, tales normas que han caído en desuso tampoco podrán volver a aplicarse en casos concretos, pues ello conllevaría vulneración de los principios de igualdad y seguridad jurídica. *Vid.* DíEZ-PICAZO, L. Mª, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, pág. 51; quien cita al respecto su anterior trabajo: DíEZ-PICAZO, L. Mª, “La doctrina del precedente administrativo”, *RAP*, núm. 98, págs. 10 a 14. La ilegitimidad de la aplicación excepcional de estas normas no se debe a su supuesta *derogación* por desuso, que no es tal –como en cambio parecen afirmar LACRUZ *et. al.*, en *Elementos...*, *op. cit.*, 1988, págs. 153 y 154 -, sino a la vulneración de los principios constitucionales de igualdad y seguridad jurídica que dicha aplicación supondría.

Derecho intertemporal. A ellas dedicamos el siguiente epígrafe, destinado en principio a las normas que fijan su término final *ex ante* – pues ésta es una de las causas de cese de juridicidad (normas temporales *stricto sensu*) -, pero que extendemos también al análisis de las normas transitorias o coyunturales, tanto para distinguirlas de las primeras, como para indicar sus paralelismos.

**b) Las normas temporales. Delimitación respecto de las normas transitorias o coyunturales**

Por regla general, las normas se incorporan al ordenamiento jurídico con carácter indefinido, con la voluntad de regular el supuesto de hecho por ellas contemplado, tantas veces como éste se produzca en la realidad. La mayoría de normas tienen por tanto un tiempo de existencia y un ámbito temporal de aplicabilidad con final indeterminado, perdido en el futuro. El cese de la norma y, en principio, también de su aplicabilidad jurídica, se producen por regla general en el momento de la derogación.

Sin embargo, el titular de la potestad normativa puede delimitar *ex ante* el tiempo de existencia de una determinada disposición, y fijar un término final a la misma –generalmente calificado como término de vigencia -. En estos casos, que son los de las normas temporales *stricto sensu*, la llegada del término tiene la misma función y efecto que la derogación; es también causa de cese de juridicidad de la norma –o bien, según la concepción común, de cese de vigencia formal -, razón por la que se estudia en esta sede. Incluso podría considerarse que la llegada del término final es un supuesto específico de derogación, si se admite que el acto derogatorio pueda ser anterior o simultáneo a la norma derogada, como sostiene el Prof. HERNÁNDEZ MARÍN –refiriéndose en estos casos a las *disposiciones derogatorias formales retardadas*<sup>130</sup> -. Ciertamente, en ambos supuestos, derogación y fijación de término final, el titular de la potestad normativa dicta un acto normativo, por el que declara una determinada disposición jurídica no perteneciente al ordenamiento jurídico a partir de un momento dado<sup>131</sup>.

---

<sup>130</sup> Vid. HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Introducción...*, *op. cit.*, 1ª ed., 1998, pág. 477.

<sup>131</sup> La doctrina civilista suele distinguir entre derogación y llegada del término final, calificando la primera como causa *externa* de cesación de las normas jurídicas, y la segunda – junto al supuesto de las normas transitorias o coyunturales – como causa *interna* de cesación normativa. Vid., entre otros, CASTRO Y BRAVO, F. de, *Derecho civil...*, *op. cit.*, 1984 (reed. volúmenes 1949 y 1952), pág. 629; CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil...*, *op. cit.*, 1984, págs. 600 y 601; LACRUZ BERDEJO, J. L. *et. al.*, *Elementos...*, *op. cit.*, 1988, págs. 240 y 241; Díez-PICAZO, L.; GULLÓN, A., *Sistema...*, *op. cit.*, 1995, pág. 107; y ALBALADEJO, Manuel, *Derecho civil I*, vol. I, Barcelona, Bosch, 14ª ed., 1996, pág. 195. Se trata, no obstante, de una distinción que no puede compartirse, pues también en el caso de las normas temporales la fijación del término final es *externa*, ya que se establece en una cláusula específica, autónoma y distinta respecto de la disposición sustantiva a la que se refiere. Este criterio sólo podría mantenerse

Por otra parte, las normas temporales no son necesariamente normas excepcionales, como las que regulan una situación de guerra o catástrofe. La *causa objetiva* por la que el legislador decide manifestar ya *ex ante* su voluntad de limitar esas normas en el tiempo puede ser muy diversa. Hay que tener en cuenta que, en determinados ámbitos, la realidad objeto de regulación es en sí misma de carácter cambiante y coyuntural, por lo que el legislador no puede planificar con una amplia perspectiva de futuro, ya que, aunque es seguro que la situación regulada cambiará, no se puede anticipar en qué sentido. En estos ámbitos, que son esencialmente los de carácter socio-económico (administrativo, tributario, laboral,...), la legislación se encuentra fuertemente “administrativizada”, y puede decirse que la regla general se invierte, siendo entonces “normal” el carácter temporal, y no indefinido, de las normas<sup>132</sup>.

En cualquier caso, las normas temporales *stricto sensu*, que fijan su término final *ex ante*, pueden ser prorrogadas con carácter previo a la llegada del término. Las directrices de técnica legislativa recomiendan que este carácter de *prórroga de ley temporal* –prórroga que puede ser a su vez temporal o indefinida – se indique expresamente en el título de la Ley<sup>133</sup>.

Hasta ahora me he referido a las normas temporales *stricto sensu*, o normas que fijan expresamente su término final; son normas temporales *de carácter formal*, claramente identificables, y que no plantean en principio problemas al intérprete. Tras la llegada del término, la norma en cuestión deja de pertenecer al ordenamiento, como sucede con la derogación.

Sin embargo, es frecuente que el legislador no exprese formalmente un término concreto de duración de la norma, aunque su carácter temporal sea *previsible ex ante* y, de hecho, su regulación resulte sistemáticamente modificada (p. ej., cada ejercicio económico). En estos

---

referido a todo un cuerpo jurídico – pues la cláusula que fija el término final de toda una ley sí que es *interna* respecto de la misma -, pero no si el cese se refiere a una concreta disposición jurídica, perspectiva que es la adoptada en este trabajo con carácter general.

<sup>132</sup> Como señala el Prof. LÓPEZ MENUDO, “(...) el Derecho Administrativo está casi plenamente compuesto por leyes temporales. La “temporalidad” es, obviamente, el efecto meramente externo; la causa radica en la *circunstancialidad* de los objetos que este Derecho regula. Más que de “leyes temporales” o “excepcionales” resulta más propio hablar de “leyes circunstanciales”, categoría donde tendrían cabida *no sólo las disposiciones genuinamente excepcionales o de emergencia (...)* sino *todas las disposiciones administrativas cuya “ratio” y sustrato se corresponden con un plan concreto de actuación, sin vocación de perennidad.*”

El ordenamiento administrativo puede ofrecer innumerables ejemplos de disposiciones calificables como “temporales”, según entiende este concepto la doctrina; así, las disposiciones administrativas que establecen índices de precios, tasas de importación o exportación, cambios de horarios, tarifas, subvenciones; o se refieren a un curso académico, a una campaña agrícola, a un ejercicio económico; las denominadas –oficialmente – “leyes o medidas coyunturales” sobre la economía; las correspondientes al ámbito tributario, compuesto casi exclusivamente por leyes temporales; etc.” (*vid.* LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, *op. cit.*, 1982, págs. 205 y 206).

<sup>133</sup> *Vid.* GRETEL, *La forma de las leyes...*, *op. cit.*, 1986, pág. 301.

casos, el carácter expreso o no de la norma temporal depende de una mera cuestión de técnica legislativa. Por eso, aunque el cese de estas disposiciones sea por derogación y no por llegada del término, pueden calificarse como *materialmente temporales*.

También tienen este carácter *materialmente* temporal –previsible *ex ante* – aquellas normas de carácter transitorio que, ni tienen término final expreso, ni –con frecuencia – llegan a ser derogadas. Estas normas se caracterizan porque no es su intervalo de existencia jurídica el que está temporalmente delimitado, sino el propio presupuesto de hecho que las mismas regulan. Por tanto, dado que es su contenido el que se agota en el tiempo, no es preciso que sean derogadas para que dejen definitivamente de ser aplicables. Se trata del fenómeno de pérdida de aplicabilidad definitiva –“leyes eternas” – al que nos referíamos *supra*, distinguiéndolo de la derogación<sup>134</sup>.

Cuando las normas transitorias fijan expresamente el final de su ámbito temporal de aplicabilidad son asimilables a las normas temporales *stricto sensu*. En cambio, cuando el contenido de la norma está temporalmente delimitado, a través de la propia configuración de su presupuesto de hecho, pero su final no pueda precisarse con exactitud *ex ante*<sup>135</sup>, puede equipararse a las normas *materialmente temporales*. En uno y otro caso, las normas transitorias por lo general nunca se derogan, sino que simplemente pierden con carácter definitivo su aplicabilidad.

La distinción entre los supuestos de pérdida definitiva de aplicabilidad y los de cese de juridicidad es tenue, ya que en ninguno de los dos casos se plantea una posible recuperación de la aplicabilidad. Quizás por ese motivo la doctrina civilista ha incluido, entre las causas de *cese* de las normas jurídicas, la extinción de las situaciones que constituían el presupuesto necesario de la ley, conforme al aforismo “*cessante ratione legis, cessat lex ipsa*”. En cambio, la desaparición de la “*occasio legis*” determina la mera *suspensión* de aplicabilidad de la norma, pero no su cese<sup>136</sup>. Ciertamente, el cese de vigencia formal, al que esta doctrina se refiere, está

---

<sup>134</sup> Véanse *supra* págs. 64 y sigs., en particular pág. 66.

<sup>135</sup> Un ejemplo es el de aquellas disposiciones que regulan las situaciones intermedias al tiempo de un cambio normativo, hasta la total extinción de dichas situaciones preexistentes o en curso.

<sup>136</sup> La distinción entre el cese de “*ratio legis*” o bien de mera “*occasio legis*” es una cuestión de interpretación jurídica. Los Prof. LACRUZ *et. al.* aluden al carácter concreto (p. ej., una determinada situación de crisis económica) o abstracto (p. ej., cualquier situación de guerra) de las circunstancias a que se refiere la norma en cuestión (*vid.* LACRUZ *et. al.*, *Elementos...*, *op. cit.*, 1988, pág. 241). El Prof. L. M<sup>º</sup> Díez-PICAZO exige también una voluntad inequívoca de incorporación al acto legislativo de alguna circunstancia determinante del cese de su vigencia, para identificarla como *ratio legis* o *condición resolutoria* –a veces implícita, pero en cualquier caso inequívoca – de la ley en cuestión (*vid.* Díez-PICAZO, L. M<sup>º</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, págs. 147 a 149). En realidad, en estos casos lo que se limita *ex ante* es el propio presupuesto de hecho de la norma, no su tiempo de pertenencia a un determinado ordenamiento.

estrechamente vinculado con el cese definitivo de aplicabilidad o eficacia de la norma. Sin embargo, cuando se distingue –como aquí se hace – el tiempo de existencia de la norma y el ámbito temporal de sus funciones o contenido, resulta más adecuado decir que el cese de la “*ratio legis*” lo que determina es la inaplicabilidad definitiva de la norma, aunque ésta no haya sido eliminada del ordenamiento por otro acto normativo.

En cualquier caso, tanto las normas temporales de carácter formal, como las normas materialmente temporales y las normas transitorias –en particular, las que pierden definitivamente su aplicabilidad – plantean especiales cuestiones de Derecho intertemporal, por lo que respecta a su aplicación futura. El artículo 4.2 CC contiene un mandato sobre aplicación jurídica, dirigido al intérprete, por el que se dispone que “*las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas*”. Por otra parte, el art. 2.2.3º CP establece, como excepción a la aplicación retroactiva de la ley penal más favorable, lo siguiente: “*Los hechos cometidos bajo la vigencia de una Ley temporal serán juzgados, sin embargo, conforme a ella, salvo que se disponga expresamente lo contrario*”.

Estas particularidades sobre la aplicación de normas temporales se estudiarán en sede de aplicación de las normas tributarias (Capítulo Segundo). Lo que interesa destacar aquí, concluyendo con ello este epígrafe, es que, sea mediante la fijación de un término final, sea delimitando materialmente el presupuesto de hecho –quedando así sometido su final a una condición *certus an, incertus quando* -, la particularidad de estas normas viene dada porque el final de su ámbito temporal de aplicabilidad está determinado *ex ante*, por contraposición al resto de normas, que tienen una vocación de aplicabilidad indefinida. Esta circunstancia, como se verá, modula los criterios de aplicabilidad jurídica en caso de sucesión de normas en el tiempo.

### ***c) La anulación como causa de cese de las normas (remisión)***

El motivo por el que analizamos en último lugar la anulación, como causa de cese de existencia jurídica de las normas, radica en las importantes diferencias que presenta frente a la derogación y la llegada del término final. Mientras que estos últimos fenómenos responden a la misma función – el *cambio regular* del ordenamiento en el ejercicio de la potestad normativa – y despliegan los mismos efectos –cese de juridicidad, y consiguiente pérdida de aplicabilidad directa de la norma -, la anulación de normas jurídicas es un instituto distinto, tanto por su función como por sus efectos.

La anulación consiste en la declaración de “invalidez” –incompatibilidad con las normas de rango superior que regulan la producción normativa – de una disposición que ha sido incorporada con anterioridad al ordenamiento. Su función no consiste, por tanto, en permitir la renovación regular del ordenamiento por motivos de oportunidad, sino en controlar precisamente que esos cambios sean conformes con las normas superiores que regulan la producción normativa<sup>137</sup>. Este control de “validez” se lleva a cabo en nuestro ordenamiento *a posteriori*. Así, las normas se presumen válidas desde el momento en que son “puestas” en el sistema –con el cumplimiento de los requisitos formales mínimos exigidos para su incorporación -, produciendo los efectos previstos en las mismas, hasta que, llegado el caso, son declaradas inválidas por una resolución jurídica posterior.

Mientras que la derogación y el establecimiento del término final son llevados a cabo por la autoridad normativa, mediante actos dictados en ejercicio de su potestad, la anulación, fundada en el necesario control de dicha potestad, compete en cambio a la autoridad judicial, aplicadora del Derecho –competencia que varía según el ordenamiento y el rango de la disposición enjuiciada -.

La resolución que anula una disposición normativa es de carácter declarativo; se limita a declarar una propiedad de la norma –su invalidez o incompatibilidad con normas superiores – que ya se daba con anterioridad, desde el inicio de su existencia. Sin embargo, la declaración de invalidez produce también determinados efectos. Por un lado, supone el cese de existencia jurídica de la disposición en cuestión – de ahí que la estudiemos en esta sede -, pero sólo si dicho efecto no se ha producido anteriormente, mediante la derogación o la llegada del término final<sup>138</sup>. En consecuencia, el *efecto propio* de la declaración de invalidez debe situarse en el *ámbito temporal de aplicabilidad* de las normas.

Lo que interesa por el momento destacar es que, *por regla general*, la anulación de una norma impide que ésta pueda ser aplicada en el futuro para la resolución de casos anteriores o que resulte aplicable a determinados supuestos en virtud de una remisión normativa. Los efectos de la anulación sobre la aplicabilidad de una norma no se limitan a su pérdida de aplicabilidad “directa” –ya producida con la derogación<sup>139</sup> -, sino que suelen ser más amplios. A esta

---

<sup>137</sup> Vid. AGUILÓ REGLÁ, Josep, “Derogación”..., *op. cit.*, 1996, pág. 205.

<sup>138</sup> Efectivamente, hay que tener en cuenta que también pueden anularse normas previamente derogadas, o normas temporales cuyo término final ya se haya producido. En estos casos, el *cese de existencia* de la norma ha tenido lugar ya en dichos momentos. De ahí que debamos señalar que el cese de juridicidad de una norma es un efecto directamente producido por su declaración de invalidez, *siempre que no haya tenido lugar con anterioridad*.

<sup>139</sup> Sabemos que la derogación supone ya en sí misma la pérdida de aplicabilidad de la disposición; sin embargo, ello no impide que la norma derogada sea aplicada en el futuro para la resolución de casos anteriores, o incluso que resulte aplicable a hechos total o parcialmente posteriores, en virtud de la remisión de otras disposiciones. En definitiva, la norma derogada puede ser adoptada por otras normas sí existentes, generales o individuales

circunstancia se refieren los autores al afirmar que la anulación de una norma determina la pérdida *absoluta* de su aplicabilidad<sup>140</sup>.

Pero es que además, puesto que la disposición anulada ha existido en el pasado, ha producido sus efectos y ha podido fundar actos de aplicación, se plantea también la posible eliminación de los mismos, mediante su revisión futura. Éstos son los efectos que suelen atribuirse a la anulación de normas en aquellos ordenamientos, como el nuestro, cuya tradición jurídica vincula a la declaración de ilegalidad o inconstitucionalidad de una norma los efectos de la nulidad *ex tunc*. Las exigencias de seguridad jurídica, sin embargo, ponen límites a esta posibilidad de revisión, prohibiéndola en principio respecto de la “cosa juzgada”.

Las cuestiones de eficacia temporal que plantea la anulación de las normas son múltiples y complejas, con particularidades muy acusadas en Derecho tributario. De ahí que se dedique al estudio de las mismas un capítulo independiente (el Capítulo Quinto de este trabajo). Baste aquí dejar constancia de las importantes diferencias existentes entre anulación y derogación, institutos que no pueden asimilarse en nuestro ordenamiento<sup>141</sup>, pese a que sus *efectos* en determinadas *circunstancias* puedan llegar a ser los mismos, como se estudiará en el lugar oportuno<sup>142</sup>.

### 3. Intervalo de existencia jurídica de las normas tributarias

La finalidad de este epígrafe consiste en poner de manifiesto las especialidades que en Derecho tributario revisten los fenómenos de la *publicación* y la *derogación* normativas, como

---

(resoluciones), con el fin de regular o resolver determinados supuestos. Esta cuestión será analizada con más detalle en el estudio del ámbito temporal de aplicabilidad de las normas.

<sup>140</sup> Señala GUASTINI que la declaración de inconstitucionalidad de una norma es “*declarativa*” de su invalidez y “*constitutiva*” de la pérdida absoluta de su aplicabilidad o eficacia (resolviendo así las dudas teórico-generales sobre el carácter declarativo o constitutivo de las *sentenze di accoglimento della Corte Costituzionale*). Vid. GUASTINI, R., *Le fonti del Diritto...*, *op. cit.*, 1993, págs. 314 a 316.

<sup>141</sup> En esta imposibilidad de asimilación radica la crítica del Prof. RUBIO LLORENTE al concepto híbrido de “inconstitucionalidad sobrevenida”, expuesta en su Voto particular a la STC 4/1981, de 2 de febrero, y precisada en el *Prólogo* a DíEZ-PICAZO, L. M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, págs. 23 a 26. De ahí que el Profesor RUBIO LLORENTE afirme que las leyes preconstitucionales *incompatibles* con la Constitución sólo son *derogadas* (en virtud de la Disposición Derogatoria, apartado 3, CE), pues tal incompatibilidad (infracción del principio de jerarquía normativa) no necesariamente supone *invalidez*, entendida como *erradicación del ordenamiento* producida por un *acto de invalidación* (vid. *Prólogo, cit.*, págs. 24 y 25). Sobre los distintos efectos de la infracción del principio jerárquico se volverá *infra*, en el Capítulo Quinto, dedicado a la eficacia temporal de actos y sentencias en materia tributaria; en particular, de las sentencias que declaran la ilegalidad o inconstitucionalidad de normas tributarias.

<sup>142</sup> Hay que señalar que la asimilación de los efectos de la derogación (*Außerkräfttreten*) y la anulación (*Aufhebung*) de las normas jurídicas es, sin embargo, una característica del sistema kelseniano, y así se ha mantenido en la Constitución austríaca (Arts. 89.3, 139.2 y 140.4 *B-VG*).



institutos clave para la determinación del inicio y final de existencia jurídica de las normas, así como la fijación de un término *ex ante* en el caso de las normas tributarias de carácter temporal. Las particularidades sobre la anulación de las normas tributarias, como causa diversa de cese de las normas jurídicas, serán analizadas en el Capítulo Quinto de este trabajo.

### **a) La publicación de normas tributarias**

El régimen de publicación de las normas tributarias es el previsto con carácter general en nuestro ordenamiento. Las normas tributarias, como el resto de normas jurídicas<sup>143</sup>, deben publicarse en el Boletín o Diario oficial correspondiente. Ello constituye una exigencia de los principios de *publicidad* de las normas y de *seguridad jurídica*, garantizados en el artículo 9.3 de la Constitución.

El artículo 20 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, remitía a lo dispuesto en el Título Preliminar del Código Civil, sin hacer referencia expresa a la publicación<sup>144</sup>.

Por el contrario, el actual artículo 10.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sí se refiere expresamente a la publicación de las normas tributarias, con el siguiente tenor:

*“1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el Boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado”.*

Esta norma de la LGT 2003 no supone ninguna innovación respecto a la regulación prevista con carácter general en el art. 2.1 del Título Preliminar del Código Civil<sup>145</sup>; pero, a diferencia de este último precepto, la nueva LGT reconoce la diversidad de instrumentos oficiales de publicación, al referirse a la *“publicación en el Boletín oficial que corresponda”*. Efectivamente, las normas tributarias que integran nuestro ordenamiento pueden publicarse en el

<sup>143</sup> Sobre la publicación de las normas jurídicas en general, véanse *supra* págs. 46 a 52.

<sup>144</sup> Art. 20 LGT 1963: *“Las normas tributarias entrarán en vigor con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1º del Código Civil, y serán aplicadas durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en la respectiva ley, sin que precisen ser revalidadas por la ley presupuestaria o por cualquier otra”.*

La referencia al art. 1 CC debía entenderse hecha al actual art. 2.1 CC, en la redacción dada por el Decreto 1836/1974, de 31 de mayo (véase su cita en la nota siguiente).

<sup>145</sup> El artículo 2.1 CC establece lo siguiente: *“Las leyes entrarán en vigor a los veinte días de su completa publicación en el “Boletín Oficial del Estado”, si en ellas no se dispone otra cosa”.*

Boletín Oficial del Estado, en los Boletines oficiales autonómicos o en los Boletines oficiales provinciales<sup>146</sup>, así como en el Diario Oficial de la Unión Europea.

Nuestro ordenamiento tributario exige también la publicación de las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el Ministro de Hacienda en el “*Boletín oficial que corresponda*” (art. 12.3 de la LGT 2003)<sup>147</sup>. Dicha exigencia de publicación oficial puede juzgarse positiva, sin que altere la naturaleza de estas disposiciones, que carecen de efectos vinculantes *ad extra*<sup>148</sup>. Su publicación constituye una garantía de seguridad jurídica para el obligado tributario, que puede conocer de este modo los criterios internos que la Administración mantendrá en la aplicación de las normas tributarias, criterios que resultan vinculantes para todos los órganos y funcionarios jerárquicamente dependientes<sup>149</sup>. En este sentido, puede destacarse también la publicación en el Boletín Oficial de los Ministerios de Hacienda y de Economía (BOMHE)<sup>150</sup> de aquellas Circulares, Resoluciones e Instrucciones internas más relevantes en materia tributaria.

Sin embargo, la garantía de seguridad jurídica a la que sirve la *publicación oficial* se encuentra notablemente mermada en nuestro ordenamiento tributario a causa de la hipertrofia

<sup>146</sup> Sobre la publicación y entrada en vigor de las *Ordenanzas tributarias locales*, puede verse *infra* pág. 97, nota 235; y, con más detalle, en el Capítulo Tercero, págs. 666 a 668.

<sup>147</sup> El artículo 18.1 LGT 1963 exigía que la facultad del Ministro de Hacienda para dictar disposiciones interpretativas se ejerciese “*mediante Orden publicada en el “Boletín Oficial del Estado”*”. La referencia del art. 12.3 de la nueva LGT a la publicación de estas disposiciones interpretativas “*en el boletín oficial que corresponda*” es más amplia, pero no altera la exigencia de una publicación oficial generalizada de las mismas, que debe cumplirse en todo caso – por regla general, en el BOE -.

<sup>148</sup> La publicación oficial de estas disposiciones no les confiere carácter normativo, aunque pueda inducir a confusión, como han señalado MARTÍN QUERALT y otros: “*la inserción de tales órdenes interpretativas en el Boletín Oficial del Estado ha constituido una nota que ha introducido un marcado confusionismo en esta materia, al exigirse para una disposición interpretativa – únicamente vinculante, en principio, para los órganos administrativos – una publicidad generalizada que es más propia de una norma reglamentaria que de una disposición interpretativa o aclaratoria*” (vid. MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso...*, *op. cit.*, 15ª ed., 2004, pág. 148).

Sobre la distinción entre normas tributarias reglamentarias y normas tributarias *ad intra*, pueden verse *infra* págs. 669 a 670.

<sup>149</sup> En palabras del Prof. CALVO ORTEGA, “*la publicidad es el aspecto más positivo de estas órdenes interpretativas. Además, su fácil identificación, ya que mencionan su origen y apoyo legal (en este caso, el correspondiente al art. de la LGT) excluyen su confusión con una norma reglamentaria*” (vid. CALVO ORTEGA, Rafael, “Ordenamiento tributario”, en CALVO ORTEGA, R. (Dir.); TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.), *La nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Civitas, 2004, pág. 48, nota 45).

<sup>150</sup> El BOMHE, que se publica desde 1850, puede consultarse actualmente en el siguiente sitio de Internet: <http://serviciosweb.minhac.es/apps/BoletinHacienda>.

normativa<sup>151</sup> y la dispersión de preceptos en cuerpos legislativos muy diversos. Con el fin de paliar esta situación – agravada por la multiplicidad de obligaciones tributarias impuestas al ciudadano –, la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, introdujo una serie de medidas en materia de publicación de normas tributarias<sup>152</sup>, hoy recogidas en la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>153</sup>.

En primer lugar, la publicación de normas tributarias se halla sometida a una exigencia de *identificación expresa*: las leyes y reglamentos que contengan normas tributarias deben mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes (artículo 4.1 LDGC; actualmente, art. 9.1 LGT 2003, con idéntico tenor<sup>154</sup>). Aunque esta disposición no puede vincular por sí misma al Legislador futuro – debido a su rango de ley ordinaria –, se trata de una regla de técnica legislativa recomendable, que, al menos, puede entenderse vinculante para el titular de la potestad reglamentaria<sup>155</sup>.

En segundo lugar, nuestro ordenamiento positivo exige la *publicación de los textos actualizados de las normas tributarias*<sup>156</sup>, con carácter general para todas las Leyes y Reales

---

<sup>151</sup> La “superproducción” de normas tributarias es una de las principales causas de inseguridad jurídica para los obligados tributarios y constituye, de forma indirecta, una fuente de conflictividad. Entre los años 1998 y 2003 se publicaron más de 445 nuevas disposiciones relativas al IRPF, al IS y al IVA (fuente: *El Periódico de Catalunya*, 16 de noviembre del 2003).

<sup>152</sup> Sobre la exigencia de *derogación expresa de las normas tributarias* (artículo 4.2 LDGC; actual art. 9.2 LGT 2003), véase *infra* el epígrafe correspondiente, págs. 77 y sigs.

<sup>153</sup> La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, ha sido expresamente derogada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con efectos desde su fecha de entrada en vigor, producida el día 1 de julio de 2004 (*vid.* Disposición Derogatoria Única, apartado 1, y Disposición Final Undécima, de la LGT 2003).

<sup>154</sup> Art. 9.1 LGT 2003 (anterior art. 4.1 LDGC): “*Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes*”.

<sup>155</sup> En este sentido, puede verse FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, vol. I, 22ª ed., Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2000, pág. 134. No obstante, hay que señalar la tendencia en la jurisprudencia a considerar este tipo de incumplimientos como *no invalidantes* de la normativa reglamentaria (*vid.* STS de 16 de octubre de 1991, en relación con la exigencia de derogación expresa establecida en el art. 16 LGT 1963).

<sup>156</sup> La ley también exige la *publicación de la doctrina administrativa de mayor trascendencia* – resoluciones económico-administrativas y contestaciones a consultas – (art. 86.2 LGT 2003; anterior art. 6.2 LDGC). La doctrina tributaria dictada por la Dirección General de Tributos en las contestaciones a consultas – vinculantes y no vinculantes – desde 1997 se encuentra disponible en la siguiente página de Internet: <http://petete.minhac.es/tributos/consulta>. Sobre las modificaciones de la doctrina administrativa y sus efectos en el tiempo, pueden verse *infra* págs. 671 y sigs.

Decretos estatales<sup>157</sup>. El artículo 86.1 de la LGT 2003– con alguna modificación respecto de lo ya previsto en el artículo 6.1 LDGC - establece lo siguiente:

*“1. El Ministerio de Hacienda difundirá por cualquier medio, durante el primer trimestre del año, los textos actualizados de las normas estatales con rango de Ley y Real Decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente, así como una relación de todas las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en dicho año”*<sup>158</sup>.

Esta *publicación periódica de textos actualizados* no debe confundirse con la *publicación formal* de las normas tributarias en un Boletín o Diario oficial – publicación formal que ha debido realizarse siempre en un momento anterior -. La publicación de textos actualizados constituye tan sólo uno de los instrumentos a través de los cuales la Administración tributaria cumple su *deber de información y asistencia a los obligados tributarios*. Esta publicación no desempeña ninguna función por lo que respecta a la dimensión temporal de las normas tributarias. Únicamente la publicación oficial determina el inicio de existencia jurídica de las normas.

No obstante, estas publicaciones periódicas refuerzan las exigencias de seguridad jurídica y, desde esta perspectiva, complementan la función que desempeña la publicación oficial. Sólo la *actualización constante* del ordenamiento positivo tributario<sup>159</sup> puede permitir al ciudadano conocer con exactitud la normativa perteneciente a dicho ordenamiento *en cada preciso momento* y, por consiguiente, cumplir con certeza sus obligaciones<sup>160</sup>.

---

<sup>157</sup> Con carácter específico en materia de *tasas estatales*, la Disposición Final Quinta de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de Modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, establece el mandato de *“publicación de los textos actualizados de las tasas”*, con el siguiente tenor: *“El Ministerio de Economía y Hacienda publicará anualmente los textos actualizados de las tasas vigentes del Estado que hayan sido modificados en el último ejercicio, incluyendo todas las modificaciones habidas desde la última publicación”*.

<sup>158</sup> Las modificaciones respecto a lo ya dispuesto en el artículo 6.1 LDGC son puntuales: por un lado, se introducen correcciones de carácter técnico (sustituyendo la referencia al *“Ministerio de Economía y Hacienda”* por el *“Ministerio de Hacienda”*, y aludiendo exclusivamente a las *“normas estatales”*); y, por otro lado, se admite la *“difusión por cualquier medio”* de los textos actualizados de las normas tributarias. Esta última modificación parece responder a la voluntad de flexibilizar las *“clásicas”* publicaciones en papel, dando entrada al uso de los medios informáticos y telemáticos; de cualquier modo, la nueva cláusula debe interpretarse de modo suficientemente estricto como para garantizar en todo caso la posibilidad de conocimiento de dichas publicaciones por los ciudadanos.

<sup>159</sup> Esta actualización constante de la normativa puede facilitarse gracias a su almacenamiento y procesamiento informático.

<sup>160</sup> Además, hay que señalar que la actuación del obligado tributario de acuerdo con las publicaciones, comunicaciones y actuaciones de información de la Administración excluye la responsabilidad por infracción tributaria (art. 179.2 d) LGT 2003; anterior art. 5.2 LDGC).

En cualquier caso, las publicaciones de textos actualizados se han realizado de forma irregular y la inexistencia de sanción jurídica por el incumplimiento del mandato legal hace dudar de su eficacia. Quizás el uso de los medios informáticos y telemáticos, y en particular el acceso a través de Internet – al que se refiere expresamente el artículo 86.4 de la nueva Ley General Tributaria<sup>161</sup> –, normalice la práctica de estas publicaciones y contribuya a la seguridad jurídica de los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

### **b) La derogación de normas tributarias**

La *derogación* de normas tributarias se rige por las disposiciones generales del Título Preliminar del Código Civil previstas para el conjunto del ordenamiento<sup>162</sup>, pero existen también disposiciones tributarias específicas que deben destacarse, como la *exigencia de derogación expresa de las normas tributarias*. Esta exigencia legal se encontraba ya prevista en el artículo 16 de la LGT 1963, con el siguiente tenor:

*“Toda modificación de Leyes o Reglamentos tributarios contendrá una redacción completa de las normas afectadas”*<sup>163</sup>.

La amplia dicción de este art. 16 LGT 1963 llevó a una parte de la doctrina a entender que el precepto contenía una errata, y que lo que exigía era una “relación” completa de las normas derogadas, esto es, una tabla de vigencias<sup>164</sup>. Sin embargo, a la luz de las reflexiones que sobre el tema de las *modificaciones normativas* se han llevado a cabo en epígrafes anteriores<sup>165</sup>, puede entenderse que el art. 16 LGT 1963 contemplaba el supuesto de modificación o derogación parcial de normas tributarias, exigiendo la “nueva redacción” de los *enunciados jurídicos concretos* (artículos o apartados de artículos) que hubiesen sido modificados; en

<sup>161</sup> Artículo 86.4 de la LGT 2003: “El acceso a través de internet a las publicaciones a las que se refiere el presente artículo y, en su caso, a la información prevista en el artículo 87 de esta Ley será, en todo caso, gratuito”.

<sup>162</sup> Sobre la derogación de las normas jurídicas en general, véanse *supra* págs. 53 y sigs.

<sup>163</sup> La misma norma se prevé en el artículo 16 TRLHL (ya desde la aprobación de la LHL en 1988), en relación con todas las Ordenanzas fiscales: “Los acuerdos de modificación de dichas Ordenanzas deberán contener la nueva redacción de las normas afectadas y las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación” (art. 16.1.4º y 16.2.4º TRLHL).

<sup>164</sup> Véase en este sentido la anotación al art. 16 LGT 1963 en CASADO OLLERO, G.; DE LA PEÑA VELASCO, G.; FALCÓN Y TELLA, R.; SIMÓN ACOSTA, E., *Código Tributario*, 8ª ed., Elcano, Aranzadi, 2001.

<sup>165</sup> Hay que tener en cuenta que el concepto de “modificación normativa” incluye no sólo la *derogación* en sentido estricto – *supresión* total de un precepto o texto legislativo, sin sustitución –, sino también la *modificación parcial* de normas tributarias –la *sustitución* de una norma por otra nueva, con distinta redacción, de forma que la norma anterior resulta parcialmente derogada -. Véanse al respecto *supra* págs. 53 y sigs.

definitiva, exigiendo el *estilo de regulación*, que consiste en reproducir íntegramente la nueva redacción de la concreta norma que se modifica<sup>166</sup>.

De este modo, el art. 16 LGT 1963 no sólo exigía la *derogación expresa* de las normas tributarias, sino también que se hiciese constar la *nueva redacción completa* de los preceptos modificados, en el caso de que la derogación fuese parcial. En caso de derogación total, simplemente habría que identificar el concreto precepto o texto legal derogado<sup>167</sup>. Interpretado de esta forma, el art. 16 LGT 1963 es perfectamente aceptable en sus propios términos.

Esta interpretación puede confirmarse a la vista de lo dispuesto en el artículo 4.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, que clarificó y completó la regulación del art. 16 LGT 1963, sobre la base de la distinción entre derogación total – “derogación” en sentido estricto – y derogación parcial – “modificación” – de normas tributarias. El artículo 4.2 LDGC, adoptado en idénticos términos por el artículo 9.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone lo siguiente:

*“Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas”*<sup>168</sup>.

Según esta regulación, las leyes y reglamentos tributarios modificativos deberán contener una “relación completa” de las normas *totalmente* “derogadas” y la “nueva redacción” de las normas *parcialmente* “modificadas”. Al referirse a la “*derogación expresa de las normas tributarias*”, el artículo 9 de la LGT 2003 está empleando el término “derogación” en este sentido amplio, que incluye la derogación total – sin sustitución – y la derogación parcial o modificación de normas tributarias.

En uno y otro caso, las leyes y reglamentos tributarios deben incluir *disposiciones derogatorias formales o nominadas*, que identifiquen los concretos preceptos derogados y, en su caso, hagan constar la nueva redacción de los preceptos modificados. Esta *derogación expresa* es

<sup>166</sup> Sobre el *estilo de regulación* y el *estilo de modificación*, como técnicas legislativas para efectuar modificaciones normativas, puede verse *supra* pág. 55.

<sup>167</sup> Para la derogación total siempre se emplea el *estilo de modificación*; de ahí que se exija una mera “relación” de las normas derogadas (suprimidas), derogación que puede referirse a un cuerpo jurídico completo –en la doctrina clásica, *abrogatio* – o bien a uno o varios enunciados jurídicos determinados –en la doctrina clásica, *derogatio* -. En cambio, para los casos de modificación parcial, se exige el *estilo de regulación*.

<sup>168</sup> El homólogo de este precepto en el *Statuto dei diritti del contribuente* (Ley italiana de 27-7-2000, artículo 2.4) se refiere sólo a la exigencia de la nueva redacción de las normas modificadas – de modo similar al art. 16 LGT 1963 -, sin hacer referencia expresa a la “relación” de normas totalmente derogadas (tabla de vigencias). El art. 2.4 del *Statuto* italiano establece: “*Le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato*”.

imprescindible cuando la causa objetiva de la derogación no es ni la incompatibilidad ni la nueva regulación, y resulta al menos *útil* en el resto de casos. Se trata de un mandato que contribuye a la seguridad jurídica de los ciudadanos, y que el legislador tributario complementa con la exigencia de publicación periódica de los *textos actualizados* de las normas tributarias (art. 86 LGT 2003)<sup>169</sup>.

A la vista del ordenamiento positivo, puede afirmarse que, con carácter general, las leyes y reglamentos tributarios cumplen aparentemente esta exigencia legal de derogación expresa: entre sus *Disposiciones Derogatorias* incluyen una tabla de vigencias o relación de normas derogadas, y entre sus *Derogaciones Finales* hacen constar la nueva redacción de los concretos preceptos modificados<sup>170</sup>. Sin embargo – en parte por la complejidad del ordenamiento tributario, en parte por descuido del legislador –, incluso en estos casos suelen producirse supuestos de derogación por incompatibilidad, que producen incertidumbre sobre las normas tributarias aplicables y que el intérprete debe resolver.

Así, la “relación” expresa de normas derogadas no suele configurarse como una lista completa, cerrada y exhaustiva, sino que se acompaña por lo general de una disposición derogatoria genérica o innominada, que actúa como cláusula de salvaguarda<sup>171</sup>, con el siguiente tenor o similar: “*A la entrada en vigor de esta Ley quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en la misma y, en particular, las siguientes normas: ...*”<sup>172</sup>. Estas disposiciones genéricas raramente acotan su ámbito de aplicación mediante la exclusión de la derogación por incompatibilidad para determinadas materias<sup>173</sup>. En cambio, sí es frecuente que se incluya, en la misma Disposición Derogatoria, una relación de normas que conservan su

---

<sup>169</sup> Sobre la publicación periódica de los textos actualizados de las normas tributarias, véase *supra* pág. 75.

<sup>170</sup> Entre las leyes más recientes, puede verse la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Disposición Derogatoria Única y Disposiciones Finales). En cambio, en los años cincuenta – con anterioridad a la aprobación de la LGT de 1963 – la regla general en nuestras leyes y reglamentos tributarios era la inclusión de una mera cláusula derogatoria genérica, sin tabla de vigencias. Como señalaba el Prof. SÁINZ DE BUJANDA, esta “indeterminación de vigencias” constituía una de las principales causas de inseguridad jurídica provenientes de características *internas* de nuestro ordenamiento tributario (*vid.* SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho III*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, págs. 345 a 347). El artículo 16 LGT 1963 – y los que se han dictado posteriormente con similar contenido – responden a la voluntad de paliar esta causa de inseguridad jurídica.

<sup>171</sup> La Disposición Derogatoria Única de la LIS 1995 no incluye esta cláusula derogatoria genérica, pero se trata de un supuesto excepcional.

<sup>172</sup> Disposición Derogatoria Única, apartado 1º, de la LIRPF 1998. Puede verse también la Disposición Derogatoria Única, apartado 1, del RIRPF 1999.

<sup>173</sup> Una excepción la encontramos en la Disposición Derogatoria Única, apartado 1, del RIRPF 1999, que establece lo siguiente: “*A la entrada en vigor del presente Real Decreto quedarán derogadas todas las disposiciones que se opongan a lo establecido en el mismo, salvo en lo relativo a la tributación de no residentes*” (el subrayado es nuestro).

vigencia<sup>174</sup>. Esta relación tampoco suele tener carácter exhaustivo y, en ocasiones – como sucede con el propio art. 16 LGT 1963 –, produce algunas incoherencias<sup>175</sup>.

El incumplimiento por el Legislador de la exigencia de derogación expresa carece de sanción jurídica, dado el rango de *ley ordinaria* del mandato en cuestión (arts. 16 LGT 1963 y 4.2 LDGC; actualmente, artículo 9.2 LGT 2003). Se trata de una mera recomendación de técnica legislativa, que no vincula al *legislador futuro*. En cuanto a los efectos de este mandato legal de derogación expresa para el titular de la potestad reglamentaria, el Tribunal Supremo ha considerado que su incumplimiento no determina por sí mismo la nulidad de la norma reglamentaria<sup>176</sup>.

El incumplimiento de estos mandatos legales, tanto por leyes como por reglamentos – sea la exigencia de *derogación expresa* que ahora analizamos, sea la exigencia de *identificación* de las normas tributarias publicadas<sup>177</sup>– puede determinar, como señala la Profesora JUAN LOZANO<sup>178</sup>, la *exclusión de responsabilidad por infracción tributaria*. Para llegar a esta conclusión, entendemos que no es necesario acudir al principio de buena fe<sup>179</sup>, ni a la aplicación analógica de la exclusión de responsabilidad prevista en relación con las publicaciones y actuaciones de información de la Administración tributaria<sup>180</sup>. Bastará comprobar que existe una duda interpretativa razonable sobre la aplicabilidad de la normativa tributaria, causada por el

<sup>174</sup> Véase la Disposición Derogatoria Única, apartado 2º, de la LIRPF 1998; la Disposición Derogatoria Única, apartado 2, de la LIS 1995; y la la Disposición Derogatoria Única, apartado 2, de la LIRNR.

<sup>175</sup> La propia Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, no cumple el mandato de derogación expresa por ella establecido. En su Disposición Derogatoria Única, apartado 3, declara expresamente vigente, entre otros, el artículo 16 de la LGT 1963, en lugar de declararlo expresamente derogado y sustituido por lo dispuesto en el art. 4.2 de la propia LDGC (ambos preceptos citados en el texto), dando lugar a una duplicidad de contenidos. Véase en este sentido PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 8ª ed., Madrid, Civitas, 1998, pág. 78.

La misma Ley 1/1998, de 26 de febrero (LDGC), tampoco modificó expresamente el art. 25 de la LISD, que establecía un plazo de prescripción de *cinco* años para liquidar y sancionar, precepto que debía entenderse *implícitamente* derogado por el nuevo plazo de prescripción de cuatro años introducido por la LDGC. Para su modificación expresa hubo que esperar hasta la Ley 25/1998, de 13 de julio, que remitió a lo dispuesto en los arts. 64 y sigs. de la LGT (remisión dinámica, que debe entenderse referida actualmente a los artículos que regulan la prescripción en la nueva LGT).

<sup>176</sup> Interpretando el art. 16 LGT 1963, la STS de 16 de octubre de 1991 entendió que la simple omisión de la “tabla de vigencias” –la relación de normas derogadas– no provocaba la nulidad de la norma reglamentaria. En contra de este criterio, puede verse FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso...*, *op. cit.*, 2000, pág. 134.

<sup>177</sup> *Vid. supra* pág. 75.

<sup>178</sup> *Vid.* JUAN LOZANO, Ana Mª, “Comentario al artículo 4 LDGC”, en AA.VV., *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes* (coord. G. ORÓN MORATAL), Madrid, Ed. Francis Lefebvre, septiembre 1999, págs. 33 a 38; en particular, pág. 36.

<sup>179</sup> En este sentido, JUAN LOZANO, A. Mª, “Comentario al artículo 4 LDGC”, *op. cit.*, 1999, pág. 36.

<sup>180</sup> Art. 5.2 LDGC; actualmente, art. 179.2 d) LGT 2003.



incumplimiento del legislador, para apreciar la *ausencia de culpabilidad* del ciudadano en el incumplimiento de las normas tributarias afectadas<sup>181</sup>.

Por último, dedicamos algunas reflexiones sobre el *alcance* del efecto derogatorio, particularmente en relación con aquellas normas reglamentarias que desarrollan o completan la ley tributaria derogada. Al respecto, hay que señalar que el legislador tributario suele mantener expresamente la vigencia o aplicabilidad de las normas reglamentarias anteriores hasta la entrada en vigor de los nuevos reglamentos. Para ello, suele adoptarse una “cláusula de estilo” del siguiente tenor o similar:

*“Las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de los textos derogados a los que se refiere el apartado anterior continuarán vigentes, en tanto no se opongan a lo previsto en esta Ley, hasta la entrada en vigor de las distintas normas reglamentarias que puedan dictarse en desarrollo de esta Ley”*<sup>182</sup>.

Este mismo criterio suele adoptarse en la regulación de los tributos en particular. Las normas reglamentarias de desarrollo de la Ley anterior *continúan en vigor en lo que no se opongan a la nueva Ley, en tanto no se haga uso de las habilitaciones reglamentarias en ella previstas*<sup>183</sup> y *no son derogadas hasta la entrada en vigor del nuevo reglamento de desarrollo*, que suele fijarse el día siguiente al de su publicación<sup>184</sup>.

### **c) Las normas tributarias de carácter temporal**

Las normas tributarias, al igual que el resto de normas jurídicas, pueden tener carácter *temporal* o *indefinido*. Al respecto, el artículo 20 LGT 1963 disponía lo siguiente:

*“Las normas tributarias entrarán en vigor con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1º del Código Civil, y serán aplicadas durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en la respectiva Ley, sin que precisen ser revalidadas por la Ley Presupuestaria o por cualquier otra”*<sup>185</sup>.

La referencia a la convalidación de las normas tributarias por Ley Presupuestaria – contenida en el art. 20 LGT 1963 y eliminada en el precepto correspondiente de la nueva LGT de 2003 (art. 10.1) – responde a una reminiscencia histórica, propia de los orígenes del

<sup>181</sup> Art. 77.4 d) LGT 1963; actualmente, art. 179.2 d) LGT 2003.

<sup>182</sup> Disposición Derogatoria Única, apartado 2, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>183</sup> *Vid.* Disposición Derogatoria Única, apartado 3, de la Ley 40/1998.

<sup>184</sup> *Vid.* Disposición Final Única, apartado 1, y Disposición Derogatoria Única, apartado 1, del RD 214/1999.

<sup>185</sup> La cursiva es nuestra.

constitucionalismo, según la cual las normas tributarias debían incorporarse al Presupuesto para poder ser aplicadas. Posteriormente, la necesidad creciente y constante de recursos económicos por el Estado determinó que las leyes tributarias adoptasen un carácter *permanente* y que su vigencia se “independizara” de la Ley de Presupuestos, produciéndose lo que Otto MAYER ha denominado “*bifurcación del principio de legalidad financiera*”<sup>186</sup>. Sólo en algunos países, como Bélgica<sup>187</sup> y Luxemburgo<sup>188</sup>, se mantiene el principio de anualidad de la imposición<sup>189</sup>.

La regla general y supletoria en nuestro ordenamiento, como se desprende de lo dispuesto en el actual artículo 10.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es el carácter *indefinido* de las normas tributarias:

*“1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el Boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado”*<sup>190</sup>.

La regla general es, por tanto, el carácter indefinido de las normas tributarias. Al respecto, es significativo señalar que el art. 15 LGT 1963, que preveía el carácter temporal – limitado a cinco años – de las normas que establecen exenciones o bonificaciones (“*salvo que se establezcan expresamente a perpetuidad o por mayor o menor tiempo*”)<sup>191</sup>, nunca tuvo aplicación en la práctica (en ausencia de disposición, los beneficios tributarios se consideraban establecidos con carácter indefinido, sin necesidad de prórroga expresa).

<sup>186</sup> Vid. MAYER, Otto, *Derecho administrativo alemán*, 1950, pág. 192, cit. por SÁINZ DE BUJANDA, F. “Organización política y Derecho Financiero”, *Hacienda y Derecho I*, 1962. Sobre la autonomía de la norma tributaria respecto de la presupuestaria, puede verse también CORTÉS, M., *Ordenamiento tributario...*, op. cit., 1985, págs. 108 y 109.

<sup>187</sup> Artículo 171 de la Constitución de Bélgica de 1970: “*Votación anual de los tributos.- 1. Los tributos en beneficio del Estado, la Comunidad o la Región, serán votados anualmente.- 2. Las normas tributarias tendrán limitada su vigencia a un año, a no ser que sean renovadas*”.

<sup>188</sup> Artículo 100 de la Constitución de Luxemburgo de 1868: “*Los tributos en beneficio del Estado serán votados anualmente. La legislación tributaria permanecerá vigente sólo por un año, a menos que sea renovada*”.

<sup>189</sup> También en los ordenamientos francés y brasileño se mantiene el principio de anualidad de la imposición. Véanse algunas referencias comparadas en UCKMAR, Víctor, *Principios comunes del Derecho constitucional tributario*, Bogotá, Ed. Temis, 2002 (traducción al castellano de la 2ª edición de 1999 -1ª ed. de 1959-), págs. 23 y 24.

<sup>190</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>191</sup> Art. 15 LGT 1963: “*Las normas por las que se otorguen exenciones o bonificaciones tendrán limitada su vigencia a un período de cinco años, salvo que se establezcan expresamente a perpetuidad o por mayor o menor tiempo, y sin perjuicio de los derechos adquiridos durante dicha vigencia.*”

*El Gobierno, por iniciativa del Ministerio de Hacienda, propondrá periódicamente a las Cortes la prórroga de las que deban subsistir*”.

No obstante, lo cierto es que en el ordenamiento tributario es muy frecuente la aprobación de *normas temporales*, dado el carácter coyuntural y dinámico del objeto de regulación, que requiere la permanente adaptación de las normas tributarias a los continuos cambios socio-económicos<sup>192</sup>.

Tanto la LGT 1963 como la LGT 2003 se refieren a la *aplicación* de las normas tributarias *por plazo determinado*, lo que incluye tanto las normas temporales *stricto sensu* – aquéllas que disponen *ex ante* un término o condición final, que determina su cese de juridicidad (p. ej., “*Con vigencia exclusiva para el año 2004...*”) –, como las normas que fijan expresamente el final de su ámbito temporal de aplicabilidad (p. ej., “*para las transmisiones...que se efectúen durante el año 2004*”<sup>193</sup>). En estos casos, la temporalidad de las normas – sea de su intervalo de existencia jurídica, sea de su ámbito temporal de aplicabilidad interna<sup>194</sup> – es claramente identificable y en principio no plantea problemas al intérprete. Tras la llegada del término, la norma en cuestión deja de pertenecer al ordenamiento o pierde definitivamente su aplicabilidad.

En otros casos, aunque el Legislador no fije expresamente un plazo determinado de vigencia o de aplicabilidad, nos encontramos ante normas tributarias *materialmente temporales*, cuyo carácter temporal se desprende implícitamente de su contenido.

Como ya expusimos en sede de teoría general, tanto las normas temporales *stricto sensu* como las normas materialmente temporales plantean especiales cuestiones de aplicabilidad. En particular, la “ley temporal” constituye una excepción a la regla de retroactividad de la norma penal o sancionadora más favorable, cuestión que será ampliamente analizada en el Capítulo Cuarto de este trabajo.

---

<sup>192</sup> En ocasiones, la aprobación de normas temporales también puede responder a la necesidad de contar con una regulación provisional, mientras se elaboran unos textos legislativos con carácter indefinido, o bien para facilitar la aplicabilidad definitiva de la nueva regulación (véase al respecto *infra* pág. 125, en relación con las denominadas por el Prof. VIVER “disposiciones transitorias impropias”).

<sup>193</sup> *Vid.* Artículo 57.Uno de la Ley 61/2003, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004 (BOE del 31), por el que se establecen los coeficientes de actualización del valor de adquisición para las transmisiones de inmuebles en el IRPF.

<sup>194</sup> Las normas transitorias limitan temporalmente su ámbito temporal de aplicabilidad interna, pero no fijan *ex ante* su cese de juridicidad. Sobre la distinción entre normas temporales y normas transitorias puede verse, con carácter general, *supra* págs. 67 y sigs. Debe señalarse que una norma puede acotar temporalmente su supuesto de hecho (p. ej., la norma que regula un tributo de hecho imponible periódico) y, sin embargo, tener un ámbito temporal de aplicabilidad indefinido, al regular el supuesto de hecho por ella contemplado tantas veces como éste se produzca en la realidad.

Por su particular importancia, debemos referirnos a las normas tributarias aprobadas por Leyes de Presupuestos<sup>195</sup>. Dado que la Ley de Presupuestos tiene, por exigencia constitucional (art. 134.2 CE<sup>196</sup>), carácter anual, se plantea la cuestión de determinar si las normas tributarias contenidas en la Ley de Presupuestos tienen también vigencia temporal o, por el contrario, vigencia indefinida. Esta cuestión se encuentra íntimamente relacionada con el contenido constitucional de la parte dispositiva de las Leyes de Presupuestos.

La evolución de la doctrina constitucional en esta materia<sup>197</sup> ha determinado que, en la actualidad, la mayoría de normas tributarias introducidas por Leyes de Presupuestos sean normas que adaptan la legislación tributaria a la coyuntura económica, encontrándose su vigencia *expresa o implícitamente* limitada al ejercicio económico. En cambio, las modificaciones de aspectos estructurales de los tributos, aprobadas con vocación de vigencia indefinida, se han incorporado desde 1993 hasta 2003 en las denominadas “Leyes de Acompañamiento”<sup>198</sup>.

---

<sup>195</sup> Por remisión de las leyes sustantivas de los diferentes tributos, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 134.7 CE: “La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea”.

<sup>196</sup> El contenido mínimo y necesario de la Ley de Presupuestos – consistente en la previsión de ingresos y la autorización de gastos para el ejercicio – tiene *carácter anual*, pues así lo exige el artículo 134.2 CE: “2. Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado”.

<sup>197</sup> La doctrina constitucional inicial (STC 27/1981, de 20 de julio) permitía prácticamente cualquier modificación tributaria por Ley de Presupuestos, previa habilitación legislativa, lo que determinó una ampliación del contenido de las habilitaciones legislativas *ex art.* 134.7 CE, convirtiendo la Ley de Presupuestos en una *ley ómnibus*. Progresivamente, la doctrina constitucional restringió el posible contenido de la parte dispositiva de la Ley de Presupuestos, limitando este “contenido eventual” a aquellas materias “que guardan directa relación con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gastos de los Presupuestos o con los criterios de política económica general en que se sustentan” (STC 65/1987, de 21 de mayo, FJ 4º). Sobre la base de esta doctrina constitucional, el legislador siguió aprobando modificaciones tributarias estructurales por Ley de Presupuestos, afirmando su “presunción de permanencia” (*vid.* las Exposiciones de Motivos de las Leyes de Presupuestos para 1988 y 1989). El giro en esta práctica legislativa vino dado por la STC 76/1992, de 14 de mayo, que declaró inconstitucional una modificación de la LGT operada por Ley de Presupuestos; lo que determinó que, a partir de 1993, se adoptase la denominada “Ley de Acompañamiento” como instrumento alternativo a la Ley de Presupuestos, con la finalidad de introducir modificaciones permanentes en materia tributaria, administrativa y social, entre otras. Sobre esta evolución, puede verse DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar, “La delimitación del contenido constitucional de la parte dispositiva de las leyes de presupuestos en materia tributaria”, *Civitas. REDF*, núm. 99, julio-septiembre 1998, págs. 377 a 400. Véase también RAMALLO MASSANET, Juan, “Modificación de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado (STC 76/1992, de 14 de mayo)”, *Crónica Tributaria*, núm. 64. No obstante, debe señalarse que el nuevo Gobierno socialista ha suspendido esta práctica y no ha aprobado Ley de Acompañamiento para el año 2005.

<sup>198</sup> Se trata en su mayoría de normas que indican el inicio de su vigencia o aplicabilidad, pero no así su término final. Véanse, p. ej., los artículos 1. Primero y 2. Primero de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31), que modifican respectivamente la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (“Con efectos desde el

Como bien señala el Prof. RODRÍGUEZ BEREJO, en ausencia de disposición expresa, la determinación del carácter temporal o indefinido de la norma tributaria contenida en la Ley de Presupuestos no es una cuestión que pueda resolverse apriorísticamente, sino que requiere una previa operación interpretativa<sup>199</sup>. En cualquier caso, consideramos que debe partirse de la regla general o presunción *iuris tantum* de permanencia de las normas tributarias, sin que sea necesario prorrogar año tras año aquellas normas tributarias aprobadas por Ley de Presupuestos introducidas con vocación de permanencia. En mi opinión, la inclusión de estas normas en la Ley de Presupuestos no debe alterar la regla general, según la cual las normas tributarias tienen en principio carácter indefinido, “*salvo que se fije un plazo determinado*” (art. 10.1 LGT 2003).

Sin embargo, lo cierto es que la limitación constitucional del contenido de la Ley de Presupuestos es un importante criterio hermenéutico para afirmar el carácter temporal de las normas tributarias en ella contenidas<sup>200</sup>. En la práctica, la gran mayoría de normas tributarias

---

día 1 de enero de 2004...”) y la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (“*Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2004...*”). Sobre las Leyes de Acompañamiento, puede verse CAZORLA PRIETO, L. M<sup>a</sup>, *Las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario. Sus problemas de constitucionalidad*, Madrid, IEF- Marcial Pons, 1998.

<sup>199</sup> Ya en 1970, el Prof. RODRÍGUEZ BEREJO señalaba la diversidad de efectos jurídicos y, en particular, la diversa vigencia de las normas presupuestarias y las normas tributarias contenidas en la Ley de Presupuestos. Mientras las primeras tienen una vigencia limitada al ejercicio económico, las normas tributarias se aprueban, en principio, con carácter permanente (*vid.* RODRÍGUEZ BEREJO, A., *El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*, Madrid, Tecnos, 1970, págs. 161 a 163). Véase también SÁINZ DE BUJANDA, F., “Organización política y Derecho Financiero”, en *Hacienda y Derecho I*, 1962; y GARCÍA AÑOVEROS, Jaime, “Naturaleza jurídica del Presupuesto”, en *Estudios en Homenaje a Jordana de Pozas*, t. III, vol. 2º, IEP, Madrid, 1962, págs. 435 y sigs. (*cit.* por RODRÍGUEZ BEREJO, A., *El Presupuesto del Estado, op. cit.*, 1970, págs. 147 y sigs.). En palabras de RODRÍGUEZ BEREJO, “*no es, por tanto, el nombre o su ubicación sistemática sino el contenido, esto es, su fin jurídico o propósito organizador, lo que determina la calificación de la eficacia de las normas en el espacio y el tiempo*”. En definitiva, “*hay que examinar en cada caso el contenido dispositivo de la norma en cuestión, el tenor de su formulación literal, la finalidad y alcance de su voluntad reguladora, según la materia sobre la que recae*” (*vid.* RODRÍGUEZ BEREJO, A., “Sobre técnica jurídica y Leyes de Presupuestos”, en AA.VV., *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, vol. I, 1987, págs. 647 a 666, en particular págs. 653 y 654). Lo mismo puede decirse respecto de los efectos del carácter temporal de estas normas: la mera *suspensión de eficacia de la norma anterior* o bien su *derogación*.

<sup>200</sup> Para el Prof. ESCRIBANO LÓPEZ, la anualidad de las normas tributarias contenidas en la Ley de Presupuestos es una consecuencia derivada del carácter excepcional de su aprobación al amparo del art. 134.7 CE. En opinión del Prof. ESCRIBANO, las normas tributarias contenidas en la Ley de Presupuestos tienen carácter temporal y “*deberán rehabilitarse cada año o, caso de constatarse su utilidad estructural, introducirlas con carácter de permanencia en la legislación tributaria mediante el ejercicio de la función legislativa ordinaria*” (*vid.* ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, “Reforma tributaria y aprobación de Presupuestos. Análisis de una experiencia (1978-1981)”, en *Funciones financieras de las Cortes Generales*, Madrid, 1985, pág. 175). Esta misma idea es reiterada en 1991 y en 1998: “*La vigencia de la Ley de Presupuestos es temporal. Por consiguiente, asimismo temporal debe considerarse la vigencia de las normas que excepcionalmente forman parte de su articulado con la finalidad de modificar*

aprobadas por Ley de Presupuestos tienen carácter temporal, bien porque el Legislador así lo establece expresamente (como en el caso de las normas que fijan el interés legal del dinero y el interés de demora tributario para el ejercicio en cuestión<sup>201</sup>), bien porque así se desprende *implícitamente* de su contenido normativo. Efectivamente, muchas de las normas aprobadas por Leyes de Presupuestos que aparentemente se establecen con vigencia indefinida (p. ej., “*Con efectos desde el día 1 de enero de 2004...*”; o bien “*Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2004...*”, sin fijar un término final), necesitan ser modificadas año tras año o cada cierto tiempo, debido a su contenido de carácter coyuntural (así, p. ej., las normas que actualizan coeficientes de corrección monetaria al tipo de inflación previsto para el ejercicio; las normas que actualizan valores catastrales; algunas de las normas que modifican las tarifas de los impuestos o las cuantías de las tasas, etc.)<sup>202</sup>. En todos estos casos, se trata de normas *materialmente temporales*.

Finalmente, dedicamos una última reflexión al carácter temporal de las normas tributarias desde la perspectiva del principio de *seguridad jurídica*. La modificación constante del ordenamiento tributario, que es una de las principales causas de inseguridad jurídica, no siempre se debe al carácter temporal, coyuntural o provisional<sup>203</sup> de las normas, sino en gran parte a su excesivo casuismo, a su elaboración asistemática, rápida e irreflexiva<sup>204</sup>. Con frecuencia, el

---

*coyunturalmente el sistema tributario. No debe perderse de vista que la razón de este expediente es contar con un instrumento que haga más flexible la legislación tributaria y poder hacer frente a problemas coyunturales”* (vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F., “El principio constitucional de competencia presupuestaria”, *Civitas. REDF*, núm. 98, abril-junio 1998, págs. 247 a 267, en particular pág. 266; y “La eficacia en el tiempo de las normas tributarias”, en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, vol. I, Madrid, IEF, 1991, págs. 297 a 324, en particular págs. 320 y 321).

<sup>201</sup> Véase la Disposición adicional sexta.Dos de la Ley 61/2003, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004 (BOE del 31), que fija “*el interés de demora a que se refiere el artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*”. (Nótese, por cierto, que la citada Disposición de la Ley 61/2003, de 30 de diciembre, debería referirse al artículo 58.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, ya que la nueva Ley General Tributaria no entró en vigor hasta el día 1 de julio de 2004).

<sup>202</sup> Véanse, p. ej., los artículos 58, 60, 61 y 62 de la Ley 61/2003, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004 (BOE del 31).

<sup>203</sup> La *provisionalidad de las normas tributarias* ha sido destacada por el Prof. SÁINZ DE BUJANDA como uno de los principales factores de inseguridad jurídica: “*Saber a qué atenderse, presupuesto indispensable de la seguridad jurídica y de la actividad económica, es difícil de conseguir cuando la tributación, que tan decisivo papel desempeña en esa doble faceta de la acción humana, se rige esencialmente por normas que, desde su origen, se califican como provisionales, sobre todo si no existe indicio alguno respecto al término de esa provisionalidad por aparición de las normas definitivas*” (vid. SÁINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho III*, op. cit., 1963, págs. 347 a 349; subrayado en cursiva en el original). Lo mismo puede decirse respecto de las normas que, sin llegar a calificarse formalmente como provisionales, tienen materialmente dicho carácter.

<sup>204</sup> Esta situación no es nueva. Como señalaba el Prof. MARTÍN QUERALT ya en 1981: “*Uno de los rasgos más característicos del ordenamiento jurídico tributario español en el momento presente es el de su constante movilidad, el de su ininterrumpida reforma. Ello ha determinado que, en no pocas parcelas de este ordenamiento,*

breve período de vigencia de las normas tributarias no permite ni su aplicación por los operadores jurídicos ni su conocimiento por los ciudadanos. Esta situación de inseguridad jurídica, que no se encuentra justificada por los cambios socio-económicos, impide el mínimo de *estabilidad normativa* necesario para la actuación y planificación económica del ciudadano. Sobre esta cuestión volveremos al analizar el principio de seguridad jurídica en materia tributaria y, en particular, su relación con el principio de irretroactividad<sup>205</sup>.

### C. **Ámbito temporal de aplicabilidad de las normas**

#### 1. **Delimitación conceptual: la distinción entre aplicabilidad *directa* e *indirecta***

El estudio precedente nos ha permitido acotar el tiempo de existencia de las normas jurídicas – con carácter general y, en particular, en relación con las normas tributarias -, que constituye la primera coordenada temporal a la que referir su dimensión temporal. Corresponde ahora analizar la segunda coordenada, que es la del tiempo al que se refiere el *contenido* de la disposición, concretamente el ámbito temporal sobre el que ésta proyecta su función normativa, esto es, la vinculación de determinados efectos jurídicos a los hechos comprendidos en su presupuesto.

La delimitación de este ámbito temporal –al que calificamos como *ámbito temporal de aplicabilidad* – es compleja, pues con frecuencia se le atribuyen significados diversos. Por ello, consideramos importante realizar un esfuerzo de delimitación conceptual, concretando algunas de las ideas avanzadas *supra*.

En primer lugar – siguiendo a los Profesores HERNÁNDEZ MARÍN; NAVARRO Y MORESO -, hay que distinguir entre la aplicabilidad “directa” o “interna” de la norma –que es la que deriva de su propia existencia como disposición jurídica -, y la aplicabilidad “indirecta” o “externa” –

---

*incluso el especialista encuentre no pocas dificultades en el momento de determinar cuál es la normativa vigente; (...) el mismo carácter “cuasiexperimental” de muchas de las disposiciones que se adoptan lleva implícito en sí mismo el germen de su incesante reforma”*. Como bien apunta el autor, algunas de estas reformas “*podrían haberse evitado mediante una mayor depuración técnica en la fase legislativa y a través de una más acabada coordinación en la creación de la normativa fiscal*” (vid. MARTÍN QUERALT, J., “Ley de Presupuestos y reformas tributarias: Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981”, *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 11, 1981, págs. 91 a 104, en particular págs. 91 y 93).

<sup>205</sup> Véanse *infra* págs. 567 y sigs.

que es la que le viene dada por otras disposiciones que remiten a su regulación –<sup>206</sup>. Que una norma jurídica sea aplicable *directamente* a un caso significa que lo es en virtud de su propio contenido y de su propia existencia jurídica. Pero hay que tener en cuenta que, además, la misma norma puede ser aplicable *indirectamente* a un caso si, pese a no estar éste comprendido en su ámbito jurídico de aplicabilidad directa, sí lo está en el de otra norma, jurídicamente existente, que remite a aquélla en su consecuencia<sup>207</sup>.

La aplicabilidad “directa” o “interna” de la norma suele coincidir con el comúnmente denominado ámbito de “vigencia formal”. Consiste en el cumplimiento por la norma de su función reguladora, en relación con los hechos comprendidos en su suposición, que tengan lugar durante dicho período. Por ejemplo, una norma que dispone el gravamen de las transmisiones patrimoniales al tipo del 7% y que entra en vigor el día 1-1-*n*, sin establecer ninguna otra referencia temporal, se entenderá en principio aplicable a todas las transmisiones que tengan lugar a partir de dicho día 1-1-*n* y hasta la fecha de su derogación. Éste es el ámbito de aplicabilidad “directa” o “interna” de la norma.

Sin embargo, esta coincidencia con el ámbito de vigencia formal no siempre se produce. Imaginemos que la misma norma sobre transmisiones patrimoniales forma parte de una Ley que entra en vigor en su totalidad el día 1-1-*n*, pero que resulta de aplicación, por disposición expresa, a las transmisiones realizadas a partir del día 1-10-(*n*-1). En este caso, el inicio del ámbito temporal de aplicabilidad interna de la norma –de los hechos a los que resulta aplicable – será anterior a la fecha de entrada en vigor; por lo que no coincidirá con el inicio de vigencia formal. Si además la concreta norma sobre transmisiones fuese expresamente aplicable sólo hasta determinada fecha (p. ej., hasta el día 31-12-*n*), el final de su ámbito temporal de aplicabilidad tampoco coincidiría con su derogación –que probablemente no tendría lugar nunca, a no ser que se derogase toda la Ley -<sup>208</sup>.

---

<sup>206</sup> Esta distinción fue propuesta por el Prof. HERNÁNDEZ MARÍN en sus *Dos lecciones de filosofía del Derecho*, Murcia, DM, 1996, págs. 51 a 53, con los términos “aplicable en el primer sentido” y “aplicable en el segundo sentido”. En la 1ª ed. de su *Introducción a la teoría de la norma jurídica* (1998, págs. 291 a 294), el Prof. HERNÁNDEZ MARÍN acogió los términos de “internamente aplicable” y “externamente aplicable”, empleados por los Prof. Pablo E. NAVARRO y José Juan MORESO (“Applicability and Effectiveness of Legal Norms”, *Law and Philosophy*, 16, 1997, págs. 201 a 219), por considerarlos más significativos. Finalmente, en la 2ª ed. de su *Introducción...* (*op. cit.*, 2002, págs. 505 a 507) el autor volvió a cambiar la terminología, adoptando la de “directamente aplicable” e “indirectamente aplicable”.

<sup>207</sup> En cualquier caso, las referencias que se hacen en este trabajo a la *aplicabilidad* de la norma, sin más calificativos, deben entenderse hechas a su aplicabilidad interna o directa. Las referencias a la aplicabilidad externa o indirecta se indican siempre de forma expresa.

<sup>208</sup> En relación con este último ejemplo, la doctrina convencional distinguiría entre el ámbito de vigencia formal y el ámbito de aplicación o eficacia. Desde la perspectiva mantenida en este trabajo, lo que nos interesa determinar es el ámbito temporal de aplicabilidad –coincida o no con el de vigencia formal -, ya que es el que contrastaremos



La aplicabilidad “directa” de una norma finaliza necesariamente –si no ha cesado ya antes – cuando la misma deja de existir como disposición jurídica. Una norma eliminada del ordenamiento –por la derogación, llegada del término final o, en su caso, anulación – no puede ya seguir regulando jurídicamente las situaciones o hechos de la realidad contemplados en su presupuesto. Es aquí donde entra en juego el concepto de aplicabilidad “indirecta” o “externa”, que consiste en la remisión por otra norma, que sí pertenece al ordenamiento, a la regulación contenida en la norma derogada; remisión que puede ser expresa o implícita.

Imaginemos que una nueva Ley eleva el tipo de gravamen de las transmisiones patrimoniales al 9%, derogando la Ley anterior, que establecía un tipo del 7%. Si esta nueva Ley dispone que la regulación anterior seguirá manteniéndose para determinadas transmisiones durante dos años más, la norma derogada será aplicable “indirectamente”, por remisión, a esas concretas transmisiones futuras, posteriores a su derogación. En este ejemplo la remisión es *expresa*. En otros supuestos, la remisión no se lleva a cabo por una norma sustantiva –que remita en su consecuencia jurídica a la antigua disposición, para la regulación de los casos por ella contemplados -, sino por una *norma sobre normas*, que selecciona como norma aplicable una disposición ya derogada; en estos casos, se trata de una remisión implícita llevada a cabo por las reglas o criterios sobre aplicabilidad, a que se hará referencia en sede de Derecho transitorio. Ésta es la explicación que entendemos correcta, respecto de la aplicabilidad de una norma tras su derogación<sup>209</sup>.

Por último, el tiempo de *aplicabilidad* de una norma debe distinguirse del tiempo de su *aplicación* jurídica – que consiste en la adopción de la norma para la resolución de un caso, mediante una norma individual (acto judicial o administrativo) -. A esta distinción se han referido autores como ZITELMANN y GUASTINI<sup>210</sup>. Aunque con frecuencia ambos términos – aplicabilidad y aplicación – se utilizan indistintamente, el primero se refiere al tiempo de los hechos a los que la norma, directa o indirectamente (por remisión), resulta aplicable, mientras que el segundo es el tiempo en que pueden dictarse actos de aplicación (sentencias judiciales y actos administrativos) en virtud de dicha disposición. El ámbito temporal de aplicabilidad de la norma delimita los supuestos para cuya resolución *puede* resultar de aplicación; sin embargo, esta *aplicación* –la declaración del efecto previsto por la norma para ese supuesto, que se

---

con el intervalo de existencia de la disposición jurídica, a efectos del estudio de las cuestiones de Derecho intertemporal.

<sup>209</sup> Véase también al respecto lo apuntado *supra* (págs. 59 y sigs.), en sede de derogación.

<sup>210</sup> Sobre la distinción entre el ámbito temporal de aplicabilidad y el tiempo durante el cual una norma puede ser aplicada, *vid.* ZITELMANN, E., “Geltungsbereich und Anwendungsbereich...”, *op. cit.*, 1919, págs. 230 y 231 (pág. 164 de la traducción italiana, *cit.*, 1961); y GUASTINI, R., *Le fonti del Diritto...*, *op. cit.*, 1993, págs. 279 y 280.

produce *ex post* – tendrá lugar o no, en virtud de unos criterios de aplicabilidad o selección de normas aplicables al caso<sup>211</sup>.

Un ejemplo ilustrará la explicación anterior. Pensemos en una norma que sanciona determinados ilícitos tributarios, con una multa pecuniaria de importe *X*. En principio, esta norma se aplicará por los órganos competentes para sancionar las infracciones tributarias *cometidas* tras el inicio de su aplicabilidad –que suele coincidir con la fecha de entrada en vigor – y hasta su derogación. Si esta norma es derogada por otra norma que establece una multa superior, la norma antigua seguirá siendo *aplicada* tras su derogación a los ilícitos realizados durante su ámbito de aplicabilidad (directa). Ahora bien, si la nueva multa es inferior, existe una *disposición sobre aplicación* retroactiva de la norma sancionadora tributaria más favorable (art. 4.3 LDGC; actualmente, art. 10.2 LGT 2003<sup>212</sup>), en cuya virtud debe aplicarse la norma posterior más favorable a los ilícitos cometidos con anterioridad, aunque no sea aplicable internamente a los mismos. La *norma sobre aplicación* (en este caso, el art. 10.2 LGT 2003, que debe ser a su vez *aplicable* en el momento del enjuiciamiento), se limita a indicar al órgano de aplicación cómo debe seleccionar la norma sustantiva que determine la resolución del caso. En este supuesto, la norma posterior es aplicable “externamente” a los hechos anteriores, por remisión, no de una norma sustantiva, sino de una norma sobre normas.

Una vez *delimitada conceptualmente* la aplicabilidad “directa” o “interna” de la norma, y en particular su ámbito temporal, respecto de otros conceptos con los que suele confundirse – “aplicabilidad indirecta o externa” y “aplicación” -, corresponde a partir de ahora analizar con más detalle esta coordenada temporal de la norma. Al respecto, las dos cuestiones más importantes a determinar son su *estructura* y sus *límites*.

---

<sup>211</sup> Se trata de ámbitos temporales distintos, pero conectados entre sí. Por un lado, una norma sólo puede ser aplicada una vez que se ha iniciado su ámbito temporal de aplicabilidad, y siempre tras su publicación. No tendría sentido aplicarla –esto es, declarar el efecto previsto en su consecuencia -, si esta norma nunca hubiera sido aplicable –y nunca hubiera desplegado por tanto sus efectos, su función reguladora, sobre determinados hechos de la realidad -. No obstante, el tiempo en que una norma puede ser aplicada suele ser muy superior al tiempo de su existencia jurídica y, por tanto, de su aplicabilidad directa; la existencia es requisito indispensable de la aplicabilidad directa o interna, pero no de su aplicación. Para ésta, ni siquiera es necesario que la norma haya sido aplicable internamente al hecho en el momento de su realización –aunque sea lo común -; es suficiente con que los criterios sobre aplicación existentes en el momento de dictar la resolución declaren dicha norma aplicable al caso enjuiciado. Hay que recordar sin embargo que, en el supuesto de que la disposición en cuestión haya sido previamente declarada inválida, no podrá por lo general ser seleccionada como norma aplicable al caso (sobre este efecto de la anulación, véanse *supra* págs. 70 a 72).

<sup>212</sup> La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), contempló específicamente en materia tributaria esta regla de retroactividad *in bonus*, que ya se venía aplicando por entenderla el Tribunal Constitucional implícita en el art. 9.3 CE, y que había sido recogida en el art. 128.2 de la LRJPAC. El art. 4.3 LDGC ha sido sustituido por el art. 10.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18).

El ámbito de aplicabilidad directa de una norma está determinado por su *contenido* y por su propia estructura condicional o hipotética, formada por presupuesto de hecho (“*fattispecie*”, “*Tatbestand*”) y consecuencia jurídica (“*statuizione*”, “*Rechtsfolgen*”). Por tanto, el contenido temporal o ámbito temporal de aplicabilidad de la norma también está determinado por esta estructura, pudiendo distinguirse el tiempo al que se refiere el presupuesto de hecho de la norma y el tiempo al que se refiere el efecto jurídico previsto en su consecuencia. El Prof. HERNÁNDEZ MARÍN distingue así entre el “*intervalo de subsunción*” –intervalo de tiempo en que ha de tener lugar un caso para estar comprendido en el presupuesto de hecho normativo – y el “*tiempo del efecto*” de la norma – tiempo en que se produce el efecto previsto en su consecuencia -<sup>213</sup>.

Hay que tener en cuenta que por regla general el tiempo en que se produce el efecto jurídico coincide con el momento en que *concluye* la realización de cada hecho comprendido en el presupuesto normativo. Por ello, a veces resulta indiferente referirse a uno u otro tiempo, el del presupuesto o el del efecto<sup>214</sup>. Sin embargo, debe dejarse apuntada esta distinción, porque tendrá relevancia a la hora de estudiar el concepto de retroactividad.

A continuación, nos referiremos a los *límites* (inicio y fin) del ámbito temporal de aplicabilidad directa de las normas.

## 2. Determinación del ámbito temporal de aplicabilidad directa

El tiempo de existencia jurídica de las normas tiene, en la mayoría de casos, un inicio y final claros. En cambio, la determinación de los *límites* del ámbito temporal de aplicabilidad directa de la norma no es tarea fácil, puesto que, por lo general, tales límites no se establecen de forma expresa. La norma no suele fijar en qué intervalo de tiempo han de realizarse los hechos

---

<sup>213</sup> Como señala el Prof. HERNÁNDEZ MARÍN, esta distinción entre el tiempo en el supuesto de hecho y el tiempo en la consecuencia jurídica de la norma es reciente; empezó a elaborarse a finales de los años setenta en la doctrina austríaca –por autores como HALLER (1975) y WIELINGER (1974, 1981), para dar explicación a fenómenos normativos no resueltos, como la anulación de leyes ya derogadas – y, en la doctrina española, el propio Prof. HERNÁNDEZ MARÍN desarrolló formalmente la distinción ya en 1984 (*El Derecho como dogma*, Madrid, Tecnos, 1984, págs. 85 y sigs.). *Vid.* HERNÁNDEZ MARÍN, “El principio de irretroactividad”, *op. cit.*, 1988, pág. 3295, nota 5.

Sobre la formulación del concepto de retroactividad en la Teoría general del Derecho, sobre la base de esta distinción, pueden verse *infra* págs. 170 y sigs.

<sup>214</sup> En este sentido se pronunciaba ya el Prof. ZITELMANN, señalando que no hay separación entre el momento de conclusión de la realización del supuesto de hecho y el de producción del efecto (*vid.* ZITELMANN, E., “Geltungsbereich und Anwendungsbereich...”, *op. cit.*, 1919, pág. 228; pág. 163 de la traducción italiana, *cit.*, 1961).

por ella regulados, para que se vinculen los efectos previstos en su consecuencia. Tal circunstancia contrasta con la necesidad de delimitar el ámbito temporal de aplicabilidad, pues éste resulta fundamental, no sólo a efectos de aplicación de la norma, sino también para otras muchas cuestiones de Derecho intertemporal, a partir de su comparación con el intervalo de existencia jurídica. Aunque esta cuestión será examinada con más detalle al estudiar el principio general de irretroactividad en el plano de la aplicación normativa (Capítulo Segundo), podemos avanzar en esta sede algunas ideas generales.

El *inicio* del ámbito temporal de aplicabilidad de la norma – momento a partir del cual han de realizarse los hechos contemplados en su presupuesto, para ser regulados por la misma – suele coincidir con la fecha de **entrada en vigor**. La fecha de entrada en vigor sirve, por tanto, como *elemento interpretativo* a tal efecto.

Sin embargo, la entrada en vigor no siempre cumple esta función. Puesto que se trata de una fecha de carácter formal, normalmente fijada para toda una Ley, las concretas disposiciones pueden tener un ámbito de aplicabilidad que se inicie con anterioridad o posterioridad a dicha fecha, bien porque así se establezca en una **cláusula específica sobre aplicabilidad temporal**, bien porque ello derive de la propia configuración del **presupuesto de hecho normativo**. De ahí que el significado y función de la entrada en vigor deban relativizarse en este sentido.

Por lo que respecta al *final* del ámbito temporal de aplicabilidad, éste suele coincidir con el momento de la derogación. En cualquier caso, nunca puede ser posterior al cese de juridicidad –sea por derogación, por llegada del término final o por anulación – (una disposición jurídica que no pertenece ya como tal al ordenamiento no puede seguir siendo aplicable *directamente* a los hechos por ella regulados; sólo podrá serlo *indirectamente*, por remisión). El cese de la aplicabilidad sí puede ser, en cambio, anterior al cese de juridicidad, cuando así se desprenda de cláusulas específicas sobre aplicabilidad o de la propia configuración normativa. Se trata del supuesto, ya comentado *supra*, de normas transitorias o coyunturales que, sin ser derogadas, pierden de forma definitiva su aplicabilidad.

En esta sede, nos centramos en la función de la fecha de entrada en vigor, como posible indicadora del *inicio* del ámbito temporal de aplicabilidad de las normas (con el carácter relativo que hemos apuntado); reservando para el Capítulo Segundo, en sede de aplicación de normas tributarias, el análisis más detallado de las cláusulas específicas sobre aplicabilidad temporal y de la propia configuración normativa, como elementos que pueden determinar, de forma *expresa* o *implícita*, un inicio de aplicabilidad distinto a la entrada en vigor –anterior o posterior – y un final de la aplicabilidad distinto –anterior, en su caso – al cese de juridicidad de las normas.

**a) La fecha de entrada en vigor como elemento interpretativo: entrada en vigor de normas tributarias**

La fecha de entrada en vigor suele indicar el **inicio** del ámbito temporal de aplicabilidad de la norma, esto es, el momento a partir del cual deben producirse los hechos contemplados en su presupuesto para ser regulados por aquélla; y, en consecuencia, para que pueda ser aplicada en sede administrativa o jurisdiccional. La entrada en vigor sirve, por tanto, como *elemento interpretativo* a tal efecto, pudiendo considerarse una cláusula implícita sobre el inicio de la aplicabilidad temporal, que integra el *contenido temporal* de la norma<sup>215</sup>. Como ha señalado el Prof. VIVER I PI-SUNYER, la entrada en vigor “(...) o quiere decir que la ley es aplicable o no quiere decir nada, puesto que la entrada en vigor no produce ningún otro efecto (más) que éste”<sup>216</sup>.

De este modo, la finalidad del período de **vacatio legis** (*Legisvakanz*) – intervalo de tiempo que transcurre desde la fecha de publicación de la norma hasta su entrada en vigor<sup>217</sup> – suele consistir en **retrasar** el inicio de la aplicabilidad de la norma, posibilitando así su conocimiento *efectivo* por los ciudadanos.

Sin embargo, la fecha de entrada en vigor deja de cumplir esta **función** cuando existen otras cláusulas – expresas o implícitas – sobre el ámbito temporal de aplicabilidad de la norma, que dispongan su inicio en un momento anterior o posterior a la entrada en vigor, debiendo prevalecer en todo caso sobre ésta.

<sup>215</sup> La fecha de entrada en vigor forma parte del *contenido* temporal de la norma jurídica, no del procedimiento que determina su incorporación a un determinado ordenamiento jurídico. Véanse en este sentido los siguientes pronunciamientos del Tribunal Constitucional Federal alemán: *BVerfGE* 34, 9 (23 y sigs.); 42, 263 (283); 44, 227 (240); 45, 297 (326). Véase también la opinión al respecto de PIEROTH, Bodo, “Die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Grundsatz des Vertrauensschutzes”, *Juristen Zeitung*, 1984, págs. 971 a 978; en particular, pág. 973, nota 35.

<sup>216</sup> Vid. VIVER I PI-SUNYER, Carles, “La parte final de las leyes”, en GRETEL, *La forma de las leyes (10 estudios de técnica legislativa)*, Barcelona, Bosch, 1986, pág. 191.

En sentido similar, con terminología propia, el Profesor HERNÁNDEZ MARÍN formula la siguiente hipótesis acerca de la fecha de entrada en vigor (FEV): “La FEV de un enunciado jurídico o bien es un elemento de interpretación que sirve para determinar alguno de los instantes iniciales de sus intervalos de referencia o bien no sirve para nada” (vid. HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael, *Introducción a la teoría de la norma jurídica*, Madrid – Barcelona, Marcial Pons, 1ª ed., 1998, págs. 445 y 448).

<sup>217</sup> Durante la *vacatio legis*, la norma existe ya como disposición jurídica, y puede ser por tanto derogada o anulada, pese a no haber entrado en vigor todavía (el recurso de inconstitucionalidad, por ejemplo, debe formularse dentro de los tres meses siguientes a la publicación de la Ley, con independencia de su fecha de entrada en vigor). Sin embargo, la derogación o anulación de una norma con anterioridad a la entrada en vigor sólo resulta probable en los casos de entrada en vigor *diferida* varios meses.

**a') La cláusula general y supletoria de *vacatio legis* de veinte días (art. 2.1 CC y art. 10.1 LGT 2003)**

La fecha de entrada en vigor puede determinarse en virtud de la **cláusula supletoria** prevista con carácter general en nuestro ordenamiento, en el Título Preliminar del Código Civil. El artículo 2.1 CC dispone: “*Las leyes entrarán en vigor a los veinte días de su completa publicación en el “Boletín Oficial del Estado”, si en ellas no se dispone otra cosa*”.

Como ha señalado la doctrina civilista mayoritaria (CASTÁN; DE CASTRO; DíEZ-PICAZO Y GULLÓN<sup>218</sup>, entre otros), el art. 2.1 CC se refiere a **cualquier disposición jurídica** de carácter general, tenga o no rango de Ley; de forma congruente con la naturaleza del Título Preliminar del CC, que prevé una regulación básica para la aplicación de toda norma jurídica<sup>219</sup>. Este precepto establece con carácter general un sistema de entrada en vigor *simultánea* y *diferida*. Es *simultánea*, y no *sucesiva*, porque se produce de manera uniforme en todo el territorio del Estado, sin distinguir en función de la distancia de los diversos lugares en que haya de aplicarse la norma respecto de aquél en que se publica<sup>220</sup>. Es una entrada en vigor *diferida*, y no *inmediata*,

<sup>218</sup> Vid. CASTÁN TOBEÑAS, José, *Derecho civil español, común y foral*, t. I, vol. I, 12ª ed., Madrid, Ed. Reus, 1982; reimp. 1984, págs. 444 a 446; CASTRO Y BRAVO, Federico DE, *Derecho Civil de España*, Madrid, Civitas, 1984 (reedición volúmenes de 1949 y 1952), pág. 626; y DíEZ-PICAZO, L.; GULLÓN, A., *Sistema de Derecho Civil*, vol. I, 8ª ed., Tecnos, Madrid, 1995, pág. 106.

<sup>219</sup> En los Códigos civiles europeos – siguiendo el modelo del *Code civil* francés de 1804 – se incluyeron Títulos Preliminares o se adjuntaron leyes (Ley de Introducción al *BGB* alemán; *Preleggi* italianas), con el fin de incluir normas generales sobre el resto de normas del ordenamiento. Actualmente, la regulación del sistema de fuentes ha de situarse en la Constitución; y, en cualquier caso, los preceptos del Código Civil sólo pueden ser entendidos como normas sobre aplicación del Derecho –dirigidas a los operadores jurídicos– y no como normas sobre producción normativa. Vid. en este sentido DíEZ-PICAZO, L. Mª, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, págs. 56 a 59.

En cuanto a la inclusión de la cláusula general sobre *vacatio legis* en el Código Civil, observa el Prof. Javier PÉREZ ROYO que lo lógico hubiera sido establecerla en la Constitución (vid. PÉREZ ROYO, Javier, *Las fuentes...*, 1993, pág. 99), como sucede, p. ej., en los ordenamientos italiano, alemán y austriaco (vid. *infra* pág. 95, nota 221, y pág. 103, nota 260).

<sup>220</sup> El sistema de entrada en vigor *sucesiva* era el adoptado en la legislación anterior al Código Civil de 1889. Según la Ley de 28 de noviembre de 1837, las leyes y disposiciones generales eran obligatorias en Madrid desde que se insertaban en la *Gaceta*; en el resto de capitales de provincia, desde su publicación en el *Boletín Oficial* de cada una de ellas y, en los demás pueblos de la provincia, cuatro días después.

De carácter *sucesivo* es el sistema de entrada en vigor previsto en el ordenamiento francés. El artículo 1 del *Code* dispone: “*Las leyes son ejecutivas en todo el territorio francés en virtud de su promulgación por el Presidente de la República a partir del momento en que su promulgación pueda ser conocida. La promulgación hecha por el Presidente de la República se considerará conocida en el departamento en que el gobierno tenga su sede un día después del de la promulgación; y en cada uno de los demás departamentos, tras la expiración del mismo período de tiempo aumentado en tantos días cuantas veces diez miriámetros haya entre la ciudad donde la promulgación haya tenido lugar y la capital de cada departamento*” (cit. por DíEZ-PICAZO, L. Mª, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, pág. 174, nota 32). Este sistema, al igual que el de entrada en vigor *diferida*, persigue facilitar el conocimiento

porque se prevé el transcurso de un período de tiempo desde la publicación de la norma hasta su entrada en vigor (período de *vacatio legis*).

Nuestro ordenamiento opta así por un sistema recomendable desde el punto de vista de la técnica legislativa – el de entrada en vigor diferida, que es acogido también por otros ordenamientos, como el alemán y el italiano<sup>221</sup> – y preferible con carácter general al de entrada en vigor inmediata – que es el adoptado por otros países, como Austria y el Reino Unido<sup>222</sup> -. Además, debe destacarse que el sistema de *vacatio legis* de veinte días es también el adoptado en el Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa<sup>223</sup>.

El *dies a quo* del plazo de *vacatio* ha de ser el de la *completa publicación* de la norma. El art. 2.1 CC prevé así aquellos supuestos en que la extensión de una disposición requiere su publicación en Diarios oficiales de fechas distintas y sucesivas, debiendo tomarse como referencia para el cómputo del plazo de *vacatio* el día en que termina dicha publicación. Se trata de supuestos excepcionales, que no deben confundirse con los casos, muy frecuentes, de corrección de erratas.

La publicación de la corrección de erratas de una norma no puede entenderse como fecha de su *publicación completa* (a efectos de lo dispuesto en el art. 2.1 CC), pues sólo está destinada a rectificar los errores materiales producidos en su transcripción. El plazo de *vacatio* se computará desde la fecha de publicación de la disposición, con independencia de que, con posterioridad, se publique su corrección. Ahora bien, si, bajo la apariencia formal de una corrección de erratas, se realizasen modificaciones sustanciales de la norma<sup>224</sup>, se estaría

---

efectivo de la norma, pero tiene la desventaja de su complejidad y, fundamentalmente, de la desigualdad jurídica que crea en los distintos territorios, con la consiguiente posibilidad de fraude. En este sentido se pronuncian los Profesores J. CASTÁN TOBEÑAS (*Derecho civil...*, *op. cit.*, 1982, págs. 442 y 443) y F. de CASTRO Y BRAVO (*Derecho civil...*, *op. cit.*, 1984 – reed. volúmenes 1949 y 1952 -, pág. 625).

<sup>221</sup> En la Constitución alemana (Art. 82.II.2 GG), se establece un plazo general y supletorio de *vacatio legis* de catorce días. En la Constitución italiana (art. 73 CRI), se prevé la aprobación de las leyes, su promulgación por el Presidente de la República, publicación y posterior entrada en vigor en un plazo de quince días desde la publicación, a no ser que la propia Ley establezca un plazo distinto. La misma cláusula general se mantiene en el artículo 10.1 de las *Preleggi* al *Codice Civile* italiano (RD de 16 de marzo de 1942, núm. 262), sobre el inicio de la obligatoriedad de leyes y reglamentos.

<sup>222</sup> Respecto al Reino Unido, *vid.* ERSKINE MAY, T., *Parliamentary Practice*, 20ª ed., Londres, 1983, págs. 605 y 606. La Constitución federal austríaca prevé en su art. 49, con carácter general y supletorio, la entrada en vigor de las leyes tras el transcurso del día en que son publicadas en el Diario oficial y se procede a su distribución.

<sup>223</sup> Artículo I-39 del Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa: “*Publicación y entrada en vigor.- (...) Las leyes y las leyes marco europeas se publicarán en el Diario Oficial de la Unión Europea y entrarán en vigor en la fecha que ellas mismas fijen o, en su defecto, a los veinte días de su publicación*”.

<sup>224</sup> Constituiría modificación sustancial del contenido de la norma, p. ej., cambiar la edad de jubilación de “sesenta” a “setenta” años (ejemplo señalado por LACRUZ *et. al.*, *Elementos...*, *op. cit.*, 1988, pág. 178).

llevando a cabo una modificación normativa *extra ordinem*<sup>225</sup>. Las modificaciones normativas, a diferencia de las correcciones de errores, sí determinan el inicio de un nuevo plazo de *vacatio*<sup>226</sup>, aunque en este caso, al tratarse de una modificación *extra ordinem* – al margen del correspondiente procedimiento normativo –, debería declararse en todo caso su invalidez<sup>227</sup>.

Existen otras **disposiciones generales sobre entrada en vigor** que remiten expresamente a lo dispuesto en el Código Civil. Así, por ejemplo, en el ámbito administrativo, el art. 132 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958<sup>228</sup> (uno de los escasos preceptos de esta Ley no derogados por la Ley 30/1992), y, en el ámbito tributario, el art. 20 de la Ley General Tributaria de 1963, ya derogada<sup>229 y 230</sup>.

En cambio, otras disposiciones generales, aunque no remiten expresamente a lo dispuesto en el Código Civil, adoptan la misma cláusula supletoria de *vacatio legis* de veinte días. Es el caso del actual art. 10.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

---

<sup>225</sup> El propio artículo 15.2 del Reglamento del BOE establece que “*los errores u omisiones que no se infieran de la lectura del texto y cuya rectificación pueda suponer una real o aparente modificación del contenido o sentido de la norma, se salvarán mediante disposición del mismo rango*”.

Sobre las derogaciones *extra ordinem*, que constituyen intentos de derogar un texto legal sin seguir el procedimiento normativo, *vid.* Díez-PICAZO, L. M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, págs. 157 a 160.

<sup>226</sup> *Vid.* CASTRO Y BRAVO, F. de, *Derecho civil...*, *op. cit.*, 1984 (reed. volúmenes 1949 y 1952), pág. 628; LACRUZ J. L., *et. al.*, *Elementos...*, *op. cit.*, 1988, pág. 178; y CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil...*, *op. cit.*, 1982, pág. 443.

<sup>227</sup> Como señala el Prof. L. M<sup>a</sup> Díez-PICAZO, podría recurrirse directamente contra esta derogación *extra ordinem*, computándose el plazo del recurso a partir de la publicación de la misma, aunque dicho plazo hubiera transcurrido ya desde la fecha de publicación de la disposición originaria (*vid.* Díez-PICAZO, L. M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, pág. 160).

<sup>228</sup> Artículo 132 LPA 1958: “*Para que produzcan efectos jurídicos las disposiciones de carácter general, habrán de publicarse en el “Boletín Oficial del Estado”, y entrarán en vigor conforme a lo dispuesto en el artículo 1 del Código Civil*”.

<sup>229</sup> Artículo 20 LGT 1963: “*Las normas tributarias entrarán en vigor con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1º del Código Civil, y serán aplicadas durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en la respectiva ley, sin que precisen ser revalidadas por la ley presupuestaria o por cualquier otra*”.

<sup>230</sup> La remisión al art. 1 CC debe considerarse *implícitamente* referida al art. 2.1 CC (en la redacción dada al Título Preliminar por el Decreto 1836/1974, de 31 de mayo). Se trata de una *remisión dinámica*. Aunque el contenido de la norma objeto de remisión no hubiese cambiado, el Legislador podría haber modificado expresamente la referencia al nuevo precepto del CC. Sin embargo, lo cierto es que tal modificación expresa suele omitirse y, para evitar la obsolescencia de las normas de remisión, se adopta una técnica alternativa, consistente en incluir en las leyes que modifican los preceptos objeto de remisión la siguiente cláusula o similar: “*Las referencias contenidas en normas vigentes a las disposiciones que se derogan expresamente deberán entenderse efectuadas a las disposiciones de esta Ley que regulan la misma materia que aquéllas*”. Así se encuentra previsto en la propia LGT de 2003 (Disposición Derogatoria Única, apdo. 3) y en la LRJPAC (Disposición Derogatoria, apdo. 4).



*“Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se establezca un plazo determinado”.*

El nuevo precepto no supone ninguna innovación respecto a lo ya dispuesto en el art. 20 de la LGT de 1963<sup>231</sup>, aparte de sustituir formalmente la técnica de la remisión al Código Civil por la adopción de la norma general prevista en este último, en términos idénticos. Las dos únicas diferencias respecto al tenor del art. 2.1 CC, que indicamos a continuación, son meramente formales, sin que aporten ningún elemento nuevo a la interpretación que ya se hace de la regla del Código Civil.

En primer lugar, la referencia en el art. 10.1 LGT 2003 a los veinte días “*naturales*” –y no hábiles – para el cómputo del plazo de *vacatio legis* resulta innecesaria, pues, aunque nada se dijese al respecto, debería aplicarse el mismo criterio (como sucede en relación con el art. 2.1 CC), de conformidad con lo dispuesto en el art. 5.2 CC: “2. *En el cómputo civil de los plazos no se excluyen los días inhábiles*”<sup>232</sup>.

En segundo lugar, la alusión del art. 10.1 LGT 2003 a la publicación de las normas “*en el boletín oficial que corresponda*”<sup>233</sup>, y no sólo en el “Boletín Oficial del Estado”, constituye una mera “actualización” de lo dispuesto en el CC, adoptando una redacción más acorde con la actual diversidad de instrumentos oficiales de publicación, que es igualmente la interpretación dada hoy en día al art. 2.1 CC<sup>234</sup>.

---

<sup>231</sup> Hay que señalar que tanto el art. 20 LGT 1963 como el art. 10.1 LGT 2003 se ubican sistemáticamente en la Sección de la Ley General Tributaria dedicada al *ámbito de aplicación* de las normas tributarias. Como ya hemos señalado, la *entrada en vigor* de las normas jurídicas sirve, en su caso, como elemento interpretativo para determinar el inicio del *ámbito temporal de aplicabilidad* de las normas.

<sup>232</sup> El cómputo del plazo de *vacatio* debe realizarse conforme a lo dispuesto en el artículo 5 CC, esto es, por días naturales y sin comprender el día de la publicación (*dies a quo*), pero sí el último día del plazo (*dies ad quem*). *Vid.* en este sentido CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil...*, *op. cit.*, 1982, pág. 443. En el ordenamiento alemán, tampoco se incluye en el cómputo del plazo de *vacatio* el día de la publicación, de conformidad con el espíritu de la norma supletoria de entrada en vigor recogida en el Art. 2 párr. 2 frase 2 GG y con la regla general de interpretación prevista en el § 187 BGB (no inclusión del *dies a quo*, si éste se determina por referencia a un suceso), también aplicable en Derecho público. *Vid.* en este sentido BIRK, Dieter, en HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER, *Kommentar...*, 2000, § 4 AO, Rz. 207 y 214. La entrada en vigor se produce en el instante inmediatamente posterior a las 24 horas del último día del plazo de *vacatio*.

<sup>233</sup> Así se contempla también en el art. 52.1 de la LRJPAC: “1. Para que produzcan efectos jurídicos las disposiciones administrativas habrán de publicarse *en el Diario Oficial que corresponda*” (la cursiva es nuestra).

<sup>234</sup> Sobre esta cuestión, *vid. supra* págs. 51 y 74, en sede de publicación de normas jurídicas en general, y de normas tributarias en particular, respectivamente.

En definitiva, la adopción expresa de esta regla general de entrada en vigor de las normas tributarias en el art. 10.1 LGT 2003 responde más a una cuestión de técnica legislativa que a la voluntad de establecer una regla propia y específica para el ámbito tributario.

No obstante, debe señalarse que nuestro ordenamiento positivo también prevé cláusulas generales distintas sobre fecha de entrada en vigor, para determinados ámbitos. Así sucede en el caso de las Ordenanzas fiscales, que entran en vigor, si nada disponen, en la fecha de su publicación<sup>235</sup>. Por consiguiente, la cláusula general y supletoria sobre *vacatio legis* de veinte días (art. 2.1 CC; art. 10.1 LGT 2003) no se aplicará en aquellos ámbitos donde exista una **cláusula general y supletoria distinta** para la determinación de la fecha de entrada en vigor, por aplicación del principio de especialidad normativa.

Independientemente de estas cláusulas generales y supletorias –sea la regla de *vacatio legis* de veinte días prevista en el art. 2.1 CC y en el art. 10.1 LGT 2003; sea otra distinta para un ámbito específico -, toda disposición jurídica puede establecer su propia fecha de entrada en vigor. Esta posibilidad, a la que se refiere tanto el art. 2.1 CC como el art. 10.1 LGT 2003 (“...*si en ellas no se dispone otra cosa*”), es la que determina propiamente el carácter *supletorio* de la cláusula general. A las disposiciones particulares o *ad hoc* que determinan la fecha de entrada en vigor de las normas dedicamos el siguiente epígrafe.

#### **b') Las cláusulas *ad hoc* sobre la fecha de entrada en vigor**

La cláusula general y supletoria de *vacatio legis* de veinte días puede ser desvirtuada mediante disposición en contrario, esto es, mediante una **cláusula *ad hoc*** sobre la fecha de entrada en vigor<sup>236</sup>, referida a una concreta disposición jurídica o, lo que es más frecuente, a todo

---

<sup>235</sup> El artículo 107.1 LBRL, en la redacción dada por la DA Primera, apartado 1, de la LHL, dispone: “*Las Ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos locales comenzarán a aplicarse en el momento de su publicación definitiva en el Boletín Oficial de la provincia o, en su caso, de la Comunidad Autónoma uniprovincial, salvo que en las mismas se señale otra fecha*” (la referencia al comienzo de la aplicación puede entenderse hecha a la fecha de entrada en vigor).

También en el ordenamiento alemán existe una cláusula general sobre la entrada en vigor de las Ordenanzas locales, que la sitúa, salvo disposición en contrario, el día siguiente a la publicación (§ 4 *GemO*; *cit.* por SCHNEIDER, H., *Gesetzgebung, op. cit.*, 1991, pág. 292). Por su especialidad, la eficacia temporal de las Ordenanzas fiscales será estudiada en un epígrafe independiente (*vid. infra*, en el Capítulo Tercero, págs. 666 y sigs.).

<sup>236</sup> Las cláusulas *ad hoc* o particulares sobre fecha de entrada en vigor son normas secundarias o normas sobre normas, que disponen el inicio de la *vigencia* de concretas disposiciones, claramente *identificadas*, evitando así la aplicación de la cláusula general y supletoria sobre entrada en vigor (aunque debe señalarse que numerosas cláusulas *ad hoc* sobre entrada en vigor adoptan el mismo sistema que la cláusula general –*vacatio legis* de veinte días -). Estas cláusulas particulares sobre entrada en vigor suelen ubicarse sistemáticamente en la parte final de los cuerpos

un cuerpo jurídico (Ley, Reglamento, etc.)<sup>237</sup>. En algunos casos se prevén cláusulas *ad hoc* que fijan una entrada en vigor distinta a la establecida para el completo cuerpo jurídico, en relación con una o varias disposiciones determinadas. Estos supuestos son denominados como de **entrada en vigor escalonada**.

Las cláusulas *ad hoc* sobre entrada en vigor, distintas a la cláusula supletoria de *vacatio legis* de veinte días, pueden ser también **implícitas**<sup>238</sup>. El Prof. DE CASTRO apunta varios ejemplos enjuiciados por el Tribunal Supremo<sup>239</sup>: disposiciones cuyo fin es comenzar un día concreto<sup>240</sup>; normas que atienden a un motivo urgente, circunstancial y transitorio, incompatible con un plazo<sup>241</sup>; normas que, por ser de carácter meramente facultativo, no necesitan plazo de *vacatio*<sup>242</sup>; etc.

---

normativos, por lo general entre las denominadas *Disposiciones Finales* –aunque también se incorporan con frecuencia entre el articulado, especialmente cuando están referidas a una concreta disposición –.

<sup>237</sup> La “Ley”, concebida como cuerpo jurídico integrado por diversas disposiciones – y en este sentido asimilable al Reglamento o a cualquier otro cuerpo jurídico completo –, tiene generalmente una *única* fecha de entrada en vigor. Ello siempre es así cuando resulta de aplicación la cláusula general y supletoria prevista en el art. 2.1 CC (la referencia a las “leyes” en el art. 2.1 CC puede adquirir sentido desde esta perspectiva).

<sup>238</sup> La determinación de la fecha de entrada en vigor de una concreta disposición jurídica es una cuestión de interpretación – nos situamos así en el plano de la *aplicación* normativa –, a la que se ha referido en diversas ocasiones la jurisprudencia, llegando a deducir, sin necesidad de declaración expresa, una fecha de entrada en vigor distinta a la que resultaría de aplicar el plazo de *vacatio* general y subsidiario de veinte días.

<sup>239</sup> Vid. CASTRO Y BRAVO, F. de, *Derecho civil...*, *op. cit.*, 1984 (reed. volúmenes 1949 y 1952), pág. 626.

<sup>240</sup> Por ejemplo, las Leyes de Presupuestos, que han de regir desde el día uno de enero, en que comienza el ejercicio económico.

<sup>241</sup> Sentencia del Tribunal Contencioso de 22 de junio de 1901 y Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera) de 15 de febrero de 1919. En esta última sentencia se entendió que la urgencia de una Real Orden, aprobada para evitar defraudaciones en el tráfico de ganados, determinaba que ésta debiera regir incluso antes de su publicación. Sobre la retroactividad implícita, *vid. infra* pág. 111 y págs. 201 y sigs.

<sup>242</sup> Al respecto, se encontraba apoyo en el tenor del antiguo artículo 1 CC (“Las Leyes *obligarán...*”; *cit. supra* pág. 49, nota 59), según el cual podía entenderse que dicho precepto sólo era aplicable a las normas imperativas o prohibitivas, y no así a las meramente permisivas. Estas últimas podían ser, a juicio del Tribunal Supremo, aplicadas desde el mismo día de su promulgación (STS de 18 de mayo de 1907, confirmada en parte por la STS de 25 de mayo de 1925), si bien no antes de su publicación, aunque estuvieran ya sancionadas (STS de 17 de marzo de 1922). *Vid.* también COVIELLO, *Parte generale*, pág. 41; y STOLFI, *Diritto civile*, t. I, núm. 267, pág. 162 (*cit.* por CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil...*, *op. cit.*, 1982, pág. 445, nota 2). Los Profesores L. Díez-PICAZO y A. GULLÓN matizan esta interpretación, admitiéndola para “*aquellas disposiciones que levantan un límite de la autonomía privada o de la libertad individual*”, las cuales “*tácitamente consienten su inmediata entrada en vigor*” (aun reconociendo que el tenor literal del actual art. 2.1 CC ya no da argumentos para ello), y excluyendo sin embargo aquellas normas “*que conceden derechos o facultades*” (las cuales podrían considerarse asimismo *permisivas*), ya que, en cuanto “*obligan a otras personas (sujetos pasivos de aquel derecho o facultad), están sometidas al sistema general de entrada en vigor de las leyes*” (*vid.* Díez-PICAZO, L.; GULLÓN, A., *Sistema...*, *op. cit.*, 1995, pág. 106; subrayado en cursiva en el original).

En el ordenamiento financiero y tributario, hay que destacar la frecuente **entrada en vigor implícita** de las Leyes de Presupuestos, leyes cuya finalidad es *entrar en vigor o ser aplicables* desde el primer día del ejercicio económico siguiente a su aprobación y publicación. Su entrada en vigor debe entenderse implícitamente producida, en ausencia de disposición expresa<sup>243</sup>, el primer día del ejercicio económico – el día 1 de enero – siempre que sean aprobadas con anterioridad a dicha fecha. No se aplica en este caso la regla general y supletoria de *vacatio legis* de veinte días (art. 2.1 CC; art. 10.1 LGT 2003), sino la entrada en vigor que resulta de lo establecido en el art. 134.2 CE<sup>244</sup> (*carácter anual* de los Presupuestos) y en el art. 134.4 CE<sup>245</sup> (prórroga de los Presupuestos), interpretado este último *a contrario sensu*. Si la Ley de Presupuestos no es *aprobada* antes del primer día de ejercicio económico<sup>246</sup>, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior, hasta la *aprobación y publicación* de los nuevos<sup>247</sup>; en caso contrario, la nueva Ley de Presupuestos entrará en vigor y será aplicable desde el primer día del ejercicio económico siguiente a su aprobación.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 1985 señalaba: “*es evidente que una Ley de Presupuestos debe tener la vigencia del ejercicio económico para el que se promulga, siempre que aquélla hubiera sido aprobada antes del primer día del ejercicio económico en el que hubiere de regir*”<sup>248</sup>. Ahora bien, ¿debe aplicarse el mismo criterio para

<sup>243</sup> La ausencia de una cláusula expresa sobre entrada en vigor en la Ley de Presupuestos es muy frecuente. Véanse, entre otras, la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000 (BOE del 30 de diciembre) y la Ley 61/2003, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2004 (BOE del 31 de diciembre).

<sup>244</sup> El art. 134.2 CE ha sido citado *supra*, pág. 84, nota 196.

<sup>245</sup> Art. 134.4 CE: “*Si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos*”.

<sup>246</sup> El art. 134.4 CE sólo exige que la Ley de Presupuestos *se apruebe* antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, para que resulte aplicable al mismo. En la práctica, sin embargo, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado son *aprobadas, promulgadas y publicadas* en el BOE antes del día 1 de enero del ejercicio al que se refieren.

<sup>247</sup> Aunque el art. 134.4 CE (citado *supra*, nota 245) extiende la prórroga automática de los Presupuestos “*hasta la aprobación de los nuevos*”, la Ley General Presupuestaria señala más concretamente que esta prórroga se mantiene hasta la *aprobación y publicación* de los nuevos Presupuestos. El artículo 38.1 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (que reitera con términos prácticamente idénticos lo dispuesto en el art. 56.1 del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria), dispone lo siguiente: “*1. Si la Ley de Presupuestos Generales del Estado no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los presupuestos iniciales del ejercicio anterior hasta la aprobación y publicación de los nuevos en el “Boletín Oficial del Estado”*” (el subrayado es nuestro).

<sup>248</sup> Esta Sentencia cita, *a sensu contrario*, lo establecido en el artículo 56.1 de la ya derogada Ley General Presupuestaria, aprobada por Ley 11/1977, de 4 de enero: “*Si la Ley de Presupuestos Generales del Estado no fuera aprobada por las Cortes antes del primer día del ejercicio económico en que haya de regir, se considerarán*

determinar la fecha de entrada en vigor de las normas que integran la parte dispositiva de las Leyes de Presupuestos? La citada STS de 29 de enero de 1985 así lo entendió en el caso concreto, señalando que, por Leyes de Presupuestos, “*se ordenan los gastos e ingresos de la Hacienda Pública, integrando estos últimos, entre otros, los rendimientos de los tributos, de lo que se infiere que cualquier modificación de los tipos o bases impositivas de los mismos, en cuanto generadora de ingresos para la Hacienda Pública, rige durante el período económico para el que se aprobó la Ley de Presupuestos*”.

Sin embargo, como se desprende del propio pronunciamiento citado<sup>249</sup>, éste no puede considerarse un criterio apriorístico y automático. El intérprete deberá examinar *en cada caso* si dichas normas tributarias entran en vigor el primer día del ejercicio económico o bien en una fecha diversa, sea porque así lo determinan expresamente (circunstancia no poco frecuente), sea porque así se desprende de su contenido y finalidad.

En cualquier caso, las disposiciones particulares o *ad hoc* sobre la fecha de entrada en vigor, sean **expresas o implícitas**, pueden ser de tres tipos: *a)* entrada en vigor aplazada o diferida; *b)* entrada en vigor inmediata, producida el mismo día o el día siguiente a la publicación; *c)* entrada en vigor anticipada o retroactiva, esto es, anterior a la fecha de publicación, producida en un momento perteneciente al pasado de la norma.

En cuanto a la **entrada en vigor diferida**, resultan de especial interés aquellos supuestos en que la entrada en vigor –bien de todo un cuerpo normativo, bien de una concreta disposición – se retrasa varios meses desde la fecha de la publicación oficial. Su finalidad suele consistir en conceder a los ciudadanos y/o a los órganos de aplicación un amplio período para adaptarse a la nueva regulación, o bien para disponer los medios necesarios para su aplicación, período durante el cual puede mantenerse, p. ej., la antigua regulación<sup>250</sup>. Si el aplazamiento de la entrada en

---

automáticamente prorrogados, incluidos los presupuestos-resumen, los del ejercicio inmediato anterior *hasta la aprobación y publicación de los nuevos en el “Boletín Oficial del Estado”*” (la cursiva es nuestra). Véase la cita de los preceptos actuales *supra*, notas 245 y 247.

<sup>249</sup> De hecho, en el supuesto enjuiciado en la citada STS de 29 de enero de 1985, se daba la circunstancia de que la norma tributaria contenida en la Ley de Presupuestos – por la que se elevaban los tipos de gravamen del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas -, determinaba expresamente que su *vigencia quedaba limitada para el año 1981*. Esta *cláusula específica de aplicabilidad temporal* permitía entender que los nuevos tipos impositivos debían aplicarse desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 1981.

<sup>250</sup> El Prof. VIVER I PI-SUNYER señala al respecto que la fecha de entrada en vigor “no puede tener otro efecto que el de hacer *aplicables* las normas de la ley, dando por finalizado el período de *suspensión de estos efectos que se inicia con la publicación*”. Por ello, “si al inicio se pretende *excepcionar la aplicación* de algunos artículos o de toda la ley, debe afirmarse que los mencionados artículos o toda la ley no entran en vigor hasta la fecha en la que se desea que comience su aplicación” (*vid.* VIVER I PI-SUNYER, C., “La parte final...”, *op. cit.*, 1986, págs. 191 y 192, nota 86; el subrayado es mío). La conexión entre “vigencia” y “aplicación” se revela aquí una vez más, poniéndose de manifiesto que la entrada en vigor, o tiene la “función” a la que se refiere el Prof. VIVER, o no sirve para nada.

vigor se refiere sólo a parte de un cuerpo jurídico, esto es, a una o varias disposiciones del mismo, se produce una *entrada en vigor escalonada*<sup>251</sup>.

El aplazamiento de la entrada en vigor puede llevarse a cabo de distintas formas: *a)* estableciendo un plazo de *vacatio* a contar desde la fecha de publicación –igual que en el art. 2.1 CC -; *b)* fijando un día concreto del calendario, como término inicial de vigencia<sup>252</sup>; *c)* por referencia a un determinado acontecimiento –una condición inicial, *incertus an, incertus quando* -, como p. ej. la entrada en vigor de los reglamentos de desarrollo o de la ley habilitadora (haciendo depender una de otra)<sup>253</sup>. Esta última forma de determinación puede resultar discutible en algunos supuestos<sup>254</sup>, por ejemplo, cuando la entrada en vigor de la disposición se hace depender de su declaración de validez, sometida a enjuiciamiento<sup>255</sup>.

Un ejemplo de **entrada en vigor diferida de normas tributarias** –y, a su vez, de entrada en vigor *escalonada* – se encuentra en la Disposición Final Séptima de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE del 27), que estableció una fecha de entrada en vigor aplazada – el día 1 de enero de 1999 – para el concreto precepto que reducía el plazo de prescripción tributaria de cinco a cuatro años<sup>256</sup>. El resto de preceptos entraron en vigor a los veinte días de la publicación oficial, conforme a la regla general de *vacatio legis* de veinte días, dispuesta expresamente por la Ley.

En otros casos, la entrada en vigor aplazada se ha establecido para toda la ley en su conjunto. Dos ejemplos importantes y recientes de esta entrada en vigor diferida se encuentran en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE del 27) – que entró en vigor el día 1 de enero de 2005 -, y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE

<sup>251</sup> Vid. VIVER I PI-SUNYER, C., “La parte final...”, *op. cit.*, 1986, págs. 190 y 191.

<sup>252</sup> Este sistema se considera preferible desde una perspectiva de técnica legislativa, pues evita los problemas del cómputo de plazos. Vid. GRETTEL, *La forma de las leyes...*, *op. cit.*, 1986, pág. 300, Directriz núm. 35. Cuando la fecha de entrada en vigor se fija así, por referencia a un día concreto del calendario, debe entenderse producida en el primer instante de dicho día.

<sup>253</sup> Sobre estas diversas formas de diferir la fecha de entrada en vigor, *vid.* VIVER I PI-SUNYER, C., “La parte final...”, *op. cit.*, 1986, págs. 188 a 190.

<sup>254</sup> En cuanto al sometimiento a condición inicial incierta, señala el Prof. VIVER que “*este sistema tan sólo parece aceptable cuando la entrada en vigor se hace depender de la producción de otras normas con las cuales formen una cierta unidad de regulación de modo que sin ellas la primera no podría desarrollar todos sus efectos*” (*vid.* VIVER, C., “La parte final...”, *op. cit.*, 1986, pág. 190).

<sup>255</sup> En este sentido, véase el Voto particular del Prof. RUBIO LLORENTE a la STC 150/1990, de 4 de octubre.

<sup>256</sup> La finalidad de esta entrada en vigor diferida consistía en facilitar el tránsito normativo a los órganos administrativos de gestión e inspección tributaria, permitiéndoles seguir aplicando la regulación anterior durante algunos meses más y, por tanto, considerar no prescritas aquellas obligaciones tributarias que se encontraban en el quinto año del período de prescripción. Sobre el Derecho transitorio en materia de prescripción tributaria, pueden verse *infra* págs. 262 y sigs.

del 18) – que entró en vigor el día 1 de julio de 2004 -, salvo lo establecido con carácter particular para determinados preceptos<sup>257</sup>, entre los que podemos destacar las *disposiciones transitorias*, para las que suele establecerse expresamente una entrada en vigor *inmediata*<sup>258</sup>.

También encontramos ejemplos en los que la aplicabilidad de determinados preceptos de la nueva ley se ha diferido hasta la aprobación de los reglamentos de desarrollo<sup>259</sup>.

En segundo lugar, el sistema de **entrada en vigor inmediata** supone la *inexistencia* de un período de tiempo entre la publicación y la entrada en vigor de la norma, esto es, la ausencia de un período de *vacatio legis*. Pese a que en algunos ordenamientos, como en Austria y el Reino Unido, éste es el sistema previsto con carácter general y supletorio<sup>260</sup>, la mayoría de Directrices de técnica legislativa coinciden en señalar la necesaria existencia de un período de *vacatio legis*, y conciben la entrada en vigor inmediata como supuesto *excepcional*<sup>261</sup>. Estas recomendaciones técnicas contrastan, sin embargo, con la práctica legislativa, ya que es muy frecuente que se disponga la entrada en vigor *el mismo día* o *el día siguiente* a la publicación de las normas.

Si la entrada en vigor inmediata es en sí misma desaconsejable –por no prever un plazo para permitir el conocimiento efectivo de la disposición -, lo es más aún cuando la entrada en vigor se fija *el mismo día de la publicación*. Teniendo en cuenta que la publicación oficial no

<sup>257</sup> Disposición Final Quinta de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria:

“*Entrada en vigor.- La presente ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2005.*

*No obstante lo anterior, entrarán en vigor el día 1 de enero de 2004 los apartados y artículos de esta ley que a continuación se relacionan: (...)*”.

Disposición Final Undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

“*Entrada en vigor.- La presente ley entrará en vigor el 1 de julio de 2004, salvo el apartado 2 de la disposición transitoria cuarta que entrará en vigor al día siguiente de la publicación de esta ley en el “Boletín Oficial del Estado”*”.

<sup>258</sup> Véase la Disposición Final Undécima de la LGT 2003, citada en la nota anterior. Véase también la Disposición Final Primera de la Ley 19/1991, de 6 de junio (BOE del 7), que fija su entrada en vigor diferida el día 1 de enero de 1992, señalando que: “*No obstante, la disposición transitoria entrará en vigor al día siguiente de la publicación de esta Ley en el “Boletín Oficial del Estado”*”.

<sup>259</sup> La Disposición Transitoria Única, 1º párrafo, de la Ley 10/1985 *difería la aplicabilidad* de algunos de sus preceptos hasta la aprobación de la correspondiente normativa reglamentaria de desarrollo. Esta previsión – relativamente frecuente en nuestro ordenamiento – supone retrasar el inicio de aplicabilidad de las normas legales – que ya han entrado en vigor, junto con el resto de la Ley – hasta una fecha futura e incierta, que queda a decisión del Gobierno.

<sup>260</sup> Véase *supra* pág. 95, nota 222.

<sup>261</sup> Véase la Directriz de técnica legislativa sobre *vacatio legis* recogida en GRETEL, *La forma de las leyes...*, *op. cit.*, 1986, pág. 300: “*La vacatio legis deberá posibilitar el conocimiento material de la ley, así como el establecimiento de los medios necesarios para su aplicación. La entrada en vigor inmediata será excepcional*”.

Recordemos que las *Directrices de técnica legislativa* son reglas de carácter técnico, no jurídicas, dirigidas a la configuración formal de los proyectos de ley y de otras disposiciones normativas.

consiste en la mera *impresión* de la disposición, sino también en la expedición y distribución de los ejemplares del Diario oficial correspondiente, resulta difícil en estos supuestos determinar el momento exacto de la entrada en vigor. Por ello, como señala el Prof. VIVER, la entrada en vigor debería situarse *el día siguiente al de la publicación* o, en su caso, *al final del día de la publicación*<sup>262</sup>.

Pues bien, en nuestro ordenamiento constituye una práctica frecuente del legislador tributario disponer expresamente la entrada en vigor *inmediata* de las normas tributarias, *el mismo día*<sup>263</sup> o *el día siguiente* a su publicación, aunque dicha entrada en vigor debería ser excepcional, como señalan las directrices de técnica legislativa.

En tercer y último lugar, las normas puede disponer expresa o implícitamente una **entrada en vigor anticipada o retroactiva**. Existen ejemplos en nuestro ordenamiento de disposiciones cuya fecha de entrada en vigor se sitúa en un momento –normalmente, en un día concreto del calendario – anterior a la fecha de publicación oficial. Puesto que la publicación delimita, como sabemos, el pasado y el futuro de una disposición jurídica, podemos decir que en estos supuestos la entrada en vigor se sitúa en un momento perteneciente al pasado. Se trata de una entrada en vigor *anticipada* o *retroactiva*, que supone en todo caso la retroactividad de la norma en cuestión<sup>264</sup>.

No obstante, conviene reflexionar aquí sobre el significado y la corrección técnica de las cláusulas sobre entrada en vigor anticipada. En primer lugar, hay que tener en cuenta que con estas disposiciones se pretende situar el inicio del ámbito temporal de aplicabilidad de la norma en un momento perteneciente al pasado. Por tanto, la entrada en vigor retroactiva sólo indica que la norma en cuestión *se refiere a* hechos y situaciones producidos a partir de dicho momento del pasado.

En cuanto a la corrección técnica de la entrada en vigor retroactiva, hay que tener en cuenta que la misma equivale a una cláusula específica sobre aplicabilidad que sitúe su inicio en el pasado. La entrada en vigor retroactiva suele emplearse cuando dicho inicio de aplicabilidad se pretende establecer respecto de todo un cuerpo normativo (Ley, Reglamento, etc.). Por este motivo, considerando además los numerosos ejemplos existentes en nuestro ordenamiento –el caso de los convenios colectivos es paradigmático –, así como su propio reconocimiento en

---

<sup>262</sup> Vid. VIVER I PI-SUNYER, C., “La parte final...”, *op. cit.*, 1986, pág. 193.

<sup>263</sup> Véase, por todas, la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT 1963 (BOE del 27), que dispuso su entrada en vigor el mismo día de su publicación en el BOE (Disposición Final Primera).

<sup>264</sup> Ésta es una afirmación pacífica y consolidada en la doctrina alemana. Vid. por todos MAURER, H., “Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz”, en ISENSEE; KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts*, vol. III, Heidelberg, C. F. Müller, 1988, págs. 218 y 219.



Directrices de técnica legislativa<sup>265</sup>, no parece que puedan oponerse especiales objeciones a la corrección técnica de las cláusulas de entrada en vigor retroactiva, frente a otras formas de disponer la retroactividad<sup>266</sup>.

Por último, hay que señalar que la fecha de entrada en vigor retroactiva suele hacerse coincidir con determinados momentos del procedimiento legislativo, como son la fecha de publicación del correspondiente *proyecto de ley*, o bien la fecha de *aprobación parlamentaria definitiva*. Con ello se pretende evitar el denominado “**efecto anuncio**”, producido por la *publicidad* del contenido de una disposición – bien a través de dichas publicaciones oficiales, bien a través de los propios medios de comunicación, que las difunden cuando son especialmente relevantes para el ciudadano -. El “efecto anuncio” consiste en que los destinatarios de la norma afectados desfavorablemente por la misma orientan su comportamiento con el fin de que, una vez publicada ésta oficialmente, no les resulte aplicable. En estos casos el legislador, para impedir que se frustre la finalidad de la nueva regulación, suele anticipar la aplicabilidad de la norma, mediante el establecimiento de una entrada en vigor retroactiva.

No es frecuente encontrar cláusulas *expresas* de entrada en vigor retroactiva de normas tributarias. Cuando así sucede, suele tratarse de normas tributarias favorables para el ciudadano, o bien de normas tributarias desfavorables que persiguen evitar el denominado “efecto anuncio”<sup>267</sup>. En todo caso, el establecimiento de una fecha de entrada en vigor retroactiva suele hacerse por referencia a una fecha concreta del calendario, anterior a la fecha de la publicación.

Un ejemplo de entrada en vigor *retroactiva* – y escalonada – se encuentra en la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, Sociedades y Valor Añadido (BOE del 30). En su Disposición Final Única, esta Ley

---

<sup>265</sup> La Directriz núm. 26 de las *Legistische Richtlinien* austríacas (1979) establece que es posible disponer la entrada en vigor retroactiva (“*rückwirkendes Inkrafttreten*”) de una disposición jurídica, siempre que se respeten las exigencias constitucionales (en particular, la prohibición de retroactividad penal y la prohibición de entrada en vigor retroactiva de reglamentos sin habilitación legal específica). *Vid.* WINKLER, Günther; SCHILCHER, Bernd (Coord.), *Gesetzgebung, op. cit.*, 1981, págs. 223 a 254 (en particular, págs. 229 y 230).

<sup>266</sup> Las posibles objeciones de carácter formal, sobre la base de una neta distinción entre vigencia formal y aplicabilidad o eficacia, son superadas por las propias normas positivas, que sitúan indistintamente la entrada en vigor o el inicio de su eficacia en el pasado, revelando que el significado material de ambos conceptos es idéntico. Así, p. ej., el art. 11.2 de las *Preleggi* al *Codice Civile* italiano de 1942 dispone que los convenios colectivos laborales pueden establecer el *inicio de su eficacia* en una fecha anterior a su publicación, siempre que no preceda a la de su estipulación; pero, con frecuencia, lo que se establece en las disposiciones de los convenios –también en los españoles – es una *entrada en vigor anticipada o retroactiva*.

<sup>267</sup> A la “entrada en vigor retroactiva” de normas tributarias, con el fin de evitar el denominado “efecto anuncio”, se refieren MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso...*, *op. cit.*, 2000, pág. 175. Sobre el “efecto anuncio” y su importancia para justificar la admisibilidad constitucional de normas tributarias retroactivas, véanse *infra* págs. 470 y sigs.

establece una cláusula general de entrada en vigor para toda la ley – el día 1 de enero de 1986 – y *fechas de entrada en vigor distintas y retroactivas* para determinados preceptos<sup>268</sup>.

Así, la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, dispuso la *entrada en vigor retroactiva* de la nueva tarifa del IRPF y de la deducción para unidades familiares por rendimientos del trabajo, el día 1 de enero de 1985. En este caso, se trataba de normas más favorables para los obligados tributarios, que el legislador decidió declarar aplicables al período impositivo de 1985, prácticamente concluido en la fecha de aprobación y publicación de la Ley.

Además, la citada Ley estableció una fecha de entrada en vigor retroactiva para la nueva regulación de los incrementos y disminuciones patrimoniales, desde el día 2 de octubre de 1985. Éste es un ejemplo de entrada en vigor retroactiva de una norma tributaria desfavorable (pues limitaba la posibilidad de deducir las disminuciones patrimoniales, permitiendo su deducción sólo de los incrementos patrimoniales, y no de los rendimientos netos), entrada en vigor que se fijó en la *fecha de publicación oficial del correspondiente Proyecto de Ley en el Boletín Oficial de las Cortes Generales*, con el fin de evitar el “efecto anuncio” producido como consecuencia de la publicación. Esta disposición ha sido considerada constitucional por el ATC 165/2001, de 19 de junio, que inadmite la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TSJ de Madrid en relación con la misma, precisamente con el argumento principal de la previsibilidad de la modificación y la evitación del “efecto anuncio”<sup>269</sup>.

Como reflexión final, debe recordarse que la aplicación de la regla general y supletoria de *vacatio legis* de veinte días prevista en el art. 10.1 LGT 2003 no garantiza que la norma en cuestión sea irretroactiva. De hecho, en la práctica, la mayoría de normas retroactivas entran en vigor con posterioridad a su publicación, sea por aplicación de la regla supletoria de *vacatio legis* de veinte días, sea de conformidad con la cláusula particular de entrada en vigor prevista en la ley. Su retroactividad viene dada, en cambio, bien por una cláusula específica sobre aplicabilidad temporal, bien por la propia configuración interna de la norma<sup>270</sup>, elementos que deben

---

<sup>268</sup> Disposición Final Única de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre (BOE del 30):

“Lo dispuesto en esta Ley entrará en vigor:

1.º Tanto la nueva escala a que se refiere el apartado uno del artículo veintiocho, como la deducción variable de la letra B) del artículo veintinueve, con efectos de primero de enero de 1985.

2.º Las modificaciones consecuencia del nuevo tratamiento fiscal que se establece con respecto a los incrementos y disminuciones patrimoniales, a partir del 2 de octubre de 1985.

3.º Las restantes modificaciones recogidas en esta Ley, para los ejercicios que se inicien con posterioridad al 31 de diciembre de 1985, a partir del 1 de enero de 1986”.

<sup>269</sup> Véase el análisis crítico de este pronunciamiento *infra* págs. 440 y sigs.

<sup>270</sup> En este sentido, entendemos que puede matizarse la afirmación del Prof. CORTÉS, cuando señala que, “*en principio, no debe presentarse problema sobre la retroactividad o irretroactividad de la Ley tributaria, que, a juzgar por el art. 20 (LGT), no puede ser sino irretroactiva. Si las leyes entran en vigor a los veinte días de su*

prevalecer sobre la fecha de entrada en vigor para determinar el ámbito temporal de aplicabilidad.

**b) Cláusulas específicas sobre aplicabilidad temporal y configuración interna de la norma**

La entrada en vigor, como elemento interpretativo que sirve para indicar el inicio de la aplicabilidad temporal de las normas, deja de cumplir esta función cuando existen otros elementos – cláusulas específicas sobre aplicabilidad o la propia configuración normativa – que determinan un ámbito temporal de aplicabilidad distinto. Por eso, la función de la entrada en vigor y de la derogación, como determinantes del inicio y del final del ámbito temporal de aplicabilidad directa de la norma, es subsidiaria respecto de la existencia de estos elementos específicos, que en cualquier caso deben prevalecer.

Las cláusulas sobre aplicabilidad son –al igual que las disposiciones sobre entrada en vigor –, normas secundarias o normas sobre normas, que determinan el *contenido temporal* de una concreta disposición sustantiva. Además, pueden determinar tanto el inicio como el final de su aplicabilidad directa o interna. Las cláusulas sobre vigencia y sobre aplicabilidad tienen el mismo significado<sup>271</sup>. Ahora bien, a diferencia de la entrada en vigor, las cláusulas sobre aplicabilidad no suelen referirse a todo un cuerpo normativo, sino a concretas disposiciones integrantes del mismo. Con frecuencia se ubican en la parte final de los cuerpos jurídicos, entre las *Disposiciones Finales*, aunque también pueden encontrarse en el articulado, junto a la concreta disposición sustantiva a la que se refieren.

También mediante la propia configuración del presupuesto de hecho y de la consecuencia jurídica de una disposición puede determinarse, sin necesidad de cláusula específica, un ámbito temporal de aplicabilidad directa distinto al que resultaría de la consideración de las fechas de entrada en vigor y de derogación. Pensemos por ejemplo en una norma que entra en vigor el día 1-7-*n* y dispone que toda operación de compraventa realizada *durante el año n* generará una deuda tributaria del *X%* de su importe. Esta disposición se refiere en su presupuesto de hecho a operaciones realizadas *durante el año n*, acotando así su contenido temporal, entre el 1-1-*n* y el 31-12-*n*. La consecuencia jurídica es el nacimiento de una obligación tributaria, que podemos entender producida tras la realización de cada compraventa. En este ejemplo, es *la propia*

---

*promulgación, mal pueden regir una situación anterior*” (vid. CORTÉS, Matías, *Ordenamiento tributario español I*, 4ª ed., Madrid, Civitas, 1985, pág. 103; subrayado en cursiva en el original).

<sup>271</sup> Resulta indiferente, por ejemplo, establecer una norma “*con vigencia desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2004*”, que “*con efectos desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2004*”.

*configuración del presupuesto de hecho* la que determina el inicio y el fin del ámbito temporal de aplicabilidad directa de la norma (entre el 1-1-*n* y el 31-12-*n*), *con independencia de su fecha de entrada en vigor*.

El mismo resultado se conseguiría con una cláusula específica sobre aplicabilidad temporal. Imaginemos que la misma norma (*Y*) dispone, sin referencia temporal alguna en su presupuesto de hecho, que las operaciones de compraventa generan una deuda tributaria del *X*% de su importe, y que existe otra cláusula (*Z*) que establece que la norma *Y* será de aplicación al período *n*. En este caso, el ámbito temporal de aplicabilidad viene determinado por una cláusula específica, distinta a la norma sustantiva pero *perteneciente al mismo cuerpo normativo*, con el mismo resultado que en el ejemplo anterior. Ello se debe a que, en ambos casos, lo que se delimita es el contenido temporal o ámbito temporal de aplicabilidad directa de la propia disposición.

A efectos de este estudio, interesa especialmente proyectar estas ideas generales en el ordenamiento tributario, por lo que remitimos su análisis específico al Capítulo Segundo, en sede de aplicación de normas tributarias.

#### **D. La disociación entre el intervalo de existencia jurídica y el ámbito temporal de aplicabilidad de las normas**

La retroactividad y la ultractividad<sup>272</sup> normativas son conceptos definidos comúnmente en nuestra doctrina por referencia a la disociación entre la vigencia formal y la vigencia material o eficacia de las normas<sup>273</sup>. Así, suele definirse la *retroactividad* como la aplicación de una norma a hechos anteriores a su entrada en vigor y la *ultractividad* como la aplicación de una norma a hechos posteriores a su derogación. Ambos fenómenos se describen como una *disociación* entre el ámbito de aplicación o eficacia de la norma y su ámbito de vigencia formal.

No obstante, el análisis efectuado en los anteriores epígrafes ha permitido constatar que la distinción relevante para describir las relaciones entre el tiempo y las normas jurídicas no es

---

<sup>272</sup> Un apunte gramatical: ante la falta de criterio uniforme y de una voz prevista en el Diccionario de la RAE, hemos optado por contraer el prefijo “ultra-” y la palabra “actividad”, como sucede con otros términos semejantes, como “metacrilato” (de “meta-“ y “acrilato”). Debemos señalar, no obstante, que gran parte de la doctrina utiliza el vocablo “ultraactividad”.

<sup>273</sup> Vid. LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, op. cit., 1982, págs. 27 y 28; GAYA SICILIA, R., *El principio de irretroactividad de las leyes...*, op. cit., 1987, págs. 23 y 24; y Díez-PICAZO, L. M<sup>a</sup>, *La derogación...*, op. cit., 1990, págs. 217 a 224.

tanto la que contrapone vigencia formal y vigencia material o eficacia, sino la que contrasta, por un lado, la propia temporalidad de la disposición jurídica –delimitada por el que denominamos intervalo de existencia jurídica o de juridicidad – y, por otro lado, el tiempo al que la norma refiere su contenido o función de calificación normativa –que designamos como ámbito temporal de aplicabilidad, coordinada donde deben situarse precisamente los conceptos convencionales de vigencia y eficacia -.

Partiendo de estas premisas, abordamos en las siguientes páginas una primera aproximación a las nociones de retroactividad y ultractividad normativas<sup>274</sup>, como fenómenos que reflejan una determinada articulación de la doble coordinada temporal de las disposiciones jurídicas.

## 1. Retroactividad

Podemos afirmar provisionalmente, a partir de los elementos que ya han sido estudiados, que una norma es *retroactiva* cuando el inicio de su ámbito temporal de aplicabilidad directa<sup>275</sup> es anterior al inicio de su intervalo de existencia jurídica. Denominaremos “período de retroactividad” (“*Rückwirkungszeitraum*”) al tiempo que transcurre entre el inicio del ámbito temporal de aplicabilidad directa de una norma y la fecha de su publicación<sup>276</sup>.

Para dotar de significado a esta definición de retroactividad, hay que determinar cuándo el ámbito temporal de aplicabilidad directa de una norma se sitúa en el pasado, esto es, en un momento anterior a la publicación. Al respecto, existen diversas “formas de expresión” de la retroactividad, a las que nos referimos a continuación.

---

<sup>274</sup> Como podrá fácilmente suponerse, nuestro principal interés se dirige a delimitar el fenómeno de la retroactividad normativa, pues éste es el concepto jurídico indeterminado al que debe referirse el principio de irretroactividad. En los próximos epígrafes se llevará a cabo una primera aproximación a la noción básica y general que puede *deducirse* del estudio de la dimensión temporal de las normas jurídicas, con la finalidad de proyectar posteriormente esta noción básica en el ámbito tributario.

<sup>275</sup> El estudio precedente nos ha permitido distinguir la aplicabilidad directa o interna de la norma –que es la que deriva de la propia disposición jurídica – de su aplicabilidad indirecta o externa –que es la producida en virtud de remisión -. Aunque tal remisión sea con frecuencia implícita, y por ello no suelen distinguirse ambos tipos de aplicabilidad, se trata de una distinción conceptual útil, que describe realidades normativas diversas, por lo que será mantenida en este estudio, aun siendo conscientes de que ello supone un apartamiento de la terminología convencional.

<sup>276</sup> La duración de este “período de retroactividad” puede ser relevante, como veremos, a efectos del enjuiciamiento constitucional de la norma retroactiva (como puede constatarse en la jurisprudencia constitucional italiana y portuguesa), aunque lo determinante suele ser la misma calificación de la norma como “retroactiva” en sentido “propio” (así, en la jurisprudencia constitucional alemana y española).

**a) *Retroactividad expresa***

El titular de la potestad normativa puede dejar constancia explícita del carácter retroactivo de una determinada disposición, situando el inicio de su aplicabilidad en el pasado. En ese caso nos encontramos ante una retroactividad expresa, que puede ser especificada a su vez de diversas formas.

Una de las formas más explícitas y “abiertas” de disponer la retroactividad de una norma (“*offene Rückwirkung*”) es mediante el establecimiento de una entrada en vigor retroactiva – anterior a la fecha de publicación –<sup>277</sup>. Pueden encontrarse diversos ejemplos en nuestro ordenamiento y, aunque lo más frecuente es que la entrada en vigor anticipada se fije por referencia a una fecha concreta del calendario, lo cierto es que existen otras posibilidades – como la referencia a un período o a un determinado acontecimiento –<sup>278</sup>.

Lo mismo puede decirse de las cláusulas que establecen la “aplicación” o “efectos” de una norma a partir de una fecha anterior a su publicación; éstas pueden equipararse a las cláusulas expresas sobre entrada en vigor retroactiva, pues unas y otras, como se estudió *supra*, sitúan el inicio del ámbito temporal de aplicabilidad de la norma en el pasado.

Pero incluso aunque se sitúe formalmente el inicio de la vigencia o aplicabilidad de una norma con posterioridad a su publicación, puede existir una “retroactividad expresa”. Me refiero a aquellas disposiciones que contienen, bien en su presupuesto de hecho, bien en su consecuencia jurídica, una *referencia temporal explícita* ubicada en el pasado; p. ej., disposiciones que contemplen en su presupuesto de hecho actos que se realicen a partir de determinada fecha pretérita.

En cualquier caso, estos supuestos de retroactividad *expresa* son infrecuentes en nuestro ordenamiento, sobre todo si las consecuencias de la nueva norma resultan menos favorables para los ciudadanos que las previstas en el régimen jurídico anterior. Específicamente en el ordenamiento tributario, no existen muchos supuestos de retroactividad expresa y, en la mayoría

---

<sup>277</sup> De hecho, en la jurisprudencia inicial del Tribunal Constitucional alemán, la concepción de retroactividad era tan estricta y formalista que se limitaba a los supuestos de *entrada en vigor expresamente anticipada*. Pronto se admitió la existencia de una pluralidad de técnicas legislativas para hacer explícita la retroactividad. *Vid.* al respecto PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, pág. 97.

<sup>278</sup> Véase el análisis de la entrada en vigor anticipada o retroactiva llevado a cabo *supra* en este Capítulo, págs. 104 y sigs.

de casos, se trata de normas favorables para el ciudadano<sup>279</sup>. De ahí que cobren especial relevancia los supuestos de “retroactividad implícita”, a los que nos referimos a continuación.

### **b) *Retroactividad implícita***

La retroactividad implícita es aquella retroactividad que, ante la *ausencia de referencias temporales expresas* que la indiquen, sólo puede deducirse mediante una previa labor interpretativa del *contenido* de la concreta disposición, esto es, del *ámbito temporal de aplicabilidad directa* de la norma, al que implícitamente se refieren su presupuesto de hecho y su consecuencia jurídica.

En función de la complejidad de la disposición y de otras circunstancias – sobre todo, relativas a su admisibilidad constitucional -, existirán supuestos de retroactividad más o menos “oculta”, y, al tratarse de una cuestión de interpretación jurídica, en ocasiones incluso será difícil precisar cuándo un determinado supuesto es de retroactividad expresa o implícita. Al respecto, podemos decir que existe un amplio espectro de posibilidades, desde una retroactividad abiertamente manifiesta hasta una retroactividad oculta<sup>280</sup>.

Es importante señalar que la noción de retroactividad implícita sólo puede admitirse en un sistema que, como el nuestro, permite al intérprete conferir carácter retroactivo a una disposición, incluso sin cláusula expresa de retroactividad, si ésta resulta claramente del sentido y finalidad de la norma<sup>281</sup>. Esta idea – a la que nos hemos referido indirectamente al estudiar la determinación de la entrada en vigor, en ausencia de disposición expresa<sup>282</sup> – debe relacionarse

---

<sup>279</sup> Un ejemplo reciente se encuentra en el artículo 5.º Primero de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE del 31), por el que se modifica “*con efectos desde el 1 de enero de 2003*” el artículo 20.2 b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Esta norma *amplía retroactivamente los supuestos de reducción*, en la base imponible del impuesto, de las cantidades percibidas por determinados seguros de vida.

En ocasiones, esta retroactividad tributaria favorable se extiende a todos los períodos impositivos no prescritos. Al respecto, véase la Disposición Adicional Primera de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, por la que se declaran exentas en el IRPF determinadas ayudas públicas para “*los períodos impositivos de 2003 y anteriores no prescritos*”.

<sup>280</sup> “*Es kann ein ganzes Spektrum zwischen “offener” und “verdeckter Rückwirkung” festgestellt werden (...)”.* Vid. PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, op. cit., 1981, pág. 97.

<sup>281</sup> Esta noción de retroactividad implícita es inadmisibles en aquellas construcciones doctrinales de Derecho transitorio que proporcionan al intérprete un conjunto de reglas *fijas y apriorísticas*, a fin de determinar el ámbito temporal de aplicabilidad de la nueva ley en conflicto con la antigua, evitando en todo caso la retroactividad. Sobre esta cuestión, puede verse *infra* el epígrafe correspondiente.

<sup>282</sup> Sobre la entrada en vigor implícita, que puede desvirtuar la regla general de *vacatio legis* de veinte días, vid. *supra* pág. 99.

con el significado y función atribuidos al principio de irretroactividad en nuestro Código Civil (art. 2.3 CC)<sup>283</sup>. Por el momento, podemos avanzar que la retroactividad puede deducirse vía interpretación, pero sólo si existe una *voluntad inequívoca* del titular de la potestad normativa al respecto.

**c) Crítica a la supuesta retroactividad “natural” o “tácita” de determinadas categorías de normas (remisión)**

Por último, en estrecha conexión con la idea de retroactividad implícita (esto es, la retroactividad deducida del contenido y finalidad de la ley), la doctrina ha identificado una tipología de normas a las que, por su propia “naturaleza”, se confiere “normalmente” carácter retroactivo. Aunque con ello no se pretende establecer una categoría distinta a la de retroactividad implícita – de hecho, suelen calificarse indistintamente como de retroactividad “tácita” todos los supuestos deducidos vía interpretación, estén o no incluidos en tales categorías predeterminadas –, lo cierto es que en estos casos subyace un criterio diverso, y por eso – siguiendo en este punto al Prof. LÓPEZ MENUDO<sup>284</sup> – hemos optado por diferenciar las categorías de “retroactividad implícita” y de “retroactividad natural o tácita”.

El Prof. DE CASTRO señala cinco tipos de normas que, por su carácter o naturaleza, implican normalmente un efecto retroactivo: *a)* las disposiciones *interpretativas*; *b)* las disposiciones *complementarias o ejecutivas*; *c)* las leyes y disposiciones de estricto carácter *procesal*; *d)* las disposiciones de carácter prohibitivo, derogatorio, *urgente y persecutorio de anteriores fraudes*; y *e)* las disposiciones que tengan como objeto establecer un *régimen general y uniforme*<sup>285</sup>.

La diferencia con la que aquí denominamos “retroactividad implícita” radica en que, para estas categorías de normas, *se excluye la aplicación de la presunción general de irretroactividad prevista en el art. 2.3 CC*<sup>286</sup>, *invirtiéndola; esto es, presumiendo la retroactividad.*

<sup>283</sup> Sobre el principio de irretroactividad en el plano de la aplicación normativa y, en particular, sobre su carácter de *presunción iuris tantum* de irretroactividad, véanse *infra* págs. 188 y sigs.

<sup>284</sup> Vid. LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, *op. cit.*, 1982, págs. 74 y 282.

<sup>285</sup> Vid. CASTRO Y BRAVO, F. de, *Derecho Civil...*, *op. cit.*, 1984 (reed. volúmenes 1949 y 1952), pág. 652. El Prof. LÓPEZ MENUDO, tras enumerar – de forma crítica – estas categorías de normas a las que la doctrina suele atribuir retroactividad tácita, especifica algunos supuestos concretos extraídos de la jurisprudencia: “(...) así, se postula la retroactividad tácita de las normas de competencia, organización, procesales, interpretativas, complementarias, consuntivas o que establecen un régimen general y uniforme, o que tratan de evitar el perjuicio de la salud pública, o por razones de moralidad, o para eliminar situaciones inconvenientes en el orden político o social o económico, etc.” (vid. LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, *op. cit.*, 1982, págs. 74 y 75).

<sup>286</sup> El art. 2.3 CC establece: “Las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario”.



En definitiva, la retroactividad “tácita” o “natural” consiste en la “tipificación” de determinados supuestos de retroactividad, sobre la base de que las reglas de la experiencia muestran su carácter “normalmente” retroactivo, pretendiendo con ello auxiliar la labor del intérprete. En este sentido, advierte el Prof. DE CASTRO que estas “*presunciones (de retroactividad) tienen tal valor sólo a reserva de que el contenido mismo de las disposiciones no implique la desnaturalización de la presunción y haga aplicable la regla general del artículo 3 del Código civil*”<sup>287</sup> (hoy, art. 2.3 CC).

A pesar de ello, se ha criticado con razón el hecho de que este sistema fijo de categorías objetivice la voluntad normativa, pretendiendo suplir la necesaria labor interpretativa, exigida, sin excepciones, por el art. 2.3 CC. Especialmente crítico con esta regla apriorística de retroactividad para el intérprete se muestra el Prof. LÓPEZ MENUDO, quien insiste en el carácter inexcusable de la tarea interpretativa en relación con toda norma, de forma individualizada, evitando así la deducción de una *voluntas legis* distinta a la querida por el Legislador<sup>288</sup>.

En mi opinión, la retroactividad que muestran las *reglas de experiencia* respecto de determinadas categorías de normas debe considerarse, no una regla apriorística, sino un *criterio hermenéutico* de gran valor, que puede facilitar al intérprete la determinación de una – muy posible en estos supuestos – retroactividad implícita. Como regla general, la presunción inicial para el intérprete ha de ser la irretroactividad, presunción que podrá destruirse si existe una *voluntad normativa inequívoca en sentido contrario*.

Además, abundando en esta idea, hay que señalar que los cinco supuestos que indica el Prof. DE CASTRO como de retroactividad “tácita” o “natural” son muy diversos entre sí y, por consiguiente, debe mantenerse un análisis diferenciado de los mismos. Poco tiene que ver, por ejemplo, el *contenido y finalidad* de las disposiciones interpretativas con el de las disposiciones procesales<sup>289</sup>.

---

<sup>287</sup> Vid. CASTRO Y BRAVO, F. de, *Derecho civil...*, op. cit., 1984 (reed. volúmenes 1949 y 1952), págs. 652 y 653, nota 5.

<sup>288</sup> Vid. LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, op. cit., 1982, págs. 74 a 76.

<sup>289</sup> Por este motivo, hemos diferenciado el análisis de la eficacia temporal de las normas interpretativas (págs. 202 y sigs.); de las normas procedimentales (págs. 298 y sigs.); y de las normas reglamentarias de ejecución o desarrollo (págs. 634 y sigs.). Sobre las normas persecutorias de anteriores fraudes, véase *supra* pág. 99, nota 241; particularmente en el ámbito tributario, la finalidad del Legislador de reaccionar frente a determinadas actuaciones fraudulentas no suele admitirse como justificación de la retroactividad desfavorable (véase STJCE de 1 de abril de 1993, citada *infra*, pág. 584, en particular nota 750).

Una vez avanzadas estas nociones básicas, remitimos el análisis de esta cuestión al Capítulo Segundo, en sede de aplicación de normas tributarias<sup>290</sup>.

## 2. Ultractividad

Cuando cesa la existencia jurídica de una norma (sea por derogación, llegada del término final o anulación), dicha norma resulta en principio inaplicable a los hechos comprendidos en su presupuesto que se realicen con posterioridad. Como consecuencia del cese de juridicidad, la norma pierde su aplicabilidad directa o interna. No obstante, es posible el mantenimiento de su aplicabilidad o eficacia (indirecta o externa)<sup>291</sup>, bien por el juego de reglas o criterios sobre aplicabilidad temporal, bien porque así lo disponga la nueva regulación.

De este modo, podemos definir la *ultractividad* de una norma como la acción o producción de efectos jurídicos en el tiempo posterior al cese de su existencia jurídica (generalmente producido por su derogación), en virtud de la remisión expresa o implícita llevada a cabo por otra norma.

Uno de los significados que comúnmente se atribuyen al término de ultractividad es la “*declaración o reconocimiento en el futuro de los efectos jurídicos producidos por una norma en el pasado*” – durante el tiempo de su existencia jurídica y aplicabilidad -; esto es, la aplicación administrativa o judicial de una norma ya derogada<sup>292</sup>. Sin embargo, conforme a las premisas sentadas *supra* sobre la dimensión temporal de las normas, considero que éste es un supuesto *impropiamente* calificado como “ultractividad”, puesto que no es la norma jurídica la que sigue produciendo efectos como consecuencia de la realización de determinados hechos, sino que es el acto administrativo o judicial el que, aplicando la regulación prevista por la norma derogada, produce un *efecto declarativo*<sup>293</sup>. Con dicho acto de aplicación se declara una

---

<sup>290</sup> Véanse *infra* págs. 201 y sigs.

<sup>291</sup> Sobre la distinción entre aplicabilidad directa e indirecta de la norma, pueden verse *supra* págs. 87 y sigs.

<sup>292</sup> La aplicación de normas derogadas, sobre todo en sede judicial – donde los procesos suelen prolongarse durante varios años -, es un fenómeno ordinario en nuestro ordenamiento, especialmente en aquellos ámbitos sometidos a frecuentes modificaciones normativas. Decir, con este sentido, que las normas jurídicas son generalmente “ultractivas”, entendemos que no es técnicamente correcto. La causa de esta realidad es otra; se debe a que las reglas sobre aplicabilidad dirigidas al Juez le ordenan por lo general aplicar la ley existente y aplicable directamente (“vigente”) en el momento de realización de los hechos enjuiciados, y no así la vigente al tiempo del juicio. De hecho, lo contrario supondría afirmar la retroactividad de las leyes como regla general.

<sup>293</sup> La “retrospectividad” de sentencias y actos administrativos en materia tributaria será estudiada en el Capítulo Quinto de este trabajo.

valoración jurídica que ya ha tenido lugar en el pasado – aunque sea en el plano estrictamente normativo, sin materializarse en un acto particular -.

Ello no quiere decir que la aplicación de normas derogadas carezca de relevancia en el análisis de Derecho intertemporal; pero su significado es distinto al de la ultractividad *stricto sensu*: es el resultado de la aplicación de las reglas sobre aplicabilidad temporal existentes – y aplicables – al tiempo de dictarse el acto administrativo o jurisdiccional. La aplicación de una norma derogada puede limitarse a supuestos estrictamente comprendidos en su intervalo de existencia jurídica y aplicabilidad interna; en definitiva, no presupone su ultractividad<sup>294</sup>.

A continuación, una vez analizados los conceptos generales relativos a la dimensión temporal de las normas jurídicas – y, en particular, de las normas tributarias – nos encontramos en disposición de proyectar dichos conceptos generales en el estudio del Derecho transitorio y del principio de irretroactividad, como premisa para su estudio posterior en el ordenamiento tributario.

## **II. EL DERECHO TRANSITORIO Y EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD**

### **A. Sucesión normativa y conflicto intertemporal de normas**

En los epígrafes anteriores, hemos estudiado la dimensión temporal de las normas desde una perspectiva *estática*, considerando aisladamente su intervalo de existencia jurídica y su ámbito temporal de aplicabilidad. Asimismo, hemos analizado los posibles supuestos de disociación entre ambas coordenadas temporales como simple descripción de determinada acción normativa en el tiempo, calificada con las categorías genéricas de retroactividad y ultractividad.

---

<sup>294</sup> Lo mismo puede decirse de una norma retroactiva. Si atendiéramos al tiempo en que se dictan los actos administrativos y jurisdiccionales de aplicación, en lugar de al tiempo de los hechos, y considerásemos que el efecto producido por los mismos es un efecto de la norma, llegaríamos a la insostenible conclusión – desde la perspectiva que aquí manejamos – de que, respecto de los efectos derivados de sus actos de aplicación, la norma en cuestión no es retroactiva. En definitiva, hay que tener presente que el tiempo relevante para definir la retroactividad y la ultractividad *normativas* no es el de la aplicación judicial (como se señalaba ya en el Derecho griego; *vid. infra* pág. 126, nota 327), sino la doble coordenada temporal de las normas a la que nos hemos referido en los epígrafes anteriores.

A partir de ahora, corresponde analizar estas propiedades normativas desde un punto de vista *dinámico*, esto es, teniendo en cuenta que el ordenamiento jurídico cambia constantemente y de forma deliberada, regulando los conflictos entre normas que provoca dicho cambio. Para ello, adoptaremos la distinción propuesta por ALCHOURRÓN y BULYGIN<sup>295</sup> entre “sistema jurídico” – como conjunto de normas referido a un punto temporal determinado, que es sustituido por un sistema jurídico diferente, cada vez que es publicada o derogada una norma – y “orden jurídico” – entendido como familia de sistemas, esto es, como la secuencia temporal de los distintos conjuntos de normas -.

En definitiva, se trata de aplicar las propiedades normativas estudiadas hasta el momento (esencialmente, el *tiempo de existencia jurídica o pertenencia* de la norma a un sistema<sup>296</sup> y el *tiempo de su aplicabilidad*) como herramientas de análisis para la resolución de los conflictos de normas generados por la sucesión de *sistemas jurídicos* dentro de un mismo *orden jurídico*.

Los conflictos de normas en el tiempo se plantean cada vez que debe aplicarse una norma a un caso dado. El aplicador jurídico – Juez o Administración – debe seleccionar la norma aplicable al caso, con independencia de que ésta pertenezca al sistema jurídico presente (que denominaremos sistema “Sp”), esto es, al sistema en vigor al tiempo de decidirse el caso<sup>297</sup>. Los que sí deben pertenecer al sistema “Sp” son los criterios de aplicabilidad a los que el órgano de aplicación debe acudir para determinar la norma aplicable al caso.

Estos “criterios de aplicabilidad” serán estudiados en el siguiente epígrafe. Dentro de los criterios de aplicabilidad, que permiten resolver los conflictos de normas en el tiempo, estudiaremos de forma separada aquéllos que se dirigen a resolver el conflicto entre dos normas sucesivas, que regulan el mismo caso y pertenecen a sistemas jurídicos *sucesivos*. Me refiero a las normas de Derecho transitorio, esto es, las normas que se sitúan en el contexto de la necesaria “sutura” entre la antigua y la nueva regulación, con el fin de disciplinar las situaciones pendientes al tiempo de cada sucesión normativa.

---

<sup>295</sup> ALCHOURRÓN, C.; BULYGIN, E., “Sobre el concepto de orden jurídico”, en *Crítica*, núm. 23, 1976 (reproducido en ALCHOURRÓN, C.; BULYGIN, E., *Análisis lógico y Derecho*, *op. cit.*, 1991). Véase también sobre esta distinción BULYGIN, E.; MENDONCA, D., *Normas y sistemas normativos*, *op. cit.*, 2005, págs. 41 a 49.

<sup>296</sup> Recordemos que BULYGIN (1982), partiendo de la distinción entre sistema jurídico y orden jurídico a la que nos referimos en el texto, introduce una distinción adicional, diferenciando entre el tiempo de existencia de la norma en un *sistema* dado –sistema que cambia cada vez que una norma cualquiera es introducida o eliminada – y el tiempo de existencia de la norma en un *orden* jurídico –que es el formado por una secuencia temporal de sistemas jurídicos -, pudiendo una misma norma pertenecer a muchos sistemas diferentes. Este último intervalo de tiempo, más amplio, es, según el autor, el *tiempo externo de la norma*. Vid. BULYGIN, E., “Tiempo y validez”, *op. cit.*, 1991 (original de 1982), págs. 198 y 199.

<sup>297</sup> Precisamente, como sabemos, lo que suele ocurrir es que la norma aplicable ya no pertenece al sistema “Sp”, por haber sido previamente derogada.

## 1. Los criterios de aplicabilidad de normas

Ya hemos destacado que el tiempo de existencia jurídica de una norma (que situamos desde su incorporación al ordenamiento jurídico – mediante la publicación –, hasta su derogación, llegada del término final o anulación) no tiene por qué coincidir con el tiempo de su aplicabilidad. Es más, las normas suelen pertenecer a un sistema jurídico a partir de un tiempo  $t_1$  (fecha de publicación) y ser aplicables – directamente – a partir de un tiempo posterior  $t_2$  (fecha de entrada en vigor)<sup>298</sup>; y, a la inversa, suelen ser aplicables – indirectamente – una vez que han dejado de pertenecer al ordenamiento, con posterioridad a su derogación.

Según BULYGIN (1982)<sup>299</sup>, los “criterios de aplicabilidad” son las normas dirigidas al juez que determinan qué normas deben aplicarse en un caso dado. Son metanormas que imponen deberes a los jueces de aplicar ciertas normas del primer nivel, permitiendo seleccionar entre normas pertenecientes a diferentes sistemas del mismo orden jurídico. Como sabemos, no es necesario que una norma “perezca” al sistema presente “Sp” – esto es, al sistema vigente al tiempo de decidirse un caso – para resultar “aplicable” al mismo, pero los criterios de aplicabilidad sí que tienen que pertenecer a dicho sistema – que ocupa una posición de privilegio dentro del conjunto de sistemas –<sup>300</sup> y resultar a su vez aplicables<sup>301</sup>. Por ello, el juez tiene que identificar en primer lugar el sistema presente y sus criterios de aplicabilidad.

Según BULYGIN, los criterios de aplicabilidad cumplen tres funciones:

- 1) Identificar los momentos temporales a los que corresponden los sistemas que deben ser tomados en cuenta, determinando así qué normas deben compararse.

---

<sup>298</sup> También pueden disponer su aplicabilidad directa a partir de una fecha anterior a su publicación: es el caso de las normas retroactivas.

<sup>299</sup> Vid. BULYGIN, Eugenio, “Time and Validity”, en A. MARTINO (Ed.), *Deontic Logic...*, op. cit., 1982 (traducido en ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio, *Análisis lógico y Derecho*, op. cit., 1991, págs. 195 a 214).

<sup>300</sup> Vid. BULYGIN, E.; MENDONCA, D., *Normas y sistemas normativos*, op. cit., 2005, pág. 74. Ésta es la explicación que dimos *supra* a la aplicabilidad de una norma tras su derogación – “aplicabilidad indirecta” – (véanse *supra* págs. 59 y sigs. y pág. 89).

<sup>301</sup> De hecho, existen normas sobre aplicabilidad de un nivel superior, que regulan la aplicabilidad de los propios criterios de aplicabilidad. Sería el caso de la disposición que establece la fecha de entrada en vigor de toda una Ley, como el Código Penal, que contiene normas sobre aplicabilidad (art. 2 CP). En el caso de estas normas – que BULYGIN y MENDONCA denominan “criterios de aplicabilidad últimos” (op. cit., 2005, pág. 75) – coincide el inicio de su existencia jurídica con el inicio de su aplicabilidad..

- 2) Establecer relaciones jerárquicas (relaciones ordenadoras) entre normas pertenecientes a sistemas distintos de un mismo orden jurídico. Estas relaciones jerárquicas pueden estar basadas en el contenido de las normas (p. ej., la gravedad de la pena) o en propiedades formales (fecha de publicación, jerarquía de la autoridad emisora, etc.).
- 3) Imponen al juez el deber de seleccionar y aplicar aquella norma que resulte superior a las demás, de acuerdo con el orden jerárquico determinado por los criterios de aplicabilidad.

No obstante, partiendo de la concepción de BULYGIN sobre los criterios de aplicabilidad, compartimos la observación de MENDONCA (1997 y 2005)<sup>302</sup>, quien considera necesario distinguir entre los *criterios de aplicabilidad* (que son mejor concebidos como reglas conceptuales, de carácter definicional, sin contenido normativo) y la *norma de conducta* (que impone a los jueces el deber de utilizar los criterios de aplicabilidad). Según esta reconstrucción, las funciones de los criterios de aplicabilidad serían sólo las dos primeras funciones señaladas – que permiten identificar la norma aplicable en cada caso – y la última función sería la de la norma de conducta dirigida al juez, que le obliga a aplicar la norma determinada según los criterios anteriores (norma de conducta que denominaremos “norma sobre aplicabilidad de normas”)<sup>303</sup>. Aunque, a nuestro juicio, los criterios de aplicabilidad y la norma dirigida como mandato al juez suelen contemplarse en un mismo precepto o formulación legal, parece conveniente distinguir ambos tipos de reglas (por un lado, la regla conceptual, y por otro lado, la norma de conducta).

Es importante señalar, siguiendo a BULYGIN<sup>304</sup>, que los criterios de aplicabilidad – y, por tanto, también las normas sobre aplicabilidad, si mantenemos la distinción antes mencionada – pueden hallarse establecidos en una ley, en la Constitución o en la práctica judicial. Consideramos que son normas sobre aplicabilidad de normas, entre otras, las siguientes: el principio de irretroactividad previsto en el art. 2.3 CC; la norma sobre aplicabilidad de normas penales, temporales y excepcionales establecida en el art. 4.2 CC; el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales consagrado en el art. 9.3 CE; la regla de retroactividad de la norma penal más favorable prevista

---

<sup>302</sup> Vid. MENDONCA, Daniel, *Exploraciones normativas*, México, Ed. Fontamara, 1997; y BULYGIN, E.; MENDONCA, D., *Normas y sistemas normativos*, op. cit., 2005, págs. 76 y 77.

<sup>303</sup> Como señala MENDONCA (op. cit., 2005, pág. 77), la norma de conducta no impone al juez el deber de aplicar otra norma específicamente individualizada a determinados casos, sino aquella norma que presente ciertas propiedades o características.

<sup>304</sup> Vid. BULYGIN, Eugenio, “Time and Validity”, en A. MARTINO (Ed.), *Deontic Logic...*, op. cit., 1982 (reproducido en ALCHOURRÓN, C.; BULYGIN, E., *Análisis lógico y Derecho*, op. cit., 1991, págs. 195 a 214); y BULYGIN, E.; MENDONCA, D., *Normas y sistemas normativos*, op. cit., 2005, pág. 75.

en el art. 2.2 CP; la excepción de la ley temporal prevista en el mismo art. 2.2 CP; las disposiciones transitorias que establecen la aplicabilidad de la nueva o la antigua regulación a las situaciones pendientes al tiempo de la sucesión normativa; etc.

Los criterios de aplicabilidad generales o tradicionales (como los criterios de “lex posterior”, “lex superior”, “lex specialis”...) y los criterios más específicos expresamente previstos por el legislador (criterio de la ley más benigna, de la ley temporal, etc.) no siempre resultan suficientes para resolver los conflictos entre normas. De ahí que en ocasiones el juez deba *ordenar* las normas en atención a unos “criterios personales de preferencia”, esto es, atendiendo a consideraciones referentes a la justicia o a otros *valores* involucrados en la cuestión (BULYGIN y MENDONCA<sup>305</sup>).

El análisis de los criterios de aplicabilidad y de las normas sobre aplicabilidad será retomado, con carácter específico, en sede de aplicación de normas tributarias.

## 2. El objeto de regulación del Derecho transitorio

Como sabemos, el inicio y cese de juridicidad de las normas, producido mediante su publicación y – generalmente – su derogación, tiene lugar en fechas determinadas, pero los hechos objeto de regulación son dinámicos. Este carácter de la realidad objeto de regulación determina que el ámbito temporal de aplicabilidad directa de las normas no coincida generalmente con su intervalo de existencia jurídica. De ahí que no puedan realizarse “cortes limpios”<sup>306</sup> en el *reparto de los respectivos ámbitos de aplicabilidad* de la antigua y la nueva normativa. La consecuencia es la *disociación* entre el intervalo de existencia jurídica de la norma, claramente determinado, y su ámbito temporal de aplicabilidad, fenómeno que se produce por regla general en todas las *sucesiones normativas* – sucesión entre dos sistemas jurídicos distintos -. A esta disociación nos hemos referido *supra*, describiéndola con los términos de retroactividad y ultractividad.

Efectivamente, la doctrina mayoritaria concibe las nociones de retroactividad y ultractividad de forma *complementaria*, considerando que el tránsito normativo sólo puede resolverse, bien con cierta *ultractividad* de la antigua norma (el *mantenimiento de su aplicabilidad* – indirecta – para regular las situaciones pendientes), bien con cierta *retroactividad* de la norma nueva (la *aplicabilidad de la ley nueva* para regular dichas situaciones, que traen

---

<sup>305</sup> Vid. BULYGIN, E.; MENDONCA, D., *Normas y sistemas normativos*, op. cit., 2005, pág. 79.

<sup>306</sup> Tomamos esta expresión del Prof. L. M<sup>a</sup> Díez-PICAZO (*La derogación...*, op. cit., 1990, pág. 161).

causa del pasado)<sup>307</sup>. En este sentido, el Prof. L. M<sup>a</sup> DÍEZ-PICAZO señala que “*el juego combinado de ambas reglas, retroactividad y ultractividad, abarca -siempre en la ausencia de específicas disposiciones transitorias- la totalidad de las situaciones conflictuales. Por ello, donde no llega una llega la otra y habrá ultractividad en la medida precisa en que no haya retroactividad*”<sup>308</sup>. Y, aunque la retroactividad y la ultractividad no siempre responden a una situación de transición normativa (esto es, a la necesidad de regular los hechos iniciados y no concluidos al tiempo de la sucesión de normas), lo cierto es que los supuestos más comunes y problemáticos de Derecho intertemporal son los que se sitúan en este contexto de la retroactividad y la ultractividad que podemos calificar “de transición”.

En este contexto, debemos realizar algunas consideraciones sobre el objeto de regulación del *Derecho transitorio*. El *objeto* del Derecho transitorio es la determinación del régimen jurídico aplicable a las situaciones existentes al tiempo de una sucesión normativa. Por *sucesión normativa* debemos entender el *cambio* de valoración jurídica de un determinado presupuesto de hecho genérico – incluyendo los supuestos en que la antigua o la nueva valoración consiste precisamente en la *ajuridicidad*, es decir, en la ausencia de regulación -. Para que tenga lugar la sucesión normativa no es suficiente con que se produzca esta alteración del ordenamiento, mediante la incorporación y/o cese de normas jurídicas; es necesario también que la consecuencia jurídica vinculada a la realización de un mismo caso genérico haya cambiado.

La relación que se produce entre estos dos ordenamientos jurídicos temporalmente concurrentes y contradictorios<sup>309</sup>, respecto de las *situaciones en tránsito normativo*, es el denominado “conflicto de normas en el tiempo” – o “laguna intertemporal”<sup>310</sup> -. La sucesión

<sup>307</sup> Vid. por todos LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, op. cit., 1982, págs. 28 y 29.

<sup>308</sup> Vid. DÍEZ-PICAZO, L., *La derogación de las leyes*, 1<sup>a</sup> ed., Civitas, 1990, pág. 221.

<sup>309</sup> Esta forma de expresar el objeto de regulación de las disposiciones de Derecho transitorio (“*das Verhältnis zweier zeitlich aneinander stoßender Rechtsordnungen*”) la hemos tomado del Profesor constitucionalista alemán Bodo PIEROTH (*Rückwirkung und Übergangsrecht...*, op. cit., 1981, pág. 71).

<sup>310</sup> El Profesor HERNÁNDEZ MARÍN considera que la sucesión normativa no produce propiamente un *conflicto* entre dos normas incompatibles que concurren para la regulación de una situación en tránsito normativo, sino, al contrario, una *laguna intertemporal*, pues ni la antigua ni la nueva norma son en principio aplicables a dicha situación “intermedia”. La norma antigua, tras su derogación, carece ya de aplicabilidad – a no ser que una norma existente remita de forma expresa o implícita a su regulación -; la norma nueva, al contrario, pertenece desde su publicación al ordenamiento jurídico, pero sólo comprende en su ámbito temporal de aplicabilidad los casos iniciados con posterioridad a su publicación – siempre que no exista una disposición expresa o implícita de retroactividad -. Sobre esta concepción de las “lagunas intertemporales”, véase HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Introducción...*, op. cit., 1998, págs. 471 a 473.

La observación del Prof. HERNÁNDEZ MARÍN es técnicamente intachable, siempre que se considere que el inicio de aplicabilidad de las normas en el futuro – en un momento posterior a su publicación – no comprende las situaciones intermedias o en tránsito normativo. Pero si se admite, como aquí hacemos, que la aplicabilidad *pro futuro* de una norma es compatible con cierta referencia del presupuesto de hecho normativo al pasado, la separación



normativa se produce en un momento determinado (que por regla general coincide con la entrada en vigor de la norma derogatoria), pero los estados de hecho y las situaciones jurídicas reguladas son dinámicos. Por ello, es necesario determinar hasta qué punto incide la ley nueva en las situaciones pendientes; o, desde la perspectiva inversa, hasta qué punto debe mantenerse la regulación anterior respecto de las situaciones iniciadas a su amparo. Como hemos señalado, en su estadio más básico, el conflicto o laguna intertemporal se plantea como una disyuntiva entre el *mantenimiento de la aplicabilidad de la ley antigua* para regular las situaciones pendientes, o bien la *inmediata aplicabilidad de la ley nueva*.

Al respecto, como destacaba el Prof. AFFOLTER en 1902, el ordenamiento puede prever un mandato general de *mantenimiento de aplicabilidad de la ley antigua* para regular las situaciones en curso (mandato de “exclusividad” de la ley antigua como regla general). En ese caso, resultarán exigibles “cláusulas de exclusión” (“*Ausschlußklausel*”) de la ley antigua, si el legislador pretende que la ley nueva o una ley distinta sea la que se aplique a las situaciones pendientes. Pero también cabe el criterio contrario, de “concesión” de aplicabilidad de la ley nueva (“*Gewährungsklausel*”) como regla general, con determinados límites, sean éstos objetivos (como el límite de las situaciones extintas) o subjetivos (como el límite de los derechos adquiridos)<sup>311</sup>. Alrededor de esta disyuntiva pivotan las cuestiones fundamentales de Derecho transitorio.

La especificidad del objeto del Derecho transitorio – facilitar la sucesión normativa, disponiendo el régimen jurídico de las situaciones pendientes o en tránsito normativo – determina que su contenido se ciña tan sólo a una parte de las normas que regulan la existencia, vigencia y aplicabilidad temporal de las normas jurídicas. De ahí que en este trabajo se haya optado por calificar como *Derecho intertemporal* (“*intertemporales Recht*”)<sup>312</sup> el conjunto más amplio de reglas y principios que regulan toda acción normativa en el tiempo<sup>313</sup>, restringiendo el

---

entre los dos ámbitos temporales de aplicabilidad no resulta tan nítida, al existir un sector de la realidad en que ambos confluyen. Por este motivo, y por avenencia con la terminología convencional, seguiré empleando la expresión de “conflicto intertemporal”.

<sup>311</sup> Vid. . AFFOLTER, F., *Geschichte...*, op. cit., 1902, pág. 173.

<sup>312</sup> La expresión “Derecho intertemporal” (“*intertemporales Recht*”) fue acuñada por el Profesor alemán Friedrich AFFOLTER, en el año 1902, para definir el “Derecho del dominio temporal de las leyes” (“*Recht der zeitlichen Herrschaft der Gesetze*”), por asimilación al término – ya por aquel entonces muy empleado – de “Derecho internacional” (“*internationales Recht*”), como “Derecho del dominio espacial de las leyes” (“*Recht der örtlichen Herrschaft der Gesetze*”). Vid. AFFOLTER, F., *Geschichte...*, op. cit., 1902, pág. 1.

<sup>313</sup> Esta concepción originaria del Derecho intertemporal es la que mantenemos en nuestro estudio: una concepción amplia que incluye todas las reglas y principios sobre el dominio temporal de las normas jurídicas; o, expresado de otra forma, todas las normas que regulan la existencia, vigencia y aplicabilidad temporal de las normas jurídicas. Se trata, como sucede con el Derecho internacional privado, de un “Derecho de los ordenamientos jurídicos” (“*Recht der Rechtsordnungen*”). Vid. en este sentido AFFOLTER, F., *Geschichte...*, op. cit., 1902, págs. 2 y sigs.

concepto de *Derecho transitorio* (“*Übergangsrecht*”) a aquella parte del Derecho intertemporal cuyo objeto consiste en dar solución al conflicto de normas que plantea toda sucesión normativa<sup>314</sup> - aunque ambos términos se emplean con frecuencia como sinónimos<sup>315</sup> -.

A continuación, analizaremos las características generales de las normas de Derecho transitorio, cuyo estudio en detalle se reserva para el Capítulo Segundo, en sede de aplicación de normas tributarias. Precisamente, la escasez y dispersión de las normas particulares de Derecho transitorio y la imposibilidad de elaborar normas de conflicto generales de carácter universal y vinculante para el intérprete<sup>316</sup> han determinado que esta parcela del ordenamiento jurídico, que constituye el Derecho transitorio, no se haya erigido en disciplina jurídica autónoma, a diferencia de lo acontecido con el Derecho internacional privado<sup>317</sup>. Ello tiene su reflejo en los actuales

---

Mantiene también esta concepción amplia de Derecho intertemporal, como conjunto de disposiciones sobre la validez o vigencia temporal de otras normas, el Prof. Bodo PIEROTH (*Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, pág. 21).

<sup>314</sup> El Derecho transitorio, destinado a delimitar los respectivos ámbitos temporales de aplicabilidad de la antigua y la nueva normativa, en relación con las situaciones pendientes, constituye la parte fundamental del Derecho intertemporal, pero no agota su contenido. Así, por ejemplo, las normas sobre entrada en vigor, sobre vigencia temporal, o sobre retroactividad de la norma sancionadora más favorable – por poner algunos ejemplos significativos – se estudian en el seno del Derecho intertemporal, pero no constituyen Derecho transitorio *stricto sensu*.

<sup>315</sup> En la doctrina mayoritaria española, se emplea la expresión “Derecho intertemporal” en su acepción estricta, identificándola exclusivamente con las cuestiones de Derecho transitorio o de regulación de los conflictos de normas en el tiempo. No obstante, hay también quien, partiendo de esta concepción estricta del Derecho intertemporal, restringe el Derecho transitorio a las normas sustantivas o materiales de Derecho transitorio (“*materielles Übergangsrecht*”), frente a las normas de conflicto intertemporal (“*zeitliches Kollisionsrecht*”). Ésta es una postura ampliamente mantenida en la doctrina italiana. *Vid.*, por todos, RESCIGNO, voz “Disposizioni transitorie”, en *Enciclopedia del Diritto*, vol. XIII, págs. 219 y sigs. En la doctrina española, véase en este sentido Díez-PICAZO, L. M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1999, pág. 183. Considero, sin embargo, que ambos tipos de normas, por la identidad de su objeto y presupuesto – que es la regulación de una situación en tránsito normativo – deben pertenecer a la categoría unitaria del Derecho transitorio; independientemente de que la técnica de regulación del conflicto sea *directa* (normas materiales de Derecho transitorio) o *indirecta* (por remisión, en el caso de las normas de conflicto).

Por este mismo motivo, considero que, desde un punto de vista de técnica legislativa, ambas clases de normas de Derecho transitorio deben ubicarse sistemáticamente entre las denominadas *Disposiciones Transitorias*, independientemente de su carácter de normas materiales o normas de conflicto.

<sup>316</sup> Los diversos sistemas doctrinales de Derecho transitorio – que estudiaremos esencialmente en sede del principio de irretroactividad normativa, que es el principio adoptado como eje central de estas construcciones (*vid. infra* págs. 144 y sigs.) – han intentado elaborar un sistema cerrado y automático o apriorístico de reglas de conflicto intertemporal. Por su gran número de distinciones y excepciones, su carácter artificioso y su alejamiento de la realidad, estos sistemas (doctrinas monistas) han sido duramente criticados y en la actualidad son generalmente rechazados por la doctrina y la jurisprudencia, tanto españolas como de nuestro entorno jurídico.

<sup>317</sup> AFFOLTER fue uno de los primeros autores que propuso para el *Derecho intertemporal* lo que ZITELMANN y otros autores habían elaborado para el *Derecho internacional* – ambos referidos inicialmente al ordenamiento *privado* -: una sistematización de sus principios y reglas fundamentales, con el fin de elevar el estudio de dicha rama del ordenamiento jurídico a la categoría de disciplina científica autónoma. Véase, respectivamente, AFFOLTER, F.,

planes de estudio de la Licenciatura de Derecho, donde las cuestiones de Derecho intertemporal carecen de autonomía científica, estudiándose en el seno de la Teoría general de la norma, esencialmente en la parte general del Derecho civil<sup>318</sup>.

## **B. Las normas de Derecho transitorio: características generales**

Todas las normas de Derecho transitorio se caracterizan porque su *presupuesto de hecho* contempla una situación en tránsito normativo, esto es, una situación iniciada bajo la anterior normativa y todavía existente al tiempo de publicación de la nueva regulación. Pero la *consecuencia jurídica* de las normas de Derecho transitorio puede ser distinta, en función de la técnica empleada para dar solución al conflicto de normas en el tiempo. En atención a este criterio, podemos clasificar las normas de Derecho transitorio en *normas de conflicto* y *normas materiales o sustantivas*.

Las primeras – denominadas comúnmente “*normas de conflicto intertemporal*” – se caracterizan por ser normas secundarias o normas sobre normas; esto es, normas que no prevén en su consecuencia jurídica una regulación sustantiva propia, sino que remiten a la consecuencia jurídica de una de las normas en conflicto – la antigua o la nueva regulación -, o bien a la consecuencia jurídica de una tercera norma, distinta de las anteriores.

Por el contrario, las *normas sustantivas o materiales de Derecho transitorio* son aquéllas que prevén directamente en su consecuencia la regulación aplicable a las situaciones en tránsito normativo. Estas normas de Derecho transitorio material suelen aprobarse cuando, no juzgándose conveniente la aplicabilidad inmediata de la nueva regulación, tampoco se considera adecuado el mantenimiento de la antigua normativa para regular las situaciones pendientes.

Ambas clases de normas de Derecho transitorio deben ubicarse sistemáticamente en la *parte final* de los cuerpos normativos, entre las denominadas *Disposiciones Transitorias*<sup>319</sup>

---

*Geschichte...*, *op. cit.*, 1902 (en particular págs. 6 a 16) y *System des deutschen bürgerlichen Uebergangsrechts*, Leipzig, 1903; y ZITELMANN, E., *Internationales Privatrecht*, Leipzig, 1897.

<sup>318</sup> De ahí que el tratamiento doctrinal más extenso de las cuestiones de Derecho intertemporal en general, y de Derecho transitorio en particular, se halle en los tratados y obras de Derecho civil – en nuestro ordenamiento, en el análisis del Título Preliminar y de las Disposiciones Transitorias del CC -; sin perjuicio de que, en la parte general del resto de disciplinas jurídicas, se realice también un estudio del ámbito temporal de vigencia o aplicación de las respectivas normas, teniendo en cuenta sus especificidades, y remitiendo por lo demás a los conceptos y reglas de teoría general (omito las oportunas referencias bibliográficas, pues su enumeración resultaría inabarcable y de escasa utilidad).

(aunque ésta es sólo una característica formal o de técnica legislativa que no condiciona el auténtico carácter de una determinada disposición).

Otra posible clasificación de las normas de Derecho transitorio es aquella que distingue entre las disposiciones transitorias específicamente aprobadas para regular una concreta sucesión normativa – “*disposiciones particulares o ad hoc*” de Derecho transitorio – y aquellas otras *disposiciones* previstas con carácter *general* en el ordenamiento, que se aplican *supletoriamente* ante la ausencia de disposiciones *ad hoc*. Estas últimas son en todo caso normas de conflicto y, aunque pueda distinguirse a su vez entre normas *generales* y *especiales* – en función, como veremos, de la mayor o menor concreción de su ámbito *material* de aplicación -, se caracterizan en todo caso por su carácter supletorio y no vinculante para el intérprete<sup>320</sup>.

Para completar esta caracterización general de las normas de Derecho transitorio, conviene analizar la *delimitación negativa* de su contenido. Se trata de identificar aquellas disposiciones que, pese a su apariencia y ubicación formal, no pueden calificarse como normas de Derecho transitorio por no reunir su nota distintiva, a saber: la regulación de situaciones pendientes o en tránsito normativo – esto es, iniciadas y todavía no finalizadas al tiempo de una sucesión de normas -, respecto de las que se plantea un conflicto o laguna intertemporal.

Las disposiciones que, pese a no reunir este carácter, se califican y ubican sistemáticamente entre las Disposiciones Transitorias, son – siguiendo al Prof. VIVER – “falsas disposiciones transitorias”<sup>321</sup>. Un ejemplo lo constituyen las normas temporales o provisionales – que regulan situaciones futuras, pero limitando su tiempo de existencia o aplicabilidad –, normas que no deben confundirse con las normas de Derecho transitorio que aquí estudiamos, pues éstas – aunque también tengan un carácter temporalmente limitado – se caracterizan por su específico objeto y presupuesto, consistente en todo caso en determinar la regulación de una situación en tránsito normativo.

Junto a los supuestos anteriores – analizados por el Prof. VIVER como ejemplos de “falsas disposiciones transitorias” -, hay que añadir el de aquellas normas que disponen su *retroactividad* o *ultractividad* respecto de situaciones totalmente concluidas o todavía no

---

<sup>319</sup> Discrepo por tanto de la oportunidad de incluir entre las Disposiciones Finales las normas de conflicto intertemporal, atendiendo a su similar estructura respecto de otras normas secundarias o normas sobre normas, como las cláusulas de derogación o de entrada en vigor (plantea esta posibilidad el Prof. Carles VIVER, en “La parte final...”, *op. cit.*, 1986, pág. 148). Es el objeto y presupuesto de hecho normativo, y no así la técnica formal de configuración, el criterio que debe orientar, en mi opinión, la clasificación y ubicación sistemática de estas normas.

<sup>320</sup> La distinción entre normas particulares o *ad hoc* y normas generales o supletorias de Derecho transitorio resulta fundamental, porque sitúa el Derecho transitorio, respectivamente, en los planos de la *producción* y la *aplicación* normativas.

<sup>321</sup> *Vid.* VIVER I PI-SUNYER, Carles, “La parte final...”, *op. cit.*, 1986, págs. 154 a 157.

iniciadas al tiempo de la sucesión normativa. Estas normas no responden a la necesidad de regular un conflicto intertemporal. Por este motivo, no son normas de Derecho transitorio; a diferencia de aquellas normas que, al regular una determinada sucesión normativa, despliegan cierta retroactividad o ultractividad – que calificamos como “de transición” –.

Todas estas normas sobre aplicabilidad temporal (cláusulas de entrada en vigor, normas que fijan un término final, cláusulas de retroactividad o ultractividad que no responden a la necesidad de regular el tránsito normativo, etc.) forman parte del Derecho intertemporal, pero no del Derecho transitorio. Desde una perspectiva de técnica legislativa, han de ubicarse sistemáticamente entre las Disposiciones Finales de las leyes<sup>322</sup>, pero no entre las Disposiciones Transitorias.

Sin embargo, existe cierto tipo de normas que, pese a no regular situaciones jurídicas pendientes, objeto de conflicto intertemporal – motivo por el cual no pueden considerarse normas de Derecho transitorio *stricto sensu* -, tienen carácter materialmente transitorio debido a su *objetivo* o finalidad: regular *provisionalmente situaciones jurídicas nuevas*, con el fin de *facilitar la aplicabilidad definitiva de la nueva regulación*. El Prof. VIVER califica estas disposiciones como “disposiciones transitorias impropias” y distingue entre aquéllas de carácter material – las que prevén una *regulación sustantiva específica* con carácter provisional – y aquéllas otras que se limitan a disponer la ultractividad de la ley anterior – ultractividad que no sería formalmente “de transición”, pero sí materialmente, por tener un carácter temporalmente acotado y dirigido a facilitar la definitiva aplicabilidad de la ley nueva -. Desde un punto de vista de técnica legislativa, el Prof. VIVER considera justificada la ubicación sistemática de estas normas entre las Disposiciones Transitorias<sup>323</sup>.

Entre estas “disposiciones transitorias impropias” habría que incluir aquellas cláusulas de entrada en vigor aplazada o diferida cuya finalidad consiste en facilitar el tránsito normativo<sup>324</sup>.

---

<sup>322</sup> Sobre las Disposiciones Finales de las leyes, entre las que se encuentran las cláusulas de modificación o derogación normativa y las cláusulas sobre eficacia temporal de la ley (entrada en vigor y otras), véase VIVER I PI-SUNYER, C., “La parte final...”, *op. cit.*, 1986, págs. 157 y sigs. (en particular, págs. 176 a 181 y págs. 186 a 195).

<sup>323</sup> Sobre estas “disposiciones transitorias impropias”, véase VIVER I PI-SUNYER, C., “La parte final...”, *op. cit.*, 1986, págs. 152 a 154.

<sup>324</sup> Las cláusulas de entrada en vigor aplazada o diferida (*vid.* su estudio *supra*, págs. 101 y sigs.) no son disposiciones transitorias en sentido propio pues, al retrasar por lo general la derogación de la antigua normativa, se limitan a diferir la *sucesión normativa* – y, con ella, el conflicto intertemporal -. No suponen tampoco el mantenimiento de la aplicabilidad de la normativa anterior (su ultractividad), pues ésta todavía no ha sido derogada, por lo que sigue desplegando su aplicabilidad directa *de iure proprio* (sobre la diferenciación entre entrada en vigor diferida de la nueva norma y ultractividad de la norma anterior, *vid.* DEKEUWER-DETOSSEZ, *Les dispositions transitoires dans la législation civile contemporaine*, París, LGDJ, 1977, pág. 104). No obstante, pueden considerarse también instrumentos técnicos para facilitar el tránsito normativo, junto a las disposiciones transitorias *stricto sensu*.

Para cerrar este epígrafe, una vez delimitado conceptualmente el Derecho transitorio y expuestos sus rasgos o caracteres más relevantes<sup>325</sup>, conviene llevar a cabo unas últimas reflexiones sobre la relación existente entre el *Derecho transitorio* y la *retroactividad*. Evidentemente, ambos conceptos mantienen una íntima conexión entre sí, pero debe señalarse que no toda retroactividad está comprendida en el ámbito del Derecho transitorio.

Al respecto, podemos diferenciar aquella retroactividad situada en el marco del Derecho transitorio – la que aquí denominamos retroactividad “de transición” –, de otros supuestos de retroactividad, que – con independencia de su concreta intensidad, que es variable – se caracterizan en todo caso por extenderse a casos que no se encuentran comprendidos en una situación de conflicto intertemporal. Lo mismo puede decirse del fenómeno de la ultractividad<sup>326</sup>.

Con ello, podemos avanzar dos ideas que serán desarrolladas ulteriormente, relativas al **papel del principio de irretroactividad en el marco del Derecho transitorio**. En primer lugar, hay que tener en cuenta que **el principio de irretroactividad no limita su aplicación al ámbito del Derecho transitorio**, pues, aunque cumpla su papel fundamental en relación con situaciones de tránsito normativo, también se predica de situaciones totalmente concluidas al tiempo de la sucesión normativa. En segundo lugar, como veremos, tampoco las cuestiones de Derecho transitorio se resuelven acudiendo exclusivamente al principio de irretroactividad. Dicho de otro modo, **el principio de irretroactividad no ofrece por sí sólo la solución de Derecho transitorio para el caso concreto**.

Éstas son cuestiones que centrarán nuestra atención al analizar el principio de irretroactividad en sede de aplicación de normas tributarias (Capítulo Segundo). Por el momento, llevaremos a cabo una primera aproximación al principio de irretroactividad, desde la teoría general, en las próximas páginas.

---

<sup>325</sup> Esta primera aproximación al Derecho transitorio será completada con el análisis más detallado de las normas de Derecho transitorio en el Capítulo Segundo, en sede de aplicación de normas tributarias, distinguiendo entre las disposiciones transitorias de carácter general y supletorio (págs. 213 y sigs.) y las disposiciones transitorias de carácter particular, dictadas para regular una concreta sucesión normativa (págs. 237 y sigs.).

<sup>326</sup> Con la salvedad hecha *supra* respecto de las disposiciones transitorias impropias que disponen la ultractividad provisional de la ley anterior, ultractividad que debe considerarse, no formal pero sí materialmente, “de transición”.

## C. El principio de irretroactividad: antecedentes históricos, formulación y fundamento

### 1. De los orígenes en el Derecho antiguo a su adopción constitucional

El estudio de la formación histórica del *principio de irretroactividad* es un valioso instrumento para acceder a su significado y alcance actuales. En los ordenamientos jurídicos de carácter dinámico y reformable, en los que – por oposición a los sistemas consuetudinarios – existe una idea de prevalencia de la voluntad normativa más reciente, el criterio de la irretroactividad de la nueva norma ha estado siempre presente con mayor o menor fuerza. El origen de este espíritu de la no-retroactividad hay que situarlo en el *Derecho antiguo griego*, en el que se produce el tránsito de un Derecho estático a un Derecho reformable. La idea de que la nueva ley se dirige al tiempo futuro, posterior a su promulgación – a diferencia de la actividad judicial, que tiene lugar en el presente respecto de casos ya producidos – latía ya en aquella época histórica, como reflejan algunos pasajes de PLATÓN, DEMOSTHENES y ARISTÓTELES<sup>327</sup>.

Este espíritu de la no-retroactividad de las nuevas leyes – la idea de que la regulación de hechos pasados resulta por lo general problemática – se justificaba en el Derecho antiguo por exigencias de “justicia”, “igualdad” y una elemental división de funciones estatales. Resulta muy ilustrativo a este respecto un discurso de DEMOSTHENES contra TIMOKRATES (años 353-352 a. C.): ante una ley que introducía penas *más leves* para deudores del Estado y pretendía ser aplicada a los *ya condenados*, DEMOSTHENES afirmaba su carácter contrario a Derecho, aduciendo, entre otros argumentos, su pretensión de dejar sin efecto para casos concretos la fuerza ejecutiva de decisiones judiciales legalmente adoptadas<sup>328</sup>.

No obstante, consideramos que debe evitarse el equívoco de considerar estas fuentes como una prueba o justificación de que la noción de *ley* implica en sí misma una proyección exclusivamente hacia el tiempo futuro, o bien de que la retroactividad de las leyes resulta en todo

---

<sup>327</sup> PLATÓN (*Theaetetus*, 177-178) señalaba que las leyes se aprueban con la finalidad de resultar *útiles* para el tiempo venidero, para el *futuro*. Y el momento relevante para definir la *retroactividad* de la ley no es el de la aplicación judicial, indicaba DEMOSTHENES (*Against Eubulides*, 30), sino el momento de su aprobación y promulgación. También ARISTÓTELES, en su *Retórica* (*The “Art” of Rhetorik*, 1334 b, 7), distinguiendo el objeto de la legislación y el de la jurisprudencia, observaba que la decisión del legislador no se dirige al caso particular, sino a lo *general y futuro*, mientras que los jueces deben decidir sobre lo *concreto y presente*. Véanse todas estas citas, con más referencias, en ILIOPOULOS-STRANGAS, Julia, *Rückwirkung und Sofortwirkung...*, *op. cit.*, 1986, págs. 27 a 30. Sobre la eficacia temporal de las sentencias judiciales, véanse, en el Capítulo Quinto, págs. 817 y sigs.

<sup>328</sup> *Cit.* en ILIOPOULOS-STRANGAS, Julia, *Rückwirkung und Sofortwirkung...*, *op. cit.*, 1986, págs. 29 y 30.

caso inadmisibles, contraria a Derecho<sup>329</sup>. La historia muestra cómo el espíritu de la no-retroactividad ha coexistido siempre con la aprobación de leyes retroactivas, cuya retroactividad se ha considerado admisible o, en ocasiones, incluso “necesaria”.

En el *Derecho romano*, la ciencia jurídica desarrolló y consagró las principales reglas relativas a la retroactividad de las leyes. El espíritu de rechazo generalizado a la retroactividad, que había surgido ya en el Derecho griego, se mantiene y refuerza entonces, con ulteriores argumentos. Una de las fuentes más significativas al respecto se sitúa en la República romana, concretamente en un célebre discurso de CICERÓN contra VERRES (año 74 a. C.)<sup>330</sup>, en el que se condena enérgicamente la retroactividad de las leyes. Sorprende comprobar la actualidad de los argumentos aducidos ya entonces para fundamentar la irretroactividad, como las exigencias de seguridad jurídica y de previsibilidad de la nueva regulación<sup>331</sup>.

Sin embargo, hay que insistir en la coexistencia entre esta “regla general de irretroactividad” y la aprobación de leyes retroactivas en determinados supuestos. Por ejemplo, el propio CICERÓN señalaba que la retroactividad debía admitirse, como excepción, para aquellas leyes destinadas a tipificar y sancionar crímenes cometidos en el pasado<sup>332</sup>.

En cualquier caso, durante la época de la República romana, la irretroactividad constituyó una *regla general no escrita*. Quizás por este motivo, los jurisconsultos clásicos apenas dedicaron atención a las cuestiones de Derecho transitorio y al concepto de retroactividad;

---

<sup>329</sup> Como entendía LASSALLE, para quien la retroactividad de las leyes supone en todo caso la destrucción de la idea de Derecho (LASSALLE, F., *Das System der erworbenen Rechte*, I, pág. 137; *cit.* por ILIOPOULOS-STRANGAS, Julia, *Rückwirkung und Sofortwirkung...*, *op. cit.*, 1986, pág. 28, nota 11).

<sup>330</sup> *Cicero in Verrem* II, Libro 1, Cap. 1 a 43. Véase al respecto AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, págs. 21 y 22; y ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, págs. 30 y 31.

<sup>331</sup> Se trataba de un Edicto de VERRES, por el que se pretendía aplicar la *lex Voconia* – sobre incapacidad para heredar – a testamentos realizados con anterioridad, dejándolos sin efecto. CICERÓN muestra su indignación al respecto, señalando que el testador no ha podido prever la nueva regulación, y que debe considerarse un principio general de Derecho romano el respeto de los hechos realizados en el pasado por la nueva regulación (“*de iure vero civili, si quis novi quid instituit, non omnia quae ante acta sunt, rata esse patietur?*”). Al respecto, CICERÓN se refiere a la típica cláusula de estilo empleada en las leyes civiles (“*post hanc legem rogatam*”), con la que se indicaba su aplicación para el futuro (*Cicero in Verrem* II, 1, Cap. 41 a 43; *vid.* AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, pág. 21; y ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, págs. 30 y 31).

<sup>332</sup> Con estas leyes, según CICERÓN, no se introducía un nuevo Derecho, sino que se venía a sancionar lo que siempre había sido ilícito (“*non ius aliquod novum populo constituitur, sed sancitur, ut quod semper malum facinus fuerit, eius quaestio ad populum pertineat ex certo tempore*”). Esta idea se mantuvo como criterio de Derecho intertemporal penal durante siglos, hasta que el movimiento ilustrado afirmó la exigencia de ley penal previa como garantía fundamental para el ciudadano y límite frente al poder, consagrándola como principio constitucional de irretroactividad (en lo desfavorable) a partir de la Revolución Francesa. Sobre la evolución histórica, fundamento y formulación del principio de irretroactividad penal, véase *infra* Capítulo Tercero.



aunque puede destacarse la aparición en esa época de la importante noción de “*causae finitae*” (asuntos terminados por sentencia, transacción o prescripción), desarrollada por los juristas PAULO y ULPIANO, como límite a la acción de las nuevas leyes<sup>333</sup>.

Hay que esperar, no obstante, al período de las Constituciones imperiales, para que este sentir jurídico de la no-retroactividad, que hasta el momento podía considerarse una regla general del Derecho no escrita, fuese consagrada en el Derecho positivo. La *primera formulación expresa del principio general de irretroactividad* aparece en la Constitución de Teodosio II y Valentiniano III del año 440 d. C., con el siguiente tenor:

“*Leges et constitutiones futuris certum est dare formam negotiis, non ad facta praeterita revocari; nisi nominatim etiam de praeterito tempore et adhuc pendentibus negotiis cautum sit*”<sup>334</sup>.

Esta célebre “regla teodosiana”<sup>335</sup> merece algunas reflexiones, pudiendo señalarse al respecto tres aspectos esenciales de la misma.

En primer lugar, destacamos que esta *regla general de irretroactividad* admite en todo caso *disposición expresa de retroactividad por el legislador* (“*nisi nominatim*”, esto es, “salvo disposición expresa”). De ahí que se trate de una regla dirigida esencialmente al intérprete y aplicador jurídico: no pretende vincular al legislador futuro, no le prohíbe dictar leyes retroactivas, aunque sí exige que disponga expresamente dicho carácter retroactivo, si ésta es su voluntad<sup>336</sup>.

Ésta es una idea fundamental. En el Derecho romano, pese a existir una doctrina condenatoria de las leyes retroactivas con carácter general – salvo excepciones –, fundamentada esencialmente en su imprevisibilidad y en la inseguridad jurídica que generaban<sup>337</sup>, no existía

<sup>333</sup> Sobre la concepción romanista de las *causae finitae*, elaborada por PAULO y ULPIANO a partir del senado-consulta “*Quae iudicata transacta finitave sunt, rata maneat*”, vid. nuestro comentario *infra*, págs. 147 y sig.

<sup>334</sup> Código de Justiniano, Libro I, Título 14, *De leg. 7*: “*Las leyes y las constituciones dan forma a los negocios futuros y no se retrotraen a los hechos pasados; excepto si se dispone expresamente lo contrario, tanto respecto del tiempo pasado como de los negocios todavía pendientes*” (la traducción es nuestra).

Un precedente de esta regla se halla en la Constitución de Teodosio I, del año 393 d. C., con la siguiente fórmula: “*omnia constituta non praeteritis calumniam faciunt, sed futuris regulam ponant*” (C. *Théod.*, I, 1, *De constit.*, 3).

<sup>335</sup> Vid. con más detalle el análisis de esta regla *infra*, págs. 148 y sig., en sede de retroactividad normativa.

<sup>336</sup> Esta disposición refleja la compatibilidad, existente ya desde el origen del criterio de la irretroactividad, entre una regla *general* de irretroactividad de las nuevas leyes y cierta libertad del legislador para aprobar leyes retroactivas.

<sup>337</sup> Véase *supra* la significativa cita de CICERÓN (pág. 128, nota 331).

una disposición prohibitiva para el Legislador al respecto. La regla de irretroactividad formulada en el Derecho romano debe situarse así en el plano de la aplicación normativa; y, a lo sumo, puede considerarse como regla de prudencia política o recomendación – en la mayoría de supuestos – de no aprobación de leyes con alcance retroactivo.

En segundo lugar, hay que destacar que esta “regla teodosiana” opta como regla general por el *mantenimiento de la aplicabilidad de la ley antigua* para la regulación de los negocios en curso, hasta su total extinción. De este modo – siguiendo la distinción del Prof. AFFOLTER apuntada *supra*<sup>338</sup> –, resultan exigibles “cláusulas de exclusión” (“*Ausschlussklausel*”) de la ley antigua, en caso de que el legislador pretenda que la ley nueva o una ley distinta sea la que se aplique a los negocios en curso.

Por último, conviene apuntar algunas ideas sobre la concepción o criterio adoptado para determinar el alcance temporal de las leyes – y, en particular, de la retroactividad – en esta “regla teodosiana”. Se trata de una concepción de carácter *objetivo*, referida a hechos, y no a derechos o situaciones subjetivas. La referencia indistinta a “*negotia*” (“negocios”) y “*facta*” (“hechos”) puede hacer pensar que la regla se refiere a cualquier hecho jurídico<sup>339</sup>, pero no debe pasar por alto su mención repetida y explícita de los negocios jurídicos (al referirse a la regulación por la nueva ley de la “*forma de los negocios futuros*” – “*futuris ... dare formam negotiis*” ; o a la aplicación de la ley anterior a los “negocios pendientes” – “*pendentibus negotiis*” -). Con ello se pone de manifiesto la especial protección que quiere darse con esta regla a los negocios concluidos en el pasado y, más concretamente, a sus condiciones de forma jurídica, frente a lo dispuesto en la ley nueva.

Por ello, entendemos que esta “regla teodosiana” cumplía su función esencialmente en el ámbito de los actos jurídico-privados, tanto para las condiciones de *forma* de actos y contratos concluidos en el pasado – excluyendo la retroactividad de la ley nueva, conforme al clásico criterio “*tempus regit actum*”<sup>340</sup> –, como para los *efectos* de los contratos pendientes. En este último sentido, se excluía también la aplicabilidad de la ley nueva respecto de los efectos futuros de negocios o contratos en curso, en aras de la autonomía de la voluntad y la seguridad jurídica –

---

<sup>338</sup> Nos referimos a la distinción entre el mandato de “exclusividad” de la ley antigua como regla general (que exige cláusulas negativas o de exclusión de la misma para el caso concreto) y el criterio contrario, de “concesión” de aplicabilidad de la ley nueva (“*Gewährungsklausel*”), con determinados límites, sean éstos objetivos o subjetivos (*vid.* . AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, pág. 173).

<sup>339</sup> En este sentido, *vid.* SAVIGNY, F. C. VON, *System...*, *op. cit.*, VIII, 1848, pág. 387; y GABBA, C. F., *Teoria della retroattività...*, *op. cit.*, I, 1868, pág. 47; *cit.* por ROUBIER (*Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, pág. 33, nota 1), de la misma opinión.

<sup>340</sup> Este criterio “*tempus regit actum*” será analizado con más detalle *infra*, págs. 147 y sigs., en relación con las nociones de “*causae finitae*” y “*facta praeterita*”.

criterio que, como veremos, ha sobrevivido a lo largo de la historia<sup>341</sup>, y hoy sigue encontrando reflejo en nuestro Código Civil (Disposición Transitoria Segunda)<sup>342</sup> -.

Esta panorámica del significado, función y fundamento de la regla escrita de irretroactividad formulada en el Derecho romano debe completarse con la referencia a una de las manifestaciones más arquetípicas de su relatividad. Me refiero a la regla de *retroactividad de las leyes interpretativas*, cuyo origen se sitúa también en las fuentes romanas, y que también se ha mantenido a lo largo de la historia hasta la actualidad.

La retroactividad de las leyes de “*interpretatio authentica*” fue consagrada como regla escrita en la Novela justiniana 19 (año 536 d. C.)<sup>343</sup>. Se trataba, del mismo modo que la “regla teodosiana”, de una disposición dirigida al intérprete y aplicador jurídico; pero, a diferencia de aquella, establecía precisamente como regla general la *retroactividad* de las leyes de interpretación auténtica, *en ausencia de disposición expresa*. El límite establecido a la retroactividad de estas leyes interpretativas era el de las *causae finitae* (asuntos terminados por sentencia, transacción o prescripción)<sup>344</sup>.

La regla de retroactividad de las leyes de “*interpretatio authentica*” debe situarse también en el plano de la *aplicación jurídica*; de forma que el legislador podía apartarse de esa regla, bien estableciendo un criterio distinto, bien eliminando para el caso concreto el límite de las *causae finitae*. La función de esta regla es indicar al intérprete que, en ausencia de disposición al respecto, debe conferir a la “*interpretatio authentica*” carácter retroactivo, con el

---

<sup>341</sup> Incluso el Prof. ROUBIER – quien destaca, como veremos, por mantener el sistema de *eficacia inmediata* de la nueva ley como *regla común* de Derecho transitorio (*vid. infra* págs. 161 y sigs.) -, admite como excepción la *supervivencia de la ley antigua para regular los contratos en curso*, siempre que el legislador no disponga otra cosa (*vid. ROUBIER, Paul, “Distinction de l’effet rétroactif...”, op. cit., 1928, págs. 582 y 583; y Le Droit transitoire..., op. cit., 1960, págs. 360 a 439*).

<sup>342</sup> Disposición Transitoria Segunda del CC: “*Los actos y contratos celebrados bajo el régimen de la legislación anterior, y que sean válidos con arreglo a ella, surtirán todos sus efectos según la misma, con las limitaciones establecidas en estas reglas (...)*” (véase el estudio de las Disposiciones Transitorias del Código Civil *infra*, págs. 215 y sigs., atendiendo a su utilidad como normas generales y supletorias de Derecho transitorio en el ordenamiento tributario).

<sup>343</sup> “*Tertia vero constitutione non adiecimus aliquid de temporibus, cum omnibus manifestum sit oportere ea, quae adiecta sunt, per interpretationem in illis valere, in quibus et interpretatis legibus fit locus. (...) et in hanc quoque secundam nostram constitutionem similiter adiecimus, oportere eius legislationem et ad seniora referi tempora, exceptis illis causis, quae aut judicialis sententia aut transactio terminavit*” (el subrayado es nuestro). Tomamos la cita del análisis de AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, págs. 112 a 114. Véase también ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, págs. 39 a 41.

<sup>344</sup> Sobre la noción de las “*causae finitae*”, como límite a la retroactividad de las leyes, véanse *infra* págs. 147 y sigs.

límite de las *causae finitae*. Puede considerarse, por tanto, una excepción a la regla general de irretroactividad en el plano de la aplicación normativa.

Su *fundamento*, mantenido también en épocas posteriores, es el carácter no autónomo de las leyes de interpretación auténtica respecto de las leyes objeto de interpretación; de modo que el inicio de la aplicabilidad de la ley interpretativa debe hacerse coincidir, por regla general, con el de la ley interpretada, produciéndose una “retroactividad aparente”<sup>345</sup>.

De esta forma, el criterio adoptado para los supuestos de “*interpretatio authentica*” es justamente el inverso al seguido con carácter general. Se establece una cláusula de “concesión” de aplicabilidad (“*Gewährungsklausel*”) con carácter general de la nueva ley interpretativa, con el único límite – objetivo – de las *causae finitae*. He aquí el origen de uno de los supuestos a los que actualmente se aplica una presunción de retroactividad, considerado como supuesto de “retroactividad tácita o natural”<sup>346</sup>.

En definitiva, puede decirse que **el Derecho romano establece las bases del Derecho transitorio en los sistemas legislativos**. Por un lado, se formula una *regla general de irretroactividad* dirigida al aplicador jurídico, ordenándole aplicar la ley del tiempo del hecho o conclusión del negocio jurídico, a no ser que el legislador disponga expresamente lo contrario (de ahí que *prevalezca en todo caso lo dispuesto por el legislador*, coexistiendo supuestos de retroactividad expresa con otros de mantenimiento de la antigua regulación para las situaciones pendientes). Por otro lado, *se admite que la regla general de aplicación se invierta en determinados supuestos*, como sucede en el caso de las leyes de “*interpretatio authentica*”, para las que se establece como regla general su aplicación retroactiva.

Durante la *Edad Media*, dejan prácticamente de plantearse las cuestiones de Derecho transitorio y de retroactividad normativa. Ello se debe al predominio de la costumbre; de forma que las nuevas normas, que se limitan a fijar el Derecho anterior, son consideradas como leyes interpretativas<sup>347</sup>. En estos sistemas jurídicos de carácter consuetudinario se concede una amplia

---

<sup>345</sup> La idea de que la ley interpretativa debe considerarse aplicable al tiempo pasado, *como si* hubiese sido promulgada junto con la ley objeto de interpretación, queda expresada en la propia legislación justiniana, concretamente en la Novela 143, del año 563 d. C., del siguiente modo: “*quam interpretationem non in futuris tantummodo casibus, verum in praeteritis etiam valere sancimus, tamquam si nostra lex ab initio cum interpretatione tali promulgata fuisset...*” (el subrayado es nuestro; *cit.* por AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, pág. 113).

<sup>346</sup> Sobre la noción de retroactividad *tácita* o *natural*, véase *supra* pág. 112 y sig., y, con más detalle, *infra* págs. 201 y sigs.

<sup>347</sup> El autor que mejor ha estudiado el Derecho intertemporal privado en la Edad Media, dedicando un extenso análisis a sus fuentes normativas, jurisprudenciales y doctrinales, ha sido el Prof. Friedrich AFFOLTER (*Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, págs. 115 a 321).

extensión temporal a las normas, permitiéndose su aplicación a todos los *procesos pendientes y futuros*, con el único límite de las *causae finitae*.

Hay que destacar esta diversidad de criterios para la determinación del alcance temporal de las nuevas leyes: mientras que en los sistemas de carácter *consuetudinario* el momento de referencia es el *proceso*, en los sistemas de corte *legislativo* el momento temporal de referencia es la realización del *hecho* y producción del consiguiente *efecto* jurídico. No obstante, en estos últimos sistemas el criterio procesalista de las *causae finitae* no se abandona, pues sirve precisamente para *limitar* el alcance de leyes que se consideran ya *retroactivas*, en virtud de otros criterios (esencialmente, en virtud del criterio objetivo de su aplicación a hechos pasados – “*facta praeterita*” –).

Con el Derecho canónico, vuelven a aparecer las clásicas reglas de Derecho romano, y la doctrina medieval, en su labor de exégesis de los textos romanos, comenta ideas ya conocidas: la clásica regla “*tempus regit actum*”, derivada de la “regla teodosiana”<sup>348</sup>; la seguridad jurídica y la previsibilidad como fundamento de la irretroactividad de leyes desfavorables; la posibilidad de retroactividad expresa dispuesta por el legislador, con justificación en motivos de utilidad pública (como, p. ej., la grave ilicitud de actos criminales cometidos en el pasado); el límite a la retroactividad en todo caso en las *causae finitae*; el peligro que encierra la retroactividad de la interpretación legislativa, etc<sup>349</sup>.

Tampoco el Derecho del *Antiguo Régimen* supuso un gran avance en la historia del Derecho intertemporal. Al tratarse de un sistema jurídico esencialmente *consuetudinario*, se adoptó el criterio del *proceso* para determinar el alcance temporal de las nuevas leyes, pero con una tendencia modesta a limitar su retroactividad, admitiéndose la aplicabilidad de la nueva ley sólo para los *procesos futuros*. Se trata de un sistema imperfecto, de transición entre el sistema *consuetudinario* y el sistema de legislación moderno<sup>350</sup>, que se implantó definitivamente en el s. XVIII.

---

<sup>348</sup> En el Derecho español, destacamos dos citas de esta época – tomadas de LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, op. cit., 1982, pág. 32 –, donde se refleja la regla general de aplicación de la ley vigente en el momento del hecho, y no en el momento del juicio. Así, en materia penal, el Fuero Real señala la aplicación de la “*pena que debe haber en el tiempo que hizo la culpa e no en el tiempo que es dada la sentencia*” (Libro 4, Título 5, Ley 1); y, en las Partidas, en relación con los contratos y delitos, se determina que “*el tiempo en que son comenzadas et fechas las cosas deve ser siempre catado, magiier se faga demanda en juycio en otro tiempo sobrellas*” (P. 3, XIV, 15). Sobre los antecedentes históricos del principio de irretroactividad en el Derecho español, pueden verse diversos artículos de MARÍN MONROY publicados en la *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario* (año 1943).

<sup>349</sup> Puede verse un resumen de la recepción de estas ideas en la Edad Media en ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, op. cit., 1960, págs. 45 a 51.

<sup>350</sup> Vid. ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, op. cit., 1960, págs. 53 y 54.

Puede afirmarse que la evolución más importante del principio de irretroactividad desde la época romana tuvo lugar a partir de finales del siglo XVIII. Hasta el momento, la regla de irretroactividad se había mantenido en el plano de la aplicación jurídica y, a lo sumo, como regla de prudencia política. Sin embargo, con la consagración de las libertades y derechos civiles del ciudadano frente al poder, el principio de irretroactividad se eleva a rango constitucional<sup>351</sup>, al ser acogido en la Constitución federal de los Estados Unidos de América de 1787, así como en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, y en la Constitución francesa de 1793<sup>352</sup>. A partir de este momento histórico, *con distinto alcance según la época y los países*, el *principio constitucional de irretroactividad* adquiere carta de naturaleza, como *prohibición de retroactividad frente al legislador*.

Es importante destacar esta primera “expansión” del principio de irretroactividad de las leyes, pues con ella aparece la necesidad de distinguir en el plano jurídico al menos dos facetas o vertientes del principio de irretroactividad. Es cierto que el “espíritu de la no-retroactividad”, del que se encuentra imbuido el pensamiento jurídico desde época antigua, supone un rechazo generalizado a las leyes retroactivas. Consideraciones de seguridad jurídica y previsibilidad, de justicia e igualdad, entre otras, han servido para fundamentar esta afirmación. Pero también es cierto que las mismas consideraciones y, sobre todo, motivos de utilidad pública, han llevado a admitir en todas las épocas históricas la aprobación de leyes retroactivas. Primero, con una libertad total, ante la ausencia de límites jurídicos a la potestad legislativa; posteriormente, con límites constitucionales – de diversa intensidad y alcance, según la época y el país<sup>353</sup> –, pero en ningún caso absolutos.

Uno de los objetivos principales de las próximas páginas es poner de manifiesto esta inicial “expansión” del principio de irretroactividad, que exige diferenciar una *regla general de*

---

<sup>351</sup> Como señala el Prof. AFFOLTER, “*la regla de la República romana se arraigó de tal forma en el sentir jurídico de los pueblos modernos, que incluso aparece consagrada en sus Constituciones*” (vid. AFFOLTER, F., *Geschichte...*, op. cit., 1902, pág. 395; la traducción es nuestra).

<sup>352</sup> Véanse las oportunas referencias *infra*, pág. 140 y sig. (notas 371, 372 y 373, respectivamente).

<sup>353</sup> Hay que destacar la diversa evolución del constitucionalismo surgido en el mundo jurídico occidental a finales del siglo XVIII. En el sistema norteamericano, la supremacía de la Constitución escrita – *fundamental law* – fue desde un principio asegurada mediante el sistema de *judicial review* o control de constitucionalidad (difuso) de las leyes. En cambio, en la Europa continental, el “principio monárquico”, imperante durante casi todo el siglo XIX, hizo perder a la Constitución su sentido originario; sólo con la caída de los totalitarismos tras la Segunda Guerra Mundial, la norma constitucional adquirió su carácter de norma suprema, limitativa del poder estatal, al crearse los Tribunales Constitucionales – sobre la base del sistema kelseniano, pero con rasgos del *judicial review* – como instancia de control de constitucionalidad de las Leyes. De ahí que en Europa sólo podamos hablar de un principio *constitucional* de irretroactividad, como efectiva *prohibición para el legislador de dictar leyes retroactivas*, a partir de mediados del siglo XX.

*irretroactividad*, dirigida al intérprete en el plano de la aplicación normativa, y un *principio constitucional de irretroactividad*, como límite a la potestad normativa. En este sentido se estructuran los siguientes epígrafes. Interesa poner de relieve sus similitudes y diferencias, la evolución producida en cada uno de los planos y, destacadamente, la expansión que todavía hoy sigue experimentando el principio de irretroactividad.

En cualquier caso, esta fundamental distinción de planos no obsta a la existencia de una noción general y superior del “principio de irretroactividad”<sup>354</sup>, referida a los actos (normativos o no) de los órganos jurídicos, que es la que empleamos para titular y estructurar este trabajo. Existe desde antiguo este principio, explícito o no, que debe orientar la actuación de los órganos jurídicos al dictar normas, al aplicarlas, o bien al dictar actos concretos en su aplicación. Esta idea tiene un especial reflejo en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que ha afirmado la existencia de un *principio de irretroactividad* como *principio general del Derecho comunitario*<sup>355</sup>.

Ciertamente, el “principio de irretroactividad” se concreta de forma muy diversa – según el ámbito jurídico y el plano en que se proyecte – y admite numerosas excepciones. Pero sólo el *análisis conjunto* de sus diversas *manifestaciones* – como se pretende con esta investigación – puede ofrecer una visión suficientemente amplia como para descubrir el fundamento común y las conexiones – así como las importantes diferencias – entre las mismas. De ahí que hayamos optado por mantener esta noción amplia del “principio de irretroactividad”.

## 2. Las dos vertientes o planos del principio de irretroactividad

### a) *La regla general de irretroactividad en el plano de la aplicación normativa*

Por lo que respecta a la evolución histórica de la *regla general de irretroactividad en el plano de la aplicación normativa* – teniendo en cuenta los antecedentes expuestos en el epígrafe anterior – hay que destacar a partir del siglo XIX dos factores determinantes: el movimiento codificador y el auge de las construcciones doctrinales de Derecho transitorio.

<sup>354</sup> Sobre los caracteres de los “principios jurídicos” (o “principios generales del Derecho”), véase RUIZ MANERO, J., “Principios jurídicos”, ... *op. cit.*, 1996, págs. 151 y sigs.

<sup>355</sup> El principio de irretroactividad ha sido afirmado por la jurisprudencia comunitaria como principio jurídico general, implícito en el principio de seguridad de las situaciones jurídicas, tanto en el plano de la *aplicación* como en el de la *producción* de actos comunitarios. Véase, entre otras, la STJCE de 29 de enero de 1985.

La Codificación del Derecho civil en Europa a lo largo del siglo XIX supuso la adopción y desarrollo de la clásica regla general de irretroactividad, positivizada ya desde el Derecho romano en el plano de la aplicación normativa<sup>356</sup>. Pese a la preocupación del legislador moderno – cuyo espíritu de reforma contrasta con el conservadurismo romano – por disciplinar las transiciones normativas, lo cierto es que las disposiciones dictadas a tal efecto son escasas y genéricas. Aquí destaca el papel de la doctrina iusprivatista del siglo XIX, que no sólo intentó clarificar el significado y alcance de dichas disposiciones, sino que pretendió además la construcción de un sistema de reglas generales, a las que el propio legislador había renunciado.

Podemos destacar el papel que el *Code* civil francés de 1804 y el Código civil alemán (*Bürgerliches Gesetzbuch*) de 1900 han desempeñado, como elementos de referencia de posiciones doctrinales diversas y polarizadas sobre la regla general de irretroactividad.

El *Code* civil francés de 1804 fue precursor en la formulación de la regla general de irretroactividad de las leyes – considerada patrimonio común de los pueblos civilizados<sup>357</sup> –, al disponer en su artículo 2: “*La loi n’a pas d’effet rétroactif, elle ne statue que pour l’avenir*”. De esta formulación podemos destacar tres aspectos esenciales: 1) la no previsión de una posible disposición (expresa) de retroactividad por el legislador, que planteó inicialmente algunas dudas sobre el significado y función del precepto; 2) el carácter objetivo y marcadamente genérico de la formulación, que exigirá la concreción de su alcance por la doctrina; y 3) la ausencia de mención expresa de supuestos que permitan excepcionar la regla general de irretroactividad. Estas tres cuestiones (función, alcance y excepciones a la regla) han sido examinadas *supra* en relación con la más antigua de las formulaciones de la regla de irretroactividad: la “regla teodosiana”, del año 440 d. C.<sup>358</sup>. Corresponde a continuación su estudio a la luz del artículo 2 del *Code* francés.

En primer lugar, hay que despejar las dudas sobre el significado y función de la regla general de irretroactividad formulada en el artículo 2 del *Code*. Ni su rango jerárquico en el sistema de fuentes, ni la finalidad del precepto, permiten afirmar que se trate de un principio general del Derecho vinculante para todos los poderes públicos. A diferencia del principio de irretroactividad formulado en los textos constitucionales surgidos tras la Revolución Francesa, el art. 2 del *Code* no establece una prohibición de dictar leyes retroactivas, sino una regla de aplicación jurídica, dirigida principalmente al Juez.

---

<sup>356</sup> Véase el análisis de la “regla teodosiana” (año 440 d.C.), *supra* págs. 129 y sigs.

<sup>357</sup> Vid. ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, pág. 90.

<sup>358</sup> Véanse *supra* págs. 129 y sigs.



Por lo que respecta a su *alcance*, hay que destacar la *generalidad* de la disposición (a diferencia de las formulaciones constitucionales del principio de irretroactividad, de alcance por lo general más limitado). Se trata de una regla aplicable en principio a toda norma jurídica (éste es el significado que debe darse al término “*loi*”), pero sin concretar su aplicación en función de cuál sea la materia regulada (concreción que tampoco se realiza mediante un sistema de disposiciones transitorias particulares, del que el *Code* francés carece).

Pese a que el artículo 2 del *Code* se formuló al *estilo de la regla teodosiana romana*<sup>359</sup> – es decir, mediante una cláusula de carácter *objetivo* –, escapando por tanto a la influencia de la teoría de los derechos adquiridos<sup>360</sup>, la doctrina civilista francesa del siglo XIX empleó esencialmente la categoría de los “*droits acquis*” para delimitar qué situaciones debían quedar incluidas en el ámbito de esta regla de irretroactividad; en definitiva, para determinar qué alcance temporal debía conferir el intérprete a la ley nueva, en ausencia de disposición<sup>361</sup>.

---

<sup>359</sup> Compárese el tenor del art. 2 del *Code* (“*la loi n’a pas d’effet rétroactif, elle ne statue que pour l’avenir*”) con la formulación de la “regla teodosiana” (“*leges et constitutiones futuris certum est dare formam negotiis, non ad facta praeterita revocari...*”). El Prof. AFFOLTER señala que los redactores del *Code* acertaron tomando como modelo la cláusula objetiva del Derecho romano y no la huidiza fórmula de los derechos adquiridos, tan rechazada posteriormente por la doctrina (vid. AFFOLTER, F., *Geschichte...*, op. cit., 1902, págs. 326 y 327).

<sup>360</sup> La formulación del artículo 2 del *Code* contrasta con la mayoría de legislaciones modernas del siglo XIX, en las que sí dejó su impronta la doctrina de los *iura quaesita*. Hasta 1880 aproximadamente, la regla general de irretroactividad se formuló en los Códigos europeos mediante cláusulas de carácter *subjetivo* – tomando en consideración el *respeto a los derechos adquiridos* –, o bien mediante fórmulas de carácter *mixto*.

Así, por ejemplo, el Código civil austríaco de 1811 establece en su § 5 una cláusula de irretroactividad de carácter mixto, al disponer como regla general el respeto por la ley nueva tanto a las *acciones pasadas* (fórmula objetiva) como a los *derechos adquiridos* en el pasado (fórmula subjetiva): “*Gesetze wirken nicht zurück, sie haben daher auf vorhergegangene Handlungen und auf vorher erworbene Rechte keinen Einfluß*” (el subrayado es nuestro).

Por su parte, nuestro Código Civil de 1889 emplea también criterios *mixtos* en su regulación de Derecho intertemporal; pues, aunque la cláusula general de irretroactividad se formula al estilo *objetivo* del art. 2 del *Code* (art. 2.3 CC: “*Las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario*”), en las disposiciones transitorias se combina el criterio general de los *derechos adquiridos* con criterios objetivos diversos, adoptando soluciones no siempre coincidentes con la absoluta irretroactividad. Véase nuestro análisis de las disposiciones transitorias del CC *infra*, págs. 215 y sigs.

<sup>361</sup> Ante la práctica ausencia de disposiciones transitorias en el *Code*, la doctrina francesa posterior a su promulgación (MERLIN DE DOUAI, CHABOT DE L’ALLIER) adoptó la noción de los *droits acquis* con el fin de elaborar, a partir de la simple fórmula del art. 2 del *Code*, una teoría de los conflictos de leyes en el tiempo. Sobre esta doctrina, vid. ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, op. cit., 1960, págs. 95 a 99.

Tras el declive de la doctrina de los derechos adquiridos, ya en el s. XX, la doctrina iusprivatista francesa – encabezada por el Prof. Paul ROUBIER – adoptó el sistema de la *eficacia inmediata* de la nueva ley; aunque, en el ámbito del Derecho público, ha tenido una gran impronta la teoría de las situaciones jurídicas elaborada por los Prof. DUGUIT y JÈZE. Sobre sus respectivas doctrinas, véanse *infra* págs. 156 y sigs.

En cuanto a las posibles *excepciones* a la regla *general* de irretroactividad, a las que el artículo 2 del *Code* no hace referencia alguna, hay que recordar en primer lugar que, por su función, este precepto no vincula al legislador. Por consiguiente, la regla general de irretroactividad *no se aplicará cuando el legislador disponga expresamente lo contrario*.

Afirmado esto, cabe además preguntarse si es posible que, aun en ausencia de disposición expresa, el criterio general de la irretroactividad no resulte aplicable al caso concreto. La respuesta a este interrogante puede ser afirmativa, aunque con algunos matices, pues el margen de discrecionalidad permitido al intérprete en la aplicación de la regla de irretroactividad (art. 2 *Code*) ha sido entendido de forma muy diversa<sup>362</sup>.

Al respecto, puede traerse a colación el supuesto de las leyes interpretativas, ejemplo clásico – consagrado ya en la Novela justiniana del año 536 d. C. – de “inversión de la regla general” de irretroactividad. Precisamente, en el *proyecto* del artículo 2 del *Code* se establecía de forma expresa, como excepción a la regla general, la retroactividad de las leyes interpretativas, con el único límite de las *causae finitae*<sup>363</sup>. Aunque finalmente se optó por no incluir tal previsión expresa (bien por considerar que la retroactividad de la interpretación legislativa resultaba peligrosa en algunos supuestos, bien por entender que una cláusula en dicho sentido resultaba innecesaria), lo cierto es que la *jurisprudencia* francesa ha mantenido la retroactividad de la ley interpretativa como regla general, en ausencia de disposición<sup>364</sup>. Esto confirma que caben supuestos de inaplicación de la regla general de irretroactividad, pese a no hallarse expresamente formulados.

En el ordenamiento alemán, la evolución de la regla general de irretroactividad ha sido diversa. Tras la caída de la dominación napoleónica – y, con ella, el cese de aplicación del *Code*

---

<sup>362</sup> La mayoría de autores, como ROUBIER, exigen disposición expresa para que el intérprete pueda apartarse de las *reglas y excepciones por ellos mismos elaboradas* (la eficacia inmediata de la ley nueva como regla general; la supervivencia de la ley que regula el régimen de los contratos como excepción; etc.). Otros autores admiten que el intérprete determine una solución distinta, únicamente si el resultado a que conducen las reglas técnicas de Derecho transitorio en el supuesto concreto resulta gravemente inadecuado, política, económica y socialmente; se trata de tesis que conceden un amplio margen de aplicabilidad a la ley nueva en determinados supuestos. Resulta muy ilustrativa en este sentido la exposición de Gaston JÈZE, quien concretamente en materia tributaria aconseja, en caso de duda, aplicar la nueva ley sólo a hechos posteriores a su promulgación, por consideraciones de oportunidad política – no por aplicación estricta de la regla de irretroactividad, ya que, según su tesis, ésta sólo opera respecto de impuestos liquidados y pagados, pues sólo en estos casos existe una situación jurídica individualizada digna de protección -. *Vid.* JÈZE, Gaston, “Les lois interprétatives...”, *op. cit.*, 1924, págs. 157 y sigs.

<sup>363</sup> El inciso final del artículo 2 en el proyecto del *Code* (cit. por ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, pág. 91), finalmente suprimido, era el siguiente: “*Néanmoins la loi explicative d’une autre loi précédente règle même le passé, sans préjudice des jugements en dernier ressort, des transactions et décisions arbitrales passées en force de chose jugée*”.

<sup>364</sup> Véase en este sentido ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, pág. 91.

-, la doctrina germánica rechazó frontalmente la concepción de los *iura quaesita* – que se había mantenido sólo durante el primer cuarto del s. XIX – e inició la doctrina de los “*facta praeterita*”, doctrina que hunde sus raíces en las fuentes romanas y que se encuentra en la base de la concepción dominante en la actualidad<sup>365</sup>.

Debe señalarse que el Código civil alemán (*BGB*) – que no entró en vigor hasta el año 1900 – **no incluyó ninguna formulación de la regla general de irretroactividad entre su articulado**. Su Exposición de Motivos (*Motifs*) justificaba tal ausencia, señalando que dicha formulación podía generar innumerables problemas interpretativos – como había sucedido en otros ordenamientos – y que resultaba en todo caso innecesaria. Los *Motifs* al *BGB* señalan que en todo caso debe *indagarse por vía de interpretación* cuál es la *voluntad legislativa* sobre la eficacia de la norma en el tiempo; señalando que la *interpretación ordinaria o normal* será la supervivencia de la ley antigua, por exigencias de seguridad jurídica, confianza y mantenimiento de la propia autoridad del legislador; aunque motivos de orden político, económico o social pueden conducir a un resultado distinto, debiendo tomarse en consideración en todo caso la diversidad de materias jurídicas reguladas<sup>366</sup>.

Esta ausencia de formulación expresa en el ordenamiento positivo alemán no ha impedido que siga manteniéndose, como en épocas históricas anteriores, un criterio general de irretroactividad en el plano de la aplicación normativa. Han sido la doctrina y la jurisprudencia alemanas las que han determinado el *alcance* y *excepciones* a la regla (del mismo modo que en otros ordenamientos donde sí existe formulación positiva, pues el carácter marcadamente genérico de la misma también ha precisado de concreción doctrinal).

El Código Civil alemán es un claro reflejo de las “doctrinas escépticas” sobre la retroactividad, a las que nos referimos más adelante, y que han tenido una importante influencia en la doctrina española.

En el Capítulo siguiente estudiaremos la regla general de irretroactividad prevista en nuestro ordenamiento, con un tenor similar al art. 2 del *Code*, en el art. 2.3 CC: “*Las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario*”. Sin perjuicio de su estudio detallado en el Capítulo Segundo<sup>367</sup>, puede avanzarse que este precepto establece una presunción general de no retroactividad de las normas jurídicas dirigida al intérprete – sean favorables o

---

<sup>365</sup> Sobre la doctrina de los “*facta praeterita*”, véanse *infra* págs. 158 y sigs.

<sup>366</sup> El Prof. Paul ROUBIER se muestra muy crítico con esta posición del legislador civil alemán, advirtiendo que “*la interpretación tiene sus límites*” y que “*no puede extraerse de un texto, vía interpretación, lo que no se encuentra en él de ningún modo*” (*vid.* ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, pág. 126; la traducción es nuestra).

<sup>367</sup> *Vid. infra* págs. 185 y sigs.

desfavorables para el ciudadano -, presunción de irretroactividad que puede desvirtuarse mediante una disposición inequívoca de la norma en sentido contrario<sup>368</sup>.

Recapitulando las principales ideas sugeridas por el estudio de la evolución histórica de la regla general de irretroactividad, debe destacarse que, sin necesidad de formulación expresa, existe en los ordenamientos de base legislativa un criterio general de irretroactividad en la aplicación de las nuevas leyes, con fundamento – entre otros motivos – en la seguridad jurídica y la previsibilidad. La *función* de esta regla general de irretroactividad es dirigir la actividad del intérprete, en ausencia de disposición sobre el alcance temporal de la nueva ley. El legislador puede, por motivos de interés público, establecer una retroactividad expresa, dentro del marco constitucional establecido.

La doctrina se ha esforzado por concretar el *alcance* de esta regla general de irretroactividad y, para ello, ha adoptado una diversidad de criterios en la definición del concepto de retroactividad, que serán analizados *infra*<sup>369</sup>. En cualquier caso, todas las doctrinas, en mayor o menor medida, admiten excepciones al criterio general que adoptan. Al respecto, podemos destacar la clásica regla de retroactividad de las leyes interpretativas o, a la inversa, el criterio de la ultractividad de las leyes que regulan la forma y efectos de los contratos – como excepción en el sistema general de eficacia inmediata -. Pero lo cierto es que las doctrinas que optan por soluciones intermedias en el reparto de aplicabilidad entre la antigua y la nueva normativa<sup>370</sup> confieren un margen mucho más estricto de discrecionalidad al intérprete, que aquél conferido por las doctrinas que mantienen como regla general la ultractividad de la antigua ley.

Estas ideas sobre la regla general de irretroactividad en el plano de la aplicación normativa deben compaginarse con el estudio del principio de irretroactividad como límite a la

---

<sup>368</sup> Ésta es la postura mantenida también por el TJCE sobre el principio de irretroactividad en el plano de la aplicación de actos comunitarios: “Según una jurisprudencia constante de este Tribunal, el principio de seguridad jurídica se opone a que un reglamento sea aplicado retroactivamente, con independencia de los efectos favorables o desfavorables que tal aplicación pueda tener para el interesado, salvo que exista una indicación suficientemente clara, sea en sus propios términos, sea por sus objetivos, que permita concluir que tal reglamento no dispone sólo para el futuro” (STJCE – Sala Segunda – de 29 de enero de 1985, *Gesamthochschule Duisburg*, asunto 234/83, *Rec.* 1985, pág. 327, apartados 19 a 21). No se exige, por tanto, una disposición *expresa* de retroactividad, pero sí una “indicación suficientemente clara”, aunque sea implícita.

<sup>369</sup> El empleo de uno u otro criterio para definir la retroactividad (*causae finitae*; *iura quaesita*; *facta praeterita*; situaciones o *status*) es determinante del *alcance* del principio general de irretroactividad, y conlleva un reparto diverso de los respectivos ámbitos de aplicabilidad de la antigua y la nueva normativa. Al respecto, lo importante no es que la cláusula de irretroactividad se configure como cláusula de “exclusividad” de la antigua ley, o bien como cláusula de “concesión” de aplicabilidad de la ley nueva con determinado límite; lo importante es la elección de ese concreto límite a la aplicabilidad de la nueva ley, pues es lo que determina el alcance de la regla de irretroactividad.

<sup>370</sup> Como veremos, así sucede en el sistema de “eficacia inmediata” o en determinadas variantes de las doctrinas de “*iura quaesita*” o “*facta praeterita*”.

producción normativa. A su formulación y fundamento a lo largo de la historia (desde finales del siglo XVIII) dedicamos el siguiente epígrafe.

**b) *El principio constitucional de irretroactividad en el plano de la producción normativa***

Como sabemos, desde el Derecho antiguo existe un espíritu de rechazo o condena a las leyes retroactivas, que aconseja con carácter general su no aprobación, como regla de prudencia política para el legislador; pero, al mismo tiempo, siempre se han admitido en determinados supuestos leyes retroactivas.

Cuando a finales del s. XVIII se consagra con rango constitucional un principio de irretroactividad de las leyes, fundamentalmente se pretende proteger la libertad personal del ciudadano frente a inmisiones legislativas retroactivas, sobre la base del principio de legalidad penal. De ahí que, en la mayoría de Constituciones aprobadas entonces y hasta la actualidad, el principio constitucional de irretroactividad se limite expresamente a las leyes penales (y, por extensión, sancionadoras) desfavorables, que estudiaremos esencialmente en el Capítulo Cuarto de este trabajo. Pero lo cierto es que, con fundamento en exigencias de seguridad jurídica, previsibilidad y protección de los derechos de los ciudadanos, algunos textos constitucionales ampliaron el ámbito material del principio de irretroactividad a otras materias.

Así, por ejemplo, la Constitución federal de los Estados Unidos de América de 1787 extendió el principio de irretroactividad más allá del ámbito penal, mediante la prohibición de los “*bills of attainders*”, las leyes “*ex post facto*” y las leyes que pretendiesen modificar retroactivamente las obligaciones contractuales<sup>371</sup>.

---

<sup>371</sup> Esta amplia formulación del principio de irretroactividad tenía su precedente en las Constituciones de los Estados, como la Constitución de Virginia, de 1 de junio de 1776 (art. 9); la Constitución de Maryland, de 15 de mayo de 1776 (art. 15); la Constitución de Delaware, de 11 de septiembre de 1776 (art. 11); y la Constitución de New-Hampshire, de 2 de junio de 1784, que disponía en su art. 23: “*Retrospective laws are highly injurious, oppressive, and unjust. No such laws, therefore, should be made, either for the decision of civil causes, or the punishment of offences*” (el subrayado es nuestro).

Posteriormente, la Constitución federal de los Estados Unidos, de 17 de septiembre de 1787, dispuso: “*No bill of attainder, or ex post fact law, shall be passed*” (Art. I, Sect. IX, § 3). Los “*bills of attainders*” eran “leyes personales”, de carácter individual (de ahí su carácter de acto concreto, aun dictado por el poder legislativo), que imponían a los colonos penas (de muerte o confiscación) retroactivamente, por hechos cometidos en el pasado. La prohibición de estos “*bills of attainders*”, considerados un grave atentado a la libertad civil, fue incluida en todas las Constituciones norteamericanas (vid. ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, op. cit., 1960, pág. 71).

En el contexto europeo, la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789<sup>372</sup> y la Constitución francesa de 1793<sup>373</sup> limitaron el principio constitucional de irretroactividad al ámbito penal. Sin embargo, Constituciones europeas posteriores, y de otros países, han ampliado el principio de irretroactividad a materias diversas. En este sentido, hay que distinguir entre aquellas formulaciones constitucionales que establecen un principio *general* de irretroactividad, sin acotarlo a determinados tipos de normas – que son la minoría<sup>374</sup> –; y aquellas otras formulaciones que refieren el principio constitucional de irretroactividad a las leyes penales o sancionadoras desfavorables y a otras leyes que regulan determinadas materias. Las normas a las que suele extenderse el principio constitucional de irretroactividad son las *leyes restrictivas de derechos constitucionales* y las *leyes tributarias*<sup>375</sup>.

En cuanto a la expresión “*ex post facto law*”, que en principio comprende cualquier ley, la jurisprudencia norteamericana pronto limitó su alcance a las leyes penales. No obstante, se mantuvo la prohibición de retroactividad para determinadas leyes civiles, las que regulan las obligaciones contractuales, por expresa disposición constitucional: “*No state shall... passe any bill of attainder, ex - post - facto law, or law impairing the obligation of contracts...*” (Art. I, Sect. X, § 1; el subrayado es nuestro). Como señala AFFOLTER (*Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, págs. 395 a 398), existen previsiones similares en las posteriores Constituciones de los diversos Estados. Puede verse *American Constitutions comprising the Constitutions of Each State in the Union and of the United States*, 2 vol., Albany, 1872.

<sup>372</sup> La Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 establecía en su artículo 8: “... *nul ne peut être puni qu'en vertu d'une loi établie et promulguée antérieurement au délit et légalement appliquée*” (destaco con el subrayado la exigencia de aprobación y publicación anterior a la comisión del delito).

<sup>373</sup> Constitución francesa de 24 de junio de 1793, artículo 14: “*La loi qui punirait des délits commis avant qu'elle existât, serait une tyrannie; l'effet rétroactif donné à la loi serait un crime*”. La Constitución de 23 de septiembre de 1795 (5 fructidor año III) amplió el principio de irretroactividad a las leyes civiles, con la siguiente fórmula (art. 14): “*Aucune loi, ni criminelle ni civile, ne peut avoir d'effet rétroactif*”. Con posterioridad, ninguna otra Constitución francesa ha mantenido este principio de alcance general (fracasaron los intentos de su inclusión en las Constituciones de 1848 y de 1946), limitándose la prohibición constitucional de retroactividad al ámbito penal, como en la mayoría de Constituciones europeas (vid. ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, págs. 72 y 73).

<sup>374</sup> La Constitución de Noruega de 1814 establece en su artículo 97: “*Nulla poena sine lege; Prohibición de leyes retroactivas. No debe darse a ninguna ley efecto retroactivo*” (la traducción es nuestra). Otras Constituciones europeas (como la Constitución griega de 1827) contenían previsiones similares en el pasado, pero los actuales textos constitucionales han limitado la extensión del principio de irretroactividad a concretas materias. En varios ordenamientos de Latinoamérica se consagra este principio *constitucional general* de irretroactividad (así sucede en México y Colombia).

<sup>375</sup> La Constitución de la República Portuguesa de 1976 (Art. 18.3) y la Constitución Española de 1978 (Art. 9.3) *prohíben la retroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos constitucionales e individuales, respectivamente*.

Hay que destacar que existen varios ordenamientos que establecen en sus Constituciones la *prohibición de dictar leyes tributarias con efecto retroactivo*. En el ámbito de la Unión Europea, hay que mencionar la Constitución griega de 1975 (Art. 78); la Constitución sueca de 1975 (Art. 10.2); y la Constitución portuguesa de 1976 (Art. 103.3). Fuera de este ámbito, otras Constituciones, como la Constitución de la Federación Rusa de 1993 (Art. 57), la

Sobre estas formulaciones del principio constitucional de irretroactividad hay que tener en cuenta dos ideas esenciales. En primer lugar, puede observarse que, cuanto más extenso es el ámbito material al que se refiere el principio – p. ej., cuando se formula con carácter *general* -, más flexible debe ser su interpretación. De forma que, o se entiende como principio general no vinculante para el legislador – bien como exclusiva regla de aplicación jurídica, bien como prohibición frente al titular de la potestad *reglamentaria* -, o se admiten un buen número de excepciones a la prohibición general de dictar leyes retroactivas. Ello es debido a que, desde antiguo, el rechazo a la retroactividad de las leyes siempre ha debido compaginarse con cierta libertad del Legislador para aprobar leyes retroactivas, por motivos de utilidad pública, o bien por los mismos motivos (igualdad, justicia, seguridad jurídica) que sirven para justificar la irretroactividad, ya que se trata de argumentos reversibles.

En segundo lugar, hay que señalar que, por el contrario, una formulación muy estricta del principio constitucional de irretroactividad – p. ej., la referida exclusivamente a las leyes penales – no evita que la doctrina y la jurisprudencia extiendan el ámbito de dicho principio a otras materias. La evolución histórica de la regla de irretroactividad ha mostrado el papel fundamental que la doctrina y la jurisprudencia desempeñan en este ámbito: bien sea *interpretando* y *aplicando* las escasas y genéricas referencias *positivas* existentes en un determinado ordenamiento, bien sea elaborando aquel sistema de reglas y excepciones que el legislador o el constituyente no han dispuesto de forma expresa.

Con carácter general, puede afirmarse que el principio de irretroactividad sigue experimentando en la actualidad un proceso de *expansión*. Si a finales del siglo XVIII, y con mayor intensidad tras la creación de las instancias de control constitucional en la segunda post-guerra, la expansión del principio se producía por su elevación a rango constitucional, actualmente entendemos que esta ampliación viene determinada por la protección de ámbitos constitucionales no contemplados expresamente en su formulación. En nuestro Estado social y democrático de Derecho, el reto consiste en *interpretar* y *aplicar* correctamente el principio constitucional de irretroactividad (en nuestro ordenamiento, formulado en el art. 9.3 de la CE de 1978) y determinar si existen *límites constitucionales implícitos a la retroactividad de las leyes* – por lo que aquí interesa, de las leyes tributarias -.

---

Constitución de Algeria de 1976 (Art. 64.4) o la Constitución de Brasil de 1988 (Art. 150) establecen también una prohibición de retroactividad de leyes tributarias.

Algunas Constituciones prevén expresamente la *votación anual de los impuestos*, como la Constitución de Bélgica de 1970 (Art. 171) y la Constitución de Luxemburgo de 1868 (Art. 100); por lo que en estos ordenamientos es difícil que se plantee la problemática de la retroactividad de leyes tributarias.

En definitiva, para cerrar este epígrafe, el análisis de la evolución histórica del principio de irretroactividad nos ha permitido constatar cómo el espíritu de la no-retroactividad ha ido encontrando reflejo en los ordenamientos positivos; primero, como regla de aplicación y, posteriormente, también como límite para el titular de la potestad normativa. No obstante, la idea de la irretroactividad se encuentra tan arraigada en nuestro pensamiento jurídico que, incluso en aquellos ordenamientos que no la contemplan como regla positiva, resulta de aplicación. Por otra parte, aunque el ordenamiento positivo español sí contiene preceptos expuestos sobre el principio de irretroactividad (art. 2.3 CC; art. 9.3 CE), su interpretación dista de ser clara; en primer lugar, debido a la falta de acuerdo sobre el concepto de retroactividad, y, en segundo lugar – pero relacionado con ello –, por la necesidad de determinar el ámbito material de estos preceptos<sup>376</sup>.

Efectivamente, una de las cuestiones más complejas en la determinación del *alcance* del principio de irretroactividad es la concreción del *concepto* de retroactividad normativa. A esta cuestión – ampliamente debatida por la doctrina a lo largo de la historia – dedicamos los siguientes epígrafes<sup>377</sup>, con una primera aproximación que será proyectada posteriormente en relación con las normas tributarias.

#### D. El concepto de retroactividad: elaboración doctrinal

El interés por la elaboración dogmática del concepto de retroactividad surge históricamente cuando el Derecho deja de concebirse como sistema estático de reglas para

---

<sup>376</sup> Quizás una de las principales causas de confusión en esta materia venga determinada por la referencia indistinta a un “principio de irretroactividad” en nuestro ordenamiento, en lugar de diferenciar con nociones diversas la existencia de una “regla general de irretroactividad” en sede de aplicación normativa (o “regla general de aplicación irretroactiva”) y un “principio constitucional de irretroactividad” como límite a la producción de normas jurídicas. Ciertamente, esta distinción resulta fundamental, como ya señalara en su día el Prof. LÓPEZ MENUDO – quien ha expuesto con acierto la multiplicidad de planos en que se proyecta el principio de irretroactividad, en *El principio ...*, *op. cit.*, 1982, págs. 61 a 70 -, y su diferenciación terminológica puede resultar útil para discernir el diverso significado que adopta la noción de irretroactividad en los planos de la aplicación y la producción normativa. Por lo que respecta a la terminología empleada en este trabajo, hay que señalar que, al distinguir entre “regla general de aplicación irretroactiva” y “principio constitucional de irretroactividad”, utilizamos el término “regla” en el sentido de “disposición dirigida a los órganos de aplicación jurídica con el fin de orientar su labor de interpretación y selección de la norma aplicable al caso”. No adopto por tanto la noción estricta de *regla jurídica*, contrapuesta a la de *principio* (véase al respecto RUIZ MANERO, Juan, “Principios jurídicos”, en GARZÓN VALDÉS, Ernesto; LAPORTA, Francisco J. (Ed.), *El Derecho y la justicia*, *op. cit.*, 1996, págs. 149 a 159).

<sup>377</sup> Por el momento, no distinguiremos el concepto de retroactividad en los diversos planos en que se proyecta el principio de irretroactividad; dejamos simplemente apuntada la posibilidad, señalada por algunos autores, de que el concepto de retroactividad sea más estricto en el plano de la producción normativa que en el plano de la aplicación – en este sentido se han pronunciado L. M<sup>a</sup>. DíEZ-PICAZO (“Retroactividad de las normas...”, *op. cit.*, 1995, págs. 5990 y 5992); y F. LÓPEZ MENUDO (“El principio de irretroactividad. Tres cuestiones claves”, *op. cit.*, 2002, págs. 81 y 82) -.



constituir un orden dinámico y reformable<sup>378</sup>. Sólo entonces se plantea la posibilidad de que nuevas normas incidan en situaciones pasadas, y es a partir de entonces cuando se intenta definir dicho fenómeno y fijar sus límites. De ahí que apenas existan referencias a la retroactividad normativa en el Derecho griego clásico<sup>379</sup> –que era un Derecho eminentemente estático –, y que debamos esperar al siglo IV d. C. para hallar las primeras alusiones, en los textos jurídicos romanos, a la acción de las leyes en relación con el tiempo pasado, presente y futuro<sup>380</sup>.

A partir de entonces, *con el fin esencial de limitar la acción de la nueva norma respecto al pasado* (esto es, de determinar el alcance de la regla general de irretroactividad de las normas jurídicas), hallamos definiciones más o menos claras de la retroactividad. Los siguientes epígrafes se dedican, en primer lugar, al análisis de los diversos *sistemas* doctrinales sobre el concepto de retroactividad elaborados a lo largo de la historia<sup>381</sup>. En segundo lugar, expondremos la reciente formulación del concepto de retroactividad en la Teoría general del Derecho<sup>382</sup>.

---

<sup>378</sup> Vid. LÓPEZ MENUDO, F., “El principio de irretroactividad de las normas en la jurisprudencia constitucional”, en AA.VV., *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Prof. Eduardo García de Enterría*, vol. I, Madrid, Civitas, 1991, págs. 455 a 508; en particular, pág. 457.

<sup>379</sup> Existen contadas excepciones. En primer lugar, un par de referencias bastante conocidas: una cita de PLATÓN, señalando que la utilidad de las leyes se refiere al tiempo futuro (*Plato, Theaetetus*, 177-178) y una cita de DEMOSTHENES, en la que se muestra cómo el momento relevante a efectos de retroactividad no es el de la decisión judicial, sino el de la publicación de la ley (*Demosthenes, Against Eubulides*, 30). Véase, entre otros, LASSALLE, *Das System der erworbenen Rechte*, I, págs. 61 y 137. Pero, para un análisis completo de las fuentes en el Derecho antiguo griego sobre el tema, debe consultarse el trabajo de Julia ILIOPOULOS-STRANGAS, *Rückwirkung und Sofortwirkung von Gesetzen* (1986), donde, además de las dos referencias anteriores, se recoge otra cita de DEMOSTHENES sobre la retroactividad de penas más favorables (*Demosthenes, Against Timokrates*, años 353-352 a.C.); y una cita de ARISTÓTELES, donde se distingue la decisión del Legislador, que se dirige a lo futuro y general, de la decisión del Juez, referida a lo presente y concreto (*Aristoteles, The “Art” of Rhetorik*, 1334 b, 7). Véase ILIOPOULOS-STRANGAS, Julia, *Rückwirkung und Sofortwirkung von Gesetzen (Eine verfassungsrechtliche Untersuchung unter Berücksichtigung des deutschen und griechischen Steuerrechts)*, Baden-Baden, Ed. Nomos, 1986, págs. 27 a 30.

<sup>380</sup> Así, en la Constitución de Teodosio I del año 393 d.C. y, más claramente, en la Constitución de Teodosio II y Valentiniano III del año 440 d.C., que establece la célebre “regla teodosiana”, analizada *supra*, págs. 129 y sigs.

<sup>381</sup> Con este estudio se persiguen dos objetivos básicos: por un lado, descubrir el substrato común a las diversas teorías y, por otro lado, distinguir el significado y función que las mismas atribuyen al concepto de retroactividad. Este último es un factor esencial para la clasificación e interpretación de las diversas construcciones doctrinales.

<sup>382</sup> Nuestra finalidad última consiste en formular unas conclusiones propias sobre el concepto de retroactividad normativa, y, en particular, sobre la retroactividad de las normas tributarias, a fin de determinar el *alcance* del principio de irretroactividad en Derecho tributario. Sin embargo, para ello no es suficiente conocer el itinerario histórico y dogmático que seguiremos a continuación, pues la observación y análisis directo del ordenamiento positivo –en particular, del ordenamiento tributario – constituye una herramienta imprescindible para dicha delimitación conceptual. Por consiguiente, nos limitaremos por el momento a una primera toma de contacto con la noción de retroactividad, a través del análisis de la evolución histórica de su formulación doctrinal.

Entre las doctrinas elaboradas sobre el concepto de retroactividad (cuyo auge se sitúa en el s. XIX), pueden diferenciarse aquéllas que intentan acuñar un concepto unívoco y apriorístico de retroactividad, que sirva como criterio automático para el intérprete –las denominadas doctrinas “monistas” – y aquellas otras que, renunciando a tal intento –de ahí que se califiquen como doctrinas “escépticas” – se limitan a definir diversos grados de retroactividad, a los solos efectos de calificar o medir la incidencia de la norma en el pasado, sin intentar predeterminarla ni suplir la necesaria interpretación directa del contenido y finalidad de la norma en cuestión.

Dentro de las doctrinas “monistas”, cabe apuntar también una distinción básica, entre aquellas doctrinas que refieren el concepto de retroactividad a elementos objetivos o de carácter formal (hechos, efectos, relación jurídica, actos, proceso) y aquellas teorías que, en cambio, toman en consideración aspectos jurídico-subjetivos o de carácter material (derechos, situaciones jurídico-subjetivas).

Con carácter previo al estudio de las doctrinas “monistas”, analizaremos aquellos criterios adoptados en Derecho romano que, sin llegar a determinar una teoría o doctrina sobre la retroactividad, se emplearon para describir la acción de la ley en el tiempo pasado y para formular algunas reglas sobre sus límites. Me refiero a los conceptos de “*causae finitae*” y “*facta praeterita*”, conceptos que posteriormente han sido acogidos y desarrollados por diversas doctrinas y textos legislativos a lo largo de la historia.

Téngase en cuenta que, aunque la mayoría de doctrinas parten de una comprensión parcial de la dimensión temporal de las normas y están condicionadas por una determinada concepción del principio de irretroactividad – circunstancia que deberá tenerse en cuenta a la hora de valorar sus respectivas premisas y resultados – ello no ha impedido que algunas de ellas, formuladas ya por jurisconsultos de la Roma clásica, conserven todavía su actualidad. Así puede apreciarse en la jurisprudencia más reciente, ordinaria y constitucional, de nuestro país y de su entorno jurídico. De ahí la importancia de conocer las ideas básicas de estos diversos sistemas doctrinales de Derecho transitorio.

Finalmente, analizaremos la reciente formulación del concepto de retroactividad normativa en la Teoría general del Derecho, que también ha tenido su reflejo en la jurisprudencia constitucional<sup>383</sup>.

---

<sup>383</sup> Sobre la noción de retroactividad en la jurisprudencia constitucional alemana y española – donde el concepto de retroactividad cumple un papel protagonista -, pueden verse *infra*, en el Capítulo Tercero, págs. 401 a 425 (sobre la distinción entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia) y págs. 595 y sigs. (sobre la nueva distinción en la jurisprudencia constitucional alemana, entre “retroactividad de consecuencias jurídicas” y “vinculación hacia el pasado del presupuesto de hecho”). En los siguientes epígrafes nos limitamos a examinar las diversas formulaciones del concepto de retroactividad elaboradas con carácter general por la doctrina científica.

## 1. Concepción romanista de las “*causae finitae*” y de los “*facta praeterita*”

En el Derecho romano no se elaboró ninguna teoría o doctrina sobre la retroactividad de las leyes, ni sobre su concepto, ni sobre sus límites. Sin embargo, en las escasas formulaciones y referencias al fenómeno existentes en aquella época, aparecen dos de los criterios que se han empleado y desarrollado a lo largo de la historia para describir la acción de las leyes nuevas en el tiempo: las nociones de “*causae finitae*” y “*facta praeterita*”. En la República romana hallamos la primera cita sobre la noción de las “*causae finitae*”; y, ya en la época de las Constituciones imperiales, se acude al criterio de los “*facta praeterita*” y a su distinción respecto de los “*facta pendentia*” y “*futura*”. En las siguientes líneas analizamos sintéticamente el origen de estos criterios.

Ciertamente, ni en la Ley de las XII Tablas ni en las leyes posteriores de la República romana existen referencias de interés a la acción de las leyes en el tiempo<sup>384</sup>. Los jurisconsultos clásicos no dedicaron su esfuerzo a estas cuestiones y, por tanto, tampoco a la noción de retroactividad, aunque las escasas referencias existentes (suele citarse la condena a las leyes retroactivas en un discurso de CICERÓN contra VERRES<sup>385</sup>) revelan ya como criterio para definir la retroactividad la incidencia en *actos* o *negocios* realizados en el pasado (p. ej., testamentos concluidos con anterioridad a la ley).

Sin embargo, sí debe destacarse en esta época la formulación de un importante concepto, que con posterioridad será acogido por numerosos textos legales. Me refiero a la noción de “procesos concluidos” (“*causae finitae*”), comentada por los jurisconsultos PAULO<sup>386</sup> y ULPIANO<sup>387</sup>, en relación con la siguiente fórmula:

*“Quae iudicata transacta finitave sunt, rata maneant”.*

---

<sup>384</sup> Vid. ROUBIER, Paul, *Le Droit transitoire (Conflits des lois dans le temps)*, 2ª ed., París, Ed. Dalloz et Sirey, 1960, pág. 30.

<sup>385</sup> Esta condena a la retroactividad constituye un precedente de la regla de no-retroactividad formulada posteriormente en la Constitución teodosiana del año 440 d.C. Véase también su análisis *supra*, págs. 129 y sigs.

<sup>386</sup> D., L, 16, *De verb. signif.*, 229 y 230.

<sup>387</sup> D., XXXVIII, 17, *Ad S. C. Tert. y Orph.*, 1, 12.

Este límite a la acción de la ley nueva impide reabrir las causas finalizadas por *juicio* o *transacción* –a las que PAULO añadió las finalizadas por *prescripción* – y, *a sensu contrario*, permite su aplicación a los litigios en curso (“*causae pendentes*”)<sup>388</sup>.

La distinción entre *causae finitae* y *causae pendentes* como criterio para determinar la acción de la nueva ley en el tiempo se mantendrá a lo largo de la historia. Su época de apogeo se sitúa en la Edad Media; la doctrina medieval lo adoptó como límite exclusivo a la acción de la ley nueva, dado que ésta, en aquel ordenamiento de carácter consuetudinario, se limitaba a fijar la costumbre y jurisprudencia anteriores. No obstante, ha estado presente en todas las épocas, al menos con una función de “límite mínimo” con carácter general frente a la ley nueva, y de límite exclusivo con carácter particular respecto de las leyes interpretativas.

Lo que por ahora interesa destacar es que el criterio de las “*causae finitae*” no tiene en cuenta el momento de producción de los hechos, actos o negocios que son objeto de juicio, transacción o prescripción de la acción. De hecho, la aplicación de la nueva ley tanto a los procesos finalizados como a los pendientes supone en cualquier caso su aplicación a “hechos pasados”<sup>389</sup>.

Posteriormente, en la época de las Constituciones imperiales y de la legislación justiniana, se adoptó precisamente un criterio distinto al de las “*causae finitae*”, debido al aumento de la producción legislativa y a sus problemas de aplicación. Su primera formulación se encuentra en la Constitución de Teodosio I, del año 393: “*omnia constituta non praeteritis calumniam faciunt, sed futuris regulam ponant*”<sup>390</sup>; indicándose, con las expresiones que hemos subrayado, que las nuevas constituciones no debían perjudicar *situaciones pasadas*. Más explícita es la regla contenida en la Constitución de Teodosio II y Valentiniano III, del año 440, recogida posteriormente también en el Código de Justiniano:

“*Leges et constitutiones futuris certum est dare formam negotiis, non ad facta praeterita revocari; nisi nominatim etiam de praeterito tempore et adhuc pendentibus negotiis cautum sit*”<sup>391</sup>.

<sup>388</sup> Vid. ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, op. cit., 1960, pág. 32.

<sup>389</sup> Dejo apuntada esta idea –que deberá matizarse en relación con las leyes de carácter procesal –, para poner de manifiesto la importancia de distinguir los diversos criterios que describen la acción de la ley en el tiempo, pues el empleo de unos u otros puede conducir a conclusiones totalmente distintas.

<sup>390</sup> C. Theod., I, 1, *De constit.*, 3; cit. en ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, op. cit., 1960, pág. 32. El subrayado es nuestro.

<sup>391</sup> “*Las leyes y las constituciones dan forma a los negocios futuros y no se retrotraen a los hechos pasados; excepto si se dispone expresamente lo contrario, tanto respecto del tiempo pasado como de los negocios todavía pendientes*” C. Just., I, 14, *De leg.*, 7; cit. en ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, op. cit., 1960, pág. 33 (la traducción y el subrayado en el texto son nuestros).

Esta célebre fórmula, conocida como “regla teodosiana”, establece que las Constituciones y leyes se aplicarán a los hechos o negocios futuros y, sólo en caso de que se disponga expresamente (“*nominatim*”), a los hechos pasados (“*facta praeterita*”) o en curso (“*pendentia*”).

Con independencia del alcance y función de la regla de no-retroactividad que aquí se establece – ya examinada *supra* -<sup>392</sup>, nos interesa destacar que el criterio empleado consiste en la distinción entre *facta* o *negotia* pasados (*praeterita*), en curso (*pendentia*) o futuros (*futura*), respecto de la ley en cuestión; y ello independientemente del tiempo en que tengan lugar los *procesos* relativos a estos hechos (sean *causae finitae*, *pendentes* o incluso *futura*). En otras palabras, la ley es retroactiva si se aplica a un hecho pasado, aunque el litigio sobre el mismo se produzca en un tiempo futuro. La diferencia respecto del criterio de las “*causae finitae*” es clara.

## **2. Las doctrinas monistas: elaboración de un concepto unívoco y apriorístico de retroactividad**

### ***a) Doctrina de los derechos adquiridos***

La primera gran construcción doctrinal sobre la retroactividad de la ley y sus límites se elaboró en torno a un concepto distinto a los adoptados en las fuentes romanas, antes examinados (“*causae finitae*” y “*facta praeterita*”): nos referimos a la noción de derecho adquirido (“*ius quaesitum*”). Con origen a principios del siglo XIV, la doctrina de los derechos adquiridos ha destacado por su extensión temporal y su “monumental” producción bibliográfica. Llegó a su máximo apogeo en el siglo XIX, tuvo una gran influencia en el movimiento codificador, e incluso actualmente, a pesar de las fuertes y numerosas críticas que ha recibido a lo largo de todo el siglo XX, mantiene cierta impronta, sobre todo en la jurisprudencia.

Las primeras nociones sobre el concepto de “derecho adquirido” se encuentran en la Edad Media, en trabajos de glosadores y postglosadores sobre Derecho intertemporal. Primero aparecen como meras referencias expresas o implícitas –así, en algunos pasajes de JACOBUS DE BELVISO (1270-1335)<sup>393</sup> –; posteriormente, entre los siglos XIV y XVII, tiene lugar el desarrollo y generalización del concepto –FELLINUS SANDAEUS (1444-1503) realiza un primer intento de

---

<sup>392</sup> Vid. págs. 129 y sigs.

<sup>393</sup> Sobre la obra de BELVISO, *vid.* AFFOLTER, Friedrich, *Geschichte des intertemporalen Privatrechts*, Leipzig, Ed. Veit, 1902, págs. 249 a 264.

delimitación y clasificación del “*ius quaesitum*”<sup>394</sup> -; pero sólo en los siglos XVIII y XIX se realiza una investigación científica intensa y se determina el concepto.

La primera delimitación conceptual de los derechos adquiridos se lleva a cabo en el siglo XVIII, por un autor de la Escuela de Derecho natural, Johann Christian WOLFF (1740), que formuló la distinción entre los derechos adquiridos (*iura quaesita*) y los derechos naturales (*iura connata*)<sup>395</sup>. Mientras que los primeros son derechos “adquiridos” por una actividad particular del hombre (“*quod interveniente demum facto humano resultat*”) – y, por tanto, renunciables y modificables -, los segundos son derechos propios de la naturaleza humana, “innatos” –de carácter universal, absoluto e irrenunciable -. Esta distinción es precursora de las declaraciones constitucionales de finales del s. XVIII – Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América (1776) y de la Revolución Francesa (1789) -, que garantizan precisamente los derechos “innatos” del hombre – libertad, igualdad, y el resto de derechos y garantías del ciudadano frente al poder estatal -.

En el siglo XIX se opera un cambio en la doctrina de los derechos adquiridos, concretamente en la delimitación del concepto, que abandona el ámbito del Derecho natural para instalarse íntegramente en el campo del Derecho positivo. El artífice de este cambio es B. W. PFEIFFER (1825)<sup>396</sup>, autor que contrapone, por un lado, los *derechos legales* (“*gesetzliche Rechte*”) –que son los derivados inmediatamente de la ley – y, por otro lado, los *derechos adquiridos* (“*wohlerworbene Rechte*”) – que nacen con arreglo a las leyes vigentes, pero en virtud de un particular *título jurídico* -. Según el Prof. AFFOLTER, el motivo de este cambio hay que buscarlo en que las grandes codificaciones – especialmente el *Code Civil* de 1804 y el Código Civil austríaco de 1811 – adoptan, de modo expreso o implícito, la doctrina de los derechos adquiridos<sup>397</sup>.

A partir de entonces, y a lo largo de todo el s. XIX, una vez situado el *ius quaesitum* en el ámbito exclusivo de la ciencia jurídica – y no ya filosófica -, la doctrina de los derechos

---

<sup>394</sup> Su tratamiento del Derecho privado intertemporal es expuesto y analizado con detalle por AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, págs. 264 a 296. FELLINUS distingue, por un lado, dos clases de *derecho subjetivo*, el “*ius quaesitum firmum*” y el “*ius existens in spe non autem firmiter quaesitum*”, aunque sin llegar a definirlos (FELLINUS, 1.*fall*, 1.*limit*, 1.*casus*; *cit.* por AFFOLTER, F., *ibidem*, 1902, págs. 290 y 291); y, dentro ya de los derechos adquiridos, contrapone los “*iura quaesita ex iure divino vel gentium*” a los “*iura quaesita ex iure positivo*” (*vid.* AFFOLTER, F., *ibidem*, 1902, pág. 574, nota 3).

<sup>395</sup> WOLFF, Johann Christian, *Ius naturae methodo scientifico pertuactum*, Frankfurt-Leipzig, 1740, § 26 y sigs. Véanse las referencias al autor en AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, págs. 574 y 575; y ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, págs. 70 y 71.

<sup>396</sup> PFEIFFER, B. W., *Praktische Ausführungen aus allen Teilen der Rechtswissenschaft*, vol. I, Hannover, 1825, págs. 246 y sigs.; *cit.* por AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, págs. 576 y 577.

<sup>397</sup> *Vid.* AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, pág. 577.

adquiridos produjo una ingente literatura, prácticamente inabarcable. La monumental obra de GABBA (4 volúmenes)<sup>398</sup>, así como los tratados de PFAFF, HOFMANN y de otros muchos autores, proporcionan un material bibliográfico tan abundante como caótico. Por ese motivo, consideramos de gran utilidad la sistematización de obras y autores llevada a cabo por el Prof. AFFOLTER, pues este autor ofrece una visión global y ordenada de las principales aportaciones de la doctrina de los derechos adquiridos – y, por lo que aquí interesa, de la delimitación de su concepto –, de aquellos postulados que primero determinaron el apogeo y, finalmente, el declive de dicha doctrina<sup>399</sup>.

Hay que tener en cuenta que, al erigirse el “derecho adquirido” como límite frente a los actos del poder estatal – tanto frente a la acción de las nuevas leyes como de los actos administrativos –, su delimitación conceptual resultaba esencial. Además, la noción de “derecho adquirido” no sólo se empleó para limitar la aplicación de la ley – o acto administrativo – en el tiempo, sino también para *definir cuándo una ley era retroactiva*. En otras palabras, se buscó un concepto *unívoco* y automático para describir la retroactividad, con la finalidad de emplearlo como *límite* en todo caso a la acción de la ley en el pasado.

En primer lugar, se definió el *ius quaesitum* en virtud del *supuesto de hecho determinante de su adquisición*; y, desde esta perspectiva, los diversos autores trazaron círculos más o menos cerrados de derechos adquiridos – dentro del conjunto más amplio de los “derechos subjetivos” -. Siguiendo este criterio, podemos distinguir una concepción *estricta* de derecho adquirido, que limita el supuesto de hecho adquisitivo exclusivamente a los *actos de voluntad del individuo*, y una concepción *amplia*, que es la que extiende su posible origen a toda acción humana –sea propia o de un tercero – e incluso a sucesos casuales. Los máximos exponentes de estas dos posturas son, respectivamente, LASSALLE y GABBA.

LASSALLE, en su *Theorie der erworbenen Rechte und der Collision der Gesetze* (1861), definió como “adquiridos” exclusivamente aquellos derechos originados por un acto voluntario del individuo, frente a las facultades generales concedidas por la ley, que de ella derivan y con ella desaparecen<sup>400</sup>. Aunque no fuese el primero en formular esta distinción<sup>401</sup>, LASSALLE es,

---

<sup>398</sup> GABBA, C. F., *Teoria della retroattività delle leggi*, vol. I, 1868; vol. II, 1869; vol. III, 1871; vol. IV, 1874, Turín. Hay una 2ª edición (1882) y una 3ª edición (1891) de su obra.

<sup>399</sup> Esta sistematización de la doctrina de los derechos adquiridos (AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, págs. 579 a 626) se basa precisamente en el criterio empleado para caracterizar el *ius quaesitum*, distinguiendo entre el tipo de *supuesto de hecho adquisitivo*, su *conclusión*, la *vinculación con el sujeto* o el *contenido del derecho*. Estos diversos criterios son los que nos interesan, desde la perspectiva actual, a efectos de delimitar el concepto de retroactividad.

<sup>400</sup> *Vid.* LASSALLE, Ferdinand, *Theorie der erworbenen Rechte und der Collision der Gesetze*, 1861, pág. 61. Existe también traducción francesa: *Théorie des droits acquis et des conflits de lois*, París, Giard, 1904.

entre sus defensores, el autor más conocido y citado. Tuvo gran influencia entre los autores franceses contemporáneos de Derecho público. No obstante, se le reprocha su falta de precisión en el empleo de los conceptos jurídicos. LASSALLE, que era un filósofo social, no un jurista, supo mostrar su dialéctica definiendo la retroactividad como violación del libre arbitrio individual y de la responsabilidad del hombre, como el no-Derecho o la destrucción de la idea del Derecho<sup>402</sup>; pero, al limitar el concepto de *ius quaesitum* a los derechos adquiridos en virtud de un *acto de voluntad*, se vio obligado a extender el concepto de forma inaceptable, a supuestos tales como la llegada de la mayoría de edad, actos de terceras personas, etc.<sup>403</sup>

En este sentido, consideramos más adecuada la concepción de C. F. GABBA, quien entiende que cualquier hecho – sea o no voluntario, sea o no un acto del individuo – es apto para producir un derecho susceptible de protección frente a la retroactividad normativa. Su formulación del *ius quaesitum* está considerada como la definición más acabada en la doctrina clásica de los derechos adquiridos. GABBA define el derecho adquirido como derecho: *a)* que es consecuencia de un hecho (*fatto*), al que la ley vigente en el momento de su conclusión (*fatto compiuto*) hace adecuado para producir el derecho, aunque la oportunidad de hacerlo valer no se presente hasta la entrada en vigor de una nueva ley; y *b)* que, según la ley vigente al tiempo de producción del hecho, ha entrado a formar parte del patrimonio del sujeto<sup>404</sup>.

Además de la amplitud que concede al supuesto de hecho adquisitivo, destacamos tres aspectos de la obra de GABBA<sup>405</sup>: en primer lugar, que sólo contempla como *iura quaesita* los derechos patrimoniales; en segundo lugar, que analiza los distintos estados de hecho adquisitivos, distinguiendo entre “simples” y “complejos”; y, por último, que mantiene la distinción entre derechos que son mera concesión del legislador (“facultades legales”) y derechos adquiridos, que son consecuencia necesaria de un supuesto de hecho adquisitivo<sup>406</sup>.

---

<sup>401</sup> LASSALLE tuvo precedentes en formulaciones anteriores del *ius quaesitum*: el postglosador BARTOLO distinguía ya entre los derechos derivados de un *factum hominis* y de la ley – *fr. 9 de iust. et iure* 1,1 -; WOLFF, desde la perspectiva del Derecho natural, también limitaba el “supuesto de hecho adquisitivo” a los actos humanos voluntarios; y el positivista PFEIFFER se manifestaba en el mismo sentido. *Vid.* al respecto AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, págs. 581 y 582.

<sup>402</sup> *Vid.* ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, pág. 120.

<sup>403</sup> *Vid.* AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, págs. 589 a 592; y ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, págs. 120 a 122.

<sup>404</sup> *Vid.* GABBA, C. F., *Teoria della retroattività...*, *op. cit.*, vol. I, 1ª ed., 1868, pág. 190 (*cit.* por AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, pág. 592).

<sup>405</sup> *Vid.* GABBA, C. F., *Teoria della retroattività...*, *op. cit.*, 1868, págs. 190, 214 y 247 y sigs. (*cit.* por Affolter, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, págs. 592 a 598).

<sup>406</sup> AFFOLTER critica esta última distinción – característica de la doctrina de los derechos adquiridos -, por considerarla imposible (*vid.* AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, pág. 593). Ciertamente, resulta difícil imaginar un derecho concedido por ley (o facultad legal) que no sea consecuencia de un determinado supuesto de hecho adquisitivo.



Otros autores caracterizaron el derecho adquirido, no en función del *tipo* de supuesto de hecho determinante de su adquisición, sino atendiendo a su vinculación con el sujeto y a la conclusión del supuesto de hecho. MERLIN DE DOUAI, maestro de la jurisprudencia francesa del s. XIX<sup>407</sup>, y dos de sus seguidores, CHABOT DE L'ALLIER<sup>408</sup> y MAILHER DE CHASSAT<sup>409</sup>, destacan en este grupo; así como los autores belgas MEYER<sup>410</sup> y LAURENT<sup>411</sup>. Su doctrina señala como elemento determinante el carácter *irrevocable* del derecho adquirido, diferenciándolo de las simples facultades o *expectativas*<sup>412</sup>; se distinguen los derechos personales de los derechos reales, que son propiamente los derechos adquiridos, en particular los derivados de convención<sup>413</sup>; y se señala cómo el derecho nace con la terminación del supuesto de hecho y se “independiza” así de las vicisitudes del ordenamiento<sup>414</sup>.

En cuanto a la determinación del momento en que el derecho entra a formar parte del patrimonio del sujeto con carácter irrevocable, se distingue entre el “derecho perfecto” y la mera expectativa. En una clara conexión con la doctrina medieval de los estados de hecho, que diferenciaba entre el “*actus perfectus*” y el “*actus praeteritus nondum finitus*”<sup>415</sup>, FIORE define

<sup>407</sup> Vid. MERLIN, *Répertoire de jurispr.*, voz “*Effet rétroactif*”.

<sup>408</sup> CHABOT DE L'ALLIER, *Questions transitoires sur le Code Napoléon, relatives à son autorité sur les actes et les droits antérieurs à sa promulgation*, 2 vol., París, 1809.

<sup>409</sup> MAILHER DE CHASSAT, *Traité de la rétroactivité des lois*, París, Durand, 1ª ed., 1832; 2ª ed., 1845 (2 vol.).

<sup>410</sup> MEYER, F. D., *Principes sur les questions transitoires, considérées indépendamment de toute législation positive, et particulièrement sous le rapport de l'introduction du Code Nap.*, Amsterdam - París, 1813.

<sup>411</sup> LAURENT, F., *Principes de droit civil*, Bruselas – París, 1876.

<sup>412</sup> “*Les droits acquis sont donc ceux qui sont entrés dans notre domaine, qui en font partie, et que ne peut plus nous ôter celui de qui nous les tenons*”; la mera facultad es, en cambio, siempre renovable (vid. MERLIN, *Répertoire jurispr.*; mot *Effet rétroactif*, *op. cit.*, sect. III, § 1, Nr. III; *cit.* por AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, pág. 599). Con el término “*domaine*” se limita el concepto de derecho adquirido a los derechos de carácter patrimonial.

<sup>413</sup> Vid. CHABOT DE L'ALLIER, *Questions transitoires...*, *op. cit.*, 1809, vol. II, págs. 88 a 93; *cit.* por ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, pág. 96.

<sup>414</sup> A este respecto, es muy significativo otro autor del grupo, J. R. BORST, en *Über die Anwendung neuer Gesetze auf früher entstandene Rechtsverhältnisse*, Baumberg, 1814, págs. 44 y 77; *cit.* por AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, págs. 600 y 601. Este autor es uno de los primeros en mostrar la relación existente entre el supuesto de hecho, la relación jurídica y el ordenamiento jurídico, cuestión nuclear en doctrinas posteriores; precisamente, una de las grandes carencias de la doctrina de los derechos adquiridos es no haber tomado en consideración la *relación jurídica objetiva*.

<sup>415</sup> FELLINUS distinguía entre el “*actus perfectus*” –al que la ley nueva no debía afectar, si se había realizado en el pasado, aunque su ejecución fuese futura – y el “*actus praeteritus nondum finitus*”, compuesto de elementos sucesivos, producidos bajo leyes diversas – distinguiendo si se trataba de elementos “*connexae et accessoriae*”, que debían ser todos ellos regulados por la ley anterior, o elementos que pudiesen separarse, a efectos de aplicar regulaciones distintas -. Vid. la referencia en ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, págs. 50 y 51. Recordemos que FELLINUS también distinguía entre el “*ius quaesitum firmiter*” y el “*ius existens in spe non autem firmiter quaesitum*”.

el derecho perfecto – único que puede considerarse “adquirido” – como “*aquél que se debe tener por nacido (...) por haberse íntegramente verificado todas las circunstancias del acto idóneo según la ley en vigor para atribuir tal derecho*”<sup>416</sup>.

La clásica teoría de los derechos adquiridos ha recibido numerosas críticas, referidas tanto a la delimitación del concepto de *ius quaesitum* como a la defensa de su pretendida intangibilidad, con carácter indefinido. Las principales críticas han censurado la propia indefinición de la categoría de *ius quaesitum* y su elasticidad para permitir la inclusión o exclusión de supuestos, según se quiera o no rotularlos con la “etiqueta” de derecho adquirido, a fin de protegerlos de la nueva ley. Al respecto, se ha objetado que todo derecho subjetivo es en definitiva un derecho “adquirido”<sup>417</sup>; la dificultad de distinguir entre derechos adquiridos y facultades legales<sup>418</sup>; y la insuficiencia en todo caso de esta doctrina, por estar referida exclusivamente a los derechos privados de carácter patrimonial<sup>419</sup>. Además, puede destacarse que la intangibilidad indefinida del régimen jurídico de estos derechos – como p. ej. del derecho de propiedad – resulta insostenible.

Estas críticas doctrinales a la teoría de los derechos adquiridos, formuladas desde mediados del s. XIX, se canalizaron a través de diversas vías. En primer lugar, hubo doctrinas dirigidas a superar dichas críticas, pero sin abandonar la perspectiva del derecho adquirido; la principal aportación a este respecto es la ofrecida por la teoría de SAVIGNY. También se elaboraron nuevas teorías sobre la retroactividad, a partir de criterios distintos: unas, materialmente vinculadas a la doctrina de los derechos adquiridos, como la teoría de las situaciones jurídicas subjetivas de DUGUIT y JÈZE; y otras, desde una perspectiva distinta – la de los hechos y relaciones jurídicas de carácter objetivo -, como la doctrina de los “*facta praeterita*” y la teoría de ROUBIER. También se originó, por último, una corriente doctrinal escéptica en cuanto a los resultados de estas teorías sobre la retroactividad, que optó por

<sup>416</sup> Vid. FIORE, P., *De la irretroactividad e interpretación de las leyes*, Madrid, 1893, pág. 36.

<sup>417</sup> “*Si l’on admet l’existence de droits subjectifs, ces droits existent ou n’existent pas; telle personne est titulaire d’un droit ou non. Le droit non acquis est l’absence de droit*” (vid. DUGUIT, Léon, *Traité de Droit Constitutionnel*, 3ªed., vol. II, Parte I, París, Ed. Fontemoing-Boccard, 1928, pág. 231).

<sup>418</sup> Sobre el carácter artificioso de esta distinción, es particularmente expresiva la crítica de VAREILLES-SOMMIÈRES, en “Una théorie nouvelle sur la rétroactivité des lois”, *Revue Critique de législation et de jurisprudence*, París, 1893, págs. 444 y 492 y sigs. (cit. por LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, op. cit., 1982, pág. 95, nota 197). Pueden verse también las objeciones de VON TUHR: “(...) ¿por qué no deben gozar de igual protección las adquisiciones ex lege, efectuadas bajo la ley anterior, y las que se fundan en un negocio jurídico? Muy dudosa es también la distinción entre los derechos subjetivos y las calidades y capacidades jurídicas. La capacidad contractual, ¿constituye un derecho adquirido? (...)”. Vid. VON TUHR, A., *Derecho civil. Teoría general del Derecho civil alemán*, vol. I, trad. por Tito Ravá, Madrid – Barcelona, Marcial Pons, 1998, pág. 24 (el original es *Der allgemeine Teil des deutschen bürgerlichen Rechts*; trad. Buenos Aires, Ed. Depalma, 1946 -).

<sup>419</sup> Esta restricción del concepto ha sido señalada por AFFOLTER (*Geschichte...*, op. cit., 1902, pág. 592, nota 2 y pág. 599, nota 1; en relación con las definiciones de GABBA y MERLIN, respectivamente).

renunciar a una construcción dogmática de Derecho intertemporal y prefirió dejar a la interpretación jurídica la averiguación de los diversos grados de retroactividad.

Todas estas alternativas a la doctrina *clásica* de los derechos adquiridos serán analizadas en los epígrafes siguientes, desde el punto de vista que por el momento interesa, que es la definición abstracta y la aplicación del concepto de retroactividad normativa en sede de teoría general.

### **b) La teoría de SAVIGNY**

La obra de Friedrich Carl von SAVIGNY (1848)<sup>420</sup> constituye un buen exponente de las últimas manifestaciones de la doctrina de los derechos adquiridos y de sus variaciones respecto de la doctrina clásica, en un intento de superar algunas de sus deficiencias. Aunque su teoría sigue partiendo del concepto de derecho adquirido, éste no se delimita ya por el tipo de supuesto de hecho adquisitivo o por su vinculación con el sujeto, sino por el *contenido* del derecho; y siendo éste en todo caso la concesión de una *facultad*, se acaba afirmando que *todo derecho subjetivo es un derecho adquirido*. De este modo, queda suprimida la distinción entre derechos adquiridos y derechos legales – evitando así una de las principales críticas a la doctrina clásica -, aunque se mantiene la diferenciación entre los *derechos* (con un contenido facultativo concreto) y las meras *expectativas* o *intereses*. A esta variante doctrinal pertenecen también autores como REGELSBERGER y DERNBURG<sup>421</sup>, aunque la aportación más destacada es la de C. VON SAVIGNY.

Además, la teoría de SAVIGNY presenta peculiaridades propias, razón por la que le dedicamos este análisis diferenciado. Su contribución más conocida es sin duda la distinción entre las reglas jurídicas que regulan la *adquisición* y *pérdida* de los derechos, y aquéllas que disponen su *modo de ser* o *contenido*. Sólo a las primeras resultaría aplicable el principio de no retroactividad<sup>422</sup>. Con ello, se pretenden eludir las lógicas objeciones a una supuesta intangibilidad indefinida del régimen jurídico de los derechos, a la que antes hacíamos referencia.

---

<sup>420</sup> Vid. SAVIGNY, F. C. von, *System des heutigen römischen Rechts*, vol. VIII, 1848, §§ 384-400, págs. 368 a 532. En estas páginas del último volumen de su *System*, SAVIGNY analiza los límites temporales de las reglas jurídicas. Existe también traducción francesa de su obra: SAVIGNY, F. C. von, *Traité de droit romain modernisé*, 1848, trad. Guenoux, 1860, vol. VIII, págs. 363 a 528.

<sup>421</sup> “*Jedes Recht ist ein erworbenes*” (DERNBURG, H., *Pandekten*, vol. I, 1893, pág. 440; *cit.* por AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, pág. 608).

<sup>422</sup> Vid. SAVIGNY, F. C. von, *System...*, *op. cit.*, 1848, vol. VIII, § 384.

Otra importante aportación de SAVIGNY, aunque menos conocida, es su clasificación del supuesto de hecho adquisitivo, al distinguir entre hechos instantáneos (el autor señala como ejemplo los contratos) y hechos que, prolongándose en el tiempo, consisten, bien en un estado continuo (como la prescripción), bien en un conjunto de elementos sucesivos (como los testamentos)<sup>423</sup>.

Sin embargo, la teoría de SAVIGNY tampoco resultó convincente, pues la distinción entre los *hechos con efecto adquisitivo o extintivo* de los derechos y el *contenido* de los mismos seguía juzgándose demasiado difusa para condicionar la aplicación de la ley nueva en el tiempo<sup>424</sup>. La razón de esta insuficiencia, a mi juicio, se irá perfilando con la evolución doctrinal posterior; en primer lugar, entendemos que se debe a la no consideración de la *relación jurídica objetiva*, ausente tanto en la obra de SAVIGNY como en la de sus predecesores; pero también le perjudica el empeño de hallar reglas dogmáticas que permitiesen resolver, con carácter automático y apriorístico, todo conflicto de Derecho intertemporal, anulando cualquier margen de actuación del intérprete al respecto.

### c) *La teoría de las situaciones jurídicas (DUGUIT, JÈZE)*

En la doctrina francesa de principios del siglo XX, como rechazo a la doctrina de los derechos adquiridos, surgió una teoría de la no-retroactividad que ha calado especialmente en el ámbito del Derecho público. Esta teoría se basa en la distinción – formulada inicialmente por DUGUIT en 1910 y desarrollada posteriormente por JÈZE – entre *situaciones jurídicas subjetivas* y *situaciones jurídicas legales u objetivas*. Sólo a las primeras resultaría de aplicación el principio de no-retroactividad<sup>425</sup>.

---

<sup>423</sup> Vid. SAVIGNY, F. C. von, *System...*, op. cit., 1848, vol. VIII, § 388.

<sup>424</sup> Véase en este sentido VON TUHR, *Derecho civil...*, op. cit., trad. 1998 (1ª ed., 1946), pág. 24.

<sup>425</sup> Vid. DUGUIT, Léon, “La non-rétroactivité des lois et l’interprétation des lois”, en *Revue du Droit Public*, núm. XVII, 1910, págs. 764 y sigs. Este trabajo está incluido también en su *Traité de Droit Constitutionnel*, op. cit., 1928, págs. 227 a 284. Gaston JÈZE, que sigue esencialmente la tesis de DUGUIT – aunque con algunas discrepancias -, ha publicado diversos artículos sobre el tema, entre los que pueden destacarse JÈZE, G., “De l’exercice dans le temps du pouvoir législatif (Contribution à l’étude de la non-rétroactivité des lois)”, *Revue du Droit Public*, 1923, págs. 177 y sigs.; y JÈZE, G., “Les lois interprétatives. Contribution à l’étude du principe de la non-rétroactivité des lois (I)”, *Revue du Droit Public*, 1924, págs. 157 y sigs. Pueden consultarse otras referencias del Prof. JÈZE sobre el tema en la relación final de bibliografía.

Aunque la crítica de estos autores a la doctrina de los derechos adquiridos es explícita y en ocasiones especialmente dura<sup>426</sup>, con una clara voluntad de apartamiento e introducción de nuevos criterios, lo cierto es que su teoría de las situaciones jurídicas acusa una notable influencia de aquella doctrina, tanto de la doctrina clásica como, muy especialmente, de la teoría de SAVIGNY<sup>427</sup>. Pero, al mismo tiempo, la Escuela de Burdeos (DUGUIT, JÈZE) estuvo también influida por autores coetáneos franceses defensores de la doctrina de los “*facta praeterita*”.

Así, por un lado, DUGUIT señala que las leyes referidas a *actos* – jurídicos o no, contractuales o unilaterales – están regidas por el principio “*tempus regit actum*”; esto es, dichos actos han de ser regulados por la ley vigente en el momento de su producción<sup>428</sup>. Frente a las leyes que regulan *actos*, DUGUIT introduce el concepto de *situación* y distingue entre *situaciones jurídicas subjetivas* (situaciones especiales, individuales y temporales, que son efecto directo de un acto individual) y *situaciones jurídicas objetivas o legales* (situaciones generales y permanentes, que derivan directamente de la ley, aunque se requiera un “acto-condición” para su aplicación)<sup>429</sup>. Esta distinción sirve a DUGUIT para calificar como retroactivas y, por tanto, contrarias a Derecho, sólo las leyes que modifican situaciones subjetivas preexistentes; pero no así las que inciden en situaciones objetivas preexistentes, pues éstas (capacidad, nacionalidad, régimen legal del derecho de propiedad, etc.) siguen en todo caso las vicisitudes de la ley. Quedan a salvo, en todo caso, los *actos* realizados en el pasado al amparo de la situación legal anterior, pues para éstos (y sus condiciones de validez, de forma, de fondo, etc.) rige en todo caso el principio “*tempus regit actum*”<sup>430</sup>.

Éstas son las ideas fundamentales de la teoría de DUGUIT, que Gaston JÈZE adopta y desarrolla. Los *status legales* adquiridos en el pasado pueden ser modificados en todo momento por la nueva ley, aunque únicamente *pro futuro*, pues las exigencias de seguridad jurídica

---

<sup>426</sup> Para DUGUIT, la noción de *droit acquis* es una noción falsa y sin valor, que sólo ha introducido mayor confusión en la ya de por sí difícil determinación del alcance y consecuencias de la regla de no-retroactividad. Vid. DUGUIT, L., *Traité...*, *op. cit.*, 1928, pág. 231.

<sup>427</sup> Refiriéndose a DUGUIT y JÈZE, señala DE CASTRO: “*Un tanto disfrazado bajo el concepto de situación, algunos autores mantienen, más modernamente, la doctrina de los derechos adquiridos; (...) huyen del nombre de derecho subjetivo, ocultado bajo nueva etiqueta*” (vid. CASTRO Y BRAVO, F. de, *Derecho civil...*, *op. cit.*, 1984 – reed. volúmenes 1949 y 1952 -, pág. 639, texto y nota 6). Véase también LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, *op. cit.*, 1982, pág. 100.

<sup>428</sup> Vid. DUGUIT, L., *Traité...*, *op. cit.*, 1928, págs. 231 a 238, en particular págs. 231 y 232.

<sup>429</sup> Vid. DUGUIT, L., *Traité...*, *op. cit.*, 1928, págs. 238 a 241.

<sup>430</sup> Las situaciones objetivas o legales que analiza DUGUIT no son sólo de Derecho privado (estado y capacidad de las personas; nacionalidad; estatuto de familia; régimen de propiedad y otros derechos reales; etc.), sino también de Derecho público (situación y competencia de funcionarios y Tribunales; *impuestos*; penas; etc.). Vid. DUGUIT, L., *Traité...*, *op. cit.*, 1928, págs. 241 a 266.

impiden que se revisen *actos pasados*<sup>431</sup>. Esta tesis lleva al grave resultado de considerar como *no retroactivas*, desde un punto de vista de *técnica jurídica*, leyes que modifican el régimen jurídico penal, tributario o de la responsabilidad, si éste todavía no ha sido declarado en el caso concreto mediante un acto individual, aunque el *hecho* determinante de su aplicación (infracción o delito, hecho gravado, o presupuesto de la responsabilidad) se hubiera realizado en el *pasado*. Por este motivo, JÈZE insiste repetidamente en separar la perspectiva de *técnica jurídica* (la ley en este caso no sería retroactiva, según su tesis) de las consideraciones de *oportunidad política* (dado que las consecuencias políticas, económicas y sociales desaconsejan claramente la aplicación de la nueva ley en estos casos – su aplicación en razón de hechos pasados -)<sup>432</sup>.

Tal concepción de la retroactividad sigue siendo a mi juicio inadecuada, pues no tiene en cuenta la relación existente entre el *supuesto de hecho* – al que se ignora, en relación con los *status* legales -, la *norma* jurídica y las *relaciones jurídicas objetivas*. Una mejor comprensión de esta interrelación y su plasmación en el concepto de retroactividad aparece en la doctrina de los “*facta praeterita*”, que estudiamos a continuación.

#### d) *La doctrina de los “facta praeterita”*

La evolución en el empleo de este criterio constituye un buen exponente de la ductilidad del concepto de retroactividad. En su significado originario, el criterio “*tempus regit actum*” se limitaba a señalar la ley aplicable para regular las *condiciones de validez y eficacia de los actos jurídicos*: la ley vigente al tiempo de su *conclusión* (considerados los actos jurídicos como hechos instantáneos). Posteriormente, ya en el seno de la doctrina de los “*facta praeterita*”, algunos autores, como FERRARA, adoptaron este criterio para la regulación de *todo hecho jurídico* (“*tempus regit factum*”), considerando que la ley aplicable debía ser aquella vigente al *inicio* del mismo. Pero el criterio fue llevado a sus últimas consecuencias al considerar como “hechos” también las *relaciones jurídicas objetivas*, concluyendo que la ley aplicable a las mismas (tanto a sus efectos pasados, como presentes y futuros) debía ser la vigente al tiempo de su inicio. El resultado ha sido un *concepto muy amplio de retroactividad*, que ha servido de sustento para la clásica descripción por la doctrina civilista española de los tres grados de retroactividad (retroactividad de grado máximo, medio y mínimo), a los que nos referimos *infra*<sup>433</sup>.

<sup>431</sup> Vid. JÈZE, G., “Les lois rétroactives”, *Revue du Droit Public*, 1916, págs. 26 a 51 y JÈZE, G., “De l’exercice dans le temps du pouvoir législatif”, ..., *op. cit.*, 1923, págs. 177 a 188.

<sup>432</sup> Vid. JÈZE, G., “De l’exercice...”, *op. cit.*, 1923, págs. 207 a 223; y, especialmente, JÈZE, G., “Les lois interprétatives...”, *op. cit.*, 1924, págs. 157 a 159 y págs. 169 a 172.

<sup>433</sup> Vid. *infra* págs. 167 y sigs.

A mediados del s. XIX surge en Alemania, de la pluma de VON SCHEURL (1853)<sup>434</sup>, una teoría distinta a la doctrina de los derechos adquiridos, hasta entonces universalmente admitida. Estimulada por el movimiento legislativo alemán de reacción contra la dominación napoleónica – con precursores en WEBER (1811) y BERGMANN (1818)<sup>435</sup> – e inspirada en las fuentes romanas clásicas<sup>436</sup>, la teoría de los “*facta praeterita*” supuso el abandono del criterio del derecho subjetivo y la adopción de la perspectiva de los estados de hecho y las relaciones objetivas, como eje del análisis. Esta doctrina, desarrollada por civilistas austríacos y pandectistas alemanes, penetró en Italia de la mano de CHIRONI y ABELLO<sup>437</sup>, y fue introducida en Francia por VAREILLES-SOMMIÈRES (1893), siendo posteriormente acogida por civilistas como PLANIOL y RIPERT (1911) o COLIN y CAPITANT (1927)<sup>438</sup>. Además, tuvo una importante influencia en las obras de AFFOLTER (1902)<sup>439</sup> y ROUBIER (1928)<sup>440</sup>, que, a partir de aquellos postulados básicos, elaboraron sus propias teorías.

La idea común a las diversas manifestaciones de la doctrina de los “*facta praeterita*” es la referencia al “hecho concluido”, como criterio para definir la retroactividad de la nueva ley y limitar su acción en el tiempo, con independencia de la existencia o no de un “derecho adquirido”; y con independencia también del tiempo en que se ejercite la acción, y tenga lugar un procedimiento y resolución sobre dicho supuesto – que el es criterio de las “*causae finitae*” -.

<sup>434</sup> Vid. SCHEURL, Adolf von, *Beiträge zur Bearbeitung des römischen Rechts*, Erlangen, 1853.

<sup>435</sup> Vid. WEBER, Adolf Dietrich, *Über die Rückanwendung positiver Gesetze, mit besonderer Hinsicht auf neuere Gesetzveränderungen deutscher Staaten*, Hannover, 1811; y BERGMANN, Friedrich, *Das Verbot der rückwirkenden Kraft neuer Gesetze im Privatrechte*, Hannover, 1918. Puede verse una referencia a la obra de estos autores (muy crítica con la doctrina de los derechos adquiridos y basada en la distinción romanista entre “*facta praeterita*” y “*facta pendentia*”), en AFFOLTER, F., *Geschichte...*, op. cit., 1902, págs. 628 a 635; y en ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, op. cit., 1960, pág. 108.

<sup>436</sup> Véase el epígrafe dedicado *supra* a la concepción romanista de las “*causae finitae*” y los “*facta praeterita*”, págs. 147 y sigs.

<sup>437</sup> Vid. CHIRONI, G. P., *Della non retroattività della legge in materia civile*, Siena, 1885; y CHIRONI; Abello, *Trattato di Diritto civile*, Turín, Bocca, 1904, vol. I, págs. 81 a 97.

<sup>438</sup> Vid. VAREILLES-SOMMIÈRES, “Une théorie nouvelle...”, op. cit., 1893; PLANIOL; RIPERT, *Traité élémentaire de droit civil*, I, París, 1911; CAPITANT, H., *Introduction à l'étude du droit civil*, 5ª ed., París, 1929, núm. 36 a 48; y COLIN; CAPITANT, *Cours élémentaire de droit civil français*, 5ª ed., París, 1927, I, págs. 47 y sigs.

<sup>439</sup> AFFOLTER, F., *Geschichte...*, op. cit., 1902; y *System des deutschen bürgerlichen Übergangsrechts*, Leipzig, 1903.

<sup>440</sup> ROUBIER, Paul, “Distinction de l'effet rétroactif et de l'effet immédiat de la loi”, *Revue trimestrielle de Droit Civil*, 1928, págs. 579 a 627; *Les conflits des lois dans le temps (Théorie dite de la non-rétroactivité des lois)*, 2 vol., París, Ed. Sirey, 1929 (vol. I, 675 págs.) y 1933 (vol. II, 816 págs.); *Le Droit transitoire (Conflits des lois dans le temps)*, op. cit., 2ª ed., 1960 (590 págs.).

A partir de esa noción, se afirma que la ley aplicable a un *hecho* o a un *acto* debe ser la vigente al tiempo de su *conclusión*, regla formulada con el aforismo “*tempus regit actum*” o, en expresión de FERRARA, “*tempus regit factum*”<sup>441</sup>. La cuestión principal radica entonces en determinar cuándo un hecho o acto se encuentra jurídicamente realizado de forma completa (“*vollendete juristische Tatsachen*” –VON SCHEURL -<sup>442</sup>; “*atti compiuti*” –CHIRONI -<sup>443</sup>; “*faits accomplis*” –VAREILLES-SOMMIÈRES -<sup>444</sup>), por oposición a los “*facta pendentes*”<sup>445</sup>.

Algunos autores emplearon el principio “*tempus regit (f)actum*” de forma exclusiva, referido tanto al *hecho* en sí mismo (condiciones de forma, fondo, etc.) como a la *relación jurídica* por éste creada, hasta su total extinción. Esta postura, que es la mantenida por autores como FERRARA, lleva a considerar como retroactiva toda ley que pretenda incidir en cualquier efecto (pasado, presente o futuro) del “*factum praeteritum*”<sup>446</sup>.

Sin embargo, la mayoría de defensores de esta doctrina matizaron sus conclusiones respecto de las *relaciones jurídicas en curso*, rechazando soluciones extremas: esto es, tanto la aplicación en exclusiva de la regla “*tempus regit (f)actum*”, como su simple calificación de “*facta pendentia*”, sin relevancia a efectos de retroactividad.

La solución, relativamente fácil por lo que respecta a la regulación tanto de *hechos pasados* (condiciones de validez, forma, fondo, etc.) como de *efectos* producidos en el *pasado* – se mantenía la regla de no-retroactividad, aplicando el principio “*tempus regit (f)actum*” -, resultaba en cambio difícil para las relaciones jurídicas en curso. Al respecto, se elaboraron diversos criterios, a fin de determinar cuándo la modificación normativa de una relación jurídica en curso constituía retroactividad.

---

<sup>441</sup> Vid. FERRARA, F., *Trattato di Diritto Civile Italiano*, I, Roma, 1921, pág. 266. Con esta nueva fórmula (“*tempus regit factum*”), se extiende la regla expresada con el aforismo “*tempus regit actum*” – aplicación de la ley vigente al tiempo de su conclusión – no sólo a los *actos* (y a sus condiciones de validez, forma y fondo; como refleja el clásico aforismo), sino también a los *hechos jurídicos*.

<sup>442</sup> Vid. VON SCHEURL, *Beiträge...*, *op. cit.*, 1853, pág. 139; *cit. por* AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, págs. 645 y 646, nota 2.

<sup>443</sup> Vid. CHIRONI, *Della non retroattività...*, *op. cit.*, 1885; *cit. por* ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, pág. 135.

<sup>444</sup> Vid. VAREILLES-SOMMIÈRES, “Une théorie nouvelle...”, *op. cit.*, 1893, págs. 444 a 447; *cit. por* ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, pág. 135.

<sup>445</sup> Se adoptaron al respecto diversos criterios. Destacamos la postura de GÖPPERT, que adopta el concepto de “efecto jurídico” (“*Rechtswirkung*”) – la consecuencia vinculada por la norma al supuesto de hecho – como criterio para determinar el momento conclusivo del hecho; criterio que tendrá una gran importancia posteriormente, como veremos. Vid. GÖPPERT, H., *Das Prinzip “Gesetze haben keine rückwirkende Kraft”, geschichtlich und dogmatisch entwickelt*, en ECK (Ed.), *Ihering’s Jahrbücher*, vol. XXII, 1884, págs. 1-206; *cit. por* AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, págs. 646 a 652; en particular, pág. 647, nota 1.

<sup>446</sup> Vid. FERRARA, *Trattato...*, *op. cit.*, 1921, pág. 266.



VAREILLES-SOMMIÈRES calificó como retroactivas las modificaciones de derechos que, aun proyectadas en el *futuro*, se realizasen *en razón de un hecho pasado*<sup>447</sup>. PACE acudió a la configuración del supuesto de hecho normativo, negando la retroactividad en caso de que la norma se refiriese implícitamente a la *existencia actual* del derecho o relación jurídica, regulando su contenido<sup>448</sup>. La tesis de PACE destaca por su comprensión, desde la Teoría general del Derecho, de la norma jurídica y del supuesto de hecho – lo cual enlaza con nuestras consideraciones posteriores sobre la dimensión temporal de las normas jurídicas -. Sin embargo, ha tenido mayor influencia la teoría de ROUBIER, que, siendo también una teoría derivada de la doctrina de los “*facta praeterita*”, ha sabido combinar conceptos e ideas anteriores – de autores como SAVIGNY y DUGUIT - para alcanzar su fundamental distinción entre el efecto retroactivo y el efecto inmediato de la nueva ley.

**e) Teoría de ROUBIER: distinción entre efecto retroactivo y efecto inmediato**

La teoría de ROUBIER – avanzada en sus ideas esenciales en 1928 y posteriormente actualizada en 1960<sup>449</sup> - ha sido calificada como “*la más moderna, completa e importante entre las dedicadas al estudio del Derecho intertemporal*”<sup>450</sup>. Por su carácter integrador y al mismo tiempo novedoso, constituye un broche idóneo para cerrar nuestra exposición de las doctrinas monistas sobre el concepto de retroactividad. Además, puesto que sus principales detractores pertenecen a la denominada “doctrina escéptica” o de los grados de retroactividad<sup>451</sup>, su análisis crítico servirá precisamente para enlazar con los epígrafes posteriores.

<sup>447</sup> Vid. VAREILLES-SOMMIÈRES, “Une théorie nouvelle...”, *op. cit.*, 1893, págs. 444 a 447; *cit.* por ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, pág. 135.

<sup>448</sup> Vid. PACE, M. Gaetano, *Il diritto transitorio (con particolare riguardo al diritto privato)*, vol. II, Serie II, en M. ROTONDI (Dir.), *Studi di diritto privato italiano e straniero*, Milán, 1944. Véase también PACE, M. G., “Su una nuova teoria generale del Diritto transitorio”, *Rivista del Diritto Commerciale*, 1947, págs. 256 a 267; en particular, págs. 265 a 267.

<sup>449</sup> En su artículo doctrinal “Distinction de l’effet...”, *op. cit.*, 1928, pueden verse las líneas fundamentales de su teoría. Su obra completa fue editada en 2 volúmenes en 1929 (vol. I) y 1933 (vol. II), con una 2ª edición en un único volumen en el año 1960. Véanse las referencias completas *supra*, pág. 159, nota 440.

<sup>450</sup> En este sentido, *vid.* CASTÁN TOBEÑAS, José, *Derecho civil...*, *op. cit.*, 1984, pág. 619.

<sup>451</sup> Algunas de las críticas más vivas a la teoría de ROUBIER proceden del Prof. Federico DE CASTRO. Resultan especialmente expresivas al respecto las “Notas críticas” que dedica a la 2ª edición de su obra (ROUBIER, P., *Le Droit transitoire*, 1960) en CASTRO Y BRAVO, F. de, “Derecho transitorio: El sistema del efecto inmediato de la ley”, *Anuario de Derecho Civil*, 1961, págs. 731 a 734.

ROUBIER, como señalamos *supra*, toma como punto de partida la doctrina de los “*facta praeterita*” y acoge su distinción esencial entre “*facta praeterita*”, “*pendentia*” y “*futura*”<sup>452</sup> – como sabemos, formulada ya en el año 440 d.C., en la célebre “regla teodosiana” -. Pero, a diferencia de la mayoría de autores defensores de la doctrina de los “*facta praeterita*”, no adopta el criterio del *hecho* y del *efecto jurídico* para articular su teoría de Derecho intertemporal, sino la noción de *situación jurídica* – con cierta reminiscencia de la teoría de DUGUIT, aunque sin distinguir entre situaciones subjetivas y objetivas -<sup>453</sup>. ROUBIER se centra precisamente en el desarrollo temporal de las *situaciones jurídicas*, distinguiendo una *fase dinámica* – la constitución y extinción de la situación jurídica, como consecuencia de determinados *hechos* -, y una *fase estática* – la de producción de los *efectos* -<sup>454</sup>.

Una de las principales aportaciones de ROUBIER radica en la distinción entre situaciones jurídicas que se constituyen o extinguen en un *único momento* y aquéllas que precisan un cierto *período de tiempo*, como la prescripción. En este último caso, si la situación se encuentra *en curso de constitución o extinción* (“*facta pendentia*”, que es el supuesto realmente problemático), se aplicará *inmediatamente* la nueva ley – sin que ello suponga retroactividad, pues el hecho duradero en curso se considera como “hecho del presente” -, a no ser que existan elementos anteriores con *valor jurídico particular y efecto autónomo* (como un acto interruptivo de la prescripción), que no podrán ser modificados sin retroactividad<sup>455</sup>.

En cuanto a la fase “estática” de la situación jurídica – o fase de producción de efectos -, ROUBIER distingue también las partes pasadas (efectos producidos en el pasado, que no podrán modificarse sin retroactividad), futuras (efectos futuros, a los que se aplicará la ley nueva, sin que ello suponga retroactividad, sino mero efecto inmediato) y en curso (a los que se aplicará el mismo criterio que a las situaciones en curso de constitución o extinción).

En definitiva, sólo existe “efecto retroactivo” si la nueva ley se aplica, bien a “*facta praeterita*”, bien a partes anteriores de “*facta pendentia*”, con valor jurídico autónomo. En cambio, la ley tendrá un mero “efecto inmediato” si se aplica en el presente a “*facta pendentia*”

<sup>452</sup> Vid. ROUBIER, P., “Distinction de l’effet...”, *op. cit.*, 1928, pág. 579.

<sup>453</sup> El término de “*situación jurídica*” es escogido por ROUBIER, frente a los de “derecho adquirido” o “relación jurídica”, por considerarlo el más amplio de todos: superior al de “*derecho adquirido*”, porque éste se limita a situaciones de carácter subjetivo; y superior también al de “*relación jurídica*”, porque con el mismo se suele expresar una relación directa entre dos personas, mientras que la situación jurídica puede ser unilateral. Vid. ROUBIER, P., “Distinction de l’effet...”, *op. cit.*, 1928, pág. 585.

<sup>454</sup> En este punto su teoría recuerda a la conocida distinción de SAVIGNY entre normas que regulan la adquisición o pérdida de los derechos y normas que regulan su contenido, pero a partir de ahí las diferencias entre ambas teorías son muy importantes, empezando porque ROUBIER prescinde de cualquier consideración del derecho subjetivo.

<sup>455</sup> Vid. ROUBIER, P., “Distinction de l’effet...”, *op. cit.*, 1928, págs. 588 a 591 y págs. 593 a 601; en particular, págs. 597 y 601, *in fine*.

(o sólo a partes posteriores de los mismos, si las anteriores constituyen elementos con efecto jurídico propio) y a “*facta futura*”.

La teoría de ROUBIER tiene el valor de aportar una solución intermedia respecto a las situaciones en curso, creadas en el pasado y todavía existentes al tiempo de publicarse la nueva ley (los “*facta pendentia*”, que son los supuestos que presentan mayor complejidad en la práctica). Además, tiene la virtud de haber contemplado tanto los “hechos” constitutivos o extintivos de una situación – pues también éstos plantean problemas de intertemporalidad, no bastando la regla “*tempus regit (f)actum*” -, como las situaciones jurídicas constituidas en el pasado y que siguen produciendo efectos al tiempo de la nueva ley.

Las principales críticas a la obra de ROUBIER vienen dadas, primero, por la dificultad de distinguir las partes pasadas y futuras de un hecho o situación jurídica en curso; pero, sobre todo, por afirmar que el “efecto inmediato” de la nueva ley constituye un “principio” o regla de obligada aplicación por el operador jurídico, en ausencia de disposición normativa expresa<sup>456</sup>. La aplicación inmediata de la nueva ley como regla general y automática obliga a ROUBIER a configurar ciertas *excepciones* a la misma, como sucede con los contratos en curso, respecto de los que considera que debe regir en todo caso la ley anterior, vigente en el momento de su conclusión – supervivencia de la ley antigua -<sup>457</sup>. Éste consideramos que ha sido el auténtico “punto débil” de la teoría de ROUBIER.

### **3. La distinción de grados o clases de retroactividad**

El esfuerzo de los autores que, a lo largo de la historia, han intentado construir un sistema de reglas fijas de Derecho transitorio – a semejanza de las elaboradas en Derecho internacional privado – y que, a tal efecto, han tratado de definir un concepto unívoco de retroactividad, que permitiera la aplicación automática y precisa de dichas reglas, no ha obtenido los frutos que se esperaban. Los principales obstáculos para el éxito de tal empeño han sido, junto a la complejidad de la materia, la implicación de otras consideraciones, de carácter político, social o económico, que han opuesto especial resistencia a su encorsetamiento por estrictas reglas de técnica jurídica.

---

<sup>456</sup> Véanse algunas de estas críticas en CASTRO Y BRAVO, F. de, “Derecho transitorio...”, *op. cit.*, 1961, págs. 731 a 734; y en LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, *op. cit.*, 1982, págs. 116 a 118.

<sup>457</sup> *Vid.* ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, págs. 385 a 393, donde expone el fundamento de la *regla* de supervivencia de la ley antigua para los contratos en curso.

Estas circunstancias han conducido al “escepticismo” ante las construcciones dogmáticas de Derecho intertemporal, escepticismo que se ha reflejado en dos ideas esenciales: por un lado, la imposibilidad de vincular al intérprete con reglas estrictas sobre aplicación de la ley en el tiempo, ante el silencio del legislador; y por otro lado – como consecuencia directa de lo anterior – la renuncia a delimitar un concepto estricto y preciso de retroactividad – considerado innecesario, ante la relevancia en cualquier caso del resultado interpretativo, se califique éste o no como retroactividad -.

Las doctrinas escépticas tienen su reflejo en el Código Civil alemán, en cuya Exposición de Motivos se justifica la ausencia de una regla expresa de irretroactividad, con el argumento de que debe determinarse en cada caso por vía de interpretación cuál es la eficacia temporal de la norma. No obstante, la doctrina germánica, con fundamento en la noción de los “*facta praeterita*”, ha mantenido como regla general la total *exclusividad* de la ley anterior para regular las relaciones jurídicas pendientes; esto es, la *supervivencia* o mantenimiento de aplicabilidad de la ley vigente al tiempo de constituirse la relación jurídica<sup>458</sup>. Con ello, se adopta una *visión orgánica de la relación jurídica objetiva*, a la que se aplica un tratamiento legislativo uniforme.

Esta concepción tuvo sus consecuencias en el ámbito de la interpretación y aplicación jurídicas. Con frecuencia, las nuevas leyes tienen una vocación de aplicabilidad inmediata y resulta muy difícil que no incidan de algún modo en relaciones o situaciones constituidas en el pasado. Teniendo en cuenta la diversidad de objetos de regulación (p. ej. las nuevas normas de Derecho público tienden a accionar con mayor inmediatez que las normas de Derecho privado) y los distintos grados de *concesión* de aplicabilidad a la nueva ley (ya que no toda *exclusión* de la ley antigua supone retroactividad), deben admitirse numerosas *excepciones* a la regla general de total exclusividad de la ley antigua frente a la ley nueva para la regulación de las situaciones pendientes. De ahí que la doctrina germánica, junto a la *ultractividad* de la ley antigua como

---

<sup>458</sup> Uno de los mejores exponentes de esta doctrina de la *exclusividad* o supervivencia de la ley antigua para regular las relaciones y situaciones jurídicas pendientes, hasta su total extinción, se halla en la obra del Prof. Friedrich AFFOLTER (*Geschichte...*, *op. cit.*, 1902; y *System...*, *op. cit.*, 1903). Entre otros méritos de su tesis, destaca el acierto de no haber reducido las posibilidades del reparto de aplicabilidad entre la ley antigua y la ley nueva al binomio retroactividad – irretroactividad. AFFOLTER contrapone la total *exclusividad* de la ley antigua – que considera como regla general – a la *exclusión* de la ley antigua, o *concesión* de aplicabilidad de la ley nueva, *fenómeno que admite una pluralidad de grados, siendo sólo los más intensos constitutivos de retroactividad en sentido estricto*. ROUBIER elogia esta elección terminológica, pues con ella se evita confundir bajo el término de “retroactividad” situaciones muy diversas (*vid.* ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, págs. 138 a 140).

Con esta concepción se elude definir el término retroactividad (el Código civil alemán de 1900 es una buena muestra de ello, ya que no contiene referencia alguna a dicho término).

Sin embargo, lo cierto es que estas tesis han conducido a la mayoría de doctrina germánica a entender que *toda exclusión de la ley antigua* para regular las situaciones pendientes – o, desde la perspectiva inversa, *toda concesión de aplicabilidad de la ley nueva* respecto a las mismas – supone retroactividad; en definitiva, a mantener la amplia noción de retroactividad “material” que tanta influencia ha tenido en nuestra propia doctrina y jurisprudencia.

regla general, haya admitido por lo común un amplio margen de *libertad al intérprete* para deducir una voluntad distinta, aun en ausencia de disposición. Éste es el eje central de las doctrinas denominadas “escépticas”.

La doctrina civilista española – influida en mayor medida por la doctrina germánica que por la francesa – ha adoptado esta postura “escéptica”, de forma explícita y prácticamente generalizada<sup>459</sup>, siendo su principal exponente y defensor el Prof. Federico DE CASTRO<sup>460</sup>.

Lo que nos interesa destacar por el momento es que el concepto de retroactividad adoptado por esta doctrina es un concepto *amplio*, que comprende las situaciones pendientes o en curso, incluyendo tanto los efectos pasados, como los pendientes y futuros. Con ello, se evitan las dificultades de distinguir entre las partes pasadas y futuras de las situaciones preexistentes, considerándolas “en bloque” – como sucede en las aplicaciones extremas del principio “*tempus regit (f)actum*”, aunque sin consecuencias vinculantes para el intérprete -. Se trata, en definitiva, de un concepto *material* de retroactividad, que atiende a la situación global, rechazando distinciones técnicas en su seno.

Sin embargo, dentro de este concepto *amplio y material* de retroactividad, por influencia de la elaboración doctrinal de los “*facta praeterita*”, se han distinguido diversas intensidades, “grados” o clases de retroactividad. En esta dirección han avanzado los estudios y las formulaciones más recientes sobre retroactividad, a cuyo análisis dedicamos los próximos

---

<sup>459</sup> Hay también excepciones. Así, por ejemplo, el Prof. GARCÍA VALDECASAS insiste en que “*confundir la eficacia inmediata de la ley con su retroactividad es un error al que debe imputarse, en gran parte, el confusionismo que reina en la materia*” (vid. GARCÍA VALDECASAS, Guillermo, “Sobre la significación del principio de no retroactividad de las leyes”, *Anuario de Derecho Civil*, 1966, págs. 45 a 53, en particular pág. 49).

<sup>460</sup> Bien representativos son los siguientes fragmentos de la obra del Prof. DE CASTRO, que transcribimos: “*Se han levantado pequeños, grandes y hasta monumentales sistemas dogmáticos sobre el alcance de la retroactividad. Todos adolecen de igual defecto en su mismo punto de partida: creer que el único método apto para determinar la eficacia temporal de una ley está en la calificación que obtengan, dentro de una clasificación abstracta de tipos de normas, y olvidar que los motores que determinan la fuerza retroactiva de una regla jurídica está(n) en el contenido social y político de las disposiciones en contacto, en la voluntad reformadora o restauradora que determine su finalidad (...). La doctrina española, basada en nuestra tradición jurídica, ha podido mantenerse en una posición e(s)céptica o crítica, libre del contagio producido en otras escuelas por aquel afán constructivista (...)”. Vid. CASTRO Y BRAVO, F. de, *Derecho civil...*, op. cit., 1984 (reed. volúmenes 1949 y 1952), págs. 640 y 641 (el subrayado es nuestro).*

En cuanto a la necesidad de *conceptos técnicos* para determinar el alcance de la retroactividad, señala DE CASTRO: “(...) también aquí han seguido un camino equivocado los inventores de sistemas. Eligiendo, en su aspiración a una unidad lógica y abstracta, *un solo concepto, como criterio discriminador entre las leyes con efecto y las leyes sin efecto retroactivo*, les había de resultar prácticamente imposible comprender, dentro de él, a toda la variada serie de posibilidades que encierra la vida jurídica”. La cursiva es nuestra; vid. CASTRO Y BRAVO, F. de, *ibidem*, págs. 641 y 642.

epígrafes. Con ello esperamos poder dar respuesta a algunas cuestiones que nos plantea esta postura. Por ejemplo, ¿es correcta técnicamente la definición de estos grados o clases de retroactividad?; o ¿hasta qué punto se aprovechan resultados de doctrinas anteriores, las cuales sin embargo explícitamente se rechazan?

El estudio de las doctrinas monistas ha revelado las influencias recíprocas y la coincidencia de postulados básicos entre teorías aparentemente opuestas; entre las doctrinas monistas y las “escépticas” o “de grados”, ¿existe una auténtica incompatibilidad?

### **a) *Retroactividad de grados fuerte y débil (SAVIGNY, DERNBURG)***

Los grados o clases de retroactividad no son una invención de las últimas décadas, aunque su empleo generalizado sí sea relativamente reciente, lo que podría inducir a cierta confusión. La búsqueda de un concepto apriorístico y unívoco de retroactividad no impidió que algunos autores reconocieran que se trataba de un fenómeno susceptible de gradación. De ahí que las primeras formulaciones sobre los grados o clases de retroactividad aparezcan en algunas construcciones dogmáticas de Derecho transitorio, entre las denominadas “doctrinas monistas”; destacamos al respecto las aportaciones de SAVIGNY (1849) y DERNBURG (1902).

La referencia genérica a los “grados” de retroactividad (“*Abstufungen*” der Rückwirkung) aparece explícitamente en la obra de SAVIGNY<sup>461</sup>. Pero es DERNBURG – autor crítico con la doctrina clásica de los derechos adquiridos y uno de los precursores de la doctrina de los “*facta praeterita*” – quien concretó los grados de retroactividad, distinguiendo entre “retroactividad de grado fuerte” (“*Rückwirkung stärkeren Grades*”) y “retroactividad de grado débil” (“*Rückwirkung schwächeren Grades*”)<sup>462</sup>.

En estas fuentes entendemos que se encuentra el germen de futuras formulaciones de los grados de retroactividad. Incluso algún autor de nuestra doctrina, como el Prof. CASTÁN, mantiene esta distinción entre retroactividad *de primer grado o débil* y retroactividad *de segundo grado o fuerte*<sup>463</sup>. La ley con retroactividad de grado débil incide en relaciones jurídicas nacidas con anterioridad y no consumadas, sin afectar a aquéllos de sus efectos producidos en el pasado. La retroactividad de grado fuerte, en cambio, supone modificar o dejar sin efecto consecuencias

<sup>461</sup> Vid. SAVIGNY, F. C. von, *System...*, *op. cit.*, 1849, págs. 382 y sigs. (*cit.* por MAURER, H., “Kontinuitätsgewähr...”, *op. cit.*, 1988, pág. 219, nota 32).

<sup>462</sup> Vid. DERNBURG, Heinrich, *Pandekten*, 1893, vol. I, págs 96 y sigs. Véase un análisis crítico de estos “*Grade der Rückwirkung*” en AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, págs. 643 y 644 (en particular, nota 2, pág. 644).

<sup>463</sup> Vid. CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil...*, *op. cit.*, 1984, pág. 613.

ya producidas de una relación en curso. Ésta es, señala CASTÁN, la “*propia y verdadera retroactividad*”<sup>464</sup>.

Sin embargo, no son éstos los grados de retroactividad más extendidos en la doctrina española, sino una gradación de carácter tripartito: la distinción entre retroactividad *de grado máximo, de grado medio y de grado mínimo*, formulada por el Prof. DE CASTRO y acogida por numerosa doctrina – tanto civilista como de otras disciplinas – y por la jurisprudencia.

### **b) *Retroactividad de grados máximo, medio y mínimo (DE CASTRO)***

Desde que en 1949 el Prof. DE CASTRO formulara la distinción de tres tipos de retroactividad (de grados máximo, medio y mínimo), su cita se ha convertido en un lugar común en la doctrina española<sup>465</sup>. Según el Profesor de Madrid, existe *retroactividad de grado máximo* cuando la nueva ley se aplica a la *relación jurídica básica* y a sus *efectos*, sin tener en cuenta, para nada o sólo de modo secundario, que aquélla fuera *creada* o éstos *ejecutados* bajo el imperio de la ley anterior. En cambio, supone *retroactividad de grado medio* la aplicación de la nueva ley a *efectos nacidos* ya durante la vigencia de la ley derogada, pero sólo en cuanto hayan de *ejecutarse después* de su vigencia. Y, por último, la *retroactividad de grado mínimo o atenuado* consistiría en la aplicación de la nueva ley sólo a los *efectos* de la relación jurídica que *nazcan después* de su vigencia.

El ejemplo clásico, repetido en nuestra doctrina, es el de la nueva ley dictada para reprimir la usura, que ordena reducir los intereses de contratos de préstamo, incluyendo los concertados con anterioridad y todavía existentes. En este caso, si la ley dispusiera su aplicación

---

<sup>464</sup> Vid. CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil...*, op. cit., 1984, pág. 614. La idea de que hay una retroactividad propia o auténtica – aquí, la retroactividad fuerte o de segundo grado – y una retroactividad impropia o no auténtica – la retroactividad débil o de primer grado – no es nueva. Existen formulaciones anteriores de esta idea en la doctrina de los “*facta praeterita*” (vid. PLANIOL, *Traité élémentaire*, t. I, ed. 1950, núm. 255 y 256; cit. por CASTÁN, J., *Derecho civil...*, op. cit., 1984, pág. 614, nota 1). Incluso puede afirmarse que, llevada un paso más allá, esta idea es también la que subyace en la distinción rouberiana entre efecto retroactivo (auténtico) y mero efecto inmediato de la ley.

<sup>465</sup> Vid. CASTRO Y BRAVO, F. de, *Derecho civil...*, op. cit., 1984 (reed. volúmenes 1949 y 1952), págs. 648 y 649. Esta distinción es acogida sin reservas por algunos autores. Vid., entre otros, ALBALADEJO, Manuel, *Derecho civil...*, op. cit., 1996, págs. 205 y 206; con abundantes referencias jurisprudenciales (Sentencias del TS de 30 de enero de 1971 y de 6 de mayo de 1988, entre otras). Sin embargo, otros civilistas españoles mantienen la distinción originaria de *dos* grados de retroactividad (así, CASTÁN TOBEÑAS, J., *Derecho civil...*, op. cit., 1984, págs. 613 y 614); o bien reconocen la importancia de la teoría del “efecto inmediato” de ROUBIER, citando a tal efecto algunos pronunciamientos del TC español (vid. LACRUZ et. al., *Elementos...*, op. cit., 1988, págs. 247 y 248).

a los intereses vencidos e incluso satisfechos en el pasado, ordenando su devolución, sería retroactiva de grado máximo; si se aplicase a los plazos vencidos pero aún no pagados, de grado medio; y, por último, si sólo afectara a los intereses que venciesen después de su publicación, sería retroactiva de grado mínimo<sup>466</sup>.

Un análisis detenido de esta distinción nos conduce a realizar dos observaciones. En primer lugar, hay que destacar que se trata de una formulación que contempla en todo caso una *relación jurídica (básica)* que produce efectos a lo largo del tiempo (*efectos* pasados, presentes y futuros), y no así otro tipo de situaciones, como pudiera ser un *hecho* productor de un único efecto<sup>467</sup>.

En segundo lugar, llamamos la atención sobre la definición de *retroactividad de grado medio* y su referencia a efectos nacidos y todavía no ejecutados, con la que se pretende aludir a los “efectos pendientes” de una relación jurídica<sup>468</sup>. Nótese que en esta formulación aparecen criterios distintos: por un lado, el criterio de la *producción de efectos*, que es en definitiva una forma de expresar la realización de “*facta praeterita*”; y, por otro lado, a la hora definir los hechos o situaciones “pendientes”, se acude en cambio al criterio de la *ejecución*. Como resultado, se atribuyen calificaciones distintas (retroactividad de grados máximo y medio) a una ley que incide en todo caso en efectos jurídicos *ya producidos* – en el ejemplo expuesto, el devengo de intereses, una vez finalizado el plazo correspondiente, que es su presupuesto -, según éstos hayan sido *ejecutados* o no.

El criterio de la ejecución o extinción de acciones (sea por pago, prescripción, transacción, etc.) responde, como ya sabemos, a la noción de las “*causae finitae*”; en otras palabras, supone siempre la incidencia en “*facta praeterita*” – en este caso, el plazo concluido, con el consiguiente devengo de intereses -. Por ello, entendemos que, aunque se califique como retroactividad de grado medio, la incidencia en intereses devengados y no satisfechos supone – en congruencia con la noción de retroactividad sobre la que se formulan los otros dos grados – una retroactividad *de grado máximo*. Lógicamente, si el interés se ha pagado, existirá una

<sup>466</sup> Vid. CASTRO Y BRAVO, F. de, *Derecho civil...*, op. cit., 1984 (reed. volúmenes 1949 y 1952), págs. 648 y 649.

<sup>467</sup> Pensemos en la noción del *hecho* (“*factum*”) relevante jurídicamente, de cuya realización surge el correspondiente efecto jurídico, en el marco de una determinada relación o situación jurídica. La distinción entre *hechos o situaciones* y *efectos jurídicos* producidos por su realización entendemos que constituye una distinción conceptual necesaria. Aunque, evidentemente, se trata de conceptos conectados indisolublemente por una relación causal – todo efecto jurídico es consecuencia de un hecho determinante de su producción, en virtud de una determinada norma -, ello no obsta a su diferenciación conceptual.

<sup>468</sup> Un determinado *hecho* puede estar pendiente o en curso de realización (“*facta pendencia*”); una relación jurídica también puede haberse iniciado y todavía no haber concluido; pero un efecto jurídico (“*Rechtswirkung*”), por su propia naturaleza, es siempre de carácter instantáneo y se agota con su producción (independientemente de que se produzca de forma *repetida* en el tiempo – como sucede con el devengo de intereses -).



retroactividad más intensa (la que exige incluso su devolución); pero esa mayor intensidad vendrá dada por un criterio distinto (conforme al cual, por cierto, puede establecerse todavía una nueva gradación)<sup>469</sup>.

En definitiva, la retroactividad de grado medio, débil o impropia, entendemos que supone la incidencia en un hecho o relación jurídica iniciados y todavía no concluidos, pero siempre que ello no suponga modificar efectos jurídicos autónomos producidos con anterioridad<sup>470</sup>. En este ejemplo, sería retroactiva de grado medio una ley que pretendiese modificar los intereses aún no devengados, *durante el transcurso del período de su devengo*.

La dificultad, como bien señala el Prof. DE CASTRO, consiste en delimitar el concepto básico de *hecho* jurídico; se trata de un concepto indeterminado, y con ello se corre el riesgo de moldear, en cada caso, un tipo especial *ad hoc* de la unidad conceptual “hecho” o “situación”<sup>471</sup>, lo cual resultaría inadmisibile. ¿Cómo definir de forma precisa el concepto de *hecho jurídico*? ¿Cómo reconocer si nos hallamos ante un hecho *independiente y perfecto*? En definitiva, ¿cómo discernir qué elementos de un hecho o situación pueden “desgajarse”, a efectos de ser regulados por leyes distintas?

Sobre esta cuestión se ha tenido que pronunciar la jurisprudencia – ordinaria y constitucional – a la hora de aplicar el principio de irretroactividad en el caso concreto. Incluso, sin abandonar la perspectiva de los “*facta praeterita*” – realización de hechos y producción de efectos, en el seno de una relación jurídica –, se han elaborado en sede jurisprudencial otras formulaciones de la noción de retroactividad. Su análisis se reserva para los próximos capítulos, ya que es precisamente en el ámbito del ordenamiento tributario donde se encuentra el origen y la proyección más importante de estas nuevas formulaciones sobre la retroactividad normativa.

---

<sup>469</sup> Así, conforme al criterio de las “*causae finitae*”, la incidencia de la nueva ley en intereses ya *pagados* supone una retroactividad de menor intensidad que la incidencia, por ejemplo, en intereses confirmados por *sentencia judicial firme*.

<sup>470</sup> Téngase en cuenta que el Prof. DE CASTRO evita referirse a la distinción entre el *hecho jurídico* y sus *efectos* en la formulación de los grados de retroactividad, señalando lo siguiente: “(...) Otro error se deriva de haber querido distinguir entre el *hecho jurídico* y sus *efectos*, en la creencia de poderlos someter a distinta regulación: es éste un intento conceptualmente imposible, ya que cada hecho no es jurídicamente tal hecho más que en la medida en que produzca efectos jurídicos. Por otra parte, se olvida que el reconocimiento actual de la validez de un hecho pasado es siempre un efecto producido hoy” (CASTRO Y BRAVO, F. de, *Derecho civil...*, op. cit., 1984 – reed. volúmenes 1949 y 1952 -, pág. 642).

Sin embargo, esta distinción entre el tiempo del supuesto de hecho y el tiempo del efecto jurídico previsto en la norma ha cobrado gran importancia en la actualidad. Véase una primera referencia a esta cuestión *supra* pág. 91, y, con más detenimiento, *infra* págs. 272 y sigs. (Capítulo Segundo) y págs. 594 y sigs. (Capítulo Tercero).

<sup>471</sup> Vid. CASTRO Y BRAVO, F. de, *Derecho civil...*, op. cit., 1984 (reed. volúmenes 1949 y 1952), pág. 642.

#### 4. Formulación del concepto de retroactividad en la Teoría general del Derecho

En los últimos años, la formulación del concepto de retroactividad en sede doctrinal se ha caracterizado a nuestro juicio principalmente por su referencia exclusiva a nociones elaboradas en sede de Teoría general de la norma: por un lado, a la estructura hipotética o condicional de la norma jurídica, formada por presupuesto de hecho y consecuencia; y, por otro lado, a su dimensión temporal, expresada mediante diversos ámbitos o intervalos temporales.

Desde esta perspectiva teórico-general, el “supuesto de hecho” – al que tradicionalmente se ha referido la doctrina de los “*facta praeterita*” como criterio para calificar la retroactividad – sólo puede ser aquél comprendido en el presupuesto de hecho o hipótesis normativa. Y su íntegra realización – esto es, el cumplimiento de todas y cada una de las condiciones fácticas contempladas en el mismo – determinará la producción del efecto jurídico previsto en la consecuencia. Por eso, el tiempo de realización del supuesto de hecho y de producción del efecto jurídico se considera el determinante para definir la retroactividad, junto con el propio tiempo de existencia de la norma jurídica, producido a partir de la fecha de su publicación<sup>472</sup>.

La búsqueda de este concepto normológico de retroactividad, basado en la *estructura* y *funcionamiento* de la norma jurídica es, como he dicho, relativamente reciente. Existen no obstante algunos precedentes, de carácter general y referidos a sus nociones básicas, como el artículo de ZITELMANN de 1919<sup>473</sup>; pero también otros trabajos posteriores que elaboran concretas formulaciones de Derecho intertemporal, próximas a la que se analiza en esta sede.

Entre estos últimos trabajos destaco el análisis de Gaetano PACE (1947), quien, desde la perspectiva *estructural* de la norma jurídica, distingue entre retroactividad del presupuesto de hecho (*ex fattispecie*) y retroactividad de la consecuencia jurídica (*ex statuizione*)<sup>474</sup>. Combinando esta distinción con la perspectiva *funcional* de la norma – ésta no puede retroaccionar como *imperativo*, pero sí como nueva *valoración* -, PACE define la retroactividad *ex fattispecie* como “nueva valoración jurídica de hechos pasados”. Con ello, no sólo se *contempla* el pasado – como hace una sentencia judicial, que es *retrospectiva* – sino que también se *modifica* la valoración del pasado, disponiendo una *nueva valoración* que se cumplirá en el

---

<sup>472</sup> La dimensión temporal de la norma jurídica ha sido estudiada en el apartado II de este Capítulo.

<sup>473</sup> ZITELMANN, E., “Geltungsbereich und Anwendungsbereich...”, *op. cit.*, 1919.

<sup>474</sup> *Vid.* PACE, G., “Su una nuova teoria generale...”, *op. cit.*, 1947, págs. 259 y 260. Véanse las referencias completas a su obra *supra* pág. 161, nota 448.

presente<sup>475</sup> – respetando en todo caso el aforismo “*factum infectum fieri nequit*” (“lo hecho no puede convertirse en no hecho”<sup>476</sup>), ya que la irreversibilidad del pasado se refiere sólo al plano naturalístico -<sup>477</sup>.

En cuanto a la retroactividad *ex statuizione*, PACE la define como producción de efectos jurídicos en el pasado, pero sólo en relación con hechos presentes o futuros. En este punto, la tesis de PACE se aparta de aquellas otras elaboradas también desde la perspectiva estructural y funcional de la norma jurídica, en el seno de la Teoría general del Derecho, pues, para éstas, la producción de efectos jurídicos en el pasado puede conllevar – y, de hecho, es lo común – incidencia en hechos concluidos en el pasado.

Por último, por lo que respecta a la incidencia de la nueva norma en hechos o situaciones *en curso* al tiempo de su aprobación y publicación, PACE considera que no constituye retroactividad. En relación con estas situaciones pendientes, lo relevante según PACE es determinar si realizan o no el presupuesto de hecho normativo, esto es, si pueden considerarse un “hecho actual” a regular por la nueva ley – como, p. ej., el contenido del *derecho actual* de propiedad -. En ese caso, se producirá su *aplicación inmediata*; en caso contrario – si las situaciones pendientes no realizan el presupuesto de hecho de la nueva norma -, tendrá lugar la *supervivencia o ultractividad* de la ley antigua. Conforme a este criterio, la regla de Derecho transitorio común aplicable en todo caso, según PACE, es la de “*tempus regit factum*”<sup>478</sup>.

Salvando algunas diferencias, entendemos que las tesis de PACE constituyen el preludio de una corriente doctrinal que busca una explicación racional del concepto de retroactividad, basada en la *estructura y funcionamiento* de la norma jurídica<sup>479</sup>. Su sede principal es la Teoría general del Derecho. Los autores que mayor esfuerzo han dedicado al estudio de las relaciones

<sup>475</sup> Vid. PACE, G., “Su una nuova teoria generale...”, *op. cit.*, 1947, págs. 257 a 259.

<sup>476</sup> La traducción es nuestra.

<sup>477</sup> Por eso, no comparto la crítica en este sentido de CARNELUTTI, en su recensión a la obra de PACE, *Il diritto transitorio*, 1944 (CARNELUTTI, *Riv. dir. proc. civ.*, 1946, pág. 68). En su artículo de 1947 (“Su una nuova teoria...”, *cit.*), PACE responde explícitamente a las observaciones críticas de CARNELUTTI.

<sup>478</sup> Vid. PACE, G., “Su una nuova teoria generale...”, *op. cit.*, 1947, págs. 264 a 267.

<sup>479</sup> ROUBIER se muestra especialmente crítico con estos intentos de “explicación racional” de la retroactividad; refiriéndose a la obra de PACE, considera, por un lado, que su considerable esfuerzo de construcción lógica es excesivo, porque la retroactividad es fácilmente concebible como mandato al juez de aplicar la ley nueva a todos los procesos pendientes y futuros; y, por otro lado, que se trata de un esfuerzo inútil, porque la retroactividad es en sí misma un fenómeno “irrazonable” (*vid. ROUBIER, P., Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, pág. 142). A mi juicio, sin embargo, ni el concepto de retroactividad es tan evidente, ni se trata de un fenómeno en sí mismo absurdo e irrazonable. De hecho, los intentos por definir y explicar la retroactividad se han sucedido a lo largo de la historia, aunque haya sido siempre con el fin de formular un principio válido de no-retroactividad. Lo novedoso, a mi juicio, es este enfoque desde la Teoría general de la norma jurídica, mediante el empleo de sus nociones básicas y con la *mera finalidad de describir un fenómeno normativo*.

entre el tiempo y el Derecho – distinguiendo el tiempo de “pertenencia” de la disposición jurídica al ordenamiento y el tiempo de cumplimiento de sus “funciones” (aplicabilidad) – siguen esta dirección.

En la filosofía jurídica austríaca, podemos destacar el análisis del Prof. WIELINGER (1981)<sup>480</sup>, quien, partiendo de la contraposición entre el tiempo de existencia de la disposición jurídica y el tiempo de cumplimiento de sus funciones normativas, se centra en el análisis de estas últimas, distinguiendo la función de *valoración* o calificación normativa de determinados acontecimientos y la función de *autorización* para dictar actos en virtud de la norma general. De este modo, WIELINGER llega a referirse a tres ámbitos temporales distintos e independientes de la norma jurídica: el “ámbito temporal de validez” (“*zeitlicher Geltungsbereich*”), como tiempo de existencia formal de las disposiciones jurídicas; el “ámbito temporal de aplicación” (“*zeitlicher Anwendungsbereich*”), como período de tiempo en que debe situarse un determinado acontecimiento para poder ser *valorado* por la disposición en cuestión – función de valoración normativa -; y el “ámbito temporal de autorización” (“*zeitlicher Ermächtigungsbereich*”), como período de tiempo durante el cual una disposición jurídica puede ser tomada como base para dictar actos jurídicos – función de autorización -.

WIELINGER define la retroactividad por referencia a estos ámbitos temporales: una norma es retroactiva cuando el inicio de su “ámbito temporal de aplicación” es anterior al inicio de su “ámbito temporal de validez” y anterior también al inicio de su “ámbito temporal de autorización”<sup>481</sup>. La particularidad de la tesis de WIELINGER consiste en que, a diferencia del resto de autores, no distingue entre el ámbito temporal del supuesto de hecho y el ámbito temporal de producción de los efectos o consecuencia jurídica. Aunque el primero sí coincide esencialmente con su “ámbito temporal de aplicación” – tiempo en que deben realizarse los hechos, para que se produzcan las consecuencias jurídicas -, el “ámbito temporal de autorización” es en cambio más amplio que el tiempo de producción de los efectos jurídicos, pues incluye el tiempo en que pueden dictarse actos o sentencias en aplicación de la norma general – en definitiva, es el tiempo de “aplicación” de la norma -; o, como se ha denominado en este trabajo, el tiempo de “aplicabilidad indirecta”<sup>482</sup>.

---

<sup>480</sup> Vid. WIELINGER, Gerhart, “Die Zeit als Rahmen...”, *op. cit.*, 1981, págs. 154 a 166.

<sup>481</sup> “*Es kann der Beginn des zeitlichen Anwendungsbereichs auf einen Zeitpunkt vor dem Geltungsbeginn und vor dem Beginn des zeitlichen Ermächtigungsbereiches vorverlegt werden. Es ist dies der Fall der sogenannten Rückwirkung*” (vid. WIELINGER, G., “Die Zeit als Rahmen...”, *op. cit.*, 1981, págs. 154 a 166.

<sup>482</sup> A mi juicio, resulta más claro distinguir los efectos que produce la norma por su aplicabilidad directa, de aquéllos que tienen lugar al dictarse un acto individual en su aplicación; por eso sigo el criterio expuesto en páginas anteriores (vid. *supra* págs. 87 a 91).

En este último sentido, destaca la distinción del Prof. HERNÁNDEZ MARÍN entre *normas retroactivas* y *normas con efectos retroactivos*<sup>483</sup>. Partiendo también de la contraposición entre el intervalo de validez o existencia jurídica de las normas y su ámbito temporal de aplicabilidad – el tiempo de cumplimiento de su *función* de valoración normativa –, HERNÁNDEZ MARÍN distingue, en relación con este último y por referencia a la *estructura* de la norma, entre el *intervalo de subsunción* – ámbito temporal al que se refiere el presupuesto de hecho – y el *tiempo del efecto* – tiempo de producción de los efectos jurídicos previstos en la consecuencia -. De este modo, consistiendo el fenómeno de la retroactividad en una *referencia al pasado* de la norma – esto es, al tiempo anterior al inicio de su existencia jurídica, que se produce con su publicación –, cabría distinguir entre aquellas disposiciones que se refieren en su *presupuesto de hecho* a casos ocurridos en el pasado – normas retroactivas, cuyo intervalo de subsunción se inicia en un momento anterior a su publicación – y aquellas disposiciones que sitúan su tiempo del *efecto* en un momento del pasado – normas *con efectos retroactivos* -. Esta última definición es independiente de que el tiempo del efecto sea anterior o posterior al tiempo de realización del supuesto de hecho<sup>484</sup> – aunque por lo general es inmediatamente posterior -.

Estas formulaciones, las más recientes sobre el concepto de retroactividad, elaboradas desde una perspectiva teórico-general – a partir de la dimensión temporal de la norma jurídica, su función y estructura; y *al margen de las finalidades propias de toda construcción dogmática de Derecho transitorio* –, han tenido su reflejo en la aplicación práctica del Derecho, particularmente en el ámbito del Derecho tributario<sup>485</sup>.

<sup>483</sup> Vid. HERNÁNDEZ MARÍN, R., *Introducción...*, *op. cit.*, 1998, págs. 455 a 458. La distinción entre disposiciones jurídicas *retroactivas* y disposiciones jurídicas *con efectos retroactivos* fue ya avanzada en HERNÁNDEZ MARÍN, R., “El principio de irretroactividad”, *op. cit.*, 1988, págs. 3300 a 3305. En este primer trabajo, el autor señala que una disposición es *retroactiva* cuando el instante inicial de su “intervalo de referencia” (intervalo de tiempo al que se refiere el presupuesto de hecho de la norma) es *anterior* al instante inicial de su “intervalo de validez”. Según esta terminología, la disposición es *totalmente retroactiva* si el instante *final* del intervalo de referencia es *anterior o igual* al instante *inicial* del intervalo de validez y *parcialmente retroactiva* si su intervalo de referencia *finaliza después* del inicio del intervalo de validez.

Aunque en este primer trabajo el autor señalaba hasta tres posibles sentidos de la expresión “disposición jurídica con efectos retroactivos” (*ibidem*, pág. 3303), finalmente opta por uno de ellos (*Introducción...*, *op. cit.*, 1998, págs. 456 a 458), que es el que exponemos en el texto.

<sup>484</sup> A diferencia de otros posibles sentidos de las disposiciones “con efectos retroactivos”, como los señalados por el Prof. HERNÁNDEZ MARÍN en 1988 (“El principio de irretroactividad”, *op. cit.*, 1988, pág. 3303). Recordemos que PACE concebía la retroactividad “*ex statuizione*” (retroactividad de la consecuencia jurídica) como producción del efecto jurídico en un momento *anterior*, no necesariamente a la propia norma jurídica, sino *a la realización del supuesto de hecho* (vid. PACE, G., “Su una nuova teoria...”, *op. cit.*, 1947, pág. 260); ésta no es, sin embargo, la concepción más generalizada.

<sup>485</sup> Destacamos por el momento la reciente jurisprudencia constitucional alemana. Desde 1986, el Tribunal Constitucional Federal alemán distingue entre la “producción retroactiva de consecuencias jurídicas” (*Rückbewirkung von Rechtsfolgen*), que identifica con la auténtica retroactividad, y la “vinculación hacia el pasado del presupuesto de hecho” (*tatbestandliche Rückanknüpfung*), que desliga del concepto de retroactividad. El

## 5. Aproximación conceptual

El estudio anterior nos sitúa en disposición de realizar una primera aproximación al concepto de retroactividad, que será contrastada en el ámbito del Derecho tributario.

### a) *Retroactividad versus eficacia inmediata*

Una de las ideas más sugerentes derivadas del estudio de las diversas doctrinas sobre retroactividad es la distinción entre la *acción* de la norma sobre el *pasado* y la acción en el *presente*, pero *contemplando* hechos o situaciones en curso. La incidencia de la nueva norma en hechos o situaciones que pueden considerarse “presentes”, modificándolos para el futuro, siempre se ha tenido en cuenta, bien considerándola como “ausencia de retroactividad”, bien como “retroactividad atenuada o impropia”, bien como “efecto inmediato”. Lo que parece claro es que esta distinción debería mantenerse, por su utilidad y relevancia, sea con una u otra terminología; y que, en todo caso, lo difícil será distinguir ambos tipos de acción normativa, cualquiera que sea su denominación.

En nuestra doctrina y en su entorno jurídico, como sabemos, ha prevalecido durante décadas una concepción *amplia* o *material* de la retroactividad normativa<sup>486</sup>. Bajo esta concepción amplia de la retroactividad, subyace la consideración indiferenciada del “hecho” regulado por la norma y de la “relación jurídica objetiva” o situación jurídica global, como punto de referencia para definir la retroactividad<sup>487</sup>.

---

presupuesto de hecho y la consecuencia jurídica de la norma son, por tanto, los dos elementos de referencia para la calificación de la retroactividad (véanse al respecto *infra* págs. 595 y sigs. de este trabajo).

<sup>486</sup> En la doctrina civilista española, esta concepción amplia o material de retroactividad se ha manifestado con la clasificación tripartita, formulada por el Prof. DE CASTRO, de la retroactividad de grado máximo, de grado medio y de grado mínimo. (*vid.* CASTRO Y BRAVO, F. de, *Derecho civil...*, *op. cit.*, 1984 (reed. volúmenes 1949 y 1952), págs. 648 y 649). Sobre esta concepción, *vid. supra* págs. 163 y sigs.

<sup>487</sup> Esta concepción, que ha permitido calificar como retroactividad cualquier referencia del presupuesto de hecho normativo al pasado, se puede mantener en el plano de la *aplicación normativa*, por la concesión de un amplio margen de libertad al intérprete y la elaboración de categorías de *retroactividad “tácita”*. Sin embargo, como veremos *infra*, al intentarse trasladar esta concepción amplia o material de retroactividad al ámbito de la producción normativa como límite a la misma, resulta inadecuada, como demuestra la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional. Éste constituye uno de los principales impulsos para la revisión doctrinal del concepto.

Por otro lado, el rechazo en la doctrina alemana y española a la noción de “eficacia inmediata” entendemos que se ha debido más bien al carácter que se le ha pretendido atribuir como *regla general y vinculante para el intérprete*,

Con esta primera aproximación conceptual a la retroactividad, no perseguimos alcanzar un principio automático de irretroactividad, ni desconocer el carácter gradual del concepto, sino simplemente clarificar las formas de acción de la ley en el tiempo, constatando que éstas no se limitan al binomio retroactividad-irretroactividad. Por ello, ceñimos el concepto de retroactividad a la *acción* – no mera *contemplación* – de la norma sobre el *pasado*, distinguiéndola de su acción sobre el presente – mero *efecto inmediato* – o sobre el futuro – *ultractividad* de la ley antigua -, del siguiente modo:

1) *Retroactividad*, que entendemos como modificación de efectos jurídicos, producidos en el pasado en virtud de hechos ya concluidos y valorados definitivamente, formando o no parte de una situación jurídica duradera.

2) *Efecto inmediato*, que consideramos producido por la incidencia en “hechos presentes”; esto es, por la regulación de hechos – también situaciones jurídicas – que, aun hundiendo sus raíces en el pasado, sólo son modificados en sus efectos jurídicos para el futuro. Se trataría, bien de hechos que se encuentran en curso de realización – y cuyas partes anteriores no tienen un valor jurídico propio -, bien de situaciones consideradas como “hechos actuales”, para la regulación de su régimen jurídico futuro.

Desde esta perspectiva, no parece admisible la teoría de DUGUIT – JÈZE, según la cual la modificación *pro futuro* de situaciones subjetivas siempre se considera retroactividad; y, sin embargo, una situación objetiva o legal – como una consecuencia penal – puede modificarse sin retroactividad, aunque se haya realizado el supuesto de hecho – delictivo -, siempre que ello no suponga modificar o revocar actos adoptados con anterioridad. Este criterio del “*tempus regit actum*” nos parece insuficiente, porque no considera como hecho o acto concluido aquél que, por su íntegra realización, ha sido valorado ya de forma definitiva – en el ejemplo expuesto, con la valoración jurídico-penal prevista por la ley vigente al tiempo de la comisión -.

3) *Ultractividad*, que entendemos como producción de efectos jurídicos en un tiempo posterior al cese de existencia jurídica de la norma, producido generalmente por su derogación. Aunque la norma deja de pertenecer al sistema jurídico, puede seguir siendo aplicable – entendemos – por remisión expresa o implícita de otra norma que sí pertenece al sistema<sup>488</sup>.

---

que no a la corrección técnica del concepto en sí mismo considerado, como descripción de determinada acción normativa en el tiempo.

<sup>488</sup> Sobre la noción de ultractividad normativa – como supuesto de disociación entre el tiempo de pertenencia de la norma a un sistema y el tiempo de su aplicabilidad – pueden verse *supra* págs. 114 y sigs.

A continuación, expondremos los argumentos que nos han conducido a esta primera aproximación a los conceptos de *retroactividad*, *efecto inmediato* y *ultractividad*. Queremos destacar, en todo caso, que con ello no prejuzgamos cuál haya de ser en el caso concreto la acción de la nueva ley en el tiempo<sup>489</sup>.

La “acción de la norma jurídica sobre el pasado” describe una idea prácticamente intuitiva de retroactividad, que debe concretarse. El *pasado* de una norma es, como sabemos, todo tiempo anterior a su existencia jurídica, esto es, anterior a su publicación. La *acción* de la norma en ese tiempo pasado sólo puede querer decir, a nuestro juicio, que ésta cumple su función normativa, de valoración jurídica – vinculación de un efecto jurídico *Y* a un supuesto de hecho *X* – por referencia a un tiempo anterior a su publicación. Por eso, entendemos que la retroactividad supone siempre *nueva valoración jurídica* – nuevos efectos jurídicos – de circunstancias fácticas producidas en el pasado.

El criterio para determinar cuándo una nueva ley incide en efectos jurídicos ya producidos por una ley anterior – modificándolos – entendemos que debe referirse a la estructura y contenido de la norma en cuestión, a su presupuesto de hecho y consecuencia jurídica. Ésta considero que es la perspectiva técnicamente más correcta para analizar el fenómeno de la retroactividad. Además, como ha mostrado nuestro estudio de las diferentes teorías a lo largo de la historia, incluso en aquellas formulaciones de la retroactividad no expresadas con estas categorías teórico-generales subyace implícita esta idea. Así, para GABBA una ley es retroactiva cuando incide en derechos adquiridos con anterioridad; y, precisamente, el *derecho adquirido* se identifica con la *consecuencia* de determinado *hecho concluido*, *en virtud de la ley vigente* al tiempo de su *conclusión*<sup>490</sup>. He aquí la conexión con el criterio de los “*facta praeterita*” (la ley nueva no puede incidir en “hechos concluidos en el pasado”); teniendo en cuenta que el “hecho concluido en el pasado” es, implícitamente, el supuesto de hecho legal que determina la adquisición del derecho. Además, al precisar que la *oportunidad de hacer valer el derecho* pueda ser posterior, se está independizando el concepto de retroactividad del criterio de las “*causae finitae*” (esto es, del criterio procesalista según el cual la ley nueva no puede incidir en “causas concluidas” por sentencia, prescripción o transacción, pero sí en causas pendientes); en este caso, del ejercicio de la correspondiente acción.

---

<sup>489</sup> En definitiva, con esta postura se compatibiliza la perspectiva de las denominadas doctrinas “escépticas” sobre el principio de irretroactividad – que parece la más adecuada, por situarse en el terreno de la interpretación jurídica – con un concepto más estricto y delimitado de retroactividad.

<sup>490</sup> Sobre la formulación de GABBA, véase *supra* págs. 152 y sigs. En cuanto a la similitud entre el criterio de producción del efecto jurídico y el de “adquisición del derecho” – que, en definitiva, es el *efecto constitutivo* de una determinada *situación* -, *vid.* AFFOLTER, F. *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, nota.



Esta idea puede extenderse, como observamos *supra*, a cualquier disposición jurídica, no sólo a las que regulan derechos. Sin embargo, la complejidad y diversidad de los supuestos de hecho y de las consecuencias jurídicas previstos por las normas hace difícil su concreción.

En primer lugar, el órgano de aplicación tiene que identificar los momentos temporales de realización del supuesto de hecho – distinguiendo si éste es *simple* o *complejo*; *instantáneo* o *duradero*<sup>491</sup> – y de producción de la consecuencia jurídica de la norma en cuestión, que determinan en definitiva su ámbito temporal de aplicabilidad. Si el efecto jurídico se ha producido en el pasado, en virtud de una norma anterior, la nueva norma que pretenda modificarlo puede calificarse, a nuestro juicio, como retroactiva. En la Teoría general de la norma, la producción del efecto jurídico suele hacerse coincidir con el momento conclusivo del supuesto de hecho, sin solución de continuidad<sup>492</sup>. Por eso, el criterio determinante en última instancia acaba siendo el de la “conclusión” o “perfección” del supuesto de hecho legal; esto es, el de la realización de todas las circunstancias fácticas necesarias para que se anude a las mismas una determinada valoración jurídica.

Junto a estas nociones básicas, hay que apuntar dos consideraciones: en primer lugar, que el **supuesto de hecho** puede encontrarse en curso de realización al tiempo de publicación de la disposición jurídica; y, en segundo lugar, que debe contemplarse la posible existencia de una **relación o situación jurídica global** y, en su caso, determinar si los hechos o actos en cuestión producen un *efecto constitutivo* de la situación, un *efecto extintivo* de la misma<sup>493</sup>, o bien forman parte de su *contenido*, que puede ser duradero<sup>494</sup>.

---

<sup>491</sup> La clasificación de los diversos estados o supuestos de hecho no es novedosa, ni tampoco exclusiva de una determinada doctrina sobre la retroactividad; encontramos ejemplos en la obra de GABBA (distinguiendo los supuestos de hecho –adquisitivos de un derecho – “simples” y “complejos”) y en la teoría de SAVIGNY (donde se diferenciaban los hechos instantáneos de los hechos duraderos y, dentro de estos últimos, los consistentes en un estado continuo y los formados por un conjunto de elementos sucesivos). Véanse las referencias respectivas en la nota 405, pág. 152 y en la nota 423, pág. 156.

<sup>492</sup> No obstante, existen excepciones a esta regla general. Véase el análisis más detallado de esta cuestión, concretamente referida a las normas tributarias, en el Capítulo Segundo.

<sup>493</sup> Efecto extintivo de la situación o relación jurídica sustantiva, no de la acción correspondiente.

<sup>494</sup> Esta diferenciación ya se encontraba de algún modo implícita en la teoría de SAVIGNY, aunque referida exclusivamente a los derechos subjetivos – al distinguir, por un lado, su adquisición y extinción, y, por otro, el régimen jurídico de su contenido –; y, más claramente, en la teoría de ROUBIER – articulada en torno a las fases dinámica y estática de las situaciones jurídicas –.

Me parece especialmente ilustrativa a estos efectos la formulación de ROUBIER, que, salvados sus inconvenientes – me refiero esencialmente a su vocación de constituir un sistema de reglas fijas de Derecho transitorio –, ofrece la más completa exposición de las posibilidades de acción de las normas en el tiempo y presenta una concepción equilibrada tanto de la retroactividad como del efecto inmediato de la nueva ley, ciñendo este último efecto al estricto ámbito de las situaciones o hechos presentes que, aunque con cierta referencia hacia el pasado, son regulados sólo para el futuro.

En este punto entra en consideración la noción de eficacia inmediata, que cabe relacionar con el carácter “retrospectivo” de la norma: las normas retroactivas “accionan en el pasado”, de la única forma que pueden, esto es, “deshaciendo” valoraciones jurídicas ya producidas – por haber tenido lugar todas las circunstancias fácticas precisas para su producción -; en cambio, la “retrospección” (del latín “*retrospicĕre*”) no supone actuar sobre el pasado, sino evocarlo, observarlo, en definitiva, referirse a ese tiempo pretérito. En este sentido, podemos afirmar que toda norma retroactiva es retrospectiva, pero no a la inversa.

Frente a la concepción expuesta, podría objetarse la dificultad de distinguir la *retroactividad* y la *eficacia inmediata* de la norma, si, como mantenemos, la valoración jurídica o producción de efectos se sitúa en el plano estrictamente normativo y sustantivo – sin necesidad de materializarse en un acto jurídico ni de accionarse o ejecutarse -. Por otra parte, hay que tener en cuenta que la configuración técnica de la nueva norma puede “camuflar” como mera referencia al pasado (retrospectividad) una auténtica retroactividad.

Sin embargo, estas mismas objeciones pueden plantearse hoy en día frente a la concepción amplia o material de retroactividad, a la hora de diferenciar los diversos grados o clases que la doctrina ha considerado necesario fijar; con el inconveniente además de que el criterio para definir estos grados o clases de retroactividad no es uniforme. Por un lado, porque no siempre se tiene en cuenta la conexión existente entre el *hecho jurídico* y la *situación jurídica objetiva o global*; y, por otro lado, porque en algunos casos se emplea exclusivamente el criterio sustantivo (*producción del efecto*) y en otros se combina con el criterio procedimental (*ejecución*).

Además, también la eficacia inmediata de las normas jurídicas, como la retroactividad y la ultractividad, puede manifestarse con distintas *intensidades*<sup>495</sup>; pero entendemos que en los tres casos existe siempre una nota distintiva o denominador común que permite su consideración como categorías jurídicas unitarias y autónomas, sin que obste a ello su carácter gradual.

Por lo que respecta a esta diversa intensidad, en el caso de la *eficacia inmediata*, considero que pueden distinguirse principalmente: a) aquellos supuestos en que el *hecho normativo* se realiza *parcialmente* en el pasado, pero sin entidad suficiente para merecer una

---

<sup>495</sup> La *eficacia inmediata* de la nueva norma es un fenómeno que supone, correlativamente, la *pérdida inmediata de aplicabilidad de la norma derogada*, en relación con los hechos o situaciones jurídicas preexistentes. Podemos afirmar que, a diferencia de la retroactividad y la ultractividad, la eficacia inmediata determina una acción normativa circunscrita en todo caso a los *hechos o situaciones “en tránsito normativo”*. Consiste, sintéticamente, en la valoración jurídica futura (o producción de efectos jurídicos en el futuro) respecto de hechos o situaciones que mantienen cierta vinculación con el pasado de la norma jurídica – con el tiempo anterior a su publicación formal -.

valoración jurídica autónoma – conforme a la regulación anterior -; y *b*) aquellos otros supuestos en que el *hecho normativo* se realiza íntegramente en el *futuro*, pero formando parte de una *situación jurídica preexistente*. En ambos casos, la nueva valoración jurídica se produce en el futuro, aunque con cierta referencia o vinculación de los estados de hecho hacia el pasado (retrospectividad). Sin embargo, el segundo supuesto, que podría calificarse de *eficacia inmediata atenuada* – por referirse a situaciones jurídicas en curso, pero sólo a los hechos futuros que configuran el presupuesto normativo -, se caracteriza por ser *compatible* con cierto grado de *ultractividad* de la norma anterior<sup>496</sup>.

La finalidad de todas estas consideraciones sobre la noción de retroactividad y su distinción respecto de la eficacia inmediata de las normas – situadas por el momento en el plano de la teoría general – se dirige a poder utilizarlas para el análisis de la retroactividad de las normas tributarias, tanto en el plano aplicativo (Capítulo Segundo) como de producción de normas tributarias (Capítulo Tercero).

#### ***b) Distinta intensidad de la retroactividad. Revisión de actos y sentencias***

Al definir la retroactividad por referencia a la conclusión del supuesto de hecho legal y a la consiguiente producción del efecto jurídico vinculado al mismo, hemos prescindido de la existencia de concretos actos, administrativos o judiciales, declarativos del efecto jurídico ya producido en el plano normativo. Recordemos que este otro criterio, relativo al ejercicio de la correspondiente acción procedimental – pública o privada -, es el que corresponde a la noción ya estudiada de las “*causae finitae*”.

No obstante, es innegable que una norma que modifica p. ej. las condiciones de una acción de responsabilidad o de una acción penal, nacidas ya por la realización del correspondiente supuesto de hecho, es retroactiva *en menor intensidad* que una norma que pretenda revisar declaraciones de responsabilidad, sanciones o penas efectivamente impuestas en

---

<sup>496</sup> En efecto, los fenómenos de eficacia inmediata y ultractividad normativas pueden presentar cierto grado de concurrencia o compatibilidad, por lo que no cabe describir su relación recíproca en términos excluyentes. Ello se debe a la posibilidad de “repartir”, entre los respectivos ámbitos temporales de aplicabilidad de la norma antigua y nueva, la parte de realización futura de las situaciones en curso.

Ésta es una idea que tampoco puede ignorarse en caso de que se mantengan concepciones *amplias o materiales* de los fenómenos de la retroactividad y la ultractividad normativas. Pese a su aparente oposición, no se trata de opciones absolutamente alternativas, sino compatibles en algunos supuestos, como revela la misma noción de la “retroactividad de grado mínimo”.

el pasado. Y, en este último supuesto, todavía podría diferenciarse en función del grado de *ejecución* del correspondiente acto o resolución.

Por consiguiente, entendemos que es útil adoptar la distinción entre “*causae finitae*” y “*causae pendentes*” como criterio para medir la *intensidad* de una concreta disposición *retroactiva*; partiendo de la base de que la adopción de este criterio presupone siempre la existencia de una disposición *retroactiva*. En este sentido, la retroactividad del grado más intenso sería aquélla que permitiera revisar sentencias judiciales firmes e incluso totalmente ejecutadas.

### c) *Necesaria diferenciación normativa*

Hasta el momento, nos hemos limitado a perfilar los rasgos básicos de un concepto general y abstracto de retroactividad normativa. Pero lo importante, sin duda, es poder aplicar dicho concepto en relación con una concreta disposición jurídica. Y, en este punto, la difícil determinación del carácter retroactivo de una disposición, de la modificación de valoraciones jurídicas producidas en el pasado, entendemos que exige en todo caso llevar a cabo una previa “diferenciación normativa”.

La necesaria consideración del *ámbito jurídico* al que pertenece la norma, del *tipo de norma* de que se trata, de su *finalidad*, etc., son circunstancias tenidas en cuenta en mayor o menor medida por los diversos autores, para calificar la retroactividad. Pero el empleo de la noción de “diferenciación normativa” o “diferenciación del efecto normativo” (“*Differenzierung der Normwirkung*”), como criterio central para determinar las distintas formas de referencia normativa al pasado (“*Formen des Vergangenheitsbezugs*”), lo debemos al Prof. PIEROTH<sup>497</sup>. Este autor distingue, en primer lugar, los diversos ámbitos jurídicos, a fin de caracterizar la *estructura* de las normas retroactivas en cada caso (a tal efecto, analiza la norma penal; la norma tributaria; la norma que regula las prestaciones sociales o el régimen de responsabilidad; la norma jurídico-privada; la norma que regula los *status*; y la norma de carácter procesal)<sup>498</sup>. En el caso de las normas tributarias sustantivas, por ejemplo, PIEROTH se refiere a la complejidad del presupuesto de hecho tributario – ciñéndolo al hecho imponible –, que suele estar integrado por

---

<sup>497</sup> Vid. PIEROTH, Bodo, *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, en particular págs. 161 y sigs. Aún sin participar de su amplia noción de retroactividad – que PIEROTH identifica con cualquier referencia de la norma al pasado, desde su incidencia en hechos en curso de realización, hasta la revisión de sentencias firmes –, sí compartimos el interés por la “diferenciación normativa”, pues entendemos que es la única forma de determinar cuál es esta incidencia en el pasado – y, en consecuencia, de calificarla como retroactividad, de mayor o menor intensidad, o como mero efecto inmediato, conforme a la posición que aquí se mantiene –.

<sup>498</sup> Vid. PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, págs. 161 a 229.

varios preceptos, así como a las características de su consecuencia jurídica, consistente en el nacimiento de una obligación *ex lege*, que es posteriormente concretada por la Administración tributaria, mediante un acto de carácter *declarativo*<sup>499</sup>.

A partir de la diferenciación de los tipos de normas, PIEROTH distingue y caracteriza su *efecto normativo*, en función de determinados criterios que considera relevantes; en el caso de las normas tributarias, distingue p. ej. si su efecto es de *creación* de un nuevo tributo o de *modificación* de uno existente; de *aumento* o *disminución* de la carga tributaria; si la norma se refiere a un tributo *periódico* o *no periódico*; a una obligación tributaria *nacida* o no; a una deuda tributaria *liquidada* o no, etc. Este elenco de criterios es el que le permite, en relación con el tipo de norma en cuestión, elaborar una clasificación abstracta de estructuras temporales, de posibles formas de referencia al pasado.

Los casos típicos descritos por PIEROTH, en relación con un determinado ámbito y tipo de norma, son los “patrones” que le permiten después calificar los supuestos concretos – en su trabajo, el autor analiza así los casos examinados en la jurisprudencia constitucional alemana -. Este esquema de casos elaborado por PIEROTH puede resultar útil, porque describe, atendiendo a la estructura del tipo de norma en cuestión y a los criterios relevantes de diferenciación de su efecto, algunos de los supuestos típicos de referencia normativa al pasado. Sin embargo, no extrae calificaciones diferentes en función del tipo de referencia normativa<sup>500</sup>, ni consecuencias jurídicas diferentes.

Nuestro siguiente estudio del principio de irretroactividad en la aplicación y en la producción de normas tributarias toma como referencia las nociones estudiadas hasta el momento, y, en particular, la necesidad de una “diferenciación normativa” – concretamente, una diferenciación del efecto normativo – para el análisis de los casos concretos, pero sin adoptar patrones conceptuales previamente elaborados.

---

<sup>499</sup> Como fundamento de esta afirmación, PIEROTH cita el § 38 de la Ordenanza Tributaria alemana de 1977 (*Abgabenordnung*): “Los créditos derivados de la relación obligacional tributaria nacen tan pronto como se realiza el supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de prestación” (“Die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft”; la traducción es nuestra). Vid. PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, op. cit., 1981, págs. 165 y 166. Véase nuestro estudio de este tema en el Capítulo Segundo.

<sup>500</sup> Para PIEROTH, todo el elenco de “referencias normativas al pasado” es *retroactividad*.



## **CAPÍTULO SEGUNDO**

### **EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD COMO REGLA EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS**





## **CAPÍTULO SEGUNDO. EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD COMO REGLA EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS**

### **I. EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD COMO REGLA GENERAL SUPLETORIA SOBRE APLICABILIDAD TEMPORAL**

#### **A. Su carácter de regla sobre aplicabilidad temporal**

En nuestro estudio del principio de irretroactividad en Derecho tributario<sup>1</sup>, partimos del análisis del principio de irretroactividad en el plano de la aplicación de normas tributarias, situándonos en el contexto de la necesaria resolución de los conflictos de normas en el tiempo. Para determinar la aplicabilidad temporal de las normas, tanto el Juez como la Administración deben enfrentarse a los numerosos problemas que plantean las sucesiones normativas, particularmente y por lo que aquí interesa, en materia tributaria.

Para *determinar la ley aplicable a un caso* dado, como ya vimos, el órgano de aplicación debe acudir a los “criterios de aplicabilidad” previstos en el ordenamiento<sup>2</sup>. Para ello, debe identificar en primer lugar el “sistema presente”, esto es, el conjunto de normas existentes y aplicables en el momento de decidir el caso. Dentro del “sistema presente”, el órgano de aplicación debe identificar las “normas de aplicabilidad temporal”, esto es, aquellos mandatos que le obligan a seleccionar la norma que resulte “superior” a las demás, de acuerdo con el “orden” determinado por los criterios de aplicabilidad (ley posterior, ley más benigna, ley temporal, etc.). El principio general de irretroactividad, que estudiamos en este capítulo, es una “norma sobre aplicabilidad de normas”, un mandato dirigido al órgano de aplicación, que le obliga a considerar, salvo disposición en contrario, que las normas jurídicas carecen de efecto retroactivo, esto es, que son aplicables hacia el futuro, para el tiempo posterior a su existencia jurídica (conforme a las nociones generales estudiadas en el capítulo anterior). Ahora bien, hay que señalar, por un lado, que pueden existir otras normas sobre aplicabilidad temporal que

---

<sup>1</sup> A partir de ahora, se estudiará el principio de irretroactividad en el ordenamiento tributario español actual, diferenciando su estudio en el ámbito de las normas tributarias sustantivas y procedimentales – tanto por lo que respecta a su aplicación (Capítulo Segundo) como a su elaboración (Capítulo Tercero) –; en las normas penales y sancionadoras tributarias (Capítulo Cuarto); y, finalmente, en el ámbito de los actos administrativos y sentencias judiciales (Capítulo Quinto).

<sup>2</sup> Sobre los “criterios de aplicabilidad”, con carácter general y desde la perspectiva de la Teoría del Derecho, pueden verse *supra* págs. 117 y sigs.

prevalezcan sobre el principio general de irretroactividad; y, por otro lado, que el principio general de irretroactividad resulta insuficiente, por sí solo, para determinar la ley aplicable a un caso. Para ello, entendemos que el órgano de aplicación debe seguir, con carácter general, los siguientes pasos:

- En primer lugar, examinar si existen disposiciones transitorias específicamente previstas para la sucesión normativa y/o cláusulas sobre aplicabilidad temporal, expresas o implícitas, previstas por el Legislador<sup>3</sup>.
- En ausencia de disposición, el intérprete debe comprobar si existe algún criterio hermenéutico que pueda ser adoptado como criterio para determinar la ley aplicable al caso concreto<sup>4</sup>.
- Por último, en ausencia de criterio hermenéutico específico, deberá aplicarse el principio *general* de irretroactividad, que tiene carácter supletorio.

En nuestro análisis del tema, sin embargo, procederemos de lo general a lo particular, esto es, partiremos de la formulación del principio general de irretroactividad en el plano de la aplicación normativa (art. 2.3 CC y art. 10.2 LGT), para descender posteriormente al análisis de las disposiciones particulares de Derecho transitorio y a la solución jurisprudencial de los casos; con la finalidad última de retomar el estudio del principio general, concretándolo con las conclusiones obtenidas a partir del análisis de los diferentes supuestos.

Así pues, comenzaremos examinando las reglas *generales* sobre aplicabilidad temporal existentes en nuestro ordenamiento y, específicamente, en nuestro ordenamiento tributario. Como sabemos, entre las reglas que permiten determinar la ley aplicable a un caso, destacan por su utilidad las normas de Derecho transitorio, que regulan el conflicto intertemporal producido en toda sucesión normativa – bien como disposiciones particulares o *ad hoc*, bien como reglas generales de carácter supletorio -. Sin embargo, existen también otras reglas generales sobre aplicabilidad temporal que, sin dar estricta solución al conflicto intertemporal de normas, también auxilian al intérprete en la determinación de la norma aplicable al caso<sup>5</sup>. Entre las

---

<sup>3</sup> Recordemos que la aplicabilidad temporal de la norma puede venir dispuesta implícitamente; así, por ejemplo, en los casos de retroactividad implícita (véanse *supra* págs. 91 y sigs.; y, en particular, págs. 111 y 112).

<sup>4</sup> Dicho criterio puede inducirse, a nuestro juicio, no sólo de la práctica judicial, sino también de disposiciones transitorias dictadas por el legislador o titular de la potestad reglamentaria para otras sucesiones normativas, bien porque pueda considerarse que forman parte del Derecho transitorio común, bien porque se refieran a la misma materia objeto de regulación.

<sup>5</sup> Así, por ejemplo, la regla general establecida en el art. 4.2 CC (“*Las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas*”). Ésta es una norma general sobre aplicabilidad temporal que, aunque no determine directamente la

mismas, destacamos nuevamente el papel del *principio general de irretroactividad* previsto en el art. 2.3 CC (“*Las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario*”) y, específicamente para el ámbito tributario, lo dispuesto en el art. 10.2.1º de la LGT 2003<sup>6</sup>.

Excluimos del análisis, por el momento, todas aquellas disposiciones que, pese a revestir rango legal y estar formalmente dirigidas al intérprete, suponen una reiteración de principios *constitucionales*, como el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables (art. 1.1 CP<sup>7</sup>; art. 2.1 CP<sup>8</sup>; art. 128.1 LRJPAC<sup>9</sup>) o la regla de retroactividad de la norma penal o sancionadora más favorable (art. 2.2 CP<sup>10</sup>; art. 128.2 LRJPAC<sup>11</sup>; art. 10.2.2º LGT 2003<sup>12</sup>). Estas disposiciones, que resultan vinculantes para todos los poderes públicos – tanto para el aplicador jurídico como para el Legislador o titular de la potestad normativa – serán estudiadas específicamente en los Capítulos Tercero y Cuarto de este trabajo<sup>13</sup>.

---

regulación del conflicto intertemporal, sí restringe las posibilidades de aplicabilidad *indirecta o externa* de la/s norma/s en conflicto, en caso de que sean de carácter penal, excepcional o temporal.

<sup>6</sup> Sin perjuicio de su estudio en el siguiente epígrafe, puede avanzarse que el art. 2.3 CC establece una presunción general de no retroactividad de las normas jurídicas dirigida al intérprete, presunción que puede desvirtuarse mediante una disposición inequívoca de la norma en sentido contrario. *Aunque esta presunción de no retroactividad no ofrece la concreta solución al tránsito normativo, sí limita las posibles soluciones al mismo*, evitando que el intérprete aplique la nueva norma con alcance retroactivo, a no ser que exista una *voluntas legis* inequívoca a tal efecto.

En cambio, el art. 10.2.1º LGT 2003 sí establece un criterio para determinar la ley aplicable al caso (el criterio del “devengo” o del “inicio del período impositivo”, dependiendo del tipo de tributo), aunque dicho criterio general también puede ser desvirtuado por disposición en contrario (art. 10.2.1º LGT: “*Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento*”).

<sup>7</sup> Art. 1.1 CP: “*No será castigada ninguna acción ni omisión que no esté prevista como delito o falta por Ley anterior a su perpetración*”.

<sup>8</sup> Art. 2.1 CP: “*No será castigado ningún delito ni falta con pena que no se halle prevista por Ley anterior a su perpetración. Carecerán, igualmente, de efecto retroactivo las Leyes que establezcan medidas de seguridad*”.

<sup>9</sup> Art. 128.1 LRJPAC: “*Irretroactividad.- 1. Serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa*”.

<sup>10</sup> Art. 2.2 CP: “*No obstante, tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena (...)*”.

<sup>11</sup> Art. 128.2 LRJPAC: “*2. Las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor*”.

<sup>12</sup> Art. 10.2.2º LGT 2003: “*No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado*”.

<sup>13</sup> Por el momento, nos limitamos a indicar que estas disposiciones, si bien delimitan la ley aplicable en caso de sucesión normativa, no pueden considerarse reglas dirigidas al intérprete *en ausencia de disposición particular*, sino *reiteración de preceptos vinculantes para el propio Legislador*. Por consiguiente, constituyen un límite a las disposiciones particulares sobre aplicabilidad temporal, a las que nos referiremos también en este Capítulo. Así pues, aunque existiese disposición normativa en contrario (estableciendo, por ejemplo, una retroactividad

Posteriormente, analizaremos las disposiciones transitorias *particulares* que consideramos más relevantes en materia tributaria, intentando extraer los criterios básicos adoptados por el Legislador en esta materia. También examinaremos los criterios seguidos por la jurisprudencia tributaria para la solución de las cuestiones de Derecho transitorio (bien por ausencia de disposiciones legislativas particulares, bien por su necesaria interpretación).

Por último, a partir de las conclusiones obtenidas, llevaremos a cabo una valoración crítica del principio general de irretroactividad recientemente formulado en el ordenamiento tributario (art. 10.2.1º LGT 2003).

## **B. El principio de irretroactividad en el Código Civil: presunción general de no retroactividad**

Las reglas generales sobre aplicabilidad temporal son aquéllas que resultan aplicables con carácter supletorio, en ausencia de disposición expresa o implícita prevista en la norma. En el Capítulo anterior, analizamos las disposiciones generales relativas a la dimensión temporal de las normas jurídicas (entrada en vigor; derogación; normas temporales; etc.)<sup>14</sup>. En esta sede, destacamos el papel que desempeña el principio de irretroactividad en sede de aplicación normativa.

El principio de irretroactividad en sede de aplicación de normas se formula con carácter general en nuestro ordenamiento en el Título Preliminar del Código Civil, art. 2.3 CC: “*Las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario*”<sup>15</sup>. Se trata de un mandato

---

desfavorable en materia penal o sancionadora), el intérprete y aplicador jurídico debería abstenerse de aplicarla, planteando la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad – por posible vulneración de los arts. 9.3 y 25.1 CE –. De ahí que estas disposiciones, que se limitan a reiterar a nivel de legislación ordinaria un mandato constitucional, sean estudiadas fundamentalmente en sede de producción normativa (Capítulos Tercero y Cuarto).

<sup>14</sup> Se trata, por ejemplo, de las reglas generales y supletorias sobre entrada en vigor (art. 2.1 CC) o sobre derogación (art. 2.2 CC), previstas en el Título Preliminar de nuestro Código Civil. Si bien estas disposiciones resultan necesarias para determinar los ámbitos temporales de existencia y aplicabilidad de las normas jurídicas, no ofrecen solución al conflicto intertemporal generado por la sucesión normativa. Conforme a la concepción que aquí mantenemos, estas normas generales sobre vigencia y aplicabilidad forman parte del *Derecho intertemporal* general, pero no así del *Derecho transitorio* (véanse *supra* págs. 115 a 123; en particular, notas 313 y 314, págs. 121 y 122, respectivamente).

<sup>15</sup> Esta cláusula de irretroactividad adopta como modelo la fórmula establecida en el artículo 2 del *Code civil* francés de 1804 (“*La loi n’a pas d’effet rétroactif, elle ne statue que pour l’avenir*”), añadiendo el inciso final referido a la posibilidad de disposición en contrario. Lo dicho respecto a la formulación del *Code* (véase *supra* págs. 135 y sigs.) puede extrapolarse aquí, con las concreciones apuntadas en el texto.

dirigido al intérprete, en relación con cualquier disposición normativa – sea cual sea su contenido, favorable o desfavorable para los ciudadanos -<sup>16</sup>, ordenándole presumir, *salvo disposición en contrario*, que las normas jurídicas se dirigen al tiempo futuro<sup>17</sup>.

La cláusula general de irretroactividad prevista en el art. 2.3 CC constituye, por tanto, una regla o directriz interpretativa que ordena al operador jurídico entender, en caso de *ausencia de disposición*, que la norma en cuestión carece de *efecto retroactivo*. Ésta es su *función*. Pero el significado completo del precepto sólo puede alcanzarse previa resolución de dos cuestiones esenciales, a nuestro entender: en primer lugar, de qué forma puede desvirtuarse esta directriz general – si es necesaria o no una disposición *expresa* en contra; si cabe establecer *excepciones a la regla general* -; y, en segundo lugar, qué significado hay que atribuir al *concepto jurídico indeterminado* “efecto retroactivo” – pues el alcance de la regla general depende directamente del significado de este concepto -.

Por lo que respecta a la primera cuestión, hay que señalar que el art. 2.3 CC no exige disposición *expresa* en contrario. La doctrina civilista mayoritaria ha interpretado que la disposición de retroactividad puede ser *implícita*<sup>18</sup>, concediendo un amplio margen de libertad al aplicador jurídico para determinar qué alcance temporal se desprende de la *finalidad, objeto y carácter* de la norma<sup>19</sup>. El rechazo a un sistema de criterios fijos y vinculantes para el intérprete, aplicables con carácter general a cualquier norma jurídica para la determinación de su eficacia temporal, es la nota característica de esta doctrina. Se trata de un posicionamiento “escéptico” sobre el principio de irretroactividad de las leyes<sup>20</sup>, de raíz germánica, que encuentra un claro reflejo positivo en los *Motifs* al Código civil alemán de 1900 y en su *Ley de Introducción*<sup>21</sup>.

<sup>16</sup> El carácter *general* de esta cláusula de irretroactividad, aplicable a toda disposición jurídica, contrasta con el ámbito material del principio *constitucional* de irretroactividad, que en nuestro ordenamiento – como en la mayoría – no es general, sino limitado a determinados sectores jurídicos.

<sup>17</sup> El significado y función del art. 2.3 CC, en particular su **carácter no vinculante para el legislador**, queda explicitado con su último inciso (“*si no dispusieren lo contrario*”). Sin embargo, debe señalarse que la ausencia de tal previsión expresa tampoco conduciría a un resultado distinto, por los mismos argumentos (esencialmente, el rango de ley ordinaria del precepto) que ya aducimos al comentar el artículo 2 del *Code*. Sobre si lo dispuesto en el artículo 2.3 CC puede considerarse vinculante o no para el titular de la potestad reglamentaria, véase el epígrafe correspondiente en el Capítulo Tercero, págs. 634 y sigs.

<sup>18</sup> Véase DE CASTRO, F., *Derecho civil...*, *op. cit.*, 1984 – reed. volúmenes 1949 y 1952 -, págs. 649 a 652; en particular pág. 651 (“*Se entiende que la ley impone el efecto retroactivo cuando así lo requieren su sentido, carácter y fin*”); CASTÁN TOBEÑAS, José, *Derecho civil...*, *op. cit.*, 1984, págs. 622 y 623; LACRUZ BERDEJO, J. L. *et. al.*, *Elementos...*, *op. cit.*, 1988, págs. 245 y 246; DíEZ-PICAZO, L.; GULLÓN, A., *Sistema...*, *op. cit.*, 1995, págs. 115 y 116; y ALBALADEJO, M., *Derecho civil I*, *op. cit.*, 1996, pág. 206.

<sup>19</sup> *Vid. supra* págs. 111 y sigs.; *infra* págs. 201 y sigs.

<sup>20</sup> Recordemos que las denominadas “doctrinas escépticas” no pretenden formular un concepto unívoco y apriorístico de retroactividad, que sirva como criterio automático para el intérprete, sino que describen diversos grados de retroactividad y exigen la interpretación directa de la norma, para determinar si ésta es o no retroactiva,

La flexibilidad con que ha sido interpretada la directriz establecida en el art. 2.3 CC permite afirmar su carácter de mera *presunción iuris tantum*; presunción de irretroactividad que puede ser desvirtuada por el operador jurídico, mediante cualquier criterio hermenéutico válido en Derecho que le conduzca a un resultado diferente<sup>22</sup>.

Pero nuestra doctrina no sólo ha admitido supuestos de *retroactividad implícita*, como posible resultado de la interpretación normativa, sino que además se han reconocido algunas *excepciones* al criterio general de la irretroactividad. Atendiendo a la materia objeto de regulación, la doctrina civilista ha elaborado un “catálogo” de leyes a las que resulta aplicable el criterio inverso (es decir, se entenderá que despliegan eficacia retroactiva, salvo disposición en contrario)<sup>23</sup>. Se trata de los supuestos de retroactividad “tácita” o “natural”, cuyo origen puede situarse en el Derecho romano en relación con las leyes de interpretación auténtica<sup>24</sup>, y a cuyo análisis crítico dedicamos un epígrafe independiente<sup>25</sup>.

En cualquier caso, la aplicación de esta regla general de irretroactividad prevista en el art. 2.3 CC no ha generado una gran problemática en sí misma, en la medida en que se concibe por nuestra doctrina mayoritaria como mera “presunción de no retroactividad” – como hemos apuntado, se admite la disposición *implícita* de retroactividad, concediendo a estos efectos un amplio margen de decisión al intérprete; y se afirma además la retroactividad, como regla general, de determinadas categorías de normas (normas interpretativas, ejecutivas, etc.) -. Los problemas en este ámbito se plantean más bien por la **insuficiencia de la formulación del principio general de irretroactividad para determinar la ley aplicable al caso concreto**.

---

partiendo de una presunción general de no retroactividad. Sobre las “doctrinas escépticas”, pueden verse *supra* págs. 163 y sigs.

<sup>21</sup> De los *Motifs* (I, pág. 19) se desprende la siguiente regla: “en la duda es de suponer que toda proposición jurídica quiere ordenar únicamente para lo futuro y no para el pretérito” (el subrayado es nuestro). *Vid.* ENNECCERUS, Ludwig, *Derecho civil. Parte general, vol. I* (traducción de la 39<sup>a</sup> ed. alemana), Barcelona, Bosch, 1953, pág. 231.

<sup>22</sup> Esta conclusión resulta inaceptable para aquellos autores que consideran el Derecho intertemporal como un conjunto de reglas – sea dispuestas por el Legislador, sea elaboradas doctrinalmente –, insusceptibles de ser “moldeadas” en cada caso por el aplicador de la norma. Es significativa al respecto la afirmación de ROUBIER: “(...) *la théorie développée dans les Motifs ne peut conduire bien loin, parce qu’il est évident que l’interprétation a ses limites, et il y a un vice certain de méthode à vouloir faire sortir d’un texte, par voie d’interprétation, ce qui ne s’y trouve en aucune façon*” (ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, pág. 126).

<sup>23</sup> Véase por todos DE CASTRO, F., *Derecho civil...*, *op. cit.*, 1984 – reed. volúmenes 1949 y 1952 -, pág. 652.

<sup>24</sup> En el Derecho romano se formuló expresamente (Novela justiniana 19, año 536 d.C.) una *regla general de retroactividad de las leyes de “interpretatio authentica”*, en ausencia de disposición expresa, con el límite en todo caso de las “*causae finitae*” (*vid. supra* pág. 131 y sig.).

<sup>25</sup> Véase un apunte sobre esta cuestión *supra*, pág. 112 y sig.; y su análisis crítico *infra*, págs. 201 y sigs.

Efectivamente, el principio de irretroactividad es una regla general sobre aplicabilidad temporal de las normas que, por un lado, debe ser necesariamente *completada* con otros criterios sobre aplicabilidad temporal, y, por otro lado, en caso de resultar finalmente aplicable, requiere ser *concretada* para cada sucesión normativa<sup>26</sup>.

A los efectos de nuestro trabajo, nos interesa el análisis del principio general de irretroactividad recientemente formulado en el ordenamiento tributario (art. 10.2.1º LGT 2003), pues este principio – sin entrar en contradicción con lo dispuesto en el art. 2.3 CC – resulta de aplicación preferente en materia tributaria.

### **C. El principio de irretroactividad en la nueva Ley General Tributaria y el referente del *Statuto del Contribuyente* italiano**

Hasta la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no existía en nuestro ordenamiento tributario ningún mandato específico sobre el principio general de irretroactividad. Dejando aparte las disposiciones transitorias *particulares* dictadas por el legislador tributario para concretas sucesiones normativas<sup>27</sup>, así como las reglas aplicables en el ámbito sancionador tributario<sup>28</sup>, no se preveía ningún mandato sobre aplicabilidad temporal de las normas, dirigido *con carácter general* a los órganos de aplicación en materia tributaria. En Derecho tributario, como en el resto de ámbitos de nuestro ordenamiento jurídico, resultaba de *aplicación general y supletoria* la *presunción de no retroactividad* establecida en el artículo 2.3

---

<sup>26</sup> Recordemos lo expuesto al inicio de este Capítulo: para determinar la ley aplicable a un caso, debe examinarse en primer lugar si existen cláusulas expresas o implícitas sobre aplicabilidad temporal de la norma en cuestión (cláusulas que pueden determinar la retroactividad de la norma, incluso de forma implícita), así como disposiciones transitorias específicamente previstas para la concreta sucesión normativa. En ausencia de “disposición expresa o implícita” sobre la aplicabilidad temporal de la norma o de disposición transitoria *ad hoc*, el intérprete puede recurrir a aquellos criterios hermenéuticos aplicables en la materia. En última instancia, con carácter supletorio, el intérprete y aplicador jurídico deberá limitarse a proyectar el principio general de irretroactividad en el caso concreto, tarea generalmente difícil, sobre todo por el carácter vago del concepto de retroactividad.

Por este motivo, antes de concretar el *concepto jurídico indeterminado* “efecto retroactivo” o “retroactividad” – que determinará el *alcance* de la regla general de irretroactividad –, seguiremos las distintas fases lógicas que deben guiar al intérprete en la determinación del ámbito temporal de aplicabilidad de las normas, finalizando con aquellas reflexiones sobre el concepto de retroactividad que, con carácter general y específicamente en el ámbito tributario, dicho análisis nos permita concluir.

<sup>27</sup> Sobre las disposiciones transitorias particulares en materia tributaria, véanse *infra* págs. 237 y sigs.

<sup>28</sup> Nos referimos particularmente a la regla de retroactividad de las normas sancionadoras más favorables, que en el ordenamiento tributario se extiende, no sólo al régimen de infracciones y sanciones tributarias, sino también al de los recargos. Esta regla fue introducida por el artículo 4.3 LDGC y, actualmente, se encuentra prevista en el art. 10.2.2º LGT 2003 (véase su cita en el texto).

CC (“*Las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario*”), cuyo significado, función y alcance han sido analizados en el epígrafe anterior.

Sin embargo, la nueva Ley General Tributaria, en su artículo 10, dedicado al “*Ámbito temporal de las normas tributarias*”, sí incluye una disposición en este sentido, con el siguiente tenor (art. 10, apartado 2, párrafo 1º):

“2. *Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento*”.

El primer inciso de este art. 10.2.1º LGT 2003 (“*salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo*”) contiene una **mera reiteración de lo dispuesto en el artículo 2.3 CC** (“*las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario*”), específicamente previsto para todas las “*normas tributarias*”. El precepto no distingue, por tanto, entre normas tributarias *sustantivas* y *procedimentales*; sólo se exceptúan de esta regla general, en el párrafo segundo del art. 10.2 LGT, “*las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos*”, que sí “*tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado*” (art. 10.2.2º LGT 2003)<sup>29</sup>.

La segunda parte del art. 10.2.1º LGT sí lleva a cabo una *concreción* del principio de irretroactividad en la aplicación de las normas tributarias, al establecer que, salvo disposición en contrario, resulta de aplicación la norma *en vigor*<sup>30</sup> al tiempo del *devengo* – en el caso de “tributos sin período impositivo” – o bien la vigente al *inicio del período impositivo* – para “los demás tributos” -. En definitiva, este precepto fija los criterios para determinar la aplicabilidad temporal de las normas tributarias en ausencia de disposición particular.

---

<sup>29</sup> Esta previsión se encontraba ya recogida en el art. 4.3 LDGC, con un tenor muy similar. Dejando aparte la sustitución *in fine* del término “*afectado*” por el de “*interesado*”, la modificación a destacar es la referencia expresa en el nuevo precepto de la LGT a los “*actos que no sean firmes*”. Sobre esta cuestión, *vid. infra* en el Capítulo Cuarto págs. 708 y sigs.

<sup>30</sup> La referencia a la *entrada en vigor* es la comúnmente adoptada, dado que es la fecha que sirve, *en principio*, para determinar el inicio de la aplicabilidad temporal de las normas. No obstante, hay que tener en cuenta los matices apuntados en el Capítulo Primero: así, por ejemplo, que la entrada en vigor puede ser anticipada o retroactiva; que, *pese a no estar fijada expresamente*, puede ser diversa a la regla general de *vacatio legis* de veinte días; y que, siendo la entrada en vigor por regla general *única* para todo el *cuero normativo*, será imprescindible comprobar si existe alguna cláusula específica sobre aplicabilidad temporal (expresa o implícita) del precepto en cuestión.



Hay que señalar que, aunque esta norma sea novedosa en nuestro ordenamiento, cuenta con un referente en el *Statuto del Contribuyente* italiano del año 2000<sup>31</sup>, que en su artículo 3.1 dispone lo siguiente:

*“Salvo quanto previsto dall’articolo 1, comma 2<sup>32</sup>, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono”.*

Este principio general de irretroactividad previsto en el art. 3.1 del *Statuto del contribuente* italiano constituye, junto con el resto de disposiciones recogidas en la misma ley, un “principio general del ordenamiento tributario”, que “puede ser derogado o modificado sólo expresamente y nunca por leyes especiales”<sup>33</sup>.

Como puede comprobarse, el tenor del art. 3.1 del *Statuto* italiano y del art. 10.2.1º de la nueva LGT española es muy similar. Ambos preceptos establecen, como criterio de aplicabilidad temporal para los tributos periódicos, el criterio del *inicio del período impositivo*. Las diferencias entre ambos preceptos se refieren, por un lado, a la excepción que contiene el art. 3.1 del *Statuto* italiano para las normas interpretativas – excepción que se mantiene también en nuestra doctrina como regla general, al catalogarlas como un supuesto de retroactividad “tácita” -; y, por otro lado, a la previsión expresa en el art. 10.2.1º de la LGT 2003 del *criterio del devengo*, como criterio legal de aplicabilidad temporal para los tributos sin período impositivo – criterio general

---

<sup>31</sup> Ley de 27 de julio de 2000, n. 212, “*Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente*” (publicada en la *Gazzetta Ufficiale (G.U.)* n. 177, de 31 de julio de 2000).

<sup>32</sup> El artículo 1.2 del *Statuto del contribuente* italiano se refiere a las normas de interpretación auténtica en materia tributaria: “*Articolo 1. Principi generali. (...) 2. L’adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica*”.

Por consiguiente, lo que hace el artículo 3.1 del *Statuto* es *excluir expresamente estas normas de interpretación auténtica de la regla general de irretroactividad*. Precisamente, la regla general en este caso es su aplicación retroactiva, siempre que se cumplan los requisitos exigidos para considerarlas disposiciones de interpretación auténtica, esto es, su aprobación por ley ordinaria, con carácter excepcional, y su identificación expresa. A mi juicio, hay que entender que esta *regla general de retroactividad de las normas de interpretación auténtica* admite disposición en contrario, aunque nada se diga al respecto.

Sobre la consideración de las normas interpretativas como normas con retroactividad “natural” o “tácita”, *vid. supra* pág. 112 y sig.; *infra* págs. 201 y sigs.

Sobre el control constitucional de la retroactividad de las leyes de interpretación auténtica, que ha generado un intenso debate en Italia, pueden verse *infra* págs. 480 y sigs.

<sup>33</sup> Art. 1.1 del *Statuto dei diritti del contribuente*: “*1. Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali*”.

que también se mantiene en la doctrina italiana, pues éste ha sido el criterio tradicional para determinar la ley aplicable en materia tributaria<sup>34</sup>, como sucede en nuestro país -.

A continuación nos referiremos brevemente a estos dos *criterios legales* sobre aplicabilidad temporal de las normas tributarias – que son el *criterio del devengo* y el *criterio del inicio del período impositivo* -, señalando sus características principales; reservando para un epígrafe posterior el **análisis crítico sobre su adecuación como criterios generales**, válidos para determinar el ámbito temporal de aplicabilidad de toda “norma tributaria”<sup>35</sup>.

Ante todo, hay que señalar que el art. 10.2.1º LGT establece *criterios supletorios* para el intérprete tributario, que deben aplicarse “*salvo que se disponga lo contrario*”. Esta disposición en contrario puede ser tanto *expresa* como *implícita*. Así debe deducirse de una interpretación del precepto de la LGT congruente con la atribuida por la doctrina mayoritaria a la regla general de irretroactividad prevista en el art. 2.3 CC<sup>36</sup>. Lo mismo puede decirse respecto de su homólogo, el artículo 3 del *Statuto del contribuente* italiano, pues la exigencia de derogación “*expresa*” del criterio del “inicio del período impositivo” (exigencia de derogación expresa a la que se refiere el art. 1.1 del *Statuto* para todos los principios generales previstos en la ley<sup>37</sup>) hay que entenderla producida, no sólo con una disposición explícita, sino también con una *voluntas legis* inequívoca en sentido contrario.

Así pues, el art. 10.2.1º LGT admite disposición expresa o implícita en contrario (siempre que sea inequívoca), del mismo modo que la regla general de irretroactividad prevista en el art. 2.3 CC, que constituye una presunción *iuris tantum* de no retroactividad. Sin embargo, a diferencia del art. 2.3 CC, el art. 10.2.1º LGT establece además unos *criterios supletorios para la determinación de la ley aplicable en materia tributaria* (los criterios del “devengo” y del “inicio del período impositivo”), facilitando así la tarea del intérprete, al concretar la regla general de irretroactividad en este ámbito. De hecho, se trata de una *regla general sobre solución de conflictos intertemporales* en materia tributaria. El problema viene determinado porque, como

---

<sup>34</sup> Vid. AMATUCCI, Fabrizio, *L'efficacia nel tempo della norma tributaria*, Milano, Ed. Giuffrè, 2005, pág. 42; y MASTROIACOVO, Valeria, *I limiti alla retroattività nel Diritto tributario*, Milano, Ed. Giuffrè, 2005, págs. 139 y sigs. De hecho, ambos autores señalan que el art. 3 del *Statuto del Contribuente* italiano introduce una “novedad” en la interpretación de la eficacia temporal de las normas tributarias, ya que el criterio para determinar la ley aplicable en relación con los tributos periódicos no es el de la conclusión del hecho imponible y nacimiento de la obligación, sino el del inicio del período impositivo (siguiente a la fecha de entrada en vigor de la norma).

<sup>35</sup> Vid. *infra* págs. 323 y sigs. Con la finalidad de llevar a cabo este análisis crítico, estudiaremos previamente, en los siguientes epígrafes, el conjunto de disposiciones y de criterios hermenéuticos que, más allá del principio general de irretroactividad, permiten determinar la ley aplicable a un caso en materia tributaria, distinguiendo según cuál sea el objeto de regulación (llevando a cabo, por tanto, una previa “diferenciación normativa”).

<sup>36</sup> Vid. *supra* pág. 189, nota 18.

<sup>37</sup> Véase *supra* nota 33.

veremos, estos criterios (que se formulan para toda norma tributaria, sin distinción, sea cual sea el objeto de regulación) no son válidos con carácter general, por lo que su *utilidad* para el intérprete ha de matizarse en este sentido.

En segundo lugar, hay que destacar la adopción en el art. 10.2.1º LGT del criterio del “inicio del período impositivo” como criterio general y supletorio para determinar la ley aplicable en el caso de los tributos con período impositivo. Puede considerarse novedosa esta previsión (que cuenta con el antecedente del art. 3.1 del *Statuto del contribuente* italiano), pues con este criterio *se difiere el inicio de la aplicabilidad de la nueva norma – salvo disposición en contrario*<sup>38</sup> – *al período impositivo siguiente* a su publicación y entrada en vigor<sup>39</sup>. Este resultado es diverso al que resultaría de aplicar el criterio del devengo en la mayoría de casos, pues, por regla general, el devengo se produce el último día del período impositivo.

Para interpretar el significado y alcance de este criterio sobre aplicabilidad temporal de normas tributarias – el criterio del *inicio del período impositivo* – hay que tener en cuenta cuál es su *fundamento*. Acudamos a las enseñanzas del Prof. SÁINZ DE BUJANDA, quien, tras indicar como ley aplicable la vigente al tiempo de conclusión del hecho imponible o devengo del tributo – considerando que ello no constituye en rigor retroactividad -, apuntaba: “*No puede desconocerse, sin embargo, que la circunstancia de que los elementos constitutivos del hecho imponible – incluida su dimensión temporal – hayan comenzado a producirse antes de la entrada en vigor de la ley podrá haber influido, incluso decisivamente, en la decisión de llevarlos a efecto por las personas que los realizan, al dar por supuesto que esos hechos no estaban sujetos a tributación. La obligación de satisfacer el tributo, sobrevenida con posterioridad, puede ocasionar una notable perturbación en los planes económicos de tales sujetos y llegar, incluso, a provocar una importante fricción con el principio de la capacidad de pago*”<sup>40</sup>.

Esta afectación a los principios de seguridad jurídica y de capacidad de pago que puede producir la aplicabilidad inmediata de las normas tributarias al período impositivo en curso – junto a otros principios, que también pueden resultar afectados – exige, por un lado, la *prudencia*

---

<sup>38</sup> En definitiva, si el legislador pretende que la nueva norma tributaria se aplique al período impositivo en curso, deberá *explicitarlo*, a fin de despejar dudas interpretativas y de evitar que se frustre su finalidad mediante la aplicación del criterio general y supletorio del inicio del período impositivo.

<sup>39</sup> El momento relevante es el de la publicación, aunque el art. 10.2.1º LGT haga referencia a la entrada en vigor (véase al respecto *supra* pág. 192, nota 30).

<sup>40</sup> *Vid.* SÁINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, IV, *op. cit.*, 1966, págs. 383 y 384.

A partir de los años sesenta, esta idea se expresa también en la jurisprudencia constitucional sobre retroactividad de normas tributarias, especialmente en la jurisprudencia constitucional alemana e italiana; y, posteriormente, a partir de los años ochenta, en nuestra jurisprudencia constitucional, que será analizada en el próximo Capítulo (véase al respecto la nota siguiente).

del Legislador a fin de mitigar estos efectos y evitar la ilegitimidad constitucional de la norma; pero también el intérprete y aplicador jurídico debe tenerla en cuenta, a la hora de concretar la eficacia temporal de la norma en ausencia de disposición. He aquí el *fundamento* de la regla prevista en la nueva LGT, que establece como norma aplicable la vigente al *inicio* del período impositivo; ya que este criterio puede considerarse *a priori* más “prudente” y respetuoso con las exigencias constitucionales que el criterio del devengo, cuando éste se produce al final del período impositivo<sup>41</sup>.

Enlazando con la observación anterior, hay que destacar también que el principio general de irretroactividad de las normas tributarias, establecido y concretado en el art. 10.2.1º LGT con la referencia a los criterios del “devengo” y del “inicio del período impositivo”, *no distingue entre normas tributarias favorables y desfavorables para los obligados tributarios*<sup>42</sup>.

No obstante, si tenemos en cuenta el fundamento de esta regla general (la garantía de seguridad jurídica y de contribución de acuerdo con la capacidad económica de los obligados tributarios) y de los concretos criterios expresados en ella, podemos afirmar que, en el caso de normas tributarias favorables – dejando aparte las normas sancionadoras y las normas en materia de recargos, a las que resulta aplicable la regla general de retroactividad *in bonus* -, el intérprete y aplicador jurídico podrá conferir *aplicabilidad inmediata* a la nueva norma para el período impositivo en curso, respecto de tributos todavía no devengados, con menor impedimento que respecto de las normas tributarias desfavorables. En otras palabras, será más fácil motivar la

---

<sup>41</sup> Esta idea es la que subyace en el enjuiciamiento de los supuestos denominados de “retroactividad impropia”, producidos por la aprobación de una Ley durante el transcurso del período impositivo, con efectos desde el inicio del mismo. Al respecto, podemos citar el Voto particular formulado por el Prof. RODRÍGUEZ BEREJIO a la STC 182/1997, de 28 de octubre: “(...) cuando se aprueba una modificación tributaria que afecta al período impositivo en curso, aunque todavía no se haya devengado el tributo, la retroactividad que se produce, que si bien no queda necesariamente prohibida, exige, sin embargo, una ponderación de las circunstancias concretas del caso para determinar su legitimidad constitucional”.

<sup>42</sup> Al respecto, la *Corte de Cassazione* italiana, en recientes pronunciamientos sobre la interpretación del principio general de irretroactividad previsto en el art. 3.1 del *Statuto del contribuente*, ha limitado su alcance considerablemente. En primer lugar, la Sentencia de la *Corte de Cassazione* de 21 de abril de 2001 (núm. 5931/2001, *cit.* en “*Il fisco*”, n. 18/2001, pág. 6639) ha señalado que la aplicación de dicho principio debe limitarse a las normas tributarias *desfavorables* para los particulares, declarando que el principio de irretroactividad debe interpretarse conforme a su fundamento, como *garantía* del contribuyente frente al Estado, excluyendo por tanto de su aplicación las normas tributarias más favorables, como la aplicable en el caso enjuiciado. Además, la Sentencia de la *Corte de Cassazione* de 27 de agosto de 2001 (núm. 11274/2001) ha limitado también el principio general de irretroactividad garantizado en el art. 3.1 del *Statuto* a las normas que comportan obligaciones materiales o formales para los particulares, de cuya vulneración pueden seguirse efectos negativos; excluyendo de su aplicación las normas estrictamente procedimentales – como la enjuiciada en el caso, sobre las modalidades de comprobación tributaria -, que no comportan obligaciones formales para los particulares, y que pueden ser aplicadas a relaciones sustantivas anteriores a su entrada en vigor, en virtud del principio “tempus regit actum”.

inaplicación de la regla general de irretroactividad – por disposición *implícita* de aplicabilidad inmediata – en el caso de las normas tributarias *favorables*<sup>43</sup>.

## D. El carácter supletorio de la regla general de irretroactividad

### 1. Prevalencia de las cláusulas *ad hoc* sobre aplicabilidad temporal

El principio general de irretroactividad y las demás reglas generales sobre aplicabilidad temporal de las normas son mandatos dirigidos al intérprete, no vinculantes para el titular de la potestad normativa. Éste puede disponer cláusulas *ad hoc* sobre aplicabilidad temporal, de aplicación preferente a las reglas generales y vinculantes para el aplicador jurídico. Por ello, lo primero que debe examinarse, a la hora de determinar la ley aplicable a un caso, es si las normas en cuestión contienen alguna cláusula **expresa o implícita** sobre su aplicabilidad temporal. Estas cláusulas *ad hoc* **deben prevalecer** sobre el principio general de irretroactividad en el plano de la aplicación normativa.

El único **límite** al establecimiento de estas cláusulas particulares sobre aplicabilidad temporal se encuentra en los principios constitucionales, en particular los principios sobre aplicabilidad temporal de las normas (principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales; principio de retroactividad de las normas sancionadoras más favorables; etc.), que vinculan a todos los poderes públicos, incluido el Legislador, y que estudiaremos con detenimiento en los Capítulos Tercero y Cuarto de este trabajo. También *la jurisprudencia constitucional* constituye un límite que deberá ser tenido en cuenta, tanto por el Legislador como por el aplicador jurídico, a la hora de determinar la ley aplicable a un caso.

En primer lugar, hay que hacer referencia a la fecha de **entrada en vigor** y otras **cláusulas sobre aplicabilidad temporal** de las normas. Sabemos que, para determinar los límites del ámbito temporal de aplicabilidad interna de una norma, el intérprete ha de examinar en primer lugar si existen referencias expresas al respecto –bien en la propia norma, bien en cláusulas externas – y, en su caso, acudir a ellas. En ausencia de las mismas, dichos límites han de deducirse a partir de las referencias implícitas existentes en la propia configuración normativa

---

<sup>43</sup> No queremos decir con ello que la regla general de irretroactividad (tanto la prevista en este art. 10.2.1º LGT, como la establecida para todo el ordenamiento en el art. 2.3 CC), resulte sólo aplicable en relación con las normas desfavorables, sino que, en ausencia de disposición expresa, resultará más fácil para el intérprete y aplicador jurídico determinar una voluntad normativa en sentido contrario en el caso de las normas favorables.

–para lo cual puede resultar útil el *contenido temporal* de la descripción típica y del efecto jurídico – o de la misma fecha de entrada en vigor, que constituye un importante *elemento interpretativo* a tal efecto.

Como ya estudiamos en el Capítulo Primero, la fecha de entrada en vigor sirve como elemento interpretativo para determinar el **inicio** del ámbito temporal de aplicabilidad directa de una norma, esto es, para indicar el momento a partir del cual deben producirse los hechos contemplados en el presupuesto de hecho normativo para ser regulados por la misma<sup>44</sup>.

En primer lugar, el intérprete debe examinar si existe una cláusula *ad hoc* sobre entrada en vigor, expresa o implícita, distinta a la cláusula general y supletoria de *vacatio legis* de veinte días, prevista en el art. 2.1 CC y, específicamente para el ordenamiento tributario, en el art. 10.1 de la LGT 2003 (“*Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se establezca un plazo determinado*”).

Las cláusulas *ad hoc* pueden determinar una entrada en vigor anticipada, inmediata o retroactiva, que debe prevalecer sobre el principio general de irretroactividad (así, en el caso de entrada en vigor anticipada) y que puede servir para dar solución al conflicto de normas en el tiempo, en ausencia de disposición transitoria que regule la concreta sucesión normativa<sup>45</sup>.

Sin embargo, la fecha de entrada en vigor de una norma deja de cumplir esta función – la determinación del inicio de su aplicabilidad – cuando existen otras cláusulas – expresas o implícitas – sobre el ámbito temporal de aplicabilidad, que dispongan su inicio en un momento anterior o posterior a la entrada en vigor, debiendo prevalecer en todo caso sobre ésta (así, por ejemplo, cláusulas específicas del tipo “*con vigencia desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2004*”; o “*con efectos desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de 2004*”). También la propia configuración interna de la norma puede determinar un ámbito temporal de aplicabilidad distinto<sup>46</sup>.

---

<sup>44</sup> Sobre la fecha de entrada en vigor como elemento interpretativo para determinar el ámbito temporal de aplicabilidad directa de la norma, véanse *supra* págs. 91 y sigs.

<sup>45</sup> Por ejemplo, una entrada en vigor diferida varios meses puede servir como elemento interpretativo para determinar que, una vez producida la entrada en vigor, la nueva norma resultará aplicable inmediatamente a los hechos o situaciones en curso. Éste es el caso de la reducción del plazo de prescripción tributaria de cinco a cuatro años, operada por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, con entrada en vigor diferida al día 1 de enero de 1999.

<sup>46</sup> Así, por ejemplo, mediante cláusulas que acoten el presupuesto de hecho normativo a un determinado período, estableciendo así el inicio y el fin del ámbito temporal de aplicabilidad directa de la norma.

En relación con las normas temporales – tanto las normas temporales de carácter formal, como las normas materialmente temporales y las normas transitorias -, hay que recordar lo dispuesto en el artículo 4.2 CC, que contiene un mandato sobre aplicación jurídica, dirigido al intérprete, según el cual “*las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas*”. La prohibición de aplicación a “*supuestos distintos de los comprendidos expresamente en ellas*” se configura como una prohibición de aplicación analógica, prevista en el art. 4.1 CC, según el cual: “*Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón*”. Por su parte, la prohibición de aplicación a “*momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas*” puede calificarse como *no extractividad* de la norma<sup>47</sup>, esto es, como prohibición de aplicabilidad *externa o indirecta* (por remisión) a supuestos no comprendidos en su ámbito temporal de aplicabilidad interna<sup>48</sup>.

En el caso de las leyes excepcionales y las temporales, la razón de ser de esta regla general de la *no extractividad* se encuentra precisamente en su propio presupuesto de hecho, que se encuentra acotado a determinadas situaciones. En otras palabras, atendiendo a la estructura de la norma, puede afirmarse que su *ámbito de aplicabilidad interna* está determinado *ex ante*: las leyes excepcionales y las temporales delimitan expresa o tácitamente su presupuesto de hecho – por referencia a determinada situación o a determinado período de tiempo -, a diferencia del resto de normas. De ahí que puedan considerarse normas “de presupuesto de hecho específico”.

En el caso de las normas penales, el fundamento es distinto. Las normas penales, por lo general, no llevan a cabo esta acotación de su presupuesto de hecho – salvo que pueda afirmarse su carácter excepcional o temporal -. Su “no extractividad” tiene su fundamento en el principio de legalidad (“*nullum crimen, nulla poena sine lege*”)<sup>49</sup>, que comprende la triple exigencia de *lex praevia, lex stricta y lex scripta* – las dos primeras, como exigencia de *seguridad jurídica*, y

---

<sup>47</sup> La expresión “*no extractividad*” es utilizada sobre todo en el ámbito del Derecho penal (*vid.* JIMÉNEZ DE ASÚA, L., *Tratado de Derecho Penal*, T. II, 4ª ed., Buenos Aires, Ed. Losada, 1964, págs. 617 y sigs.).

<sup>48</sup> En ambos casos, hay que distinguir esta prohibición de aplicabilidad *externa* – aplicabilidad de la norma a supuestos o momentos no comprendidos en su presupuesto de hecho – con la determinación de su ámbito de aplicabilidad *directa o interna*, que es una cuestión de *interpretación*, y no de aplicación analógica. Ésta es una diferencia con el principio general de irretroactividad (art. 2.3 CC); pues éste constituye una presunción *iuris tantum* de no retroactividad – esto es, el aplicador jurídico debe presumir que el inicio del ámbito de aplicabilidad directa de la norma se sitúa en un momento igual o posterior a su publicación oficial -, que puede ser destruida sin embargo mediante *interpretación* – cuando el ámbito temporal de aplicabilidad directa se sitúa *expresa o implícitamente* en un momento anterior -.

<sup>49</sup> Sobre esta cuestión, véase el Capítulo Cuarto de este trabajo, *infra* págs. 685 y sigs.

la última, además, como exigencia de *reserva de ley*<sup>50</sup> -. Tanto la prohibición de retroactividad como la prohibición de analogía – que tienen su fundamento, respectivamente, en las exigencias de *lex praevia* y *lex stricta* del principio de legalidad penal -, sólo afectan a las leyes penales desfavorables, pues, respecto de las favorables, ni la retroactividad ni la analogía infringen “*el sentido limitador de la potestad punitiva que corresponde al principio de legalidad*” (MIR PUIG)<sup>51</sup>. Así, se prevé la retroactividad *in bonus* – expresamente declarada en el art. 2.2 CP, que tiene su fundamento en el principio de *necesidad* de la pena o prohibición de exceso – y se admite la analogía *in bonam partem*<sup>52</sup>.

Por lo que respecta a las normas tributarias, hay que tener en cuenta, como sabemos, que en nuestro actual Estado social y democrático de Derecho no puede mantenerse una concepción de la norma tributaria como norma de carácter excepcional, “odiosa” o restrictiva de la libertad y propiedad del individuo. Por ello, las normas tributarias no se encuentran *per se* subsumidas en lo dispuesto en el art. 4.2 CC, salvo que pueda afirmarse su carácter penal, temporal o excepcional. Ello debe ser tenido en cuenta, tanto en el análisis del principio de irretroactividad que llevamos a cabo en este trabajo, como en lo que respecta a la prohibición de analogía en materia tributaria. Su fundamento y alcance son, al menos parcialmente, diversos. Así, por ejemplo, aunque el fundamento de la prohibición de analogía en Derecho tributario (art. 14 LGT<sup>53</sup>), siguiendo al Prof. PÉREZ ROYO, puede situarse en el principio de seguridad jurídica o certeza del Derecho<sup>54</sup>, existe una importante diferencia con el ámbito penal, y es que en materia

<sup>50</sup> El Prof. Santiago MIR señala: “*El principio de legalidad no es sólo, entonces, una exigencia de seguridad jurídica, que requiera sólo la posibilidad de conocimiento previo de los delitos y las penas, sino además la garantía política de que el ciudadano no podrá verse sometido por parte del Estado ni de los jueces a penas que no admita el pueblo*” (MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 5ª ed., Barcelona, 1998, pág. 76).

<sup>51</sup> MIR PUIG, S., *Derecho Penal...*, *op. cit.*, 1998, págs. 77 y 87.

<sup>52</sup> Aunque el actual CP no se refiere expresamente a la analogía *in bonam partem*, siguiendo a MIR PUIG, entendemos que “*cuando el art. 4.1 CP declara que “las leyes penales no se aplicarán a casos distintos de los comprendidos expresamente en ellas”, puede interpretarse en el sentido de que se refiere a las “leyes penales” en sentido escrito, esto es: solamente las leyes que imponen penas o las agravan. En el mismo sentido puede interpretarse la fórmula parecida que emplea el art. 4.2 CC (...)*” (MIR PUIG, S., *Derecho Penal...*, *op. cit.*, 1998, pág. 88). Ésta es una interpretación acorde con el fundamento y significado del principio de legalidad, como límite al *ius puniendi* del Estado frente al individuo.

<sup>53</sup> El art. 14 LGT 2003 (que reproduce, con tenor muy similar, lo previsto en el art. 23.3 LGT 1963) establece: “*Prohibición de la analogía.- No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales*”.

<sup>54</sup> El Prof. PÉREZ ROYO señala que: “*Lo que cierra el paso a la analogía (al igual que a la retroactividad) es la exigencia de seguridad jurídica o de tipicidad, no el principio de reserva de ley formal*” (vid. PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 14ª ed., Madrid, Civitas, 2004, págs. 97 a 100, en particular pág. 99). En consecuencia, la prohibición de analogía no tiene por qué extenderse a todos los elementos esenciales del tributo, cubiertos por la reserva de ley (que es una norma sobre la producción normativa, mientras que la analogía se sitúa en el plano de la aplicación jurídica), sino que debe ser entendida en sus propios términos, tal como se establece en el art. 14 LGT, esto es, limitada al hecho imponible, exenciones y demás beneficios fiscales. El



tributaria dicho fundamento no se limita a la seguridad jurídica como garantía del individuo frente al Estado, ya que, en ese caso, se permitiría la analogía en relación con las normas favorables, como las exenciones y otros beneficios tributarios (analogía *in bonam partem*), para las que expresamente se prohíbe (art. 14 LGT). En otras palabras, en el ámbito tributario la prohibición de analogía no garantiza exclusivamente la seguridad jurídica o certeza del Derecho entendida como límite del poder estatal frente al ciudadano, sino que tiene un fundamento plural (del mismo modo que el principio general de irretroactividad en el plano de la aplicación normativa, que se refiere tanto a las normas favorables como desfavorables).

Para finalizar este epígrafe, hay que señalar que las cláusulas sobre aplicabilidad temporal resultan con frecuencia insuficientes para determinar la ley aplicable en caso de conflicto intertemporal. Por ello, el intérprete debe comprobar si existen **normas de Derecho transitorio** aplicables para la concreta sucesión normativa. Previamente al análisis de estas normas de Derecho transitorio, nos referiremos a la posible retroactividad implícita de las normas tributarias.

## **2. La retroactividad implícita: análisis crítico de los supuestos de retroactividad “natural” o “tácita”**

En la actualidad, es opinión doctrinal común admitir que el principio general de irretroactividad previsto en el art. 2.3 CC puede ser desvirtuado por disposición *implícita* en contrario. Recordemos que la retroactividad implícita es aquella retroactividad que, ante la *ausencia de referencias temporales expresas* que la indiquen, sólo puede deducirse mediante una previa labor interpretativa del *contenido* de la concreta disposición<sup>55</sup>.

Para que la retroactividad puede deducirse vía interpretación, debe inferirse claramente del sentido y finalidad de la norma, esto es, debe existir una *voluntad inequívoca* del titular de la potestad normativa al respecto. Hay que tener en cuenta que los criterios interpretativos para afirmar la retroactividad deben ser restrictivos, sobre todo si se trata de una norma desfavorable para los ciudadanos.

---

legislador tributario ha calibrado así las exigencias de la *seguridad jurídica* en esta materia. Con esta tesis, el Prof. PÉREZ ROYO se aparta de la doctrina mayoritaria, que considera prohibida la analogía para todos los elementos esenciales del tributo cubiertos por la reserva de ley (en este sentido, se han pronunciado GIANNINI, BERLIRI, SÁINZ DE BUJANDA, GARCÍA AÑOVEROS, VICENTE-ARCHE, CORTÉS DOMÍNGUEZ - *cit.* por PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero...*, *op. cit.*, 2004, pág. 98 -), limitando la posibilidad de la analogía en Derecho tributario prácticamente a las normas procedimentales.

<sup>55</sup> Sobre la noción de “retroactividad implícita”, véanse *supra* págs. 111 y sigs.

Existen algunas normas que, por regla general, manifiestan una retroactividad implícita. Así sucede, por ejemplo, con las normas interpretativas. No se trata de objetivizar la voluntad normativa, supliendo la necesaria interpretación; sino que, en todo caso, la retroactividad debe deducirse claramente del contenido y finalidad de la ley. Como apuntamos en el Capítulo anterior, la retroactividad que muestran las *reglas de experiencia* respecto de determinadas categorías de normas debe considerarse, no una regla apriorística, sino un *criterio hermenéutico* de gran valor, que facilite al intérprete la determinación de una – muy posible en estos supuestos – **retroactividad implícita**.

Por ello, siguiendo al Prof. LÓPEZ MENUDO<sup>56</sup>, valoramos críticamente los supuestos de retroactividad “natural” o “tácita”, que nuestra doctrina actual configura como tipos de normas que deben aplicarse por regla general de forma retroactiva, para los que se excluye la aplicación de la presunción general de irretroactividad prevista en el art. 2.3 CC, invirtiéndola; esto es, presumiendo la retroactividad. Se conciben como normas para las que rige una “*presunción general de retroactividad*”, salvo disposición expresa o implícita en contrario.

El Profesor DE CASTRO cataloga como supuestos de retroactividad natural o tácita los de las *disposiciones interpretativas, ejecutivas, procesales, abolicionistas* y las que establezcan un *régimen general y uniforme*<sup>57</sup>. Se trata de disposiciones *de muy diversa finalidad y naturaleza*, que requieren un análisis diferenciado. Por su importancia, dedicamos un epígrafe independiente a la retroactividad de las normas interpretativas.

#### **a) *Retroactividad de las normas interpretativas***

La retroactividad de las *normas interpretativas* es una de las reglas generales de Derecho intertemporal más antiguas de la historia. Tiene su origen como regla escrita en la legislación justiniana, en la Novela 19 del año 536 d. C., que establecía como regla general la retroactividad de las leyes de “*interpretatio authentica*”, salvo disposición en contrario, con el límite en todo caso de las “*causae finitae*” (asuntos terminados por sentencia, transacción o prescripción)<sup>58</sup>. Su importancia y arraigo en la cultura jurídica occidental tuvo su reflejo en

---

<sup>56</sup> Sobre la crítica a la categoría de la retroactividad “natural” o “tácita”, puede verse LÓPEZ MENUDO, Francisco, *El principio de irretroactividad...*, op. cit., 1982, págs. 74 a 76.

<sup>57</sup> Vid. DE CASTRO, F., *Derecho civil...*, op. cit., 1984 – reed. volúmenes 1949 y 1952 -, pág. 652.

<sup>58</sup> Véanse *supra* en el Capítulo Primero, págs. 131 y sigs.

algunos Códigos civiles europeos<sup>59</sup> y todavía hoy sigue adoptándose en la legislación positiva – con el referente, en materia tributaria, del *Statuto del Contribuyente* italiano<sup>60</sup> -. Sin necesidad de reconocimiento expreso en el ordenamiento positivo – como sucede en nuestro ordenamiento -, la retroactividad de las normas interpretativas es afirmada por la doctrina y la jurisprudencia como regla general<sup>61</sup>.

El *fundamento* de esta regla general de retroactividad de las disposiciones interpretativas o aclaratorias se encuentra en su carácter meramente *declarativo* del significado de una norma anterior, y no innovador (“*is qui declarat nihil novi dat*”). De ahí que se afirme que la norma interpretativa queda *incorporada* a la norma interpretada, formando ambas una *unidad*; de forma que el inicio de aplicabilidad de la primera debe hacerse en todo caso coincidir con el inicio de aplicabilidad de la norma interpretada. Por carecer de efectos innovadores o constitutivos, esta retroacción de la aplicabilidad de la disposición interpretativa se ha calificado como “retroactividad aparente”. En la actualidad, en cambio, se mantiene simplemente que este efecto retroactivo es “natural”, consustancial al carácter o naturaleza de la disposición interpretativa<sup>62</sup>.

Pese a su tradición histórica, la regla general de retroactividad de las disposiciones interpretativas dista de tener una aceptación pacífica. Ya a principios del siglo pasado, el Profesor Gaston JÈZE criticó con énfasis la adopción de este criterio como regla general (escrita)

---

<sup>59</sup> El Proyecto del art. 2 del *Code* civil francés preveía esta regla general de retroactividad de las normas interpretativas, aunque finalmente fue suprimida en la redacción definitiva (*vid. supra* pág. 138). Nuestro Código Civil nada establece al respecto.

Otros Códigos civiles europeos sí contemplan expresamente como excepción a la regla general de irretroactividad el supuesto de las leyes interpretativas. Un ejemplo lo constituye el Código civil portugués de 1966, que contempla separadamente el *principio general de irretroactividad* (art. 12) y la *retroactividad de las leyes interpretativas* (art. 13), con el límite – en su clásica concepción – de las *causae finitae*:

“Art. 13.- 1. *A lei interpretativa integra-se na lei interpretada, ficando salvos, porém, os efeitos já produzidos pelo cumprimento da obrigação, por sentença passada em julgado, por transacção, ainda que não homologada, ou por actos de análoga natureza.*

2. *A desistência e a confissão não homologadas pelo tribunal podem ser revogadas pelo desistente ou confitente a quem a lei interpretativa for favorável”.*

Hay que destacar el perfeccionamiento de este artículo 13 respecto de su redacción anterior, que establecía como límite a la retroactividad de la ley interpretativa la “*ofensa de direitos adquiridos*”. Sobre los problemas planteados por estos dos preceptos (arts. 12 y 13 del Código civil portugués de 1966), puede verse BAPTISTA MACHADO, *Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil*, Coimbra, 1968.

<sup>60</sup> *Vid. supra* pág. 193, nota 32.

<sup>61</sup> El propio TJCE ha afirmado que las disposiciones interpretativas pueden aplicarse retroactivamente, si no modifican la “sustancia” del texto anterior (*vid. STJCE* de 29 de enero de 1985, asunto *Gesamthochschule Duisburg*, apartado 21).

<sup>62</sup> *Vid.*, entre otros, VILLAR EZCURRA, Marta, *Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica*, Barcelona, Cedecs, 1996, págs. 108 a 111.

de Derecho público<sup>63</sup>, que en el ordenamiento francés permitía incluso la revisión de sentencias firmes, siempre que no hubiesen sido ejecutadas (ignorando así el límite de las “situaciones consolidadas” – “*causae finitae*” -, que desde antiguo se ha afirmado frente a la retroactividad de las normas interpretativas). En la actualidad esta cuestión sigue resultando polémica, sobre todo debido al abuso de la potestad interpretativa – tanto por el Legislador como por el poder ejecutivo -, lo que ha dado lugar a algunos pronunciamientos constitucionales sobre el tema<sup>64</sup>.

En esta sede interesa analizar los problemas que plantea la retroactividad de las disposiciones interpretativas como *regla general de aplicación* – dejando para posteriores epígrafes sus problemas de constitucionalidad<sup>65</sup> -. Para evitar mezclar las diversas cuestiones que suelen traerse a colación sobre este tema y que conducen a una visión confusa del mismo, distinguimos:

1º) Cuáles son los presupuestos que determinan el carácter interpretativo o, por el contrario, innovativo de una disposición (esté o no expresamente calificada como norma interpretativa), en caso de que esta distinción sea en sí misma posible.

2º) Afirmado el carácter interpretativo, hay que distinguir si se trata de una norma de interpretación auténtica – dictada por la misma autoridad que la norma interpretada – o no; sólo en el primer caso puede afirmarse su carácter jurídico vinculante o con efectos *ad extra*.

3º) Aun constatado el carácter *interpretativo* – no innovativo – y de *interpretación auténtica* de una disposición, el intérprete y aplicador jurídico no puede otorgarle *retroactividad ipso iure*, pues todavía debe comprobar: primero, si cabe mantener el tradicional límite de respeto a las “situaciones jurídicas consolidadas”; y segundo, si existen otros límites constitucionales que impidan aplicar dicha norma con carácter retroactivo.

Sobre la primera cuestión, hay que decir que las normas interpretativas, cuando imponen con carácter vinculante uno de los diversos significados de la norma interpretada – excluyendo el resto -, producen cierta innovación en el ordenamiento. No obstante, ello no impide seguir distinguiendo entre normas interpretativas (que concretan el sentido de la norma anterior, dentro

---

<sup>63</sup> Discrepando en este punto de la opinión del Prof. DUGUIT, y de la mayoría de iuspublicistas franceses coetáneos, el Prof. JÈZE señalaba: “*la loi qualifiée d’interprétative produit exactement les mêmes effets qu’une loi nouvelle. (...) Il n’y a pas besoin de faire intervenir une théorie des lois interprétatives*”. Vid. JÈZE, Gaston, “Les lois interprétatives...”, *op. cit.*, 1924, págs. 157 a 190; en particular, págs. 181 y 182.

<sup>64</sup> Desde antiguo se ha advertido del “peligro” que encerraba la retroactividad de las leyes interpretativas. Sobre su enjuiciamiento constitucional, hay que destacar la importancia de este tema en la jurisprudencia constitucional italiana y portuguesa, aunque también encontramos algunos pronunciamientos al respecto en la jurisprudencia constitucional alemana y española (*vid. infra*, en el Capítulo Tercero, págs. 480 y sigs.).

<sup>65</sup> *Vid. infra* págs. 480 y sigs.

de las posibles opciones interpretativas) y normas innovativas *stricto sensu* (que *modifican* su *contenido*). El intérprete y aplicador jurídico debe discernir cuál es el carácter o naturaleza de la norma en cuestión, pues de ello puede depender su aplicabilidad temporal. Si la nueva norma se limita a declarar uno de los posibles significados de la norma anterior, existe un importante *indicio* para el intérprete de su aplicabilidad en todos los procesos pendientes y futuros, con respeto en todo caso a las situaciones jurídicas consolidadas.

Uno de los principales problemas que se plantean en este punto es la práctica abusiva, tanto por el Legislador como por el titular de la potestad reglamentaria, consistente en *calificar formalmente* una disposición como “interpretativa”, sin que la misma tenga tal carácter, con el fin de que sea aplicada retroactivamente (soslayando de este modo las posibles objeciones y límites derivados del principio de irretroactividad).

En estos casos, si el aplicador jurídico considera que, pese a la calificación expresa de norma interpretativa, se trata de una efectiva modificación, deberá abstenerse como regla general de su aplicación retroactiva, e incluso podrá plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad o ilegalidad por la indebida “autocalificación”<sup>66</sup>.

Sobre la segunda cuestión planteada, hay que distinguir los efectos que se derivan (en el plano de la aplicación jurídica, que es el que aquí nos interesa) en el caso de las normas de interpretación *auténtica* y en el caso de las disposiciones interpretativas con meros efectos *ad intra*. Estas últimas disposiciones tienen por finalidad establecer unos criterios uniformes y vinculantes para los órganos administrativos, pero no así para los ciudadanos ni para los órganos judiciales<sup>67</sup>.

En puridad, no puede hablarse de “aplicación retroactiva” de estas disposiciones interpretativas, puesto que carecen de efectos *ad extra*<sup>68</sup>. No obstante, puesto que el ciudadano

---

<sup>66</sup> La Sentencia de la *Corte Costituzionale* italiana de 4 de abril de 1990, núm. 155 (*Giur. Cost. 1990, 952*) declaró la inconstitucionalidad de un precepto legal por su *calificación arbitraria como norma de interpretación auténtica*.

<sup>67</sup> Con independencia de estas “normas” interpretativas *ad intra*, debemos preguntarnos si es posible que una *norma reglamentaria interprete* una norma con rango de *Ley* con efectos *ad extra*, esto es, con carácter vinculante para Jueces y ciudadanos. Aunque no se trate de un supuesto de retroactividad auténtica, considero que un reglamento puede interpretar la *Ley*, si con ello respeta los límites impuestos por el principio de legalidad. Dicha disposición interpretativa podrá tener cierto efecto retroactivo, incluso implícito. Esta cuestión está íntimamente conectada con los límites a la retroactividad de los reglamentos *ad extra*, que examinamos en el Capítulo Tercero (págs. 634 y sigs.).

<sup>68</sup> En este sentido, *vid.* ZORNOZA PÉREZ, Juan; FALCÓN TELLA, Ramón, “La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas”, *REDF*, núm. 43, 1984, págs. 433 a 486; en particular, sobre este extremo, pág. 486.

tiene en cuenta también el criterio de la Administración para orientar su conducta, debe garantizársele cierta protección *frente a los cambios de doctrina administrativa* (sea con fundamento en la doctrina del precedente, sea en la doctrina de los propios actos, sea en el principio de protección de la confianza), cuestión que será analizada en el próximo Capítulo<sup>69</sup>.

Finalmente, situándonos ya en el ámbito de las *normas de interpretación auténtica* – que es, en principio, el menos conflictivo, suponiendo que las normas en cuestión tengan efectivamente dicho carácter –, tampoco puede afirmarse una regla automática de retroactividad en el plano de la aplicación jurídica. En primer lugar, el órgano de aplicación del Derecho debe determinar si las situaciones consolidadas (por sentencia firme, transacción, prescripción...) o “*causae finitae*” constituyen un límite a la retroactividad de la norma interpretativa. Como vimos en el Capítulo anterior, éste es un límite tradicional a la aplicación temporal de las nuevas normas – en particular, aplicable a las normas que por regla general son retroactivas, como las de carácter interpretativo –; pero, como el resto de criterios o reglas generales en este ámbito, debe contrastarse con las circunstancias de la concreta sucesión normativa – dependientes del objeto y finalidad de las normas en juego –, a fin de comprobar si procede efectivamente su aplicación<sup>70</sup>.

En segundo lugar, la ley de interpretación auténtica no deberá aplicarse retroactivamente si con ello puede producirse vulneración de algún precepto constitucional, como, por ejemplo, del principio de seguridad jurídica<sup>71</sup>. En este caso, si la ley dispone *expresamente* su retroactividad y existen dudas de constitucionalidad al respecto, habrá que plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad (o cuestión de ilegalidad, en el caso de los reglamentos). Si no

---

<sup>69</sup> *Vid. infra* págs. 671 y sigs.

<sup>70</sup> Aunque la cosa juzgada no sea un límite infranqueable, ni para el Legislador ni para el aplicador jurídico (téngase en cuenta p. ej. que la regla de retroactividad de la norma penal más favorable – art. 2.2 CP – exige la revisión de las sentencias firmes en curso de ejecución), lo cierto es que, como regla general, constituye un límite “mínimo” a la retroactividad de las Leyes, tanto en el plano aplicativo como de producción de normas. Al respecto, la *Corte Costituzionale* italiana ha declarado – en relación con leyes de interpretación auténtica que, en principio, se consideran retroactivas – que el Legislador no puede anular los efectos de la cosa juzgada mediante una Ley retroactiva, pues con ello resultan lesionados los principios relativos a la relación entre el poder legislativo y el poder judicial (*vid.* Sentencias de la *Corte Costituzionale* núm. 15/1995, 374/2000, 525/2000, 282/2005). Por ello, en caso de silencio del Legislador, los efectos retroactivos de una ley de interpretación auténtica deben entenderse dejando a salvo, como límite implícito, las sentencias con fuerza de cosa juzgada (*vid.* Sentencia de la *Corte Costituzionale* núm. 282/2005).

<sup>71</sup> Aunque ésta es una cuestión que examinaremos en el plano de la producción normativa, hay que destacar que uno de los principales argumentos que justifica la retroactividad de las disposiciones interpretativas – otorgar claridad y certeza jurídica a una regulación que carece de ella – es precisamente, a su vez, uno de los principales límites a dicha retroactividad. Vuelve a ponerse de manifiesto así la reversibilidad o fungibilidad de los argumentos que sirven tanto para justificar la retroactividad como para fundar el principio de irretroactividad. El principio de seguridad jurídica permite así, p. ej., proteger al ciudadano frente a la retroactividad de una interpretación legal diversa a la mantenida pacíficamente por la jurisprudencia con anterioridad.

existe tal disposición expresa, el aplicador jurídico deberá interpretar la norma de conformidad con la Constitución, absteniéndose de determinar una voluntad normativa de retroactividad si la misma suscita dudas de constitucionalidad.

**b) *Análisis crítico de otros supuestos de “retroactividad natural”***

Semejantes objeciones a las apuntadas respecto a la retroactividad de las normas interpretativas pueden argüirse frente al resto de supuestos catalogados como de retroactividad “natural” o “tácita”. Su eficacia retroactiva no puede considerarse *ipso iure* o automática – ni siquiera como presunción general de retroactividad –, sino más bien como regla general de interpretación útil para determinar el ámbito temporal de aplicabilidad de las normas.

En el caso de las disposiciones *ejecutivas* o de *desarrollo* reglamentario de preceptos legales se produce una curiosa situación, y es que gran parte de la doctrina afirma su “retroactividad natural”, mientras que al mismo tiempo se mantiene un principio general de irretroactividad de las normas reglamentarias<sup>72</sup>. Pues bien, ninguna de las dos afirmaciones es totalmente correcta. Por lo que respecta a la cuestión sobre una supuesta prohibición general de retroactividad de las normas reglamentarias, reservamos su estudio para el Capítulo Tercero<sup>73</sup>. En cuanto a cuál sea la “eficacia normal” de los reglamentos, podemos observar algunos ejemplos en nuestro ordenamiento tributario. Efectivamente, las normas reglamentarias de los impuestos sobre la renta suelen aplicarse *retroactivamente* desde el inicio del período impositivo en curso al tiempo de su aprobación y publicación, fijando expresamente el inicio de su aplicación (anterior a la fecha de entrada en vigor) de forma coincidente con el inicio de aplicación de la Ley a la que desarrollan<sup>74</sup>.

---

<sup>72</sup> Véase sobre esta cuestión LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, op. cit., 1982, págs. 231 y sigs.

<sup>73</sup> *Vid. infra* págs. 634 y sigs.

<sup>74</sup> Así sucede cuando el Reglamento se aprueba en el transcurso del primer período impositivo al que resulta aplicable la Ley del impuesto. En este sentido, puede verse la Disposición Final Única, apartado 2, del RD 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (BOE de 9-2-1999); y el art. 169 del RD 2615/1979, de 2 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF (BOE de 14, 15 y 16-11-1979); reglamentos aplicables desde el 1-1-1999 y el 1-1-1979, respectivamente, fechas de entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF (Disp. Final Séptima) y de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF.

Esta circunstancia no se dio, sin embargo, en el RD 1841/1991, de 30 de diciembre, por el que se aprobó el Reglamento del IRPF, en desarrollo de la Ley 18/1991, de 6 de junio, que entró en vigor el día 1 de enero de 1992; ya que el RD 1841/1991 fue publicado en el BOE de 31-12-1991, con anterioridad, por tanto, a la fecha de entrada en vigor y de inicio de aplicación de la Ley 18/1991, de 6 de junio, el día 1 de enero de 1992, sin que fuera precisa su aplicación retroactiva.

Ahora bien, si el nuevo Reglamento se aprueba y publica *transcurridos varios períodos impositivos desde la entrada en vigor de la Ley* a la que desarrolla, no suele aplicarse retroactivamente, sino a partir del período siguiente a su aprobación y publicación<sup>75</sup>. Hasta entonces, se habrán aplicado otras normas reglamentarias de carácter parcial y provisional, vigentes hasta la aprobación del Reglamento del impuesto<sup>76</sup>.

El supuesto de las disposiciones de carácter *procesal* – sean leyes o reglamentos – es distinto. Cuando se afirma que las disposiciones de carácter procedimental o adjetivo tienen un efecto retroactivo “natural” o “tácito”, consustancial a su carácter *instrumental* respecto de un derecho o situación sustantiva surgido en el pasado, se está adoptando un punto de referencia temporal erróneo. La eficacia temporal de una norma debe determinarse por referencia a su objeto de regulación o presupuesto de hecho, que en este ámbito es siempre una determinada fase o aspecto del procedimiento. El criterio romanista de las *causae* (pasadas, pendientes o futuras) es precisamente el que debe aplicarse en este ámbito, pero no como límite a la retroactividad – como sucede en el ámbito sustantivo –, sino como criterio específico para delimitar cuándo una norma procedimental es o no retroactiva.

Existen, simplificando, cuatro posibilidades de acción de una norma procedimental en el tiempo: *a)* su aplicación a procedimientos, o bien a actos procedimentales, ya concluidos en el pasado (retroactividad); *b)* su aplicación a actos procedimentales iniciados pero todavía no concluidos al tiempo de su publicación (aplicabilidad inmediata respecto del concreto presupuesto de hecho regulado); *c)* su aplicación a actos futuros de procedimientos en curso (aplicabilidad inmediata respecto de la situación global – el procedimiento – pero no respecto del hecho; esta eficacia supone cierta ultractividad de la normativa anterior – respecto a los actos o fases procedimentales en curso-); *d)* su aplicación sólo a actos o trámites de procedimientos

---

<sup>75</sup> Como excepción, hay que señalar que el RD 2631/1982, de 15 de octubre (RIS 1982) fue derogado por la propia Ley 43/1995, de 27 de diciembre (LIS 1995), con efectos a partir de su entrada en vigor, el día 1 de enero de 1996; y el nuevo Reglamento no se aprobó hasta transcurrido casi un año y medio, por RD 537/1997, de 14 de abril, que entró en vigor el día siguiente al de su publicación (el 25 de abril de 1997), pero disponiendo la *aplicación retroactiva de las nuevas normas reglamentarias* a partir del 1 de enero de 1996: “*Las normas del Reglamento se aplicarán a los períodos impositivos respecto de los que sea de aplicación la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*” (Disposición Final Única, apartado 2, del RIS 1997).

<sup>76</sup> Así sucedió con el RD 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento del IS – en desarrollo de la Ley 61/1978 -, con “*efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 1983, fecha en la que quedarán derogadas todas las demás disposiciones administrativas del Impuesto sobre Sociedades, salvo las señaladas en la disposición siguiente*” (Disposición Final Primera del RIS 1982).

Hasta entonces, los Reales Decretos 357/1979, de 20 de febrero, y 3061/1979, de 29 de diciembre, habían regulado los aspectos de la LIS 1978 que necesitaban un desarrollo urgente, como el régimen de retenciones, el de amortizaciones y la aplicación de los incentivos fiscales.



iniciados con posterioridad a su publicación (ultractividad de la norma anterior y prospectividad de la nueva norma).

Estas diversas posibilidades de eficacia temporal de la norma procedimental ponen de manifiesto la incorrección de afirmar su “retroactividad natural”; pues ello significaría mantener, como regla general, que las nuevas normas procedimentales deben permitir revisar aquellos actos ya tramitados conforme a la normativa anterior. Ni siquiera manteniendo una concepción amplia de la retroactividad, entendida como toda aplicación de la nueva norma a los procedimientos en curso, puede decirse que éste sea el efecto “normal” o “general” de las normas procedimentales. Un somero examen de nuestro ordenamiento positivo tributario pone de relieve que, por el contrario, la tendencia general del Legislador es la ultractividad o mantenimiento de la aplicabilidad de la normativa anterior para regular los procedimientos en curso, en todas sus fases, hasta su total extinción; con algunas excepciones para supuestos particulares<sup>77</sup>.

Los últimos dos supuestos que la doctrina cataloga como de “retroactividad natural” son los de las leyes abolicionistas y las leyes que establecen un régimen uniforme. En ambos casos, el fundamento que subyace a la afirmación de su retroactividad – como “presunción general” – es la finalidad de la norma, dirigida a hacer efectivas importantes *exigencias de interés común*. Esta justificación de la retroactividad no es novedosa, pero en la actualidad ha cobrado gran fuerza, como contrapunto a los intentos de limitar en exceso la libertad de configuración normativa del legislador. Ahora bien, una cosa es admitir esta finalidad de la norma como justificación o causa de admisibilidad de su retroactividad, y otra bien distinta afirmar que el intérprete y aplicador jurídico deba presumir tal carácter retroactivo. Ésta es la crítica fundamental que, en conexión con los supuestos anteriores, cabe hacer también a estos últimos supuestos de retroactividad tácita o natural.

### **3. Las disposiciones *ad hoc* de solución de conflictos intertemporales**

Como apuntamos en el Capítulo anterior, las normas de Derecho transitorio tienen por objeto determinar la normativa aplicable a las situaciones pendientes al tiempo del tránsito normativo, pudiendo distinguirse entre *normas de conflicto intertemporal* (normas de remisión) y *normas materiales o sustantivas de Derecho transitorio* (normas que prevén directamente en su consecuencia la regulación aplicable a las situaciones en tránsito normativo)<sup>78</sup>. Otra posible clasificación de las normas de Derecho transitorio es aquélla que distingue entre las disposiciones transitorias específicamente aprobadas para regular una concreta sucesión

---

<sup>77</sup> Sobre las disposiciones transitorias en el ámbito tributario procedimental, véanse *infra* págs. 265 y sigs.

<sup>78</sup> Véase al respecto, en el Capítulo primero, págs. 123 y sigs.

normativa – *disposiciones particulares o ad hoc de Derecho transitorio* – y aquellas otras disposiciones previstas con carácter *general* en el ordenamiento, que se aplican *supletoriamente* ante la ausencia de disposiciones *ad hoc* – *disposiciones transitorias de carácter general y supletorio* -. Mientras que estas últimas son en todo caso normas de *conflicto*, las disposiciones particulares o *ad hoc* pueden ser normas de conflicto o bien normas sustantivas de Derecho transitorio.

Por el momento, nos referiremos a las disposiciones transitorias *particulares o ad hoc*, dictadas para una concreta sucesión normativa, dejando para un epígrafe posterior las normas de Derecho transitorio *generales, de Derecho común*, que son normas de conflicto intertemporal, y que se aplican con carácter supletorio<sup>79</sup>.

### **a) Delimitación general**

#### **a') Técnicas de regulación *ad hoc* del conflicto intertemporal**

Las disposiciones transitorias de carácter particular o *ad hoc* se dirigen a regular el tránsito normativo, para una concreta sucesión normativa. La solución del conflicto intertemporal puede determinarse bien mediante *normas de conflicto* – aquellas que *remiten* en su consecuencia a una determinada regulación, sea la antigua, la nueva o una tercera normativa -, bien mediante *normas materiales*, que establecen directamente en su consecuencia la regulación sustantiva aplicable a las situaciones pendientes.

En el caso de las normas de conflicto intertemporal hay que distinguir: *a)* aquellas disposiciones que remiten a la normativa antigua (derogada), manteniendo su aplicabilidad para regular las situaciones pendientes hasta su total extinción; *b)* aquellas disposiciones que remiten a la nueva normativa para regular las situaciones pendientes, bien a partir de su publicación, bien desde un momento anterior; *c)* aquellas disposiciones que *remiten a ambas normas*, la antigua y la nueva, otorgando al interesado la *opción* para escoger cuál de las dos normas sea aplicable al caso<sup>80</sup>; y *d)* aquellas disposiciones que, no considerando adecuado el mantenimiento de la

---

<sup>79</sup> Vid. *infra* págs. 215 y sigs.

<sup>80</sup> Un ejemplo de este sistema de *opción* por el interesado entre la antigua y la nueva normativa, a fin de determinar la ley aplicable al caso, lo encontramos en la Disposición Transitoria Cuarta del CC (examinada *infra*, pág. 219, *cit.* en nota 106). También es frecuente la adopción de esta técnica de solución de conflictos intertemporales en el ordenamiento jurídico-público, sobre todo en el ámbito procedimental y de la contratación pública.

En cualquier caso, hay que tener en cuenta que este tipo de disposiciones transitorias siempre determinan cuál debe ser la norma aplicable, en caso de que el interesado no ejercite su derecho de opción en el plazo establecido al efecto.

aplicabilidad de la norma derogada ni la aplicabilidad inmediata de la nueva regulación, remiten a una normativa distinta para disciplinar las situaciones en curso (lo que las aproxima a las normas *materiales o sustantivas* de Derecho transitorio, aunque la técnica empleada sea distinta).

Por su parte, las normas materiales de Derecho transitorio, al establecer una regulación sustantiva para las situaciones pendientes, despliegan en todo caso su aplicabilidad sobre dichas situaciones.

Tanto las normas de conflicto como las normas materiales de Derecho transitorio a las que nos referimos se caracterizan por contemplar en su presupuesto de hecho una situación pendiente o en tránsito normativo y establecer expresamente en su consecuencia, de forma directa o indirecta, su regulación. En este sentido, deben diferenciarse tanto de aquellas disposiciones que se limitan a diferir la entrada en vigor de la nueva normativa – y consiguiente derogación de la antigua, en su caso –; como respecto de aquellas disposiciones que regulan situaciones nuevas – posteriores a la entrada en vigor de la nueva normativa y derogación de la antigua –, pero sólo *provisionalmente* y con la *finalidad de facilitar el tránsito normativo* – sea disponiendo una regulación *ad hoc*, sea remitiendo a la regulación derogada –. Son las que hemos denominado *supra*, adoptando la expresión del Prof. VIVER I PI-SUNYER, “disposiciones transitorias impropias”<sup>81</sup>.

#### **b') La función de las disposiciones transitorias de carácter particular en el plano de la aplicación normativa**

La finalidad de las disposiciones transitorias de carácter particular, sea cual sea la técnica empleada, consiste en regular las situaciones en tránsito normativo, de forma expresa. A diferencia de las disposiciones transitorias de carácter general y supletorio<sup>82</sup>, las disposiciones aprobadas *ad hoc* por el titular de la potestad normativa, con el fin de disciplinar una concreta sucesión de normas, tienen carácter *vinculante* en el plano de la aplicación normativa<sup>83</sup>. Precisamente, con estas disposiciones expresas de carácter particular se evita que el intérprete y

---

<sup>81</sup> *Vid. supra* pág. 125.

<sup>82</sup> Sobre las reglas generales y supletorias de Derecho transitorio común, *vid. infra* págs. 215 y sigs.

<sup>83</sup> El carácter *vinculante* de las disposiciones transitorias de carácter particular no obsta a que exista en algunos casos un cierto margen de discrecionalidad o flexibilidad en la solución al conflicto intertemporal, como sucede cuando se concede la *opción* al interesado de elegir entre las diversas normas en conflicto; o cuando se remite, p. ej., a la “normativa más favorable”.

Además, hay que tener en cuenta la existencia de importantes límites constitucionales que condicionan el contenido de las disposiciones transitorias de carácter particular – examinados *infra* en el Capítulo Tercero –, los cuales pueden fundar el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad ante el TC.

aplicador jurídico deba indagar la concreta solución de Derecho transitorio, acudiendo para ello a las reglas generales previstas en nuestro ordenamiento y a los criterios tradicionales de interpretación jurídica (con un amplio margen de discrecionalidad en este ámbito).

Así pues, el legislador puede determinar una solución distinta a la que resultaría de dicha labor interpretativa en ausencia de disposición particular, o bien matizarla, o bien simplemente concretarla, despejando las múltiples dudas que, en todo caso, estas cuestiones de Derecho transitorio suscitan. La determinación expresa de la voluntad legislativa en cuanto al modo de disciplinar el tránsito normativo constituye una garantía de seguridad jurídica y de uniformidad en su aplicación<sup>84</sup>.

No obstante, como se desprende de las distintas posibilidades existentes al respecto y apuntadas *supra*, con las disposiciones transitorias particulares no siempre se *facilita el tránsito normativo*, suavizando o mitigando la eficacia de la nueva normativa respecto del *status quo* anterior. Aunque ésta es una de las principales finalidades de las disposiciones transitorias – también de las “disposiciones transitorias impropias” –, y su cumplimiento resulta en ocasiones incluso exigible constitucionalmente<sup>85</sup>, lo cierto es que no puede considerarse una característica definitoria de todas ellas.

Por último, hay que destacar el papel o función que pueden cumplir las disposiciones transitorias de carácter particular más allá de la concreta sucesión normativa para la que se aprobaron (a la que resultan directamente aplicables, con carácter vinculante). Algunas de estas disposiciones particulares, por su carácter básico – sea en el conjunto del ordenamiento, sea en una concreta parcela jurídica –, gozan de una autoridad superior, que les confiere el carácter de regla común de aplicación supletoria. A ellas nos referiremos *infra*, destacando su carácter supletorio y no vinculante<sup>86</sup>.

No obstante, se plantea además si, del conjunto de disposiciones particulares aprobadas en un determinado ámbito jurídico para regular una concreta materia, pueden extraerse también ciertas pautas o criterios hermenéuticos generales de utilidad para el intérprete. La respuesta a este interrogante ha de ser afirmativa. De hecho, es precisamente en esta idea donde encuentra su

---

<sup>84</sup> Esta afirmación debe matizarse según los casos, pues – como sucede con otro tipo de disposiciones, como las cláusulas derogatorias expresas – su mayor o menor *utilidad* para el intérprete depende de la concreción de su contenido. De poco sirve la indicación de cuál deba ser la ley aplicable entre varias normas en conflicto, si no se delimitan con claridad los hechos y situaciones a los que resulta de aplicación, sobre todo si éstos revisten carácter complejo. Sobre esta cuestión volveremos *infra* al estudiar la concreción del principio de irretroactividad en la aplicación de las normas tributarias.

<sup>85</sup> Sobre los criterios de admisibilidad y la exigibilidad constitucional de las “medidas transitorias”, como mitigación de la eficacia de la nueva ley, pueden verse *infra* págs. 627 y sigs.

<sup>86</sup> *Vid. infra* págs. 215 y sigs.

origen la denominada “retroactividad tácita o natural”, categoría que parte de la doctrina atribuye a determinados tipos de normas. Sin embargo, como ya apuntamos en su momento<sup>87</sup>, entendemos que no debe convertirse en criterio presuntivo lo que constituye una regla hermenéutica, sin duda de trascendental valor; pues la circunstancialidad de los objetos y de los tiempos impide establecer presunciones generales en este terreno, más allá de las establecidas expresamente por el legislador.

En definitiva, hay que destacar que el análisis y sistematización de las disposiciones transitorias particulares en una concreta parcela jurídica – a cuyo efecto es determinante una previa labor de diferenciación normativa – ha de permitir hallar unas reglas conflictuales que sirvan con carácter general, no como criterio directamente aplicable a un caso, pero sí como pauta hermenéutica de primer orden para su solución. Ésta que enunciamos ahora es una idea que sólo puede materializarse respecto de un concreto ámbito jurídico, como pretendemos en el ámbito tributario<sup>88</sup>.

#### ***b) Reglas de solución de conflictos intertemporales de carácter supletorio***

##### **a') Delimitación previa**

Con frecuencia, el legislador o titular de la potestad normativa, al aprobar una nueva regulación, omite disciplinar las situaciones en tránsito normativo, o bien lo hace de forma insuficiente. En estos casos, la solución de Derecho transitorio para la concreta sucesión normativa debe ser determinada por el intérprete y aplicador jurídico, de conformidad con las reglas generales previstas en el ordenamiento a tal efecto. Nos situamos de esta forma en el plano de la interpretación y aplicación jurídicas.

No existe en nuestro ordenamiento un conjunto de reglas de Derecho transitorio generales y apriorísticas, que permitan concretar una solución única para toda sucesión normativa, cualquiera que sea el ámbito jurídico en que la misma se inscriba y el concreto contenido de las normas en cuestión. Ésta ha sido una aspiración de la doctrina científica – elaborar un catálogo de reglas universales y de carácter vinculante para el intérprete – que ha fracasado por topar con una realidad rica y compleja, una realidad que se resiste a ser encorsetada por rígidas reglas de aplicación automática<sup>89</sup>.

---

<sup>87</sup> Sobre la doctrina de la “retroactividad tácita o natural” y sus críticas, véanse *supra* págs. 201 y sigs.

<sup>88</sup> Véase el análisis de las disposiciones transitorias particulares en materia tributaria y de los criterios hermenéuticos que pueden inducirse de las mismas, *infra* págs. 238 y sigs.

<sup>89</sup> Véase *supra*, en el Capítulo Primero, el estudio de las denominadas “doctrinas monistas” (págs. 149 y sigs.).

De ahí que el intérprete y aplicador jurídico haya adquirido un especial protagonismo en este ámbito, pues, en ausencia de disposición normativa al respecto, ha de indagar cuál sea la *voluntas legis* de las normas en conflicto, a fin de determinar la solución de Derecho transitorio para la concreta sucesión. Ésta es precisamente la idea que subyace en las denominadas doctrinas “escépticas”, de gran influencia en la doctrina española<sup>90</sup>.

No obstante, sí existen unas pautas interpretativas y unas reglas sobre aplicabilidad temporal, que el propio legislador ha previsto en nuestro ordenamiento con carácter general para orientar y dirigir la actividad del intérprete en este ámbito. Estas reglas jurídicas, de aplicación en todo caso *supletoria* ante la ausencia de disposición particular, son las que nos interesa estudiar a continuación.

En sentido estricto, las reglas generales y supletorias de Derecho transitorio son aquellas disposiciones transitorias – por lo común, *normas de conflicto intertemporal – destinadas a disciplinar una concreta sucesión normativa, pero que, por su vocación de Derecho común, pueden resultar también aplicables con carácter supletorio a otras sucesiones normativas, en ausencia de disposición particular*. Destacan, en el ámbito del Derecho privado, las normas transitorias del Código Civil, y en el ámbito del Derecho público, las normas transitorias de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre) – dejando a salvo el ámbito penal y sancionador, al que corresponden reglas de Derecho transitorio especiales, como examinaremos en el Capítulo Cuarto -. Estas normas de Derecho transitorio común tienen carácter **supletorio** en materia tributaria (art. 7.2 LGT 2003<sup>91</sup>).

Ello no excluye que en los diversos ámbitos jurídicos puedan encontrarse otras *reglas generales de Derecho transitorio*, incluidas en sus correspondientes normas básicas, que resulten de aplicación preferente en el respectivo ámbito jurídico; así sucede con la *Ley General Tributaria*, cuyas normas transitorias serán también objeto de análisis<sup>92</sup>. En cualquier caso, debe recordarse que todas estas reglas generales y supletorias de Derecho transitorio se caracterizan porque su criterio puede ser confirmado, precisado o bien rechazado por el Legislador futuro en el caso concreto (de ahí que excluyamos las reglas legales que reiteran principios constitucionales, vinculantes también para el Legislador).

---

<sup>90</sup> Véase *supra* págs. 163 y sigs.

<sup>91</sup> Art. 7.2 LGT 2003: “*Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común*”. El mismo precepto se contenía, con idéntico tenor, en el art. 9.2 LGT 1963.

<sup>92</sup> *Vid. infra* págs. 238 y sigs.

**b') Reglas generales y supletorias de Derecho transitorio común en nuestro ordenamiento: análisis****a") Las disposiciones transitorias del Código Civil**

Existe acuerdo en calificar como normas generales y supletorias de Derecho transitorio en nuestro ordenamiento positivo las disposiciones transitorias del Código Civil de 1889<sup>93</sup>. Por este motivo, nos referimos en primer lugar a las mismas, pese a que en el ámbito jurídico-público – que es el que interesa a efectos de nuestra investigación – su función es compartida con otras normas de Derecho transitorio que asumen este carácter general y supletorio en el respectivo ámbito jurídico.

La primera edición del Código Civil, publicada el 8 de octubre de 1888, carecía de disposiciones transitorias que regulasen el paso de la antigua regulación a la nueva; simplemente se establecía en el art. 1976 CC (Disposición Derogatoria) el respeto de los *derechos adquiridos* al amparo de la antigua regulación. La insuficiencia e indeterminación de esta previsión fue puesta de manifiesto en las discusiones parlamentarias, por lo que la Comisión general de Codificación se encargó de añadir trece Disposiciones Transitorias en la nueva edición del Código Civil, publicada el 25 de julio de 1889. Estas Disposiciones Transitorias recogen, con carácter previo, una cláusula genérica de salvaguarda de los derechos adquiridos<sup>94</sup> y, posteriormente, trece reglas de Derecho transitorio, para los supuestos no expresamente regulados en el articulado del Código (como es el caso del art. 1939 CC<sup>95</sup>, que disciplina el tránsito normativo en materia de prescripción).

A efectos de nuestro estudio, nos interesan en particular las DDTT 1ª a 4ª y 13ª del CC, pues recogen *reglas generales* de Derecho transitorio (frente a las DDTT 5ª a 12ª, que establecen

---

<sup>93</sup> Vid. por todos DE CASTRO (*Derecho civil...*, op. cit., 1984 – reed. volúmenes 1949 y 1952 -, pág. 653), quien destaca que “*las disposiciones transitorias (del Código civil) tienen, además, un interés general respecto de toda clase de nuevas leyes carentes de propios preceptos o indicaciones orientadoras sobre su eficacia retroactiva, en cuanto pueden servir de criterio orientador para aplicar el artículo 3.º del Código civil*” (hoy, art. 2.3 CC).

<sup>94</sup> Esta cláusula genérica y preliminar de las Disposiciones Transitorias del CC es del siguiente tenor: “*Las variaciones introducidas por este Código, que perjudiquen derechos adquiridos según la legislación civil anterior, no tendrán efecto retroactivo*”.

<sup>95</sup> Artículo 1939 CC: “*La prescripción comenzada antes de la publicación de este Código se regirá por las leyes anteriores al mismo; pero si desde que fuere puesto en observancia transcurriese todo el tiempo en él exigido para la prescripción, surtirá ésta su efecto, aunque por dichas leyes anteriores se requiriese mayor lapso de tiempo*”.

reglas concretas o especiales, para los casos más frecuentes planteados por la publicación del CC: emancipación, tutela y curatela, adopción, herencia, etc.).

La idea principal a destacar es que estas reglas de Derecho transitorio del Código Civil no se adscriben *en exclusiva* a una determinada construcción doctrinal – como podría ser la de los derechos adquiridos, dominante en la época <sup>96</sup>, sino que combinan diversos criterios para determinar qué regulación, la antigua o la nueva, resulta aplicable a las situaciones en curso – en definitiva, cómo se reparten los ámbitos temporales de aplicabilidad de las respectivas normas -, en función de la materia objeto de regulación.

Así, en relación con el régimen jurídico de los *derechos*, se adoptan los postulados de la doctrina de los “*iura quaesita*” y, en particular, aquella de sus variantes que toma como referencia el *hecho adquisitivo del derecho*, sin distinguir entre hechos voluntarios o no <sup>97</sup>. En este sentido, la *Disposición Transitoria Primera del CC* <sup>98</sup> determina que deben regularse por la ley anterior los *derechos nacidos de hechos realizados* bajo su amparo. Conforme a este criterio, la ley aplicable a un derecho es la vigente al tiempo de la realización del hecho adquisitivo – y consiguiente nacimiento del derecho -, *con independencia del tiempo en que tenga lugar su ejercicio*. La DT Primera del CC establece una excepción a esta regla general: el reconocimiento de los derechos declarados por primera vez por el nuevo Código, aunque el correspondiente *hecho adquisitivo* hubiese tenido lugar con anterioridad a su *promulgación* <sup>99</sup>, siempre que con ello *no se perjudiquen otros derechos adquiridos*, del mismo origen.

---

<sup>96</sup> Así, la propia Comisión general de Codificación, que redactó las enmiendas y adiciones para la nueva edición del Código Civil, expone en relación con las disposiciones transitorias que “(esta) Comisión, que estima peligrosa la definición abstracta de los derechos adquiridos, ha preferido desenvolver las doctrinas más comúnmente admitidas en algunas prescripciones generales y en una serie de reglas concretas, que puedan ofrecer solución a los casos más frecuentes y servir de criterio en todos los análogos” (véase la exposición de fundamentos para las adiciones y enmiendas al Código Civil, publicada en la Gaceta núm. 211, de 30 de julio de 1889, por Real Orden de 29 de julio de 1889 – se encuentra recogida en la edición de Civitas del Código Civil -).

<sup>97</sup> Sobre la doctrina de los derechos adquiridos y sus diversas variantes, véanse *supra* págs. 149 y sigs.

<sup>98</sup> Disposición Transitoria Primera del CC: “*Se regirán por la legislación anterior al Código los derechos nacidos, según ella, de hechos realizados bajo su régimen, aunque el Código los regule de otro modo o no los reconozca. Pero si el derecho apareciere declarado por primera vez en el Código, tendrá efecto desde luego, aunque el hecho que lo origine se verificara bajo la legislación anterior, siempre que no perjudique a otro derecho adquirido, de igual origen*”.

<sup>99</sup> La referencia a la fecha de *promulgación* del Código Civil – con el significado que hoy se atribuye a la *publicación* -, como momento para separar el pasado y el futuro del Código a efectos del cambio normativo, no aparece explícitamente en las Disposiciones Transitorias, pero sí en la exposición de la Comisión general de Codificación sobre los fundamentos y criterios para su elaboración (Real Orden de 29 de julio de 1889, *cit. supra*, nota 96). También en el art. 1939 CC, relativo a la prescripción (*cit. supra*, pág. 215, nota 95), se hace explícita referencia al momento de la *publicación* del nuevo Código, como criterio para separar el pasado y el futuro de la nueva regulación, a efectos de regular el tránsito normativo.



Del análisis de esta DT Primera del CC pueden extraerse ya, a mi juicio, dos importantes ideas. En primer lugar, que el “punto de referencia temporal” para determinar la “ley aplicable” al régimen de los *derechos* es el de la conclusión del *hecho* que determina su *nacimiento*, y no así del tiempo de su *ejercicio*; con ello, se abandona en este ámbito el criterio procedimentalista de las “*causae*” y se acude a una de las formulaciones más avanzadas de los “*iura quaesita*”, donde puede percibirse la influencia del criterio de los “*facta praeterita*”<sup>100</sup>.

Cabe afirmar que el legislador del Código Civil *concreta de este modo el principio de irretroactividad o presunción de no retroactividad* (art. 2.3 CC), cuando el objeto de regulación de las normas en conflicto son *derechos* – conclusión que matizaremos *infra*, a la luz de lo establecido en la *DT Cuarta del CC* -.

En segundo lugar, en relación con esta misma *DT Primera del CC*, hay que destacar que el legislador del Código Civil considera adecuado apartarse del criterio de la irretroactividad en determinados supuestos, permitiendo la adquisición de nuevos derechos en virtud de hechos concluidos en el pasado, que carecían de tal efecto adquisitivo bajo la legislación anterior. Esta disposición aparece justificada por el carácter *atributivo de derechos* de la nueva legislación – *cuya aplicación retroactiva se permite, aun en ausencia de disposición particular* -, con el único límite de los *derechos adquiridos por terceros*<sup>101</sup>. Ésta es, a mi juicio, una de las previsiones con que el legislador civil *modula y matiza el alcance del principio o presunción de no retroactividad del art. 2.3 CC*, poniendo de manifiesto su *relatividad*.

La *Disposición Transitoria Segunda del CC*<sup>102</sup> concreta el régimen transitorio general aplicable a los *actos y contratos celebrados* bajo la legislación anterior, tanto respecto de sus

---

<sup>100</sup> En este sentido, *no se distingue entre derechos legales y derechos derivados de actos de la voluntad*; ambos reciben el mismo tratamiento: se mantiene el efecto adquisitivo de hechos anteriores conforme a la legislación anterior y, por el contrario, se niega el efecto extintivo de derechos previsto por el nuevo Código, respecto de aquellos hechos concluidos en el pasado que no lo tuvieran conforme a la normativa anterior.

<sup>101</sup> El criterio que subyace en esta previsión de la DT Primera del CC, 2º enunciado, se muestra también en cierto modo – salvando las distancias – con la excepción a la regla de irretroactividad de los actos administrativos, cuya retroactividad se admite cuando éstos “(...) produzcan *efectos favorables* al interesado siempre que los *supuestos de hecho necesarios* existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta *no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas*” (art. 57.3 de la LRJPAC, que será estudiado *infra*, en el Capítulo Quinto – la cursiva es nuestra -).

<sup>102</sup> Disposición Transitoria Segunda del CC: “*Los actos y contratos celebrados bajo el régimen de la legislación anterior, y que sean válidos con arreglo a ella, surtirán todos sus efectos según la misma, con las limitaciones establecidas en estas reglas*. En su consecuencia serán válidos los testamentos, aunque sean mancomunados, los poderes para testar y las memorias testamentarias que se hubiesen otorgado o escrito antes de regir el Código, y producirán su efecto las cláusulas “ad cautelam”, los fideicomisos para aplicar los bienes según instrucciones reservadas del testador, y cualesquiera otros actos permitidos por la legislación precedente; *pero la revocación o*

condiciones de *validez* como de sus *efectos*. Se trata sin embargo de cuestiones diversas, que deben diferenciarse.

En cuanto a las *condiciones de validez de actos y contratos* celebrados en el pasado, el criterio adoptado en el Código Civil es el expresado con el clásico aforismo “*tempus regit actum*”: las condiciones de validez (de forma y fondo) de un acto o contrato deben ser las vigentes al tiempo de su *conclusión*. A mi juicio, esta previsión no es más que una concreción del criterio de los “*facta praeterita*”, circunscrita a actos jurídicos fácilmente localizables en el tiempo y únicamente respecto de sus condiciones de *validez*.

A este mismo criterio responde el último inciso de esta DT Segunda del CC: los actos de *revocación o modificación* que se verifiquen en el *futuro* respecto de actos o contratos celebrados en el pasado deberán regirse, en cuanto a sus condiciones de validez, por la nueva regulación. Esta previsión no constituye una excepción a la regla general, sino una aclaración de la misma, al considerar como *hechos autónomos* (“*facta futura*”) los *actos modificativos* de actos jurídicos o contratos concluidos en el pasado. En cualquier caso, respecto de las *condiciones de validez* de actos y contratos – sean de carácter constitutivo, modificativo o extintivo -, el criterio adoptado es el de la irretroactividad.

En cambio, por lo que respecta a los “*efectos*” de *actos y contratos* concluidos en el pasado y *en curso* al tiempo de promulgación del nuevo Código, el legislador civil opta por unificar su régimen jurídico, sin distinguir entre los efectos producidos antes y después de ser publicada la nueva regulación. Respecto de todos ellos se determina la aplicación del régimen jurídico previsto por la normativa anterior, vigente al tiempo de la *conclusión del acto o contrato*, siempre que el mismo no sea modificado o revocado con posterioridad. Recordemos que este mismo criterio fue expresado ya en Derecho romano, en la célebre “regla teodosiana” formulada en el año 440 d. C.<sup>103</sup>

La Comisión redactora de las Disposiciones Transitorias del CC, en su exposición de motivos, conecta esta DT Segunda del CC con la DT Primera del CC, afirmando que se trata de *mantener el régimen jurídico de derechos nacidos de hechos concluidos en el pasado* (los actos y contratos celebrados válidamente conforme a la normativa anterior)<sup>104</sup>. No obstante, en realidad (sin necesidad de restringir el objeto de regulación de esta DT Segunda al régimen jurídico de los derechos) lo que se está adoptando en la misma es una aplicación extrema del

---

*modificación de estos actos o de cualquiera de las cláusulas contenidas en ellos no podrá verificarse, después de regir el Código, sino testando con arreglo al mismo*” (la cursiva es nuestra).

<sup>103</sup> Vid. *supra* pág. 129 y sig.

<sup>104</sup> En este sentido se expresa la Comisión general de Codificación en la exposición de fundamentos, publicada por Real Orden de 29 de julio de 1889 (*cit. supra*, pág. 216, nota 96).

criterio “*tempus regit (f)actum*” – una de las variantes de la doctrina de los “*facta praeterita*” – al mantener invariable el régimen jurídico previsto por la norma anterior para todos los efectos (pasados, presentes y futuros) de los contratos en curso.

Esta toma de postura del legislador del Código Civil encuentra su fundamento en el respeto a la *autonomía de la voluntad* expresada por las partes en los pactos y convenios concluidos en el pasado, al amparo de la legislación precedente. Si, como venimos sosteniendo, con este criterio se concreta el alcance de la presunción de no retroactividad en el ámbito contractual, habrá que concluir que es necesaria una voluntad inequívoca de **eficacia inmediata** de la nueva ley, para que sea aplicada a los efectos presentes y futuros de contratos en curso. En caso de duda, el intérprete deberá considerar aplicable la antigua ley para regular las relaciones contractuales preexistentes, hasta su modificación o total extinción.

Por su parte, la *Disposición Transitoria Tercera del CC*<sup>105</sup> viene a confirmar la adopción del criterio de los “*facta praeterita*”, al negar el efecto sancionador (de penalidad civil) o de privación de derechos establecido por el nuevo Código, respecto de hechos concluidos en el pasado que careciesen de tal efecto conforme a la legislación precedente. Es ésta una manifestación clara del principio de irretroactividad, que encuentra su excepción – de forma paralela a la establecida en la DT Primera – cuando la nueva regulación civil sancionadora o privativa de derechos resulta *más favorable* para el particular que la normativa anterior.

En cambio, la *Disposición Transitoria Cuarta del CC*<sup>106</sup> está inspirada en un criterio diverso, pues, al referirse a las *condiciones de ejercicio, duración y procedimiento* para hacer valer los *derechos*, no determina como “ley aplicable” la vigente al tiempo del nacimiento del derecho – es decir, al tiempo de realización del hecho adquisitivo –, sino la vigente al tiempo de ejercitarse el derecho o iniciarse el respectivo procedimiento. En relación con los procedimientos en curso, se prevé que los interesados puedan *optar* por la antigua o la nueva regulación.

---

<sup>105</sup> Disposición Transitoria Tercera del CC: “*Las disposiciones del Código que sancionan con penalidad civil o privación de derechos, actos u omisiones que carecían de sanción en las leyes anteriores, no son aplicables al que, cuando éstas se hallaban vigentes, hubiese incurrido en la omisión o ejecutado el acto prohibido por el Código.*”

*Cuando la falta esté también penada por la legislación anterior, se aplicará la disposición más benigna”.*

Esta DT Tercera del CC mantiene cierto paralelismo con las previsiones de Derecho transitorio establecidas en el ordenamiento penal y sancionador (no civil), pero carece del rango constitucional que la *irretroactividad* reviste en este ámbito (véanse *infra*, Capítulo Cuarto).

<sup>106</sup> Disposición Transitoria Cuarta del CC: “*Las acciones y los derechos nacidos y no ejercitados antes de regir el Código subsistirán con la extensión y en los términos que les reconociera la legislación precedente; pero sujetándose, en cuanto a su ejercicio, duración y procedimientos para hacerlos valer, a lo dispuesto en el Código. Si el ejercicio del derecho o de la acción se hallara pendiente de procedimientos oficiales empezados bajo la legislación anterior, y estos fuesen diferentes de los establecidos por el Código, podrán optar los interesados por unos o por otros”.*

Esta DT Cuarta del CC pretende reflejar el criterio del legislador civil respecto de las **normas de carácter adjetivo o procedimental**, y así lo manifiesta la Comisión redactora al referirse a la misma: “(...) si es justo respetar los derechos adquiridos bajo la legislación anterior, aunque no hayan sido ejercitados, ninguna consideración de justicia exige que su ejercicio posterior, su duración y los procedimientos para hacerlos valer, se eximan de los preceptos del Código. *Todas estas disposiciones tienen carácter adjetivo, y sabido es que las leyes de esta especie pueden tener efecto retroactivo*”<sup>107</sup>. La cursiva es mía, y con ella he querido destacar estas dos últimas afirmaciones, para matizarlas; pues ni las disposiciones sobre las condiciones de ejercicio y duración de los derechos pueden calificarse *stricto sensu* como de carácter adjetivo o procedimental, ni lo que prevé esta DT Cuarta del CC es estrictamente retroactividad.

Para analizar esta cuestión, considero que es conveniente distinguir entre aquellas disposiciones sobre condiciones de ejercicio y duración de los derechos, por un lado, y las disposiciones sobre procedimientos, por otro. Las primeras coinciden, a mi juicio, con la noción savignyana de las disposiciones que regulan el “modo de ser” o “existencia” de los derechos; se trata de normas de carácter sustantivo, que regulan la proyección *pro futuro* de derechos nacidos en el pasado. Para SAVIGNY, su regulación por la ley nueva no supone retroactividad<sup>108</sup>, y lo mismo mantienen otros autores que adoptan el criterio de los “hechos” (“*facta praeterita*”) en lugar de los “derechos” (“*iura quaesita*”), como PACE y ROUBIER.

PACE sostiene que la modificación de las condiciones de ejercicio de un derecho *pro futuro* supone mera incidencia en un “hecho actual”, y por tanto excluye en estos supuestos la retroactividad<sup>109</sup>. Por su parte, ROUBIER señala que las leyes que regulan los efectos jurídicos futuros de una situación existente (como puede ser un derecho nacido en el pasado, en sus condiciones de ejercicio futuro) despliegan “eficacia inmediata”, siempre que dejen intactos los efectos de dicha situación producidos ya en el pasado<sup>110</sup>.

<sup>107</sup> Vid. Real Orden de 29 de julio de 1889 (*cit. supra*, pág. 216, nota 96).

<sup>108</sup> Vid. SAVIGNY, F. C. von, *System...*, *op. cit.*, 1848, vol. VIII, §§ 384-400.

<sup>109</sup> En este sentido, PACE señala: “La leggi che regolano il contenuto dei diritti reali sono, invece, come è pacifico, di applicazione immediata. Come si spiega? Anche qui con la riflessione che i rapporti pendenti realizzano la fattispecie della nuova legge, e la realizzano perché essa *contempla non la nascita dei diritti reali* (nascita che ebbe luogo sotto la legge anteriore e che non è raggiungibile senza retroattività), *ma l’esistenza dei diritti medesimi*. Difatti, se oggi spunta una legge che attribuisce o nega al proprietario certe facoltà, prima negate o concesse, bisognerà certamente interpretare tale legge como *avente per fattispecie non l’acquisto della proprietà, ma la sua esistenza attuale*” (*vid. PACE, Gaetano, “Su una nuova teoria...”, op. cit.*, 1947, págs. 264 y 265; la cursiva es mía).

<sup>110</sup> “Ainsi tous les effets juridiques à venir d’une situation existante seront déterminés par la loi nouvelle, sans qu’il y ait rétroactivité, et cette proposition s’applique par exemple aux effets du mariage ou de l’adoption, de la minorité ou de l’interdiction, de la propriété ou de l’usufruit, ... (...). *La loi qui gouverne les effets d’une situation*

Conforme a la concepción apuntada en este estudio sobre las nociones de retroactividad y ultractividad<sup>111</sup>, considero que, efectivamente, las modificaciones *pro futuro* de las condiciones de ejercicio de un derecho o de su duración<sup>112</sup> no suponen “retroactividad” de la nueva ley (que sólo existirá cuando se pretenda dejar sin efecto aquellas actuaciones de ejercicio de un derecho realizadas en el pasado), por lo que pueden considerarse modificaciones con mera “**eficacia inmediata**”.

Lo mismo puede decirse respecto de las **normas procedimentales**, a que se refiere también la DT Cuarta del CC. En este caso sí se trata de disposiciones de carácter estrictamente adjetivo o formal, pero ello no conlleva que el criterio para su aplicación en el tiempo sea la retroactividad. La idea de que las normas procedimentales despliegan, por su propia naturaleza, una “retroactividad natural”, constituye uno de los falsos prejuicios más arraigados en la doctrina sobre la retroactividad<sup>113</sup>.

De esta forma, teniendo en cuenta la *estructura y contenido* de la norma procedimental, podemos afirmar que la DT Cuarta del CC, al disponer la aplicación de la ley nueva a los procedimientos *iniciados con posterioridad* – y relativos a situaciones o derechos preexistentes – está confirmando el criterio de la irretroactividad en el ámbito procedimental. Además, respecto

---

*juridique ne peut, sans rétroactivité, atteindre les effets qu'une situation de cette sorte avait produits sous la loi antérieure, qu'il s'agisse d'ailleurs de modifier, d'accroître ou de diminuer ces effets*”(vid. ROUBIER, Paul, “Distinction de l'effet rétroactif...”, *op. cit.*, 1928, págs. 602 a 604; la cursiva es nuestra).

<sup>111</sup> Vid. *supra*, en el Capítulo Primero, págs. 108 y sigs.

<sup>112</sup> La modificación normativa de la *duración* de un derecho reviste especialidades, pues no permite localizar en el tiempo determinados *hechos* y sus respectivos *efectos* (como sucede en relación con las actuaciones de ejercicio de un derecho), sino que se trata de un período temporal en curso, que se pretende reducir o ampliar. En estos casos, la DT Cuarta del CC dispone la aplicación de la ley nueva, de forma que la duración del derecho se verá reducida o ampliada de forma inmediata, *respecto del período de tiempo futuro que reste por computar*. Este criterio general contrasta con el adoptado en otros supuestos específicos, como el del tiempo exigido para la prescripción (art. 1939 CC, *cit. supra*, pág. 215, nota 95), para el que se mantiene la aplicación de la ley anterior – vigente al tiempo del inicio del cómputo -, y sólo se admite la aplicación de un nuevo plazo más breve si éste transcurre *desde la entrada en vigor de la nueva ley* que lo dispone. Este efecto previsto en el art. 1939 CC no es de plena eficacia inmediata, pues no permite computar el tiempo de prescripción transcurrido en el pasado, sino sólo el futuro; se trata de una eficacia inmediata respecto de la “situación” – pero no respecto del “hecho en curso” -, que se combina con cierta ultractividad de la ley anterior.

<sup>113</sup> Las normas procedimentales se refieren siempre a una situación sustantiva preexistente, y ello ha conducido a la doctrina a afirmar su “retroactividad sustancial”. Pero no es la situación sustantiva, sino el propio procedimiento, el que constituye el *presupuesto de hecho* de la norma procedimental; de ahí que sólo éste deba ser tenido en cuenta para afirmar la retroactividad, la eficacia inmediata o la ultractividad de la norma procedimental. Sobre esta cuestión, en relación con los supuestos denominados de “retroactividad natural” o “tácita”, véanse *supra* págs. 207 y sigs.; y sobre la determinación de la ley aplicable en materia de procedimientos tributarios, *vid. infra* págs. 298 y sigs.

de los *procedimientos en curso* – iniciados bajo la legislación anterior –, la DT Cuarta del CC permite a los interesados *optar* por los procedimientos antiguos o nuevos – en definitiva, optar por la *ultractividad* de la ley anterior o por la *eficacia inmediata* de la ley nueva -<sup>114</sup>.

Por último, hay que hacer una breve referencia a la *Disposición Transitoria Decimotercera del CC*<sup>115</sup>, pues en ella se prevé la aplicación *supletoria* de los *principios* que orientan el resto de reglas, para los casos no comprendidos directamente en las mismas. Con esta disposición “de cierre”, se pone de manifiesto la imposibilidad para el Legislador de prever de forma exhaustiva todos los supuestos de conflicto intertemporal que puedan presentarse en la práctica – en este caso, entre la regulación del Código Civil y el antiguo Derecho, pero lo mismo puede afirmarse en relación con el resto de sucesiones normativas -. Por ello, ante la ausencia de disposición transitoria que prevea un caso, el aplicador jurídico debe recurrir a los principios que fundamentan e inspiran la regulación de los conflictos intertemporales en el respectivo ámbito normativo.

Veamos cuáles son las reglas generales y supletorias de Derecho transitorio en el ámbito jurídico-público; concretamente, las previstas en la normativa administrativa común, de carácter general o básico – que, junto a las reglas generales del Código Civil, se aplican supletoriamente, en ausencia de disposiciones específicamente previstas en el ámbito tributario -.

#### **b") Las disposiciones transitorias de carácter general en el ordenamiento administrativo**

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece el régimen general básico y los principios comunes que deben regir la actuación de la Administración al servicio de los intereses generales (art. 103.1 CE) y su relación con los ciudadanos. Ello no quiere decir que lo previsto en sus disposiciones transitorias deba aplicarse *necesariamente* como *Derecho supletorio* en cualquier sucesión de normas administrativas referidas al mismo objeto de regulación, puesto que las circunstancias específicas de cada tránsito normativo pueden exigir una solución diversa. No obstante, hay que reconocer a estas disposiciones transitorias de la LRJPAC un valor hermenéutico superior al resto de normas transitorias de carácter particular, en la medida en que

---

<sup>114</sup> También en el ámbito del Derecho público es frecuente encontrar previsiones del legislador que permiten a los interesados *optar* entre la aplicabilidad de la ley antigua y de la ley nueva, para la regulación de las situaciones en tránsito normativo.

<sup>115</sup> Disposición Transitoria Decimotercera del CC: “*Los casos no comprendidos directamente en las disposiciones anteriores, se resolverán aplicando los principios que les sirven de fundamento*”.

expresen un criterio básico y general para todos los casos comprendidos en el supuesto genérico en ellas contemplado. De ahí que el operador jurídico en materia tributaria *pueda* acudir a dicha regulación, como criterio *supletorio*, ante la ausencia de disposición particular.

La *Disposición Transitoria Primera de la LRJPAC* no reviste las notas de generalidad y abstracción que justificarían su aplicación supletoria, pues se refiere particularmente a las Corporaciones de Derecho Público, para afirmar que serán reguladas por su legislación específica<sup>116</sup>. No obstante, el criterio según el cual, en tanto no se complete esta legislación (específica), son de aplicación las prescripciones (generales) previstas en la nueva Ley, sí es un criterio de alcance general, susceptible de ser aplicado en otros casos.

Mayor relevancia tiene lo previsto en la *Disposición Transitoria Segunda de la LRJPAC*<sup>117</sup>, al establecer el *régimen transitorio de los procedimientos administrativos*. La *regla general*, prevista en el apartado 1, es el mantenimiento o *ultractividad* de la normativa anterior para regular los procedimientos *iniciados con anterioridad* a la entrada en vigor de la nueva Ley, hasta su conclusión. Este criterio, adoptado por el legislador del procedimiento administrativo común, contrasta con la extendida opinión doctrinal según la cual las normas procedimentales son “naturalmente retroactivas”; con esta opinión no sólo se mantiene una concepción impropia de la retroactividad – pues lo que se quiere expresar, como señalamos en el epígrafe anterior, es la *aplicabilidad o eficacia inmediata* de la nueva norma a los procedimientos en curso -, sino que además se acoge un criterio no acorde con la realidad normativa, pues la solución

---

<sup>116</sup> Disposición Transitoria Primera LRJPAC: “*Corporaciones de Derecho Público.- Las Corporaciones de Derecho Público representativas de intereses económicos y profesionales ajustarán su actuación a su legislación específica. En tanto no se complete esta legislación les serán de aplicación las prescripciones de esta Ley en lo que proceda*”.

<sup>117</sup> Disposición Transitoria Segunda LRJPAC: “*Régimen Transitorio de los Procedimientos.- 1. A los procedimientos ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley no les será de aplicación la misma, rigiéndose por la normativa anterior.*

*2. Los procedimientos iniciados durante el plazo de adecuación contemplado en la Disposición adicional tercera se regirán por lo dispuesto en la normativa anterior que les sea de aplicación, salvo que con anterioridad a la expiración de tal plazo haya entrado en vigor la normativa de adecuación correspondiente, en cuyo caso, los procedimientos iniciados con posterioridad a su entrada en vigor, se regularán por la citada normativa.*

*3. A los procedimientos iniciados con posterioridad al término del plazo a que se refiere la disposición adicional tercera les será de aplicación, en todo caso, lo dispuesto en la presente Ley*”. Este apartado 3 fue redactado por el Real Decreto-Ley 14/1993, de 4 de agosto.

La Disposición Adicional Tercera LRJPAC establece lo siguiente: “*Adecuación de procedimientos.- Reglamentariamente, en el plazo de dieciocho meses a partir de la entrada en vigor de esta Ley, se llevará a efecto la adecuación a la misma de las normas reguladoras de los distintos procedimientos administrativos, cualquiera que sea su rango, con específica mención de los efectos estimatorios o desestimatorios que la falta de resolución expresa produzca*”.

comúnmente adoptada es la **ultractividad** de la ley anterior – como comprobaremos también en el ordenamiento tributario -.

De ahí que, ante la ausencia de disposición expresa que discipline una concreta sucesión de normas administrativas procedimentales, el criterio de aplicación supletoria debiera ser la *ultractividad* de la normativa anterior – ya que éste es el criterio hermenéutico que se desprende de las Disposiciones Transitorias existentes en este ámbito normativo (LPA, LRJPAC, LJCA)<sup>118</sup> -, y no así la *aplicabilidad inmediata* de la nueva regulación, respecto de los procedimientos en curso, a no ser que existiera una *voluntas legis* inequívoca al respecto.

También hay que destacar el establecimiento de un *plazo de adecuación de la normativa sobre procedimientos* – generalmente, de las normas reglamentarias de desarrollo – a las nuevas previsiones establecidas por la Ley. Así lo establece la Disposición Adicional Tercera de la LRJPAC<sup>119</sup> y la Disposición Adicional Primera de la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la LRJPAC<sup>120</sup>. De conformidad con estas previsiones, las disposiciones

---

<sup>118</sup> La Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, ha confirmado este criterio, como solución de Derecho transitorio adoptada por el Legislador ante la modificación de normas administrativas procedimentales. La Disposición Transitoria Segunda de la Ley 4/1999 establece: “*Aplicación de la Ley a los procedimientos en tramitación.- A los procedimientos iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley no les será de aplicación la misma, rigiéndose por la normativa anterior.*”

*No obstante, sí resultará de aplicación a los mismos el sistema de revisión de oficio y de recursos administrativos regulados en la presente Ley”.*

El último párrafo de esta Disposición Transitoria se establece aparentemente como una *excepción a la regla general*; sin embargo, al referirse a los procedimientos de revisión y recursos planteados respecto a los procedimientos en curso previstos en el párrafo anterior, supone una mera confirmación de la regla general, ya que la nueva Ley se aplicará sólo a procedimientos de revisión y recursos *iniciados con posterioridad a su entrada en vigor*. Con ello se confirma que los **procedimientos de revisión y los recursos** deben considerarse como **procedimientos autónomos** respecto de los procedimientos administrativos cuya resolución es objeto de revisión.

Con el mismo criterio – ultractividad de la norma procedimental anterior – se expresa la Disposición Transitoria Única de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958: “*Los expedientes ya iniciados antes de la vigencia de esta Ley se tramitarán y resolverán con arreglo a las disposiciones hasta ahora en vigor*”.

Ésta es también la regla general establecida en la Disposición Transitoria Segunda, apartado 1, de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa: “*1. Los recursos contencioso-administrativos interpuestos con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley continuarán sustanciándose conforme a las normas que regían a la fecha de su iniciación*”. El resto de normas de Derecho transitorio de la LJCA vienen a confirmar, matizar o excepcionar para supuestos concretos este criterio general.

<sup>119</sup> Citada *supra*, pág. 223, nota 117.

<sup>120</sup> Disposición Adicional Primera de la Ley 4/1999: “*Simplificación de procedimientos.- 1. El Gobierno, en el plazo de un año a partir de la entrada en vigor de esta Ley, establecerá las modificaciones normativas precisas en las disposiciones reglamentarias dictadas en la adecuación y desarrollo de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, para la simplificación de los procedimientos administrativos vigentes en el ámbito de la Administración General del Estado y de sus organismos públicos, atendiendo especialmente a la implantación de categorías generales de*



transitorias señalan que el mantenimiento o *ultractividad* de la normativa anterior se extiende no sólo a los procedimientos en curso, sino también a los *procedimientos iniciados en dicho plazo de adecuación* – por tanto, con posterioridad a la publicación y entrada en vigor de la nueva Ley –, mientras que no se apruebe y entre en vigor la nueva normativa de desarrollo<sup>121</sup>. He aquí un ejemplo de *disposición transitoria impropia*, categoría elaborada por el Prof. VIVER, a la que nos referimos ya en el Capítulo Primero<sup>122</sup>.

### c') **Criterios que pueden inducirse de los sistemas dogmáticos de Derecho transitorio**

Las normas de Derecho transitorio con vocación de Derecho común o supletorio en nuestro ordenamiento son, como ha puesto de manifiesto su examen *supra*, bastante limitadas. *No constituyen un cuerpo completo de reglas de Derecho transitorio, ni tienen tampoco carácter vinculante para el intérprete*. Aprobadas con ocasión de una concreta sucesión normativa, es el carácter genérico de sus principios informadores el que puede justificar su aplicación supletoria; pero, a su vez, es este mismo carácter genérico el que determina su insuficiencia y relatividad.

Efectivamente, las *normas de conflicto* de carácter general tienen el inconveniente de su propia *generalidad o abstracción* y de que, al tratarse de técnicas de regulación *indirecta*, ofrecen una solución rígida y neutral, que no atiende al contenido concreto de las regulaciones sustantivas en conflicto. Ello puede dar lugar a situaciones de *injusticia material*, que sólo

---

procedimientos, así como a la eliminación de trámites innecesarios que dificulten las relaciones de los ciudadanos con la Administración pública. En ningún caso, las especialidades de los distintos procedimientos podrán suponer una disminución o limitación de las garantías consagradas en esta Ley.

2. Sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, el Gobierno adaptará, en el plazo de dos años, las normas reguladoras de los procedimientos al sentido del silencio administrativo establecido en la presente Ley.

3. Para el estudio y propuesta de las reformas, a que se refieren los números anteriores, el Gobierno creará una Comisión Interministerial presidida por el Ministro de Administraciones Públicas.

4. Los órganos competentes de las Comunidades Autónomas, dentro de sus respectivos ámbitos, adaptarán aquellos procedimientos en los que proceda modificar el sentido del silencio administrativo a lo establecido por la presente Ley”.

<sup>121</sup> Véase la Disposición Transitoria Segunda de la LRJPAC, en sus apartados 2 y 3 (citada *supra*, pág. 223, nota 117).

Por su parte, la Disposición Transitoria Primera de la Ley 4/1999, en su apartado 1, dispone: “*Subsistencia de normas preexistentes*.- 1. Hasta tanto se lleven a efecto las previsiones de la disposición adicional primera de esta Ley (cit. *supra*, pág. 224, nota 120), continuarán en vigor, con su propio rango, las normas reglamentarias existentes y, en especial, las aprobadas en el marco del proceso de adecuación de procedimientos a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como las dictadas en desarrollo de la misma, en cuanto no se opongan a la presente Ley”.

<sup>122</sup> *Vid. supra* pág. 125. Sobre las “disposiciones transitorias impropias”, véase VIVER I PI-SUNYER, C., “La parte final...”, *op. cit.*, 1986, págs. 152 a 154.

pueden evitarse con una solución particular distinta. Además, el importante componente *político* de todo tránsito normativo exige tomar en consideración los objetivos de política legislativa de las normas en conflicto y los intereses en presencia. Sólo así es posible compaginar las cuestiones de técnica jurídica que plantea toda sucesión normativa con su oportunidad política<sup>123</sup> y, en ocasiones, con su propia admisibilidad constitucional.

Por este motivo, el legislador o titular de la potestad normativa *debería* adoptar, para cada sucesión de normas en el tiempo, las “necesarias cautelas de transitoriedad”<sup>124</sup>. Pero lo cierto es que con frecuencia el legislador hace dejación de esta tarea, y son los órganos de aplicación – destacadamente, los Jueces y Tribunales<sup>125</sup> – quienes deben hallar la solución material más justa para el caso concreto, respetando tanto las exigencias de seguridad jurídica como la propia finalidad de la nueva norma.

En esta tarea de determinación de la ley aplicable en sede de interpretación y aplicación jurídicas<sup>126</sup> – en ausencia de cláusulas expresas o implícitas sobre aplicabilidad temporal, y sin que exista un criterio que pueda inducirse de las disposiciones transitorias particulares en la materia o de las reglas de Derecho transitorio común – el intérprete puede acudir a las reglas generales que cabe deducir de los sistemas doctrinales de Derecho transitorio elaborados a lo largo de la historia<sup>127</sup>.

Como sabemos, con el fin de disciplinar los conflictos de normas en el tiempo en ausencia de disposición, la doctrina científica ha intentado elaborar sistemas de reglas generales y apriorísticas, aplicables automáticamente por el operador jurídico ante cualquier sucesión normativa. Sin embargo, la extrema variabilidad de esta materia<sup>128</sup>, sometida a las

---

<sup>123</sup> El Prof. LÓPEZ MENUDO destaca la complejidad de articular en materia de retroactividad estos dos planos, técnico y político, ya harto difíciles y conflictivos por sí mismos (*vid.* LÓPEZ MENUDO, F., “El principio de irretroactividad...”, *op. cit.*, 1991, págs. 457 a 459).

<sup>124</sup> Véase la STC 38/1981, de 20 de julio.

<sup>125</sup> Esta discrecionalidad judicial para decidir sobre el alcance temporal de la nueva normativa es particularmente manifiesta en el sistema norteamericano, como estudiaremos *infra*. La jurisprudencia norteamericana suele extraer a estos efectos determinadas reglas generales, a partir de estándares interpretativos, estableciendo de este modo una solución conflictual uniforme para los casos análogos.

<sup>126</sup> La aplicación del Derecho consiste en la realización de *actos jurídicos individuales* – o normas individuales, en la concepción de la Escuela de Viena – sobre la base de *normas jurídicas generales*, mediante la subsunción de un hecho concreto de la realidad bajo la norma jurídica general, de forma que se produzca una consecuencia jurídica determinada (sobre las *normas* individuales, *vid.* KELSEN, Hans, *Allgemeine Theorie der Normen*, *op. cit.*, 1979, págs. 39 y 40). Para ello, hay que *seleccionar* la norma jurídica aplicable al hecho y *fixar su sentido*. Esta averiguación del sentido de una norma es el objeto de la interpretación; lo que aquí interesa es la averiguación de los *límites temporales de las normas jurídicas*.

<sup>127</sup> *Vid. supra* págs. 144 y sigs.

<sup>128</sup> *Vid.* CASTÁN TOBEÑAS, José, *Derecho civil...*, *op. cit.*, 1984, pág. 614.

circunstancias específicas de cada concreta sucesión normativa, ha revelado la inadecuación de tales reglas universales; pues sólo admitiendo una multiplicidad de excepciones a las mismas, podría evitarse un alejamiento de la realidad jurídica. Por consiguiente, la correcta solución de Derecho transitorio para una determinada sucesión normativa sólo puede extraerse previa interpretación de las normas positivas en conflicto. De ahí que nuestra doctrina haya rechazado las diversas construcciones teóricas de Derecho transitorio elaboradas en el extranjero, negando la conveniencia de un sistema apriorístico de Derecho transitorio y abogando por las reglas generales de interpretación.

Ciertamente, la determinación del ámbito temporal de aplicabilidad de las normas es en última instancia una cuestión de interpretación jurídica, existan o no referencias más o menos explícitas en la norma al respecto. Sin embargo, hay que reconocer que *la interpretación tiene sus límites*<sup>129</sup>. Los criterios tradicionales de interpretación jurídica no siempre permiten averiguar la voluntad de la norma respecto a su eficacia temporal. De ahí que deba admitirse la necesidad de *directrices generales* que orienten la labor del aplicador jurídico en esta materia. Su valor es *relativo*, pues en todo caso debe prevalecer el resultado de la interpretación; pero pueden resultar muy útiles en la *generalidad* de casos.

Es aquí precisamente donde las teorías de Derecho transitorio, que se afirman “rechazadas”, cumplen su papel en la actualidad; pues precisamente las principales *directrices* que sirven para orientar la tarea del intérprete en esta materia proceden de dichas teorías. La diferencia radica en que las mismas no se emplean ya como reglas automáticas, *vinculantes* para el intérprete, sino como *pautas* que orientan su labor, exigiendo en todo caso ser contrastadas con el resultado interpretativo. Considero por tanto que no se trata de elaborar un catálogo *fijo* de *reglas generales* y de *concretas excepciones* para dar en cada caso la correcta solución de Derecho transitorio – aquí radica el principal defecto de aquellas teorías -, sino de ofrecer algunas directrices – sin pretensión de exhaustividad -, fundadas en las tendencias generales del Legislador y en los imperativos constitucionales, admitiendo su excepción tantas veces como las circunstancias del caso conduzcan a un resultado interpretativo diferente – siempre dentro del marco constitucional -.

Aunque nuestra doctrina ha **rechazado a los sistemas apriorísticos de Derecho transitorio, pueden deducirse unas reglas generales de interpretación o criterios hermenéuticos generales**. Efectivamente, casi todas las teorías de Derecho transitorio elaboradas a lo largo de la historia han enunciado alguna de las *reglas* que hoy constituyen *directrices generales* para auxiliar la labor del intérprete en esta materia. No obstante, algunas teorías acertaron más que otras en sus criterios, al postular un cierto *equilibrio* entre los

---

<sup>129</sup> En este sentido, *cf.* ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, pág. 126.

respectivos *ámbitos de aplicabilidad* de la antigua y la nueva norma. Sólo evitando tanto una coexistencia excesiva del antiguo y el nuevo Derecho – que es la producida si se mantiene la exclusividad de la ley antigua para regular toda la vida jurídica del *derecho* o de la *relación objetiva* -, como una extensa aplicabilidad de la ley nueva respecto de determinadas situaciones – para la Escuela de Burdeos (DUGUIT, JÈZE), respecto de todas las situaciones legales, como la obligación de pagar tributos o la responsabilidad penal -, puede llegarse a soluciones satisfactorias sobre el *criterio general* que debe orientar la aplicación jurídica en esta materia<sup>130</sup>.

Teniendo en cuenta que los *criterios generales* de interpretación en este ámbito no deben entenderse como criterios *absolutos*, sino como meras *directrices* – pues, al tratarse en última instancia de una cuestión de interpretación jurídica, puede prevalecer para el caso concreto un resultado diferente -, considero que pueden enunciarse las siguientes *reglas generales de interpretación*:

1º) *La presunción general de irretroactividad establecida en el art. 2.3 CC*, con el significado y función que le hemos atribuido *supra*<sup>131</sup>. Esta cláusula general resulta claramente insuficiente para determinar la eficacia temporal de una nueva norma, no sólo porque admite disposición *implícita* en contrario – por lo que en todo caso debe averiguarse cuál es la voluntad normativa al respecto -, sino además porque no concreta qué es lo que debe entenderse por “irretroactividad” (o, a la inversa, por “efecto retroactivo”). A esta cuestión se dirigen en parte los siguientes criterios generales.

2º) Uno de los criterios más antiguos y consolidados a lo largo de la historia es el expresado con el aforismo “*tempus regit actum*”, entendido en su significado estricto; esto es: la ley que debe aplicarse para regular las condiciones de forma y validez de los actos jurídicos es la ley vigente – existente e internamente aplicable – al tiempo de su conclusión.

Por consiguiente, si un acto jurídico era válido (o inválido) según la legislación vigente al tiempo de su conclusión, no deberá considerarse inválido (o válido) según la normativa posterior. Ésta es una regla dirigida al aplicador jurídico, que no hace más que concretar el criterio de la no-retroactividad respecto de hechos más o menos instantáneos, fácilmente localizables en el tiempo.

---

<sup>130</sup> Por el mismo motivo, hay que mantener una concepción equilibrada respecto de las distintas posibilidades de acción en el tiempo de la nueva ley, que no se reducen al binomio retroactividad – irretroactividad, sino que admiten situaciones intermedias – así, **la eficacia inmediata y la prospectividad**, distintas a la retroactividad -, situaciones todas ellas que a su vez pueden manifestarse con intensidades diversas. Véanse nuestras conclusiones sobre los conceptos de retroactividad, eficacia inmediata y ultractividad normativas *infra*.

<sup>131</sup> *Vid. supra* págs. 185 y sigs.

Hay que decir que en algunas épocas históricas se mantuvo como regla general la “convalidación de actos jurídicos”<sup>132</sup>, esto es, la aplicación *retroactiva* de la ley posterior más favorable que eliminaba causas de invalidez, considerando válidos aquellos actos jurídicos que, conforme a la ley de su tiempo, no lo eran. Esta retroactividad no se mantiene actualmente como regla general de aplicación, sin perjuicio de que en el caso concreto el aplicador jurídico pueda deducirla por vía de interpretación.

3º) En cuanto a las normas que regulan situaciones jurídicas sustantivas, siguiendo el criterio general de respeto de los efectos jurídicos producidos en virtud de hechos realizados en el pasado – que es el criterio que ha prevalecido, dada la insuficiencia y relatividad de la doctrina de los derechos adquiridos -, pueden distinguirse:

- a) Respecto a los hechos que determinan el efecto *adquisitivo* o *extintivo* de una determinada situación jurídica, debe aplicarse la ley vigente al tiempo de su realización. Por tanto, la nueva ley que prevea o deje de prever este efecto sólo se aplicará, como regla general, a hechos futuros – posteriores a su publicación y entrada en vigor -.
- b) En cuanto a las situaciones sustantivas duraderas que producen efectos a lo largo del tiempo, la nueva ley debe respetar los efectos producidos en el pasado conforme a la normativa anterior; pero, como regla general, podrá regular *pro futuro* aquellos efectos *todavía no producidos* al tiempo de su publicación (p. ej., obligaciones todavía no devengadas, que tienen lugar en el seno de una situación jurídica duradera).

Existe una excepción a este criterio general, que se ha manifestado a lo largo de la historia y que hoy sigue teniendo su importancia. Me refiero al régimen jurídico de las *obligaciones contractuales*. Se entenderá, como regla general, que las estipulaciones contractuales establecidas por las partes deben mantenerse hasta la extinción del negocio jurídico, a pesar de haber cambiado su regulación. No obstante, esta regla general no se aplica a aquellas cuestiones que quedan fuera del ámbito de libertad contractual, y que deben adecuarse en todo caso a lo dispuesto en la Ley.

- c) Por último, si la nueva ley regula la supresión de una situación sustantiva duradera (se trate o no de un derecho), sólo para el futuro, esto es, respetando los efectos producidos en el pasado en virtud de la misma, debe entenderse que afecta a todas las situaciones *existentes* al tiempo de su publicación y entrada en vigor.

---

<sup>132</sup> Vid. ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, op. cit., 1960, pág. 67.

4º) Finalmente, en caso de que la nueva norma, apartándose de los criterios generales apuntados *supra*, contenga una voluntad expresa o implícita – pero en todo caso inequívoca – de *retroactividad*, el aplicador jurídico debe atenerse por regla general a uno de los criterios más firmemente establecidos a lo largo de la historia: el respeto a las “situaciones consolidadas” (“*causae finitae*”). Es éste un *límite general a las normas retroactivas*, en virtud del cual el aplicador jurídico debe entender no susceptibles de revisión por aplicación de la nueva norma aquellas situaciones decididas por sentencia judicial firme (cosa juzgada), transacción, o extinguidas por prescripción u otras causas, como la compensación.

El *fundamento* de este límite general a la retroactividad de las normas se encuentra en el respeto a la seguridad jurídica y a los derechos declarados. Tiene su origen, como sabemos, en la República romana; y fue adoptado en la legislación justiniana como *límite explícito a la retroactividad* de las leyes de “*interpretatio authentica*”.

Ahora bien, como todas las directrices a las que nos referiremos, este criterio general de respeto de las “situaciones consolidadas” *admite excepciones*. En primer lugar, por disposición normativa expresa, sea de carácter particular, sea general para un ámbito jurídico; un ejemplo de estas últimas lo constituye el actual art. 2.2 CP, que dispone la *retroactividad* de las leyes penales favorables, incluso respecto de casos en que hubiera recaído *sentencia firme* y el sujeto estuviese cumpliendo condena<sup>133</sup>. En segundo lugar, por disposición implícita, esto es, cuando exista una voluntad inequívoca de revisión de situaciones consolidadas en virtud de la nueva ley. No obstante, al tratarse de una retroactividad de la máxima intensidad – que ha llegado a calificarse como “retroactividad de efectos expropiatorios”<sup>134</sup> –, resultará muy difícil que la misma pueda derivarse por vía de interpretación.

Por último, hay que tener en cuenta que este criterio general de respeto de las situaciones consolidadas puede encontrar también su fundamento en el texto constitucional. En aquellos casos en que este límite a la retroactividad venga exigido por preceptos constitucionales, dejará de constituir tan sólo una directriz general en el plano de la aplicación jurídica, para erigirse en *límite vinculante*, tanto para el *aplicador del Derecho* como para el *creador de la norma*.

Existen dos posibles fundamentos constitucionales a este criterio general de respeto de las situaciones consolidadas. En primer lugar, en caso de que la nueva ley pretenda revisar determinados pronunciamientos judiciales, y pueda concluirse que su finalidad consiste

---

<sup>133</sup> Artículo 2.2 CP: “No obstante, tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena (...)”.

<sup>134</sup> Véase LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, *op. cit.*, 1982, pág. 49; citando en este sentido a ACEDO, “Retroactividad de las leyes”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 1958, pág. 222.

directamente en dejarlos sin efecto, se entenderá vulnerada la independencia del poder judicial. Éste es uno de los principales límites afirmados en la jurisprudencia norteamericana frente a la aprobación de leyes retroactivas. Sin perjuicio de que analicemos esta cuestión en el lugar correspondiente – como *límite para el Legislador* –, podemos avanzar aquí que en nuestro ordenamiento constitucional su fundamento debería situarse en el artículo 118 CE<sup>135</sup> (mandato de cumplimiento de las resoluciones judiciales que debe entenderse dirigido – siguiendo al Prof. L. M<sup>a</sup> Díez-PICAZO<sup>136</sup> - a todos los poderes públicos, incluido el poder legislativo); así como en el artículo 117.3 CE (que establece el principio de exclusividad del poder judicial en el ejercicio de la función jurisdiccional)<sup>137</sup>.

El segundo posible fundamento constitucional para este límite a la retroactividad se encuentra en la garantía expropiatoria (artículo 33.3 CE), en caso de que pueda entenderse producida una ablación de derechos<sup>138</sup>. La exigencia de *indemnización* como imperativo de justicia frente a las leyes retroactivas – o no retroactivas, pero en todo caso privativas de derechos y causantes de un *sacrificio especial* para determinadas personas o colectivos de personas – no es una novedad de los ordenamientos constitucionales de la segunda post-guerra.

Ya en el siglo XIX, juristas como SAVIGNY afirmaban, sobre la base del Derecho romano, que la ilegalidad de normas retroactivas privativas de derechos podía evitarse en algunos supuestos mediante *indemnización*<sup>139</sup>. Esta cuestión será analizada como posible límite constitucional implícito (en nuestro ordenamiento, sobre la base del art. 33.3 CE) a la retroactividad de las leyes – e incluso como límite frente a leyes no estrictamente retroactivas -.

---

<sup>135</sup> Artículo 118 CE: “Es obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales, así como prestar la colaboración requerida por éstos en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto”. Véase una referencia a este precepto como límite a la retroactividad de las leyes en la STC 147/1986.

<sup>136</sup> Vid. Díez-PICAZO, Luis M<sup>a</sup>, *La derogación...*, op. cit., 1990, págs. 197 a 203.

<sup>137</sup> Véase la cita del art. 117.3 CE y su análisis como posible límite a la retroactividad de las leyes, *infra*, págs. 535 y sigs. (en particular, nota 588).

<sup>138</sup> Vid. Díez-PICAZO, Luis M<sup>a</sup>, *La derogación...*, op. cit., 1990, págs. 201 a 203.

<sup>139</sup> Vid. SAVIGNY, F. C. VON, *System...*, op. cit., 1849, págs. 538 a 540. Véase también ENNECCERUS, Ludwig, *Derecho civil...*, op. cit., 1953, pág. 228.

## **II. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD COMO REGLA DE APLICACIÓN**

### **A. Fundamento constitucional de la irretroactividad como regla general y supletoria**

Con carácter previo al análisis del principio de irretroactividad en el marco de la determinación de la ley aplicable en materia tributaria, debemos referirnos al *fundamento* de dicho principio, en el plano de la aplicación normativa.

El fundamento jurídico-positivo del principio general de irretroactividad se encuentra, como sabemos, en el art. 2.3 CC, aplicable a toda disposición jurídica, según el cual: *“las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario”*. La misma regla general se establece expresamente en el ordenamiento tributario, en el art. 10.2 LGT, que añade además un criterio supletorio de aplicación de normas tributarias en ausencia de disposición: *“Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento”*.

El fundamento jurídico-positivo de esta regla es, por tanto, de rango legal. No obstante, en nuestro Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE), es posible hallar una vinculación de este principio general de irretroactividad con el texto constitucional; en otras palabras, el principio de irretroactividad, como regla general y supletoria de aplicación de normas, cuenta con un fundamento materialmente constitucional.

Sabemos que el art. 9.3 de la Constitución Española garantiza la *“irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales”*. Este mandato se dirige a todos los poderes públicos, tanto a los órganos de producción normativa como a los órganos de aplicación jurídica, pero especialmente a los primeros. Así, las normas sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales que dispongan su carácter retroactivo son inconstitucionales y nulas; por lo que el Juez debe abstenerse de aplicarlas y plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad. En ausencia de disposición sobre su eficacia temporal, el aplicador jurídico debe presumir que carecen de efecto retroactivo, en virtud de la prohibición constitucional de retroactividad establecida en el art. 9.3 CE; teniendo en cuenta además que la propia regla general y supletoria de irretroactividad (art. 2.3 CC) ordena al



intérprete presumir que toda disposición jurídica carece de retroactividad, en ausencia de disposición.

El ámbito de aplicación de la regla general y supletoria de irretroactividad (art. 2.3 CC y art. 10.2 LGT) es manifiestamente más amplio que el ámbito de aplicación del principio constitucional de irretroactividad previsto en el art. 9.3 CE. Se aplica a cualquier norma jurídica, sea ésta desfavorable o favorable para el ciudadano; tanto con carácter general para todo el ordenamiento (– art. 2.3 CC –), como específicamente en el ordenamiento tributario (“*salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo...*” – art. 10.2 LGT –). El fundamento de esta regla general y supletoria de irretroactividad es, por consiguiente, más amplio que el fundamento del principio constitucional de irretroactividad como límite en el plano de la producción normativa, al que nos referimos en el Capítulo III de este trabajo<sup>140</sup>.

Un primer fundamento del principio general de irretroactividad es el ámbito de protección de la esfera de libertad y propiedad de la persona, constitucionalmente garantizada: la protección de los derechos individuales del ciudadano. Sin embargo, este fundamento del principio de irretroactividad sólo puede predicarse de las normas que resultan desfavorables para el ciudadano, por perjudicar de algún modo sus derechos (el ejemplo por excelencia es el de las “*disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales*”, a las que se refiere el art. 9.3 CE); no así en el caso de las normas de carácter favorable, que amplían la esfera de libertad y propiedad del ciudadano, para cuya aplicación también rige la regla general y supletoria de irretroactividad.

Ello pone de manifiesto que el fundamento del principio de irretroactividad en el plano de la aplicación jurídica *no se agota* en esta *garantía individual* del ciudadano frente a posibles intromisiones del poder público en su esfera de libertad y propiedad. Así, podemos afirmar que el fundamento del principio general de irretroactividad en el plano de la aplicación jurídica es de carácter *plural*, pudiendo hablarse de una pluralidad de “*fundamentos*”.

Uno de los argumentos más aducidos para justificar o fundamentar la regla general de irretroactividad es el principio de seguridad jurídica, garantizado en el art. 9.3 CE. Como ha señalado el Tribunal Constitucional, “*la seguridad jurídica es, según reiterada doctrina de este Tribunal (SSTC 27/1981, 99/1987 y 227/1988), «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio»*” (STC 150/1990, FJ 8).

---

<sup>140</sup> Sobre el fundamento del principio de irretroactividad en el plano de la producción de normas tributarias, véanse *infra* págs. 450 y sigs.

A nuestro juicio, el principio de seguridad jurídica es un posible fundamento de la regla general de irretroactividad, pero no puede considerarse un argumento suficiente. Téngase en cuenta que no toda norma retroactiva es contraria a la seguridad jurídica, sea en su manifestación subjetiva –como protección de la confianza del ciudadano –, sea en su manifestación objetiva – como garantía de certeza del ordenamiento -. Por lo que respecta a la vertiente subjetiva del principio de seguridad jurídica, no son contrarias a dicho principio, con carácter general, las normas retroactivas favorables al ciudadano (nótese que el Tribunal Constitucional vincula el principio de seguridad jurídica a la garantía de “irretroactividad de lo *no favorable*”). Por lo que respecta a la vertiente objetiva del principio de seguridad jurídica, no son contrarias a dicho principio aquellas normas cuya retroactividad persigue remediar una situación de inseguridad jurídica (pensemos por ejemplo en una norma que sustituye retroactivamente una normativa anterior objetivamente confusa, clarificando una determinada situación jurídica).

Por ello, junto a la protección de los derechos individuales y la seguridad jurídica, entendemos que existen además otros posibles fundamentos del principio general de irretroactividad en el plano de la aplicación jurídica, que cuentan asimismo con un vínculo constitucional. Así, la irretroactividad normativa puede considerarse una exigencia de la generalidad de la ley o del principio de igualdad (GARZÓN VALDÉS<sup>141</sup>); fundamento éste aplicable tanto a leyes favorables como desfavorables para el ciudadano.

Lo mismo puede decirse del principio de “*interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos*”, garantizado en el art. 9.3 CE, puesto que la retroactividad normativa, al constituir una nueva valoración jurídica de hechos pasados regulados por una ley anterior, exige en todo caso un fundamento razonable y objetivo que la justifique.

Particularmente, por lo que respecta al límite de las sentencias judiciales dictadas en el pasado, el fundamento *constitucional* de la irretroactividad puede situarse en el principio de reserva de la función jurisdiccional, consagrado en el art. 117.3 CE (“*El ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan*”).

Finalmente, es importante señalar que la mayoría de fundamentos constitucionales que hemos señalado para justificar la regla general de irretroactividad (la garantía de los derechos constitucionales; el principio de seguridad jurídica; el principio de igualdad; la interdicción de la arbitrariedad), pueden servir también para limitar la eficacia temporal de normas que no sean

---

<sup>141</sup> GARZÓN VALDÉS, Ernesto, “Reflexiones sobre el concepto de igualdad”, conferencia inaugural del *Seminario Albert Calsamiglia* del Área de Filosofía del Derecho de la Universitat Pompeu Fabra, celebrada en Barcelona, el día 28 de mayo de 2001

retroactivas (normas con eficacia inmediata). O, dicho de otro modo, es posible que estos derechos y principios constitucionales resulten vulnerados por normas no retroactivas, debido a su eficacia inmediata; de forma que la regla general de irretroactividad no resulta suficiente para garantizar dichos derechos y principios.

Precisamente por este motivo entendemos que el Legislador ha establecido el criterio del *inicio del período impositivo* – previsto en el art. 10.2 LGT como criterio supletorio para determinar la ley aplicable en el caso de los tributos periódicos<sup>142</sup> –; criterio que no sólo excluye la retroactividad de las normas tributarias, sino esencialmente la eficacia inmediata de las mismas respecto al período impositivo en curso. Siguiendo al Prof. SÁINZ DE BUJANDA, entendemos que el fundamento de este criterio cabe situarlo en los principios de seguridad jurídica y de capacidad económica<sup>143</sup> – actualmente garantizados como principios constitucionales en los arts. 9.3 y 31.1 CE, respectivamente –, que pueden resultar vulnerados por la aplicabilidad inmediata de las normas tributarias. Atendiendo a este fundamento, podemos entender que el criterio supletorio del inicio del período impositivo se dirige esencialmente a las normas tributarias desfavorables para el ciudadano. Así ha sido interpretado por la *Corte de Cassazione* italiana (Sentencias de 21 de abril y 27 de agosto de 2001), en relación con el art. 3 del *Statuto del contribuente* de 2000.

## **B. Fundamento constitucional de la retroactividad como excepción a la regla general**

El fundamento de la regla general de irretroactividad en el plano de la aplicación normativa debe contrastarse con el fundamento de la retroactividad, que se admite como excepción a esta regla general y supletoria. Como sabemos, la regla general de irretroactividad es un mandato dirigido al aplicador jurídico, salvo disposición normativa en contrario (art. 2.3 CC, art. 10.2 LGT). Como hemos señalado en anteriores epígrafes, de conformidad con la doctrina común, la “disposición en contrario” (de retroactividad) ha de ser suficientemente *explícita* como para poder desvirtuar la *presunción* general y supletoria de irretroactividad, pero no necesariamente ha de contenerse en una cláusula expresa. En todo caso, *ante la duda*, el intérprete debe suponer que la norma en cuestión pretende regular hacia el futuro, y no hacia el pasado.

---

<sup>142</sup> Art. 10.2.1º LGT: “Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento”.

<sup>143</sup> Vid. SÁINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, IV, *op. cit.*, 1966, págs. 383 y 384.

Por consiguiente, el titular de la potestad normativa puede disponer la retroactividad, ya que no existe una prohibición constitucional de retroactividad de carácter general, más allá de los límites expresos o implícitos contenidos en la Constitución (en particular, debe respetarse en todo caso el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales previsto en el art. 9.3 CE).

Del mismo modo que – como hemos visto en el anterior epígrafe – la regla general de irretroactividad cuenta con diversos fundamentos de rango constitucional, también la excepción a esta regla general encuentra asiento en nuestro ordenamiento constitucional. Ante todo, entendemos que la disposición de retroactividad encuentra su primer fundamento en la propia competencia normativa de que gozan el Legislador, el titular de la potestad reglamentaria y los Entes locales (artículos 66.2, 97 y 137 CE). Así pues, aunque la regla general y supletoria de aplicación de las normas es la irretroactividad, el aplicador jurídico debe indagar en todo caso, por vía de *interpretación*, cuál es la *voluntad legislativa* expresa o implícitamente manifestada en relación con la eficacia de la norma en el tiempo.

Más allá de este argumento, el fundamento comúnmente aducido por la doctrina para justificar la retroactividad de las normas es el valor de la justicia (art. 1.1 CE) y el valor de la igualdad (art. 1.1 CE), en particular, la noción de igualdad material (art. 9.2 CE<sup>144</sup>). En palabras de nuestro Tribunal Constitucional: *“el principio de seguridad jurídica no puede erigirse en valor absoluto, por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, siendo así que éste, al regular relaciones de convivencia humana, debe responder a la realidad social de cada momento como instrumento de perfeccionamiento y de progreso. La interdicción absoluta de cualquier tipo de retroactividad entrañaría consecuencias contrarias a la concepción que fluye del art. 9.2 de la Constitución, como ha puesto de manifiesto este Tribunal, entre otras, en sus SSTC 27/1981 y 6/1983”* (STC 126/1987, FJ 11).

Ya indicamos en el epígrafe anterior nuestras reservas sobre la consideración de la seguridad jurídica como fundamento exclusivo de la regla general de irretroactividad, por dos motivos: por un lado, porque no toda norma retroactiva atenta contra la seguridad jurídica; y, por otro lado, porque la seguridad jurídica y la protección de los derechos individuales tampoco resultan suficientemente garantizadas con el principio de irretroactividad (de ahí que deban establecerse también límites a la eficacia inmediata de las normas).

---

<sup>144</sup> El art. 9.2 CE dispone que: *“Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”*.

Pues bien, paralelamente, ni toda norma retroactiva responde a las exigencias de transformación social e igualdad material, ni es necesaria la aprobación de normas retroactivas para su consecución, pues ésta puede ser alcanzada mediante normas con eficacia temporal distinta. Como observara ya ROUBIER en 1929<sup>145</sup> y, en nuestra doctrina, ha señalado certeramente el prof. LÓPEZ MENUDO<sup>146</sup>, la contraposición entre las exigencias de “seguridad jurídica y protección de los derechos individuales”, por un lado, y las exigencias del “interés público y la transformación social”, por otro, es una contraposición que debe relativizarse. Por lo que aquí interesa, como ha intentado demostrarse *supra*, no podemos considerar que constituyan fundamentos constitucionales exclusivos del principio general de irretroactividad y de la excepción de la retroactividad, respectivamente.

Téngase en cuenta que el propio valor de la seguridad jurídica puede aducirse para justificar la retroactividad de las leyes. Sería el caso, por ejemplo, de las normas que convalidan retroactivamente normas objetivamente confusas y de difícil aplicación, remediando así una situación de inseguridad jurídica anteriormente existente.

### **III. DETERMINACIÓN DE LA LEY APLICABLE EN MATERIA TRIBUTARIA**

La determinación de la ley aplicable a un caso no es una tarea fácil<sup>147</sup>. El aplicador jurídico no suele contar con una disposición expresa y, si ésta existe, con frecuencia requiere una previa interpretación. Al respecto, resultan insuficientes los criterios generales anteriormente

---

<sup>145</sup> ROUBIER, P., *Les conflits des lois dans le temps (Théorie dite de la non-rétroactivité des lois)*, vol. I, Paris, 1929, pág. 161.

<sup>146</sup> “La contraposición “conservación de derechos – transformación social”, o lo que es lo mismo, la identificación del principio de irretroactividad con posturas conservadoras y viceversa, quizás traiga su fuerza de su carácter esquemático y simplificante, como generalmente ocurre en el campo de las ideas, pero teóricamente tiene una base falsa; en primer término porque la garantía de la irretroactividad no es suficiente para la defensa de los derechos, ni la retroactividad es necesaria para operar el cambio social; en segundo lugar porque el instrumento de la retroactividad no está vocado a fustigar a una clase determinada sino que es utilizable por quienes en cada momento detentan el poder político”. Y más adelante continúa el autor: “Tampoco la seguridad jurídica ni el interés público explican suficientemente la irretroactividad o retroactividad, respectivamente; la seguridad absoluta implica el inmovilismo del Derecho, invocándose a menudo en defensa de intereses egoístas; el interés público no siempre exige se dicten leyes retroactivas, amén de que acaso sea más fructífera para los intereses públicos una conducta constante del legislador (que no regresiva) generadora de confianza” (vid. LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, op. cit., 1982, págs. 39 y 40).

<sup>147</sup> Como señala el Prof. Alejandro NIETO, “la determinación de la norma aplicable, que aparentemente se tenía por una operación sencilla y casi automática, es en realidad resultado de un eslabonamiento de decisiones que el juez ha de adoptar en una encrucijada de razones plausibles que inevitablemente hay que dejar a un lado: todas menos una” (vid. NIETO, Alejandro, *El arbitrio judicial*, Barcelona, Ed. Ariel, 2000, pág. 93).

analizados (incluyendo los criterios establecidos en el art. 10.2.1º LGT 2003, como criterios que pretenden concretar el principio general de irretroactividad en materia tributaria).

A fin de decidir el criterio o “punto de conexión temporal” adecuado en la determinación de la ley aplicable, tendremos en cuenta en primer lugar el criterio adoptado por el Legislador en las disposiciones transitorias en materia tributaria, siguiendo una previa diferenciación normativa (según el objeto de regulación); y, posteriormente, nos referiremos a la concreción del principio general de irretroactividad en materia tributaria en ausencia de disposición.

### **A. Disposiciones transitorias en materia tributaria**

El objeto de este epígrafe consiste en analizar qué criterios ha adoptado el Legislador para disciplinar el tránsito de normas tributarias. Las pretensiones de este análisis son modestas, ya que la materia es muy amplia y únicamente se estudiarán aquellas disposiciones transitorias que hemos considerado más relevantes.

Al respecto, podemos distinguir las disposiciones transitorias de carácter general (previstas esencialmente en la Ley General Tributaria) y las disposiciones transitorias dictadas con ocasión de la regulación de los tributos en particular. Por lo que respecta a las primeras, debe señalarse que las previsiones de Derecho transitorio contenidas en la derogada Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, resultaban claramente insuficientes para constituir un referente de Derecho transitorio general en el ámbito tributario.

Ninguna de las Disposiciones Transitorias de la LGT 1963 establecía un criterio de alcance general<sup>148</sup> (tampoco lo dispuesto en el art. 20 LGT 1963, sobre aplicación temporal de las normas tributarias). Y, aunque en la normativa de modificación o complemento de la LGT

---

<sup>148</sup> Las Disposiciones Transitorias de la LGT 1963 se limitaban esencialmente a prever *plazos de adecuación* de las normas reguladoras de los tributos a las nuevas previsiones generales, mediante la aprobación de textos refundidos en el plazo de dos años (*Disposición Transitoria Primera de la LGT 1963*) y a establecer el mantenimiento de la normativa anterior hasta la entrada en vigor de dichos textos refundidos, incluso si dicha normativa contrariaba la “preferencia de ley” establecida en el art. 10 LGT 1963 (*Disposición Transitoria Segunda de la LGT 1963*).

En materia de exenciones y bonificaciones tributarias, de conformidad con lo dispuesto en el art. 15 LGT 1963, la *Disposición Transitoria Tercera* de la LGT 1963 preveía la propuesta de prórroga por el Gobierno, antes del 1 de enero de 1966.

Por último, la *Disposición Transitoria Cuarta* de la LGT 1963 mantenía el régimen sancionador anterior en materia de contrabando para las infracciones cometidas antes del 1 de julio de 1964, y establecía que, antes de dicha fecha, debía adecuarse la normativa a lo dispuesto en la LGT.

1963 sí podemos encontrar algunos criterios de Derecho transitorio en materia tributaria *sustantiva, procedimental y sancionadora* (en particular, en la Ley 10/1985, de 26 de abril; la Ley 25/1995, de 20 de julio; y la Ley 1/1998, de 26 de febrero; así como en los Reglamentos de desarrollo de la LGT 1963), tampoco estas normas permitían configurar unos criterios generales de Derecho transitorio en materia tributaria.

Por el contrario, la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sí prevé una *normativa transitoria* bastante completa que, a partir de su entrada en vigor el día 1 de julio de 2004, puede considerarse como *Derecho transitorio general o común* en el ordenamiento tributario, con carácter preferente a lo dispuesto en el Código Civil y en la Ley 30/1992, de aplicación supletoria. Su análisis resulta, por tanto, imprescindible y de gran utilidad en nuestro estudio.

Para el análisis de las disposiciones transitorias en materia tributaria (y, en general, para la determinación de la ley aplicable en materia tributaria), debe realizarse una previa *diferenciación normativa*, distinguiendo: a) las normas tributarias sustantivas<sup>149</sup>; b) las normas tributarias procedimentales<sup>150</sup>; y c) las normas tributarias penales y sancionadoras (que serán estudiadas en el Capítulo Cuarto de este trabajo)<sup>151</sup>.

En los siguientes epígrafes, analizaremos algunas de las *disposiciones transitorias particulares* más relevantes en Derecho tributario sustantivo y procedimental, con el fin de sistematizarlas y tratar de extraer unos *criterios generales* a partir las mismas; criterios que pueden servir al intérprete como orientación hermenéutica para la resolución de los conflictos que plantea la sucesión de normas tributarias.

---

<sup>149</sup> En el ámbito del *Derecho tributario sustantivo* considero comprendido el régimen jurídico de las situaciones jurídicas activas y pasivas del ciudadano en materia tributaria, con exclusión de la materia sancionadora. De ahí que incluya en este ámbito tanto las obligaciones tributarias *materiales* (pecuniarias) como las obligaciones tributarias *formales* (instrumentales respecto de las primeras), así como el régimen sustantivo de sus formas de extinción. Se trata en todo caso de relaciones jurídicas de carácter obligacional, en las que cabe distinguir un *presupuesto de hecho constitutivo* de la obligación; el momento de su *nacimiento*; un *contenido* de la obligación (pecuniario o no); el inicio de su *exigibilidad*; formas de *extinción*, etc.

<sup>150</sup> En sede de Derecho tributario procedimental estudiaré únicamente los aspectos estrictamente procedimentales de aplicación de los tributos, tanto las actuaciones realizadas por la Administración como por los ciudadanos, excluyendo las relativas al procedimiento sancionador, que serán analizadas en el Capítulo Cuarto.

<sup>151</sup> En el ámbito sancionador tributario, tanto sustantivo como procedimental, rigen los principios constitucionales de irretroactividad de las disposiciones desfavorables (arts. 9.3 y 25.1 CE) y de retroactividad de la norma más favorable. Por este motivo, el análisis de las Disposiciones transitorias en Derecho tributario sancionador se llevará a cabo, de forma diferenciada, en el Capítulo Cuarto.

En particular, estos criterios generales de Derecho transitorio nos servirán para interpretar el significado y alcance del *principio de irretroactividad en la aplicación de las normas tributarias, formulado en el art. 10.2.1º de la LGT 2003*<sup>152</sup>.

Podemos avanzar ya que, en relación con las obligaciones tributarias materiales, la regla generalmente adoptada – tanto en la normativa general, como en la regulación de los tributos en particular – es la aplicación de la normativa *vigente al tiempo del nacimiento de la obligación*, con el siguiente tenor o similar:

*“La Administración podrá exigir los intereses y responsabilidades de toda índole nacidos conforme a la legislación derogada”*<sup>153</sup>.

Asimismo, una de las cláusulas más frecuentes en la sucesión de Leyes reguladoras de los tributos es la siguiente:

*“La derogación de las disposiciones a que se refiere el apartado 1, no perjudicará los derechos de la Hacienda Pública respecto a las obligaciones tributarias devengadas durante su vigencia”*<sup>154</sup>.

La doctrina ha querido ver en estas previsiones una expresión de la *ultractividad de las normas tributarias*; esta afirmación debe sin embargo matizarse, como ya avanzamos en el Capítulo primero, porque la aplicación en el futuro de normas derogadas – las vigentes en el momento de los hechos – no es propiamente una manifestación de su ultractividad (entendida como aplicación de la norma a hechos producidos total o parcialmente con posterioridad a la derogación), sino una consecuencia de las reglas sobre aplicabilidad temporal de las normas previstas en nuestro ordenamiento.

---

<sup>152</sup> Sobre la concreción del principio general de irretroactividad en el ordenamiento tributario, *vid. infra* págs. 225 y sigs.

<sup>153</sup> Disposición Transitoria Única, párrafo 2º, de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT (el subrayado es nuestro).

<sup>154</sup> Véase, con este tenor la Disposición Derogatoria Única, apartado 4, párrafo 1º, de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades (el subrayado es nuestro). También la Disposición Final Primera de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, dispone la derogación de la normativa anterior: “...sin perjuicio de la exigibilidad por la Administración de las deudas tributarias devengadas durante su vigencia por los ejercicios anteriores no prescritos”.

El mantenimiento de la aplicabilidad de las disposiciones tributarias derogadas, a efectos de exigir las deudas devengadas con anterioridad, resulta especialmente explícito en la Disposición Transitoria Sexta de la LHL 1988, que dispone lo siguiente: “La supresión de los actuales recursos de las Entidades Locales a consecuencia de la aplicación de la presente Ley, así como la derogación de las disposiciones por las que se rigen dichos recursos, se entiende sin perjuicio del derecho de la Hacienda Pública a exigir, con arreglo a las referidas disposiciones, las deudas devengadas con anterioridad”.



En definitiva, este criterio no es más que una concreción de la *irretroactividad* en el ámbito tributario sustantivo, y guarda cierto paralelismo con las previsiones de Derecho civil; en particular, con la *Disposición Transitoria Primera del CC*, que establece que la ley aplicable a los derechos es la vigente al tiempo de su nacimiento, con independencia de que éstos hayan sido ejercitados o no en el pasado<sup>155</sup>.

## **1. Disposiciones transitorias en el ámbito tributario sustantivo**

### ***a) Disposiciones transitorias relativas a la norma tributaria principal***

El criterio generalmente adoptado por el legislador tributario en relación con la norma tributaria principal es, como se ha apuntado, la aplicación de la normativa vigente al tiempo del *devengo* de la obligación tributaria principal. No obstante, para llevar a cabo el análisis de las disposiciones transitorias en este ámbito, distinguiremos entre los tributos con y sin período impositivo, ya que ésta ha sido la distinción adoptada en la nueva LGT al establecer los criterios supletorios para determinar la ley aplicable, en ausencia de disposición (art. 10.2.1º LGT).

Al respecto, hay que señalar que entendemos por “período impositivo” tan sólo el período impositivo *stricto sensu* o “período de la base” de los tributos con hecho imponible duradero, por oposición al “período liquidatorio” de los tributos instantáneos y de los “tributos de exigibilidad periódica”, que serán analizados en un epígrafe diferenciado<sup>156</sup>.

### **a') Disposiciones transitorias particulares en materia de tributos con período impositivo**

Para analizar cuál ha sido el criterio de Derecho transitorio adoptado por el Legislador en la regulación de los tributos con período impositivo, nos referiremos esencialmente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades.

---

<sup>155</sup> Sobre las Disposiciones Transitorias del Código Civil, véanse *supra* págs. 215 y sigs.; en particular, sobre la Disposición Transitoria Primera del CC, *vid.* pág. 216 y sig.

<sup>156</sup> Sobre las distintas clases de “período impositivo” – entendido éste en un sentido amplio -, pueden verse *infra* págs. 276 y sigs.

En primer lugar, debe señalarse que las Leyes del IRPF y del IS aprobadas hasta la fecha en nuestro ordenamiento han dispuesto su *entrada en vigor*, con carácter general para *toda la ley*, el día 1 de enero del año siguiente al de su aprobación y publicación<sup>157</sup>; sin perjuicio de que, para determinados preceptos (por ejemplo, en relación con las *habilitaciones a la LPGE*), se haya dispuesto una *entrada en vigor inmediata* – el día siguiente a la publicación de la Ley -<sup>158</sup>.

Por lo que respecta al criterio de aplicabilidad temporal, la regla general dispuesta por el Legislador, en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es la *aplicación de la nueva Ley a las rentas obtenidas a partir de su entrada en vigor y también a las rentas que corresponda imputar a partir de dicha fecha, con arreglo a los criterios de imputación temporal de la Ley derogada y sus normas de desarrollo*<sup>159</sup>. Menor concreción encontramos en la regulación del Impuesto sobre Sociedades, pues el Legislador refiere el inicio de la aplicabilidad de la ley en este caso a los períodos impositivos (o ejercicios) iniciados a partir de su entrada en vigor<sup>160</sup>.

No obstante, hay que destacar que, en ocasiones, *en relación con algunos elementos del impuesto*, el Legislador ha dispuesto la aplicabilidad de la nueva regulación a partir de una fecha distinta a la del inicio del período impositivo. Así, por ejemplo, la nueva normativa sobre *incrementos y disminuciones de patrimonio* establecida por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma parcial del IRPF, entró en vigor retroactivamente el día 2 de octubre de 1985 (fecha anterior a su aprobación y publicación, coincidente con la publicación del proyecto de ley en el Boletín Oficial de las Cortes)<sup>161</sup>; y la *exención de las dietas por rendimientos del trabajo* en el IRPF, regulada por el RD 214/1999, de 5 de febrero (art. 8), fue aplicada a partir del 10 de febrero de 1999, fecha de su entrada en vigor.

---

<sup>157</sup> En relación con el IRPF, *vid.* Disposición Final Séptima, apartado 2, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y otras Normas Tributarias; Disposición Final Segunda, apartado 1, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF; Disposición Final Primera de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF.

En relación con el IS, *vid.* Disposición Final Undécima de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS (BOE del 28-12-1995), que dispuso su entrada en vigor el 1-1-1996; Disposición Final Primera de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS (BOE 30-12-1978), con entrada en vigor el día 1-1-1979.

<sup>158</sup> *Vid.* Disposición Final Séptima, apartado 1, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y otras Normas Tributarias; Disposición Final Segunda, apartado 1, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF; Disposición Final Primera de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF.

<sup>159</sup> *Vid.* por todas Disposición Final Séptima, apartado 2, de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF.

<sup>160</sup> *Vid.* Disposición Final Undécima de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS: “*La presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 1996 y será de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha*”.

<sup>161</sup> Disposición Final Segunda de la Ley 48/1985. Esta disposición retroactiva ha sido considerada constitucional en el ATC 165/2001, de 19 de junio, por el que se inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad planteada por presunta vulneración del principio de seguridad jurídica (*vid. infra* págs. 440 y sigs.).

¿Qué criterio de aplicabilidad temporal ha adoptado el legislador en el ámbito de los impuestos sobre la renta en relación con los *períodos impositivos en curso* al tiempo de entrar en vigor la nueva Ley? Un ejemplo lo encontramos en la Disposición Derogatoria Única, apartado 4, párrafo 2º, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que dispone al respecto: “(...) *Las obligaciones tributarias correspondientes a períodos impositivos iniciados con anterioridad y concluidos con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley, se exigirán conforme a las normas vigentes en el momento de la iniciación de los citados períodos impositivos*”<sup>162</sup>. Por consiguiente, el criterio adoptado en este caso por el Legislador fue el de aplicar la ley vigente al inicio del período impositivo – diferiendo la aplicabilidad de la nueva ley al ejercicio siguiente –; en definitiva, el mismo criterio que el adoptado como regla general en el art. 10.2.1º de la nueva Ley General Tributaria.

No obstante, en caso de normas tributarias favorables, encontramos ejemplos de aplicabilidad inmediata al período impositivo en curso. Es el caso del Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, de medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa (BOE del 24; y entrada en vigor inmediata al día siguiente, el 25 de junio de 2000<sup>163</sup>), que pretendía introducir determinadas medidas de fomento o incentivo – medidas *favorables* para los obligados tributarios – con *efectos inmediatos*<sup>164</sup>.

Las medidas de incentivo aprobadas por este Real Decreto-Ley en relación con el Impuesto sobre Sociedades se dispusieron expresamente “*con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de la entrada en vigor*” del mismo, esto es, a partir del día 25 de junio de 2000<sup>165</sup>. Por consiguiente, se adoptó expresamente el criterio del “inicio del período

---

<sup>162</sup> El criterio general del devengo, adoptado en el primer párrafo de la Disposición citada (“*La derogación de las disposiciones a que se refiere el apartado 1, no perjudicará los derechos de la Hacienda Pública respecto a las obligaciones tributarias devengadas durante su vigencia*”), es sustituido, para los períodos impositivos en curso, por el criterio del inicio del período impositivo, lo que determina la ultractividad de la norma derogada y la exclusión de la aplicabilidad inmediata de la nueva Ley.

<sup>163</sup> Disposición Final Segunda del Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio.

<sup>164</sup> Precisamente uno de los argumentos aducidos en la Exposición de Motivos para justificar la utilización de un Decreto-Ley en este caso fue la necesidad de aplicar las medidas de fomento con carácter inmediato: “*Estas medidas de fomento resultan necesarias en la actual coyuntura económica, para garantizar el crecimiento estable de la economía española y evitar el afloramiento de presiones inflacionistas. La consecución de este objetivo hace imprescindible, asimismo, la aplicación de las medidas con carácter inmediato. Además, el riesgo de que el anuncio de unas reformas de esta naturaleza pueda provocar la paralización en las decisiones de inversión, así como la necesidad de que los ciudadanos conozcan con certeza y con la suficiente antelación las consecuencias fiscales que tendrán dichas decisiones, exigen la utilización de la vía del Real Decreto-ley, consiguiendo así que se produzcan sus efectos de manera inmediata las medidas que a continuación se describen*” (Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 3/2000, apdo. I).

<sup>165</sup> Esta aplicabilidad temporal fue confirmada posteriormente por la Ley 6/2000, de 13 diciembre.

impositivo”<sup>166</sup>. En cambio, nada se dispuso sobre la aplicabilidad temporal de las mayoría de modificaciones introducidas en el ámbito del IRPF<sup>167</sup>, así como en relación con el Impuesto sobre el Patrimonio<sup>168</sup>.

Pues bien, esta ausencia de disposición debía interpretarse, a mi juicio, en el sentido de aplicar las nuevas medidas al período impositivo en curso, con efectos desde el inicio del mismo; y así puede desprenderse de lo dispuesto posteriormente por el Legislador, en los términos que siguen.

El Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio, fue derogado por la Ley 6/2000, de 13 diciembre (BOE del 14), que confirmó todas las medidas adoptadas, manteniendo el inicio de la aplicabilidad dispuesto expresamente por el Real Decreto-Ley; por consiguiente, de forma retroactiva, ya que la Ley entró en vigor el día siguiente a su publicación (el 15 de diciembre de 2000). Por lo que respecta a las modificaciones en el ámbito del IRPF, para las que el Real Decreto-Ley no había previsto expresamente una cláusula sobre aplicabilidad temporal, la Ley 6/2000 dispuso lo siguiente: *“En el supuesto de finalización del periodo impositivo previsto en el artículo 13 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, por el que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa, los sucesores del causante podrán optar por aplicar en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a este último, la normativa vigente en la fecha de devengo del impuesto o la vigente a 31 de diciembre de 2000”* (Disposición transitoria cuarta de la Ley 6/2000).

Con esta Disposición transitoria se pone de manifiesto que la nueva regulación prevista en el Real Decreto-Ley resultaba aplicable no sólo a los períodos *iniciados* con posterioridad,

---

<sup>166</sup> Debe tenerse en cuenta que este criterio no supone, por sí mismo, excluir la retroactividad o la eficacia inmediata de la nueva norma; ello depende del objeto de regulación. Por ejemplo, la ampliación del plazo para el cómputo de las deducciones para evitar la doble imposición internacional (art. 16 del Real Decreto-Ley 3/2000), de siete a diez años, se entiende aplicable con efectos inmediatos a los plazos en curso.

<sup>167</sup> En primer lugar, se incluyó en la parte especial de la base imponible de las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación, reduciéndose así el plazo anterior de dos años.

En segundo lugar, se redujo el tipo impositivo aplicable a las rentas a incluir en la parte especial de la base imponible, del 20 al 18%. En coherencia con el nuevo tipo de gravamen, se rebajó al 18 % el porcentaje de retención aplicable a las rentas obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva.

<sup>168</sup> Este Real Decreto-Ley 3/2000 introdujo también en el Impuesto sobre el Patrimonio la exención de la vivienda habitual del contribuyente, en la medida en que su valor fiscal no exceda de 25.000.000 de pesetas (Disposición Adicional Primera).

sino también a los períodos impositivos en curso al tiempo de su entrada en vigor (25 de junio de 2000). Por consiguiente, aunque no se preveía una disposición expresa al respecto, debía aplicarse en este caso el criterio del *devengo*<sup>169</sup>.

Efectivamente, fue la falta de previsión en relación con la posibilidad de devengo anticipado – por fallecimiento del contribuyente – la que vino a subsanarse por la Ley 6/2000 en su Disposición transitoria cuarta, permitiendo a los sucesores del causante *optar* entre la normativa anterior – vigente a la fecha del devengo anticipado – y la nueva normativa – vigente a 31 de diciembre de 2000 -. Con ello se pretenden evitar supuestos de retroactividad que puedan resultar desfavorables para el contribuyente.

En cambio, la *anticipación de la conclusión del período impositivo en curso y la apertura de un nuevo período* – con el fin de repartir los respectivos ámbitos de aplicabilidad de la antigua y la nueva normativa<sup>170</sup> – no es una solución frecuente, no sólo por motivos de gestión – ya que conlleva la presentación de dos declaraciones tributarias para un mismo ejercicio<sup>171</sup> -, sino sobre todo porque quiebra la progresividad en el caso de los tributos con período impositivo de la base y carácter progresivo, como es el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>172</sup>. Esta solución transitoria no debe confundirse con la anteriormente citada en relación con los incrementos y disminuciones patrimoniales, esto es, con la aplicación de regulaciones distintas – en una misma declaración tributaria – a un determinado componente de la base imponible en los impuestos sobre la renta, atendiendo a la fecha de su obtención.

---

<sup>169</sup> Por tanto, el criterio adoptado *implicitamente* en esta sucesión normativa es opuesto al previsto como regla general en el actual art. 10.2.1º de la LGT. En el futuro, el Legislador deberá dejar constancia *explícita* de la adopción de un criterio distinto en la concreta sucesión normativa, a fin de excluir la aplicación de la regla general. De lo contrario, puede resultar que el intérprete conceda a la nueva regulación una aplicabilidad diferida distinta a la *voluntas legis*; aplicabilidad no querida por el Legislador, y que éste, ante la ausencia de previsión inicial, debería corregir *a posteriori* mediante una norma de interpretación auténtica.

<sup>170</sup> Solución que podría haberse adoptado en el caso del Decreto-Ley, en relación con las rentas a incluir en la parte especial de la base imponible, gravadas con un tipo proporcional (véase *supra* nota 167).

<sup>171</sup> El Prof. GARCÍA NOVOA propone esta medida de Derecho transitorio, como posible solución legislativa para mitigar los efectos perjudiciales de la norma tributaria aprobada durante el transcurso del período impositivo (*vid.* GARCÍA NOVOA, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2000, págs. 188 y 190; con cita de BANACLOCHE, J., “La seguridad jurídica”, *Jura Benéfica*, núm. 20, 1997, pág. 1).

<sup>172</sup> No sucede así en el caso de los impuestos de carácter proporcional, como el impuesto sobre sociedades. Como ejemplo de disposición transitoria en este sentido, podemos citar el Decreto-Ley 15/1967, de 27 de noviembre, de ordenación económica, por el que se estableció un impuesto especial y transitorio sobre los beneficios de las sociedades para el ejercicio 1967, pero gravando tan sólo la “parte proporcional de los beneficios” obtenidos desde la entrada en vigor del Decreto-Ley hasta el cierre del ejercicio.

**b') Disposiciones transitorias particulares en materia de tributos con hecho imponible instantáneo (tributos “sin período impositivo”)**

El art. 10.2.1º de la nueva LGT establece como criterio general que las normas tributarias se aplicarán “a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor”. Para el análisis de esta regla general resulta de utilidad el examen de las disposiciones transitorias particulares aprobadas por el legislador tributario en el ámbito de los tributos “instantáneos” (aquellos tributos cuyo hecho imponible se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo). Esta misma regla puede considerarse aplicable a los “tributos de exigibilidad periódica”, tributos instantáneos que se declaran y liquidan de forma fija y cíclica en el tiempo.

El análisis de las disposiciones transitorias particulares en este ámbito revela que el criterio general adoptado por el Legislador en el caso de los tributos con hecho imponible instantáneo ha sido la aplicación de la nueva Ley a los “*hechos imponibles producidos*” o bien a los tributos “*devengados*” a partir de su entrada en vigor. La adopción de uno u otro criterio ha dependido, generalmente, de la referencia a tributos con hecho imponible de *producción esporádica* o bien a tributos con hecho imponible de *producción continua* con período liquidatorio.

Así, en el caso de los tributos con hecho imponible instantáneo de producción *esporádica* (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), el criterio claramente adoptado en las disposiciones transitorias particulares ha sido el del “*hecho imponible realizado*” con posterioridad a la entrada en vigor (fecha de entrada en vigor coincidente o no con el día 1 de enero)<sup>173</sup>. Por consiguiente, hasta el momento podía afirmarse que, en ausencia de disposición, éste había de ser el *criterio general y supletorio* sobre aplicabilidad temporal de las normas relativas a estos impuestos. La regla del *devengo* actualmente vigente para los “tributos sin período impositivo”, prevista en el art. 10.2.1º de la nueva LGT, no ha variado la situación respecto de estos impuestos, pues la fecha de *producción del hecho imponible* coincide con la fecha del *devengo* – en definitiva, ambos criterios conducen al mismo resultado -.

---

<sup>173</sup> Vid. Disposición Transitoria Primera de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Ley que entró en vigor el día 1 de enero de 1988.

La Ley 32/1980, de 21 de junio, del ITPAJD, que entró en vigor el día 1 de julio de 1980 (Disp. Final Primera), se aplicó “a los hechos imponibles nacidos a partir de su entrada en vigor. Los nacidos con anterioridad se regularán por la legislación precedente” (Disp. Transitoria Primera de la Ley 32/1980). Esta atípica expresión (“*hechos imponibles nacidos*”) podemos entenderla como “hechos imponibles realizados”, o bien como “impuestos devengados”.

Respecto del Impuesto sobre el Patrimonio, que es un impuesto de hecho imponible instantáneo y exigibilidad periódica (sin período impositivo *stricto sensu*), las Leyes reguladoras han adoptado el criterio del *devengo*. La Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (BOE 16-11-1977 y entrada en vigor el día siguiente) estableció que el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas “*se entenderá devengado por primera vez el 31 de diciembre de 1977*”<sup>174</sup>. Por tanto, la Ley se aplicó a los impuestos *devengados* a partir de su entrada en vigor. En la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE 7-6-1991), el legislador optó por diferir la fecha de entrada en vigor de la ley, que empezó a regir el día 1 de enero de 1992; de este modo, la nueva regulación no se aplicó al impuesto devengado con posterioridad a su aprobación y su publicación (el día 31 de diciembre de 1991), sino que difirió su aplicabilidad al año siguiente.

También se han adoptado fechas de entrada en vigor diferida en el caso del IVA. Tanto la Ley 30/1985, de 2 de agosto, como la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, fijaron su fecha de entrada en vigor el día 1 de enero del año siguiente al de su aprobación y publicación. De esta forma, ambas Leyes se aplicaron a los *impuestos devengados a partir del primer día del período liquidatorio anual* del año siguiente a su aprobación y publicación. Por consiguiente, aunque la regla general actualmente sea la regla del *devengo*, hay que tener en cuenta que el Legislador ha tenido en cuenta también el inicio del período liquidatorio para repartir los respectivos ámbitos de aplicabilidad de la antigua y la nueva regulación.

Por último, debemos matizar nuestra afirmación anterior, relativa a los tributos instantáneos de producción esporádica, según la cual los criterios del “*hecho imponible producido*” y del “*devengo*” conducen al mismo resultado. Ello no sucede en aquellos “tributos sin período impositivo” (como es el caso de los Impuestos Especiales de fabricación), en que existe – al menos formalmente – un desfase temporal entre el momento conclusivo del hecho imponible (la elaboración del producto) y el devengo del tributo (el momento de la salida de fábrica).

En relación con los Impuestos Especiales de fabricación, el Legislador ha optado por fijar como *ley aplicable* para determinar el *tipo de gravamen* la vigente al tiempo del *devengo*. Este criterio se introdujo, en primer lugar, en *disposiciones transitorias particulares* para sucesiones normativas concretas<sup>175</sup>, pero con posterioridad se fijó como criterio *general* de aplicabilidad

---

<sup>174</sup> Cfr. Disposición Transitoria Primera de la Ley 50/1977.

<sup>175</sup> La Ley 44/1983, de 28 de diciembre, LPGE para 1984, aumentó el tipo de gravamen del Impuesto especial sobre alcoholes y bebidas alcohólicas, determinando expresamente la aplicabilidad de los nuevos tipos “*a las bebidas derivadas de alcoholes naturales que salgan de fábrica o se importen, desde el día 1 de enero de 1984*”. En el mismo sentido, el Real Decreto-Ley 24/1982, de 29 de diciembre, y la Ley 5/1983, de 29 de junio, determinaron la aplicabilidad de los nuevos tipos impositivos en ellas previstos a las bebidas que saliesen de fábrica o se

temporal en relación con el tipo de gravamen (*vid.* art. 5.2 de la derogada Ley 45/1985, de IIEE; actualmente, art. 13.1 de la Ley 38/1992<sup>176</sup>)<sup>177</sup>.

**c') Disposiciones transitorias en materia de beneficios tributarios: la cláusula de los “derechos adquiridos” y la ultractividad temporal de beneficios derogados**

La cláusula de salvaguarda de los “*derechos adquiridos*” ha sido adoptada con frecuencia por el Legislador tributario en el ámbito de las exenciones y otros beneficios tributarios. Ya en el artículo 15 de la LGT 1963 se disponía que: “*Las normas por las que se otorguen exenciones o bonificaciones tendrán limitada su vigencia a un período de cinco años, salvo que se establezcan expresamente a perpetuidad o por mayor o menor tiempo, y sin perjuicio de los derechos adquiridos durante dicha vigencia*”<sup>178</sup>. Aunque esta limitación de la vigencia nunca tuvo aplicación en la práctica<sup>179</sup>, la referencia a los “derechos adquiridos” ha sido una constante en la regulación posterior de esta materia.

Así, también en las Leyes reguladoras de los tributos en particular hallamos disposiciones transitorias en este sentido. La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, en su Disposición Transitoria Segunda, establece que: “*Subsistirán los derechos adquiridos al amparo de las exenciones y reducciones que establecían el Texto Refundido de la Ley del Impuesto y las disposiciones a que se refiere la disposición final primera. Por derechos adquiridos se entenderán tan sólo los que se acredite que, efectivamente, han comenzado a ejercitarse antes de*

---

importasen desde el día 1 de enero de 1983. Hay que tener en cuenta que la Ley 39/1979 de IIEE situaba el *devengo* en el momento de la salida de fábrica o de la importación de los productos gravados.

<sup>176</sup> “*Los tipos impositivos aplicables serán los vigentes en el momento del devengo*” (art. 5.2 de la derogada Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de IIEE; con idéntica redacción, art. 13.1 de la actual Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de IIEE).

<sup>177</sup> Estas *disposiciones legislativas* han fijado un criterio de Derecho transitorio diverso al que había adoptado el Tribunal Supremo en sede aplicativa, en relación con la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de IIEE, que nada disponía al respecto. Sobre el criterio adoptado por el Tribunal Supremo en esta materia, en ausencia de disposición, véanse *infra* págs. 301 y sigs.

<sup>178</sup> El subrayado es nuestro. El segundo párrafo del art. 15 LGT 1963 preveía que “*El Gobierno, por iniciativa del Ministerio de Hacienda, propondrá periódicamente a las Cortes la prórroga de las que deban subsistir*”. A los efectos de proponer dicha prórroga, se establecía en la Disposición Transitoria Tercera de la LGT 1963 un plazo hasta el 1 de enero de 1966, “*sin perjuicio de los derechos adquiridos con anterioridad a la presente Ley*”.

<sup>179</sup> Pese a la existencia de este precepto, se entendían indefinidas aquellas exenciones o bonificaciones que no limitaban expresamente su vigencia. Sobre esta cuestión, puede verse *supra* pág. 82, en sede de normas tributarias temporales.



*la entrada en vigor de esta Ley, sin que la mera expectativa pueda reputarse derecho adquirido*<sup>180</sup>.

El legislador contrapone de este modo los “derechos adquiridos” a las “meras expectativas”<sup>181</sup>, pero sin llegar a definirlos. La referencia a los derechos que hayan “*comenzado a ejercitarse antes de la entrada en vigor de la Ley*”, que se contiene en la disposición transitoria citada, sólo introduce confusión, a la vista de los criterios generales de Derecho transitorio.

Sí encontramos, en cambio, varias disposiciones transitorias que identifican los “derechos adquiridos” en este ámbito con los beneficios tributarios *de duración determinada y concedidos a título individual*, en particular, *por pacto o contrato solemne con el Estado*. Al respecto, podemos citar, entre otras disposiciones<sup>182</sup>, el artículo 391.1 del RIS 1982, que, a los efectos del régimen transitorio dispuesto sobre los beneficios tributarios de las sociedades, entiende por “derechos adquiridos” los siguientes:

“A) Las exenciones y bonificaciones en el Impuesto sobre Sociedades, *de duración determinada, reconocidas por pacto o contrato solemne con el Estado*.

B) Las exenciones y bonificaciones concedidas en el Impuesto sobre las Rentas del Capital en las que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que tengan por objeto los rendimientos de capital mobiliario de *operaciones financieras concretas*.
- b) Que se hayan *concedido por plazo determinado y a título individual*.

---

<sup>180</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>181</sup> En el mismo sentido, puede verse la Disposición Transitoria Primera de la LITPAJD de 1993, que en su primer párrafo establece lo siguiente: “*Quedan sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuren mencionadas en este Texto Refundido, sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor, sin que la mera expectativa pueda reputarse derecho adquirido*”.

<sup>182</sup> La Disposición Transitoria Decimosexta de la LIS 1995 califica como “derechos adquiridos” los beneficios tributarios de sociedades concesionarias de autopistas de peaje para operaciones de financiación y refinanciación, reconocidos a 1 de enero de 1979. El RIS 1997, en su Disposición Transitoria Duodécima, matiza que estos “derechos adquiridos” son bonificaciones *concedidas por plazo determinado y a título individual (en virtud de pacto o contrato solemne con el Estado o bien simplemente reconocidas por el Estado)*, y establece cómo debe articularse su régimen transitorio.

También la Disposición Transitoria Primera del TR-ITPAJD de 1993, párrafo 2º, establece: “*Lo señalado anteriormente no afectará a las sociedades o entidades que tengan reconocidos beneficios fiscales por pactos solemnes con el Estado, mientras que no se alteren las condiciones de los mismos*”.

En el mismo sentido se expresaba la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, por el que se aprobó el TR de la Ley del ITPAJD, y de la Ley 32/1980, de 21 de junio, del ITPAJD, ya derogados.

- c) Que se hayan concedido con anterioridad al 1 de enero de 1979, en virtud de disposiciones generales legalmente establecidas”<sup>183</sup>.

Aunque nada se diga al respecto, estas cláusulas se refieren a los impuestos *devengados con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley*. Respecto a los impuestos devengados con anterioridad, resulta aplicable la ley anterior y, en particular, los beneficios tributarios previstos en la misma.

Siendo la regla general la supresión de los beneficios contemplados en la ley derogada, dejando a salvo los “derechos adquiridos”, si el Legislador quiere mantener para el futuro determinados beneficios tributarios contemplados en la normativa derogada, debe establecerlo así *expresamente*<sup>184</sup>. Un ejemplo lo ofrece la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y su Reglamento de desarrollo (RD 2631/1982, de 15 de octubre), que dispusieron la *ultractividad* de aquellos *beneficios fiscales que las sociedades venían disfrutando al amparo de la normativa anterior y que ya no se contemplaban en la nueva normativa*. Esta *ultractividad* no se dispuso *sine die*, sino durante un *plazo máximo de cinco años* a partir de la entrada en vigor de la nueva Ley (desde el 1 de enero de 1979), salvo que el beneficio en cuestión tuviese un plazo de caducidad que venciere antes de dicho término, en cuyo caso la sociedad dejaba de disfrutarlo en tal momento<sup>185</sup>. Esta *supresión diferida de los beneficios fiscales* de que venían disfrutando las sociedades se cerraba también con la cláusula “*sin perjuicio de los derechos adquiridos*”.

Debe señalarse que, cuando la Ley mantiene esta *ultractividad de beneficios tributarios derogados*, el Reglamento no puede restringir su ámbito de aplicación más allá de lo previsto en la Ley<sup>186</sup>; aunque sí puede regular cómo debe aplicarse el beneficio antiguo en el esquema de liquidación del nuevo impuesto, y qué límites deben respetarse con tal aplicación (en este sentido, *vid.* art. 392 del RIS 1982). Se trata, en definitiva, de articular y compatibilizar las

---

<sup>183</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>184</sup> Así, la Disposición Final Primera de la Ley 29/1987, del ISD, establece in fine: “(...) *No obstante, se aplicarán en sus propios términos y con los requisitos y condiciones en cada caso exigidos, los beneficios fiscales establecidos en la Ley 49/1981, de 24 de diciembre, para la adquisición por herencia, legado o donación de explotaciones familiares agrarias*”.

<sup>185</sup> Véase la Disposición Transitoria Tercera de la LIS 1978; y los artículos 389 y 390 del RIS 1982.

<sup>186</sup> El art. 393.2 del RIS 1982 fue anulado por STS (Sala Cont.-Adm., Sección 2ª) de 18 de enero de 1992 (ponente Emilio Pujalte Clariana), en atención a lo siguiente: “*el propio art. 393 al establecer, en su ap. 2, la limitación de referencia, ciertamente restringe el beneficio fiscal en unos términos no recogidos por la Ley, que sólo lo hace en el aspecto temporal. De ahí que las entidades que tengan reconocida la exención, y por el tiempo de dicho reconocimiento, no pueden quedar excluidas de la misma en cuanto a los “intereses de imposiciones en cuenta corriente [...]”, que constituye una exclusión no establecida por la Ley*”.

normas sobre deducciones y bonificaciones de un impuesto ya derogado con la regulación del nuevo impuesto.

Otro ejemplo lo hallamos en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (BOE 30-12-1988), que también previó un *régimen transitorio* para los *beneficios tributarios* que se venían disfrutando conforme a la legislación precedente, beneficios que quedaron *suprimidos* por expresa disposición, con *eficacia diferida*<sup>187</sup> al 31 de diciembre de 1989<sup>188</sup>. Además de esta eficacia diferida, la *supresión* de beneficios tributarios locales se acompañó de un *régimen transitorio adecuado*, con efectos desde la fecha de comienzo de aplicación de los nuevos impuestos locales. Este régimen transitorio consistía esencialmente en mantener la *ultractividad* de los beneficios aplicables a los impuestos sustituidos, con *específicos límites temporales*, en el caso de que tuvieran carácter indefinido. Así fue previsto en relación con los tres impuestos municipales obligatorios: Impuesto sobre Bienes Inmuebles<sup>189</sup>, Impuesto sobre Actividades Económicas<sup>190</sup> e Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica<sup>191</sup>.

<sup>187</sup> La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de Haciendas Locales, entró en vigor el 31 de diciembre de 1988, día siguiente a su publicación (Disposición Final, apartado 2).

<sup>188</sup> Disposición Adicional Novena de la LHL, apartado 1: “A partir del 31 de diciembre de 1989 quedarán suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieren establecidos en los tributos locales, *tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones* distintas de las de Régimen Local, *sin que su actual vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la presente Ley*; lo anterior se entiende sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2 de la disposición transitoria segunda, en el apartado 2 de la disposición transitoria tercera y en el párrafo tercero de la disposición transitoria cuarta”.

La cursiva es nuestra, y con ella queremos destacar, en primer lugar, la *amplitud* de esta disposición – materialmente derogatoria –, con la que se evitan posibles invocaciones del principio de especialidad (*lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*); y, en segundo lugar, la imposibilidad de alegar un supuesto “derecho al mantenimiento” de los beneficios tributarios previstos en la ley derogada.

<sup>189</sup> En relación con el IBI, que comenzó a aplicarse el 1 de enero de 1990, la Disp. Transitoria Segunda, apartado 2, de la LHL dispone: “2. *Quienes a la fecha de comienzo de aplicación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles gocen de cualquier clase de beneficio fiscal en la Contribución Territorial Rústica y Pecuaría o en la Contribución Territorial Urbana, continuarán disfrutando de los mismos en el impuesto citado en primer lugar, hasta la fecha de su extinción y, si no tuvieran término de disfrute, hasta el 31 de diciembre de 1992, inclusive.*

*Los edificios construidos hasta el 31 de diciembre de 1992, al amparo de la legislación de viviendas de protección oficial, gozarán de una bonificación del 50 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, durante tres años contados a partir de la fecha de terminación de la construcción*” (el subrayado es nuestro).

<sup>190</sup> En relación con el IAE, la Disp. Transitoria Tercera, apartado 2, de la LHL, en la redacción dada por el art. 6 de la Ley 6/1991, de 11 de marzo, por la que se modificó parcialmente el IAE y se aplazó el comienzo de su aplicación del 1 de enero de 1991 – inicialmente previsto – al 1 de enero de 1992, dispone: “2. *Quienes a la fecha de comienzo de aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas gocen de cualquier beneficio fiscal en la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales o en la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y de Artistas, continuarán disfrutando de los mismos en el impuesto citado en primer lugar hasta la fecha de su extinción y, si no tuvieran término de disfrute, hasta el 31 de diciembre de 1994, inclusive*” (el subrayado es nuestro).

<sup>191</sup> En relación con el IVTM, que comenzó a aplicarse el 1 de enero de 1990, la Disp. Transitoria Cuarta de la LHL, en su párrafo 3º, dispone: “*Quienes a la fecha de comienzo de aplicación del Impuesto sobre Vehículos de*

La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de Reforma de la LHL, también ha adoptado como criterio general la *ultractividad temporal* de los beneficios tributarios que venían disfrutándose conforme a la anterior normativa. Aunque la determinación de este límite temporal de la *ultractividad* de los beneficios derogados puede delegarse a la respectiva Ordenanza fiscal<sup>192</sup>, en la mayoría de supuestos es la propia Ley la que establece límites temporales específicos. Así, se mantiene la reducción en la base imponible de los bienes inmuebles inscritos en el Catastro que, conforme a la nueva Ley, sean inmuebles de características especiales, “*hasta el 31 de diciembre de 2005*”<sup>193</sup>; se mantienen también los beneficios fiscales en el IBI no contemplados por la nueva regulación, “*hasta la fecha de su extinción*”<sup>194</sup>; y, asimismo, continúan aplicándose las antiguas bonificaciones en el IAE por inicio de actividad, para aquellos sujetos pasivos que no gocen de exención conforme a la nueva Ley, “*hasta la finalización del correspondiente período de aplicación de la bonificación*”<sup>195</sup>. Sólo en algún supuesto particular se prevé esta *ultractividad* con carácter *indefinido*<sup>196</sup>.

Al adoptarse en esta sucesión normativa, como regla general, la *ultractividad temporal de los beneficios tributarios reconocidos por la legislación derogada*, el Legislador menciona *expresamente* aquellos beneficios cuya supresión debe tener *eficacia inmediata*, a partir de la entrada en vigor de la nueva Ley<sup>197</sup>.

Encontramos también ejemplos de beneficios tributarios de carácter temporal que, aunque se mantienen hasta la fecha de su extinción, son reducidos con efectos inmediatos, para los períodos impositivos siguientes a la entrada en vigor de la nueva Ley. Éste es el caso de la disposición transitoria enjuiciada en la STC 6/1983, de 4 de febrero<sup>198</sup>.

En conclusión, atendiendo a las disposiciones transitorias particulares dictadas en la materia, puede decirse que el Legislador tributario suele prever un *régimen transitorio* en

---

*Tracción Mecánica gocen de cualquier beneficio fiscal en el Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos, continuarán disfrutando de los mismos en el impuesto citado en primer lugar, hasta la fecha de su extinción y, si no tuvieran término de disfrute, hasta el 31 de diciembre de 1992, inclusive*” (el subrayado es nuestro).

<sup>192</sup> Vid. Disposición Transitoria Tercera, apartado 2, de la Ley 51/2002.

<sup>193</sup> Vid. Disposición Transitoria Primera de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre.

<sup>194</sup> Vid. Disposición Transitoria Tercera, apartado 1, de la Ley 51/2002.

<sup>195</sup> Vid. Disposición Transitoria Séptima de la Ley 51/2002.

<sup>196</sup> Éste es el caso de la exención en el IVTM a que se refiere la Disp. Transitoria Octava de la Ley 51/2002. Al modificarse los requisitos de la exención de los coches de minusválidos (art. 94.1 d) LHL), se dispone que los sujetos que no cumplan los nuevos requisitos “*continuarán teniendo derecho a la aplicación de la exención prevista en la redacción anterior del citado precepto, en tanto el vehículo mantenga los requisitos fijados en la misma para tal exención*”.

<sup>197</sup> Vid. Disposición Transitoria Tercera, apartado 1 *in fine*, de la Ley 51/2002.

<sup>198</sup> Véanse *infra* págs. 393 y sigs.

relación con los beneficios fiscales que se suprimen, manteniéndolos durante determinado período *temporal*. Éstas son disposiciones transitorias “protectoras” (“*grandfathering provisions*”) de las situaciones preexistentes. Sin embargo, si nada se dispone al respecto, cabe suponer que dichos beneficios no serán de aplicación al nuevo impuesto que se devengue en el futuro<sup>199</sup>, con el respeto en todo caso a los “derechos adquiridos”, en el sentido definido por el legislador.

En ausencia de disposición, el intérprete puede considerar como “derechos adquiridos” a la aplicación del beneficio tributario derogado, además de aquéllos que corresponda aplicar a *impuestos ya devengados*<sup>200</sup>, aquéllos que se basen en un título jurídico de carácter contractual o en una concesión a título individual, con plazo determinado. Estos supuestos pueden considerarse excepciones *implícitas* a la regla general de supresión de los beneficios previstos en la ley derogada, en el plano interpretativo y aplicativo<sup>201</sup>. *Éste es el sentido que debe darse a la cláusula “sin perjuicio de los derechos adquiridos”, dispuesta con frecuencia por el legislador en relación con los beneficios fiscales.* En lo demás, se requerirá una disposición legislativa expresa de ultractividad. Lo mismo puede decirse respecto de los *regímenes fiscales especiales*<sup>202</sup>.

### ***b) Disposiciones transitorias en materia de obligaciones tributarias materiales distintas a la principal***

Como sabemos, el criterio general adoptado por el legislador tributario, en relación con las obligaciones tributarias materiales – de carácter pecuniario – es la aplicabilidad de la ley vigente en el momento de su “nacimiento” o “devengo”. Dicho criterio se adopta, con carácter

---

<sup>199</sup> La ausencia de disposiciones transitorias “protectoras”, en caso de supresión o reducción de beneficios tributarios, aunque no implique retroactividad, puede determinar la inconstitucionalidad de la norma (véanse al respecto *infra*, en el Capítulo Tercero, págs. 619 y sigs.).

<sup>200</sup> Es retroactiva, por tanto, una disposición que pretenda dejar sin efecto beneficios tributarios aplicables a impuestos devengados en el pasado. Es el caso de la Disposición Transitoria Cuarta, apartado 7, de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales, declarada inconstitucional en la STC 234/2001, de 13 de diciembre (véanse al respecto *infra* págs. 415 y sigs.).

<sup>201</sup> Distinta es la cuestión frente al Legislador, para quien estos “derechos adquiridos” a la aplicación de un beneficio tributario no constituyen límites infranqueables.

<sup>202</sup> Los arts. 395 a 400 del RIS 1982 disponen el mantenimiento del antiguo régimen de reducciones en la base imponible para las sociedades inmobiliarias protegidas, respecto de inmuebles construidos o adquiridos en el pasado que se arrienden o enajenen con posterioridad, con un *límite temporal* de diez o cinco años – según la fecha de la operación - contados a partir de la entrada en vigor de la nueva Ley.

general, no sólo respecto de la obligación tributaria principal de pago del tributo, sino en relación con “*intereses y responsabilidades de toda índole*”<sup>203</sup>.

El problema radica en determinar cuándo se produce el devengo de esas otras obligaciones tributarias sustantivas, ya que, a diferencia del devengo del tributo, el devengo de aquéllas no suele estar expresamente fijado en la Ley. En cualquier caso, hay que tener presente que el devengo de estas otras obligaciones tributarias *no coincide* con el devengo del tributo<sup>204</sup>. Existen disposiciones legales e interpretaciones administrativas que pueden orientar la determinación del “devengo” de estas obligaciones tributarias, distintas a la principal. Al respecto, nos centraremos en las obligaciones tributarias accesorias *stricto sensu*: el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo y los recargos del período ejecutivo<sup>205</sup>; aunque también haremos una breve referencia a las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

#### a') Disposiciones transitorias particulares en materia de interés de demora

En materia de intereses de demora tributarios, el criterio legal sobre la aplicabilidad temporal de las normas que establecen el tipo de interés ha cambiado a lo largo del tiempo. El art. 58 LGT 1963, en su redacción original, nada disponía al respecto. Con posterioridad, se adoptó como punto de referencia temporal la fecha de la *liquidación tributaria*. Así, el Real Decreto-Ley 6/1974, de 27 de noviembre, modificó el art. 58.2 b) LGT, disponiendo que debía

---

<sup>203</sup> Como se apuntó *supra*, es frecuente la adopción por el legislador tributario de cláusulas del siguiente tenor o similar: “*La Administración podrá exigir los intereses y responsabilidades de toda índole nacidos conforme a la legislación derogada*”; o bien la mención a que la derogación de las normas anteriores “*no perjudicará los derechos de la Hacienda Pública respecto a las obligaciones tributarias devengadas durante su vigencia*” (el subrayado es nuestro).

<sup>204</sup> Al respecto, resulta ilustrativo lo dispuesto en materia de *recargos* por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, que en su Disposición Final Primera, apartado 1, establece su aplicación “*a los recargos que se devenguen a partir de la misma [de su fecha de entrada en vigor], cualquiera que sea la fecha del devengo de los tributos con que guarden relación*”.

Este criterio es congruente con el anteriormente expuesto: si la normativa aplicable a la obligación tributaria principal es la vigente al tiempo de su devengo, la normativa aplicable a obligaciones tributarias distintas será la vigente al tiempo de su *propio* devengo. Precisamente en este sentido entendemos que debe interpretarse el principio de irretroactividad formulado en el art. 10.2.1º LGT 2003.

<sup>205</sup> Artículos 25 a 28 de la LGT 2003. Por lo que respecta a los recargos exigibles legalmente sobre bases o cuotas (art. 58.2 LGT), resulta aplicable el análisis dedicado a la norma tributaria principal, al tratarse de una “*técnica de creación de tributos*” (en este sentido, *vid.* PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero...*, *op. cit.*, 14ª ed., 2004, pág. 197). En cuanto a las sanciones tributarias, hay que tener en cuenta que, ni son obligaciones tributarias accesorias (art. 25.2 LGT 2003), ni forman parte de la deuda tributaria (art. 58.3 LGT); por lo que requieren un análisis independiente, que será llevado a cabo en el Capítulo Cuarto.

aplicarse el “*interés básico del Banco de España, vigente al tiempo de practicarse la liquidación*”.

No obstante, las Leyes 10/1985 y 25/1995, de reforma de la LGT 1963, introdujeron el criterio del *devengo* del tipo de interés, criterio que se ha mantenido hasta la aprobación de la nueva Ley 58/2003, General Tributaria, y que consideramos el más adecuado para la regulación del aspecto cuantitativo de las obligaciones tributarias accesorias.

La Ley 10/1985, de 26 de abril, modificó el art. 58 LGT 1963<sup>206</sup>, disponiendo como norma aplicable sobre el tipo de interés de demora la “*vigente el día que comience el devengo del interés*”<sup>207</sup>. Al respecto, debe tenerse en cuenta que el devengo de intereses es un hecho instantáneo de carácter continuado, que se produce día a día. Por ello, a la hora de elegir cuál es el “punto de referencia temporal” para determinar la ley aplicable, el legislador puede considerar el “período de devengo de intereses” como un hecho de carácter *unitario*, al que deba ser aplicada una *única* norma sobre tipo de interés (p. ej., la vigente al inicio del período); o bien puede entender que el devengo diario es un hecho *autónomo* respecto del resto, pudiendo aplicarse normativas diversas en relación con un mismo período. La Ley 10/1985 optó por la primera solución, que supone la adopción de un criterio más simple.

En cambio, el art. 58.2 c) LGT 1963, en su redacción dada por la Ley 25/1995, fijó un interés de demora *variable*, disponiendo la aplicación del tipo “*vigente a lo largo del período en el que aquél se devengue*”. Este método es más complejo que el anterior (ya que el interés de demora debe calcularse por días), pero es el que más se ajusta al criterio de aplicar la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación. El tipo de interés de demora se modifica prácticamente cada año<sup>208</sup> y la sucesión de normas se resuelve, respecto de los períodos de devengo de intereses *en curso* (que transcurren desde el día siguiente al vencimiento del plazo de pago voluntario hasta la fecha del ingreso de la deuda), “fraccionando” el período de devengo, a efectos de aplicar la normativa vigente en cada momento.

Actualmente, el artículo 26.6 de la LGT 2003 establece que “*el interés de demora será el interés legal del dinero vigente a lo largo del período en el que aquél resulte exigible*”. Como puede apreciarse, el criterio del “devengo” ha sido sustituido por el de la “exigibilidad”,

---

<sup>206</sup> La Ley 10/1985 incrementó la cuantía del interés de demora tributario, fijándolo en el interés legal del dinero incrementado en un 25%, salvo que la Ley de Presupuestos Generales del Estado establezca uno diverso (como suele suceder en la práctica).

<sup>207</sup> Este criterio fue introducido anteriormente por la Ley 11/1977, de 4 enero, General Presupuestaria, que entró en vigor el 28 de enero de 1977.

<sup>208</sup> En la práctica, las Leyes de Presupuestos Generales del Estado fijan cada año el interés legal del dinero y el interés de demora, *con vigencia exclusiva para el ejercicio al que se refieren*.

concepto que se reitera a lo largo de todo el art. 26 LGT 2003. La finalidad de esta modificación consiste en excluir aquellos períodos de “inexigibilidad” del interés de demora, interés que “resultará exigible durante el tiempo al que se extienda el retraso del obligado” (art. 26.3), salvo “desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta” (art. 26.4).

A mi juicio, la referencia al período de *exigibilidad* de los intereses de demora, y no así al de su *devengo*, no altera el criterio de aplicabilidad temporal del tipo de interés de demora tributario. Sigue siendo aplicable el interés vigente a lo largo del período en el que aquél se devengue, pues es éste el momento determinante a fin de cuantificar la obligación. Lógicamente, habrá que excluir *a posteriori* del cómputo de los intereses los períodos de “inexigibilidad” previstos legalmente<sup>209</sup>, pero ello no altera el criterio para determinar la ley aplicable al tipo de interés, que sigue siendo el del devengo de la obligación<sup>210</sup>, del mismo modo que respecto de cualquier otra obligación tributaria sustantiva.

Ahora bien, como sabemos, el criterio del *devengo* no es válido para determinar la ley aplicable a cualquier aspecto de la obligación, ni siquiera a todos los aspectos sustantivos. Así, por ejemplo, la previsión en la nueva LGT 2003 de períodos de “inexigibilidad” de intereses de demora por el incumplimiento de plazos por la Administración (art. 26.4 LGT) debería aplicarse a los *incumplimientos producidos a partir de su entrada en vigor*, pues éste es el supuesto de hecho que determina la consecuencia jurídica de la “inexigibilidad” de intereses de demora. Así resultaría de la aplicación del principio de irretroactividad. Sin embargo, el Legislador ha optado por diferir la aplicabilidad de la norma “a los procedimientos, escritos y solicitudes que se inicien o presenten a partir de la entrada en vigor de esta ley” (Disposición Transitoria Primera, apartado 2, LGT 2003).

El mismo criterio de Derecho transitorio se aplica a la previsión en la nueva LGT de supuestos en los que sólo se exige el interés legal del dinero (aplazamiento o suspensión de deudas tributarias garantizados mediante aval – art. 26.6 LGT -; reembolso del coste de las garantías – art. 33.2 LGT -). Atendiendo a la regla general de Derecho transitorio, el criterio para determinar la ley aplicable en estos supuestos debería ser el del devengo. Sin embargo, el Legislador ha optado por el criterio de la “presentación de la solicitud”, lo que, en el supuesto del reembolso del coste de las garantías, supone aplicar la nueva norma más favorable

---

<sup>209</sup> El interés de demora – como cualquier otra obligación pecuniaria – sólo resulta *exigible* una vez que ha sido *liquidado*.

<sup>210</sup> Así, por ejemplo, en el art. 33.2 LGT 2003 sigue haciéndose referencia al criterio del devengo (“*Con el reembolso de los costes de las garantías, la Administración tributaria abonará el interés legal vigente a lo largo del período en el que se devengue...*”).



retroactivamente, a intereses devengados al menos parcialmente en el pasado (desde la fecha en que se hubiese incurrido en los costes – art. 33.2 LGT -).

**b') Disposiciones transitorias en materia de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo**

En el ámbito de los recargos exigidos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, el criterio adoptado por el Legislador tributario para determinar la ley aplicable ha sido el de la *fecha de presentación de la declaración extemporánea*. La Disposición Final Primera, apartado 2, de la Ley 25/1995, establece lo siguiente:

*“2. Los recargos establecidos en la presente Ley se aplicarán a los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, así como a las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo **que se presenten a partir de la entrada en vigor de la misma, cualquiera que sea la fecha de realización de los hechos imposables con que guarden relación**”.*

La fecha de presentación de la declaración extemporánea es la que determina cuál es el concreto recargo aplicable (pues su cuantía depende del retraso producido desde el fin del período voluntario hasta la fecha de presentación de la declaración). En definitiva, puede afirmarse que la fecha de presentación de la declaración extemporánea es la fecha de *devengo del recargo por declaración extemporánea, con independencia tanto de la fecha de realización del hecho imponible, como de la fecha en que se efectúe el correspondiente ingreso, que puede ser posterior*.

Ahora bien, aunque el *criterio general* para determinar la ley aplicable a los recargos por declaración extemporánea sea el de la fecha de presentación de la declaración – como fecha del *devengo* de la obligación -, este criterio debe ser necesariamente modulado por la *regla de retroactividad más favorable*, establecida por disposición expresa del legislador a partir de 1998 (art. 4.3 LDGC) y reiterada en el art. 10.2.2º de la LGT 2003, que ha añadido el límite de los actos firmes, con el siguiente tenor:

*“No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”.*

Por consiguiente, en sede de aplicación de normas tributarias, deberá comprobarse si, *con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración extemporánea*, se ha aprobado una

normativa sobre recargos por declaración extemporánea más favorable, en cuyo caso deberá aplicarse ésta retroactivamente<sup>211</sup>.

### c') Disposiciones transitorias en materia de recargos del período ejecutivo

La *norma aplicable* a los recargos del período ejecutivo es también, por regla general, la *vigente al tiempo de su devengo*. Así ha sido establecido por el legislador tributario en las escasas disposiciones transitorias particulares dictadas al respecto<sup>212</sup>, confirmándose el criterio del *devengo* como criterio general de aplicabilidad en el ámbito del *contenido* – particularmente, de la *cuantificación* – de las *obligaciones tributarias sustantivas*.

Al respecto, se plantea la cuestión de cuándo deben entenderse *devengados* los recargos del período ejecutivo; en particular, cuándo concluye el presupuesto de hecho determinante de su nacimiento. La respuesta a esta cuestión la encontramos en la Ley General Tributaria, que establece que los recargos del período ejecutivo *se devengan* inmediatamente con el *inicio del período ejecutivo* (art. 127.1 LGT 1963<sup>213</sup>; art. 28.1 LGT 2003<sup>214</sup>).

---

<sup>211</sup> Como se ha señalado, la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, introdujo por primera vez en nuestro ordenamiento esta regla de retroactividad más favorable como *regla general* en materia de *recargos*. No obstante, hay que destacar que, ya con anterioridad, el Legislador tributario había adoptado el mismo criterio en una *disposición transitoria particular*, específicamente en relación con los recargos por declaración extemporánea. La Disposición Transitoria Segunda de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT 1963, matizando lo establecido en su Disposición Final Primera, señalaba:

“El régimen de recargos previsto en esta Ley será de aplicación a las declaraciones, declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones **presentadas a partir del 1 de febrero de 1995**, siempre que resulte **más favorable** para el interesado que el correspondiente a la normativa vigente en el momento de presentar la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación”.

Puesto que la Ley 25/1995, de 20 de julio, entró en vigor el 23 de julio de 1995 (día siguiente al de su publicación en el BOE, en virtud de su Disposición Final Primera, apartado 1), su aplicación a las declaraciones presentadas a partir del 1 de febrero de 1995 suponía *retroactividad*; una retroactividad *in bonus*, ceñida al período temporal transcurrido entre el 1 de febrero y el 23 de julio de 1995.

<sup>212</sup> La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, en su Disposición Final Primera, apartado 1, adoptó este criterio, determinando la aplicación de la nueva Ley “a los recargos que se devenguen a partir de la misma [de su entrada en vigor], cualquiera que sea la fecha del devengo de los tributos con que guarden relación”. Sin embargo, esta disposición no concretaba cómo debía articularse el tránsito normativo respecto de los períodos ejecutivos en curso al tiempo de su entrada en vigor. La Instrucción 7/1995, de 28 de julio, tampoco aclaraba esta cuestión.

<sup>213</sup> Art. 127.1 LGT 1963: “1. El inicio del período ejecutivo determina el devengo de un recargo del 20 por 100 del importe de la deuda no ingresada, así como el de los intereses de demora correspondientes a ésta.

Este recargo será del 10 por 100 cuando la deuda tributaria no ingresada se satisfaga antes de que haya sido notificada al deudor la providencia de apremio prevista en el apartado 3 de este artículo y no se exigirán los intereses de demora devengados desde el inicio del período ejecutivo”.

La *Disposición Transitoria Primera de la LGT 2003*, en su apartado 1, viene a confirmar esta idea, al establecer expresamente la aplicabilidad de los nuevos recargos del período ejecutivo (art. 28 LGT 2003) a las deudas tributarias *cuyo período ejecutivo se inicie* a partir de la entrada en vigor de la Ley, que se produjo el día 1 de julio de 2004<sup>215</sup>.

Sin embargo, debe señalarse que, aunque el *devengo* de los recargos del período ejecutivo se sitúe *normativamente* en la fecha de inicio del período ejecutivo, lo cierto es que su *presupuesto de hecho* depende de la verificación de circunstancias fácticas posteriores. El *inicio del período ejecutivo* es el primer requisito, cuya producción determina inmediatamente el *devengo* de “alguno” de los recargos del período ejecutivo. Pero *el concreto recargo no podrá determinarse hasta que se verifique un hecho posterior*.

Así se desprende tanto de la regulación contenida en la LGT 1963<sup>216</sup>, como de la nueva regulación prevista en la LGT 2003, según la cual este “hecho posterior” puede ser: a) la realización del ingreso antes de la notificación de la providencia de apremio (recargo ejecutivo del 5%); b) la realización del ingreso una vez notificada la providencia de apremio, dentro del período de pago ejecutivo (recargo de apremio reducido del 10%); c) la no realización del ingreso en alguno de los momentos anteriores (recargo de apremio ordinario del 20%)<sup>217</sup>.

Estas consideraciones nos llevan a afirmar que la *opción del legislador tributario por situar unitariamente el devengo de los recargos del período ejecutivo en el inicio del período ejecutivo, adoptando este momento para determinar la ley aplicable a los mismos, supone cierta ultractividad de la normativa anterior, respecto de aquellos períodos ejecutivos ya iniciados en los que todavía no haya sido notificada la providencia de apremio*<sup>218</sup>.

---

<sup>214</sup> Art. 28.1 LGT 2003: “1. Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta Ley (...)”.

<sup>215</sup> Disposición Transitoria Primera, apartado 1, LGT 2003: “Lo dispuesto en el artículo 28 de esta ley se aplicará a las deudas tributarias cuyo período ejecutivo se inicie a partir de la entrada en vigor de la misma”.

<sup>216</sup> De conformidad con el art. 127.1 LGT 1963, hay que distinguir el *devengo* del recargo de apremio del 20%, que se produce si se ha iniciado el período ejecutivo y *no* se ha ingresado la deuda antes de la notificación de la providencia de apremio; y el *devengo* del recargo atenuado del 10%, que se produce si se ha iniciado el período ejecutivo y *sí* se ha ingresado la deuda antes de la notificación de la providencia de apremio (véase *supra* nota 213).

<sup>217</sup> El art. 28 de la LGT 2003 establece tres tipos de *recargos del período ejecutivo*: a) un *recargo ejecutivo* del 5%, que se devenga con el inicio del período ejecutivo, siempre que se realice el ingreso de la deuda con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio; b) un *recargo de apremio reducido* del 10%, que se devenga con el inicio del período ejecutivo, si el ingreso se realiza antes del fin del plazo de pago de las deudas apremiadas; y c) un *recargo de apremio ordinario* del 20%, que se devenga con el inicio del período ejecutivo, en caso de que no concurra ninguna de las circunstancias anteriores.

<sup>218</sup> Por tanto, los nuevos recargos atenuados sólo podrán aplicarse a los períodos ejecutivos iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva norma (a partir del día 1 de julio de 2004), aunque el obligado

Obviamente, el Legislador puede adoptar la solución de Derecho transitorio que le parezca oportuna. En este caso, ha optado por la ultractividad de la normativa anterior<sup>219</sup>. Otra posible solución de Derecho transitorio habría sido la *aplicabilidad inmediata* de la nueva regulación respecto de los períodos ejecutivos en curso. Para ello, debería disponerse la aplicación de la nueva norma a los *ingresos realizados en período ejecutivo antes de la notificación de la providencia de apremio*<sup>220</sup>, que tuviesen lugar a partir de su entrada en vigor.

Hay que distinguir esta solución de eficacia inmediata, de aquella otra que supondría adoptar el *criterio del ingreso en período ejecutivo, sin limitarlo a aquellos casos en los que la providencia de apremio no ha sido todavía notificada*. Con el criterio del ingreso se producirían supuestos de retroactividad *stricto sensu*, que exigirían la revisión de actos ya dictados y notificados a los obligados tributarios en el procedimiento de recaudación<sup>221</sup>. Por ello, no sorprende que este criterio del *ingreso en período ejecutivo*, inicialmente previsto en el Anteproyecto de LGT<sup>222</sup>, fuese sustituido en el Proyecto de LGT por el criterio del *inicio del período ejecutivo*, de aplicación mucho más sencilla y segura, aunque suponga diferir la aplicación de la nueva regulación, en perjuicio del obligado tributario<sup>223</sup>.

---

tributario no hubiese recibido todavía notificación de la providencia de apremio y, por consiguiente, estuviese todavía a tiempo de realizar el ingreso que determina la aplicación del recargo atenuado.

<sup>219</sup> Ésta ha sido la opción legislativa adoptada en las dos sucesiones normativas más relevantes producidas en este ámbito: la determinada por la aprobación de la Ley 25/1995, que introdujo el recargo atenuado del 10%; y la que supone la aprobación de la nueva Ley General Tributaria, que establece una nueva tipología de recargos del período ejecutivo.

<sup>220</sup> Uno de los problemas de aplicación que plantearía la eficacia inmediata de esta nueva regulación sería la necesidad de revisar aquellas providencias de apremio *dictadas* con anterioridad a su entrada en vigor y *notificadas* con posterioridad, en las que se liquidase el anterior recargo de apremio del 20%, también para los ingresos efectuados en el período de pago de la deuda apremiada.

<sup>221</sup> El actual recargo de apremio atenuado del 10% (art. 127.1.2º LGT 1963, en la redacción dada por la Ley 25/1995) sólo puede entenderse *definitivamente producido* cuando, una vez *iniciado el período ejecutivo*, se ha efectuado el *ingreso con anterioridad a la notificación de la providencia de apremio*. De ahí que, si la nueva norma se aplicase a los ingresos realizados en período ejecutivo antes de la notificación de la providencia de apremio pero con posterioridad a su entrada en vigor, y estableciese para los mismos un recargo ejecutivo del 5% (art. 28.1 del Proyecto de LGT), no estaría revisando efectos jurídicos ya producidos bajo la normativa anterior, por lo que desplegaría eficacia inmediata, pero no retroactividad *stricto sensu*.

<sup>222</sup> Disposición Transitoria Segunda del Anteproyecto de LGT: “*Recargos del período ejecutivo.- Lo dispuesto en el artículo 28 de esta Ley se aplicará a los ingresos que se realicen en período ejecutivo a partir de la entrada en vigor de la misma*”.

<sup>223</sup> Este criterio del “inicio del período ejecutivo”, como punto de referencia temporal para determinar la ley aplicable en materia de recargos del período ejecutivo, supone ciertamente una modulación de la regla del “devengo” del recargo, pero en cualquier caso es un criterio diverso al del “devengo” del tributo o al del “inicio del período impositivo”, criterios previstos con carácter general en el art. 10.2.1º LGT.

Este criterio general contrasta con lo dispuesto en el art. 10.2.2º de la LGT 2003, que extiende la regla de retroactividad de la norma más favorable a los “recargos”, sin distinción (“*las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado*”). No consideramos que, en relación con los recargos del período ejecutivo, este precepto deba prevalecer sobre lo dispuesto específicamente en la Disposición Transitoria Primera, apdo. 1, de la LGT 2003. Distinto podría ser el criterio, sin embargo, si no hubiese disposición específica<sup>224</sup>.

#### **d') Disposiciones transitorias en materia de obligaciones de pagos a cuenta**

Por lo que respecta al régimen jurídico de las *retenciones*, la nueva regulación se aplica por regla general *inmediatamente*, a partir de su entrada en vigor, que suele producirse en una fecha diversa a la del inicio del período impositivo<sup>225</sup>; adoptándose así un criterio diverso al mantenido respecto de la *obligación tributaria principal*<sup>226</sup>.

En materia de retenciones, no tiene sentido mantener la aplicabilidad de la normativa vigente al inicio del período impositivo. La nueva norma que regula la obligación de retener se aplica a las retenciones devengadas o a los “supuestos de retención” que se produzcan a partir de su entrada en vigor. Éste es, de hecho, el criterio general para determinar la ley aplicable en materia de cuantificación de obligaciones tributarias sustantivas.

---

<sup>224</sup> Sobre la aplicabilidad o no de la regla de retroactividad *in bonus* a los recargos del período ejecutivo, *vid. infra*, en el Capítulo Cuarto, págs. 716 y sigs.

<sup>225</sup> La Disposición Final Única, apartado 3, del RD 537/1997, de 14 de abril (RIS 1997), dispone: “3. *No obstante lo previsto en el apartado anterior, las normas relativas a la obligación de retener se aplicarán respecto de los supuestos de retención posteriores a la entrada en vigor de la presente disposición*”. El RIS 1997 entró en vigor el día 25 de abril de 1997.

El RD 113/1998, de 30 de enero, por el que se modifican determinados artículos de los Reglamentos del IRPF y del IS referentes a *retenciones y otros pagos a cuenta* (BOE 31-1-1998) entró en vigor el día 15 de febrero de 1998.

El art. 3 del Real Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio (BOE y entrada en vigor el 23), elevó los porcentajes de las retenciones aplicables en el IRPF a los rendimientos del trabajo, con efectos a partir del día 1 de agosto de 1992. Esta disposición no fue cuestionada en la STC 182/1997, de 28 de octubre, que sí enjuició la elevación de la tarifa del IRPF operada por el mismo Decreto-Ley, con efectos para el período impositivo en curso (1992), desde el inicio del mismo.

<sup>226</sup> Sobre el criterio adoptado por el Legislador en la regulación de los impuestos sobre la renta, véanse *supra* págs. 241 y sigs.

**c) *Disposiciones transitorias particulares en materia de responsabilidad***

Un ejemplo expresamente regulado por el Legislador lo encontramos en el nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria previsto en el art. 43.1 f) de la LGT 2003: “1. *Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria...: f) Las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad económica principal, por las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación*”.

La aplicabilidad temporal de este nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria, que entró en vigor el día 1 de julio de 2004, se encuentra expresamente regulada en la Disposición Transitoria Primera, apartado 3, de la LGT 2003, con el siguiente tenor: “3. *El supuesto de responsabilidad a que se refiere el párrafo f) del apartado 1 del artículo 43 de esta ley no se aplicará a las obras o prestaciones de servicios contratadas o subcontratadas y cuya ejecución o prestación se haya iniciado antes de la entrada en vigor de esta ley*”.

Como puede comprobarse, el Legislador tributario ha adoptado la regla general de Derecho civil consistente en el mantenimiento o *ultractividad* de la anterior regulación hasta la extinción de los contratos en curso. Cabe suponer que, si la ejecución o prestación no se ha iniciado todavía a 1 de julio de 2004, se aplicará la nueva regulación, aunque el contrato hubiese sido concluido con anterioridad; teniendo en cuenta que los sujetos afectados han dispuesto de un período de *vacatio legis* de más de seis meses para adaptarse a la nueva normativa.

**d) *Disposiciones transitorias particulares en materia de prescripción tributaria***

Por su importancia, dedicamos un análisis específico a esta forma de extinción de las obligaciones tributarias, poniendo de manifiesto que la ley aplicable para determinar el *contenido* de una obligación tributaria no tiene por qué coincidir con la ley aplicable para regular sus *formas de extinción*.

En otras palabras, en materia de prescripción tributaria, el criterio para determinar la ley aplicable no es el devengo de la obligación tributaria principal, ni el devengo de la obligación a la que concretamente se refiera la prescripción.

El criterio sobre aplicabilidad temporal en este ámbito dependerá del objeto de regulación de la norma; en otras palabras, tampoco tiene por qué haber un único criterio válido para determinar la ley aplicable en materia de prescripción. En nuestro ordenamiento tributario encontramos ejemplos por lo que respecta a la *modificación del dies a quo* y a la *modificación del plazo de prescripción*. Tratándose de supuestos diversos, el criterio para determinar la ley aplicable también puede serlo, como veremos a continuación. En cualquier caso, podemos avanzar que el carácter favorable o desfavorable de la nueva norma no ha sido tomado en consideración a la hora de optar por uno u otro criterio.

La Ley 10/1985, de 26 de abril, modificó el art. 65 LGT 1963, situando el *dies a quo* del plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar en “*el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración*”, y no así en la fecha del *devengo*, como se establecía con anterioridad<sup>227</sup>. La Ley entró en vigor el día de su publicación en el BOE (el 27 de abril de 1985) y el Legislador no adoptó ninguna disposición transitoria particular referida a esta modificación en materia de prescripción, por lo que los Tribunales tuvieron que pronunciarse sobre los problemas de Derecho transitorio planteados por la misma<sup>228</sup>.

En relación con la modificación del plazo de prescripción tributaria – concretamente, su reducción -, hay que destacar las disposiciones contenidas en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y, destacadamente, en la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

La Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD (BOE del 19), redujo de diez a cinco años el plazo de prescripción de la acción para liquidar y sancionar – adecuándolo así al plazo general previsto entonces en la LGT 1963 –, y dispuso expresamente, en su Disp. Transitoria Primera, que el nuevo plazo de prescripción resultaba aplicable también a los *hechos impositivos producidos con anterioridad a su entrada en vigor* (producida el día 1 de enero de 1988)<sup>229</sup>. Esta

---

<sup>227</sup> Con esta modificación, la Ley 10/1985 “*no hace sino adaptar la LGT a lo dispuesto ya por el art. 40.1º a) de la Ley General Presupuestaria, de suerte que la innovación ha de entenderse vigente desde antes, en la medida en que viniera ya producida por esta última Ley de 4 de enero de 1977*” (vid. en este sentido la Circular de la Administración Tributaria de 13 mayo 1985).

<sup>228</sup> Véanse *infra* págs. 314 y sigs.

<sup>229</sup> La Disp. Transitoria Primera de la LISD establecía lo siguiente: “*Los preceptos de esta Ley serán de aplicación a los hechos impositivos producidos a partir de su entrada en vigor. Los acaecidos con anterioridad se regularán por la legislación precedente, salvo en lo relativo al plazo de prescripción al que se aplicará lo dispuesto en el artículo 25 de esta Ley*”.

El art. 25 LISD, en su redacción originaria, disponía lo siguiente: “*Prescribirá a los cinco años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y la acción para imponer sanciones tributarias*”.

disposición transitoria ha generado, no obstante, problemas interpretativos en sede jurisprudencial, pues no resulta en sí misma suficiente para determinar la aplicabilidad temporal del nuevo plazo de prescripción<sup>230</sup>.

La misma problemática se ha planteado en relación con la reducción del plazo de prescripción operada por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, con la dificultad añadida de que el Legislador no estableció disposición transitoria alguna para esta modificación.

Efectivamente, el régimen transitorio de la reducción del plazo de prescripción tributaria de cinco a cuatro años, operada por el art. 24 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (BOE del 27), ha generado una intensa problemática. La entrada en vigor de esta norma fue aplazada al día 1 de enero de 1999 (Disposición final séptima), a diferencia del resto de la Ley, que entró en vigor a los veinte días de su publicación en el BOE (el día 19 de marzo de 1998). Aparte de esta fecha de entrada en vigor diferida, la Ley no introdujo ninguna disposición transitoria o cláusula sobre aplicabilidad temporal que permitiese determinar si la nueva regulación resultaba aplicable a los plazos de prescripción comenzados con anterioridad a su entrada en vigor.

Las dudas interpretativas que generó esta ausencia de disposición transitoria particular, con soluciones divergentes en sede jurisprudencial, determinaron la aprobación de una disposición aclaratoria mediante norma reglamentaria. Así, el Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, de desarrollo parcial de la Ley 1/1998, dispuso que el nuevo plazo de prescripción de cuatro años “*se aplicará a partir de 1 de enero de 1999, con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imposables, cometido las infracciones o efectuado los ingresos indebidos, sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a aquella fecha produzca los efectos previstos en la normativa vigente*” (Disp. Final Cuarta, apdo. 3). Ésta es una disposición reglamentaria *interpretativa* de la solución a un conflicto intertemporal de normas generado por la Ley objeto de desarrollo y no regulado expresamente en la misma<sup>231</sup>. Sin embargo, hay que señalar que siguen planteándose cuestiones sobre esta sucesión normativa en sede jurisprudencial, que serán examinadas *infra*<sup>232</sup>.

---

<sup>230</sup> Vid. *infra* págs. 314 y sigs.

<sup>231</sup> Como se declara en la Exposición de Motivos del RD 136/2000, de 4 de febrero, la finalidad de esta norma sobre aplicación del nuevo plazo de prescripción es la de “*evitar las posibles divergencias que pudieran surgir en su interpretación*”.

<sup>232</sup> Vid. *infra* págs. 314 y sigs.



## 2. Disposiciones transitorias en el ámbito tributario procedimental

El régimen transitorio generalmente adoptado por el Legislador en materia de *procedimientos tributarios* coincide con el previsto en la LRJPAC para los procedimientos administrativos: el mantenimiento o *ultractividad* de la normativa anterior para regular los procedimientos *iniciados* durante su vigencia, hasta su total conclusión<sup>233</sup>. Junto a esta regla general, encontramos también – sobre todo en el ámbito reglamentario – cláusulas que disponen la *aplicabilidad inmediata* de la nueva norma para regular los procedimientos en curso. En cualquier caso, lo que no puede afirmarse, a la vista de este criterio generalmente adoptado por el Legislador (la *ultractividad* de la norma anterior, matizada o excepcionada en algunos supuestos concretos), es que el criterio interpretativo general y supletorio en materia de procedimientos tributarios sea la “retroactividad” de la nueva regulación. Las normas procedimentales no son “naturalmente retroactivas”, como suele afirmarse<sup>234</sup>.

La regla general sobre *ultractividad* o mantenimiento de la normativa anterior para regular los *procedimientos tributarios en curso* se ha formulado expresamente con frecuencia en nuestro ordenamiento tributario. Así la recoge la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes<sup>235</sup>; y, más recientemente, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>236</sup>.

Por el contrario, los ejemplos de *aplicabilidad* de la nueva norma respecto de los procedimientos en curso los encontramos, bien en relación con procedimientos particulares, bien en el ámbito reglamentario. Así, en materia de *aplazamientos*, la Disposición Final Primera de la Ley 10/1985 establece que la nueva regulación será aplicable “a los *aplazamientos, fraccionamientos, suspensiones de ingresos y prórrogas que se concedan con posterioridad a su entrada en vigor*”<sup>237</sup>.

<sup>233</sup> Véase la Disposición Transitoria Segunda de la LRJPAC, analizada *supra*, págs. 222 y sigs.

Éste es un criterio que se mantiene también en el ámbito procesal civil. La Ley 34/1984, de 6 de agosto, de Reforma Urgente de la LEC, en su Disposición Transitoria Primera establecía esta regla general: “*En lo no previsto por las Disposiciones transitorias siguientes, las actuaciones promovidas antes de la entrada en vigor de esta Ley continuarán sustanciándose por las normas vigentes al tiempo de su iniciación*”.

<sup>234</sup> *Vid. supra* pág. 112 y sig.; *infra* págs. 201 y sigs.

<sup>235</sup> Disposición Transitoria Única, apdo. 1, de la LDGC: “*1. Los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión*”.

<sup>236</sup> Disposición Transitoria Tercera, apdo. 1, de la LGT: “*1. Los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente*”.

<sup>237</sup> Este criterio de Derecho transitorio refleja una opción distinta a la generalmente adoptada por el Legislador, pues, en lugar de adoptar como punto de referencia temporal para determinar la ley aplicable la fecha de *solicitud* por el particular – lo que supondría la *ultractividad* de dicha normativa para resolver las solicitudes en curso de

Tampoco mantienen la regla general de la ultractividad para regular los procedimientos en curso la mayoría de Reglamentos de desarrollo de la LGT 1963<sup>238</sup>, que disponen su aplicación a los procedimientos ya iniciados y todavía no concluidos al tiempo de su entrada en vigor, pero sólo respecto de las *actuaciones posteriores* a dicha fecha<sup>239</sup>. En otras palabras, la normativa reglamentaria de desarrollo de la LGT prevé su *aplicabilidad inmediata* respecto de los *procedimientos en curso*; pero no así respecto de los *trámites o actuaciones en curso*, para los que se mantiene la regla de la *ultractividad*<sup>240</sup>.

Efectivamente, la Disposición Transitoria Tercera, apdo. 1, LGT establece: “1. Los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley se registrarán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente”. La regla general de la ultractividad de la normativa anterior hasta la conclusión del procedimiento se excepciona, por tanto, en determinados supuestos. En su apartado 2, la Disposición Transitoria Tercera de la LGT 2003 establece una serie de “excepciones” al criterio general de la ultractividad, permitiendo la aplicabilidad de la nueva regulación a los “procedimientos iniciados antes de su fecha de entrada en vigor” en determinados aspectos. La diversidad de supuestos exige su análisis diferenciado<sup>241</sup>.

---

tramitación -, decide que la ley aplicable sea la vigente en el momento de la concesión, lo que determina la *aplicabilidad inmediata* de la nueva norma.

<sup>238</sup> La regla general de la ultractividad para la regulación de los procedimientos en curso se mantiene en el RD 1163/1990, de 21 de septiembre, de procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, cuya Disposición transitoria primera establece lo siguiente: “Los expedientes de devolución de ingresos de naturaleza tributaria ya iniciados antes de la vigencia de este Real Decreto se tramitarán y resolverán con arreglo a las disposiciones hasta ahora en vigor”.

<sup>239</sup> La Disposición Transitoria Primera del RGIT 1986 establece: “Lo dispuesto en este Reglamento será de aplicación a las actuaciones de la Inspección de los Tributos posteriores a su entrada en vigor y, en particular, a los documentos que se formalicen después de dicha fecha. (...) La aplicación de las reglas anteriores se efectuará con independencia de la fecha de iniciación de las actuaciones inspectoras y de los periodos a que se extiendan las mismas”.

También la Disposición Transitoria Primera, apdo. 1, del RGR 1990, dispone: “1. Los expedientes en tramitación a la entrada en vigor del Reglamento General de Recaudación que se aprueba por este Real Decreto se registrarán, en cuanto a las actuaciones posteriores, por dicho Reglamento, salvo lo que se establece en los apartados siguientes de esta disposición”.

<sup>240</sup> La exclusión de la aplicabilidad de la nueva norma respecto de los trámites en curso se formula claramente en la Disp. Transitoria Única del RPREA: “El presente Reglamento se aplicará a todos los procedimientos en curso. No obstante, los trámites ya concluidos conservarán su validez. Los trámites ya iniciados, pero todavía no concluidos, seguirán rigiéndose por el Reglamento de 20 de agosto de 1981 hasta que concluyan”.

<sup>241</sup> En todos los casos, se trata de identificar cuál es el *presupuesto de hecho* de las normas en conflicto, a fin de determinar qué alcance temporal se permite a la nueva regulación. Recordemos que el objetivo de este análisis consiste en concretar y valorar los criterios adoptados por el Legislador en esta norma básica – la Ley General Tributaria -, a fin de contar con algunas pautas interpretativas o criterios hermenéuticos que puedan auxiliar al

Por lo que respecta a los *plazos de pago en período voluntario* – que la LGT 2003 ha prolongado quince días respecto de los plazos anteriores –, la nueva regulación se aplica a las *liquidaciones notificadas a partir de su entrada en vigor* (DT Tercera, apdo. 2, letra a), LGT 2003). Si tenemos en cuenta que el *presupuesto de hecho concreto* de la norma que se modifica es el “plazo de pago” en período voluntario, y que este plazo se inicia el día siguiente a la notificación de la liquidación (tanto en la regulación anterior como en la nueva), podemos afirmar que el Legislador ha optado por el criterio de la irretroactividad absoluta de la nueva norma, sin permitir su aplicación a los plazos ya iniciados y todavía no concluidos al tiempo de su entrada en vigor. Esta solución favorece la seguridad jurídica, pero perjudica al contribuyente, que podría ver prorrogado su plazo de pago voluntario, en caso de que se permitiese la *aplicación inmediata* de la nueva ley.

¿Es ésta en efecto una excepción a la regla general de la *ultractividad* en materia de procedimientos tributarios? Si atendemos al “procedimiento” unitariamente considerado, ciertamente la nueva norma sobre plazos de pago se aplica a *procedimientos iniciados con anterioridad a su entrada en vigor*. Sin embargo, si consideramos el supuesto regulado por la norma (el plazo de pago) como un hecho *autónomo* dentro del procedimiento, debemos concluir que la nueva norma sólo se aplica a los supuestos por ella regulados *iniciados con posterioridad a su entrada en vigor*, manteniendo la *ultractividad* de la norma anterior para disciplinar los plazos en curso.

Similar es el criterio adoptado en relación con la *notificación por comparecencia*, cuyo plazo se amplía de diez a quince días, contados a partir de la publicación del anuncio en el boletín oficial correspondiente. El nuevo régimen previsto en la LGT 2003 se aplicará sólo “*cuando las publicaciones se realicen a partir de la entrada en vigor de esta ley*”; esto es, sólo a los *plazos que se inicien en el futuro* (DT Tercera, apdo. 2, letra b), LGT 2003). Se excluye de este modo la *aplicabilidad inmediata* de la nueva norma, que permitiría prorrogar los plazos para la comparecencia que se encontrasen en curso al tiempo de su entrada en vigor – medida en principio más garantista para el particular -. Del mismo modo que en el supuesto anteriormente examinado, si consideramos el “plazo” objeto de regulación como un hecho autónomo, el criterio adoptado por el legislador es la *ultractividad* de la normativa anterior para regular los plazos en curso.

Para completar el análisis de las disposiciones transitorias previstas por la nueva LGT en el ámbito procedimental – excluyendo la materia sancionadora, que será estudiada en el Capítulo

---

aplicador jurídico en el ámbito tributario – en este caso, en materia procedimental –, ante la ausencia de disposición particular.

Cuarto<sup>242</sup> -, debemos referirnos al nuevo régimen de los *recursos y reclamaciones económico-administrativas*. El *criterio general* de Derecho transitorio es el mismo que el adoptado en relación con otros procedimientos, si tenemos en cuenta que el procedimiento de revisión se considera con carácter *autónomo* respecto del procedimiento tributario cuya resolución es objeto de impugnación<sup>243</sup>.

Este criterio o regla general, como sabemos, es la *ultractividad* o mantenimiento de la normativa anterior para regular los procedimientos en curso (recursos y reclamaciones) a la fecha de entrada en vigor de la nueva Ley: “1. Esta ley se aplicará a las reclamaciones o recursos que se interpongan a partir de la fecha de entrada en vigor de la misma. A las interpuestas con anterioridad se les aplicará la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión” (Disposición Transitoria Quinta, apdo. 1, LGT).

Por lo que se refiere específicamente a la *ampliación del plazo de interposición* del recurso de reposición o reclamación económico-administrativa – de quince días a un mes – el criterio adoptado es el mismo que para el resto de *plazos ampliados* por la nueva LGT: aun tratándose de normas más favorables para el obligado tributario, el legislador ha decidido *excluir la aplicabilidad inmediata* de la nueva norma a los plazos en curso. La ley aplicable en este caso es la vigente al tiempo de notificarse el acto o resolución objeto del recurso o reclamación; esto es, la nueva ley sólo se aplica a los *plazos de interposición iniciados con posterioridad a su fecha de entrada en vigor*<sup>244</sup>.

También en relación con las reclamaciones económico-administrativas, hay que destacar la *Disposición Final Tercera* de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, que eleva las cuantías que determinan que los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales conozcan en *única instancia* o bien en *primera instancia*, estableciendo a tal efecto que las nuevas cuantías

---

<sup>242</sup> Por ello, respecto a la Disp. Transitoria Tercera LGT 2003 – relativa a los “*procedimientos tributarios*” –, las normas referidas a los procedimientos en materia sancionadora (letras c) y d) del apdo. 2) serán estudiadas en el Capítulo Cuarto, junto a las normas comprendidas en la Disp. Transitoria Cuarta LGT, sobre “*infracciones y sanciones tributarias*”.

<sup>243</sup> De ahí que en esta materia se determine generalmente como ley aplicable la vigente al tiempo de la interposición del recurso, y no así la vigente al tiempo de iniciarse el procedimiento en que se dictó el acto objeto de impugnación. Este criterio es adoptado también en el ámbito procesal civil. Así, la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 34/1984, de Reforma de la LEC, establecía en su primer párrafo: “*Terminada la instancia en que se hallen, los recursos que se interpongan se sustanciarán de conformidad con las modificaciones introducidas por esta Ley*”.

<sup>244</sup> Cfr. Disposición Transitoria Cuarta, apartado 2, letra e) y Disposición Transitoria Quinta, apdo. 2, de la LGT 2003.

sólo serán aplicables a las reclamaciones económico-administrativas *interpuestas* con posterioridad a la entrada en vigor de la ley<sup>245</sup>.

Por último, la nueva LGT prevé dos supuestos particulares en los que se *difiere la aplicabilidad de la nueva normativa por el plazo de un año a partir de su entrada en vigor*. En primer lugar, en materia de inexigibilidad de intereses de demora por el transcurso del plazo máximo de duración de la instancia (Disp. Transitoria Quinta, apdo. 3, LGT); y, en segundo lugar, en la introducción del nuevo procedimiento abreviado ante órganos económico-administrativos unipersonales (Disposición Transitoria Quinta, apdo. 4, LGT).

En el caso del *procedimiento abreviado ante órganos económico-administrativos unipersonales*, este aplazamiento de la aplicabilidad puede considerarse necesario, en la medida en que la regulación prevista en la LGT resulta insuficiente para su aplicación y es imprescindible el correspondiente desarrollo reglamentario. El Legislador, en lugar de diferir la aplicabilidad del nuevo procedimiento hasta que tenga lugar la publicación de la normativa de desarrollo, ha optado por fijar un plazo máximo a dicho diferimiento. A mi juicio, esta opción es adecuada, teniendo en cuenta los inconvenientes que supone el hacer depender el inicio de la aplicabilidad de una Ley de un acontecimiento incierto, como es la aprobación de la normativa reglamentaria de desarrollo, que además se deja a decisión del Gobierno.

En cambio, el aplazamiento de la aplicabilidad por un año de la norma que determina la inexigibilidad de intereses de demora a partir del momento en que se incumple el plazo máximo para resolver las reclamaciones económico-administrativas - siempre que se hubiera acordado la suspensión del acto reclamado - no tiene la justificación que sí podía encontrarse en el supuesto anterior.

Una medida de este tipo, que además se extiende a otros incumplimientos de la Administración<sup>246</sup>, debería aplicarse, bien de forma inmediata (a los incumplimientos que se produzcan con posterioridad a su entrada en vigor), bien manteniendo la ultractividad de la anterior normativa para los procedimientos en curso (aplicando la nueva previsión sólo a los procedimientos iniciados con posterioridad).

En cambio, tal como está previsto en la LGT 2003, todas las reclamaciones interpuestas en el año 2004 podrán ser tramitadas incumpliendo el plazo máximo de resolución, sin que ello tenga incidencia alguna sobre la exigibilidad de los intereses derivados de la suspensión. La

---

<sup>245</sup> El Legislador mantiene aquí – como vimos en el ámbito administrativo – el criterio de considerar como *hecho autónomo* el procedimiento de reclamación, respecto del procedimiento tributario al que se refiere, pero, al mismo tiempo, opta por *unificar* el régimen aplicable a las *diversas instancias*, considerando como ley aplicable la vigente al tiempo de interponer la reclamación.

<sup>246</sup> Véase el art. 26.4 de la LGT 2003.

razón de este diferimiento parece consistir en permitir a los Tribunales Económico-Administrativos agilizar la tramitación de las reclamaciones (teniendo en cuenta el retraso actual acumulado), mediante la puesta en marcha, a partir de ese mismo momento, del procedimiento abreviado ante los órganos unipersonales<sup>247</sup>.

También se difiere la aplicabilidad del nuevo procedimiento para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que requiere el previo informe favorable una Comisión Consultiva creada a tal efecto (art. 159 LGT). Este procedimiento será aplicable sólo “cuando los actos o negocios objeto del informe se hayan realizado a partir de la entrada en vigor de esta ley” (Disp. Transitoria Tercera, apdo. 3, LGT 2003). Ello resulta congruente con la *irretroactividad* de la nueva regulación sustantiva de esta figura (art. 15 LGT), esto es, su aplicación sólo a los actos o negocios posteriores a su entrada en vigor<sup>248</sup>.

En conclusión, el examen de estas disposiciones transitorias en el ámbito tributario procedimental pone de manifiesto que el criterio general adoptado por el Legislador es la *irretroactividad* de la nueva norma, *excluyendo su aplicabilidad inmediata*, con el mantenimiento de la aplicabilidad o *ultractividad* de la normativa derogada para regular los procedimientos en curso, hasta su total conclusión. Sin embargo, en el ámbito reglamentario suele admitirse la eficacia inmediata de la nueva norma respecto de los procedimientos en curso, permitiendo su aplicación a las *actuaciones* posteriores a su entrada en vigor. Lo mismo puede decirse de la nueva regulación de los *plazos* o de *trámites concretos*, a los que – considerados como hechos “autónomos” dentro del conjunto del procedimiento –, se les aplica el criterio general de la *ultractividad*. Éstos pueden considerarse los criterios generales de aplicación supletoria – en ausencia de disposición particular – para disciplinar el tránsito normativo en materia de procedimientos tributarios (sin olvidar la especificidad de los criterios sobre

---

<sup>247</sup> La cuestión de si el diferimiento de la aplicabilidad de una nueva normativa más favorable para el particular debe estar *justificada* – del mismo modo que la retroactividad – será estudiada *infra*, en próximos epígrafes.

<sup>248</sup> Puede apuntarse que, en el Anteproyecto de la LGT 2003, se establecía la aplicabilidad la nueva regulación sobre el “*abuso en la aplicación de las normas tributarias*” a los procedimientos de inspección iniciados a partir de su entrada en vigor (*Disposición Transitoria Primera del Anteproyecto de LGT*), lo que suponía su retroactividad.

Al respecto, hay que tener en cuenta que en la figura del *abuso* de la norma tributaria – que sustituye al anterior fraude de ley –, el *presupuesto de hecho normativo* que se valora jurídicamente es la propia operación que se califica como tal, por lo que la aplicación de la nueva figura a los *procedimientos de inspección iniciados a partir de su entrada en vigor, con independencia de la fecha en que se hayan realizado las operaciones a las que se refiera la declaración de abuso en la aplicación de la norma tributaria*, constituye un claro ejemplo de retroactividad.

De ahí que la tipificación de esta figura, en determinadas condiciones, como infracción tributaria, y la previsión de la correspondiente sanción que contemplaba el Anteproyecto de LGT – suprimido finalmente en la redacción definitiva – fueran excluidas del anterior criterio, disponiéndose su aplicación exclusivamente a las operaciones realizadas con posterioridad a la entrada en vigor. Lo contrario hubiese supuesto una vulneración del principio constitucional de *irretroactividad* de las disposiciones sancionadoras desfavorables, ya que la anterior figura del fraude de ley excluía en principio la imposición de sanciones (art. 24.3 LGT 1963).

aplicabilidad temporal en relación con las normas procedimentales penales y sancionadoras, que serán estudiados en el Capítulo Cuarto).

## **B. Determinación de la ley aplicable en ausencia de disposición: la concreción del principio de irretroactividad**

Tanto para calificar la eficacia temporal de la norma, como para concretar los criterios generales sobre aplicabilidad temporal, hay que identificar cuál es el *punto de referencia temporal* (o *punto de conexión temporal*) que corresponde en cada supuesto. Éste es el *criterio* que determina la *ley temporalmente aplicable* a un caso. En Derecho tributario, el criterio adoptado comúnmente ha sido el del *devengo* del tributo. En relación con los tributos periódicos, este criterio se ha identificado con el de la *conclusión del período impositivo*<sup>249</sup>.

La aplicación de estos criterios para definir la *retroactividad* de las normas tributarias ha llevado a afirmar, de modo bastante generalizado, que una norma tributaria es retroactiva cuando modifica tributos *ya devengados* al tiempo de su entrada en vigor; o, alternativamente, cuando incide en *períodos impositivos concluidos* al tiempo de su entrada en vigor<sup>250</sup>.

Ahora bien, aunque efectivamente en materia tributaria el principio general de irretroactividad se haya concretado tradicionalmente por la doctrina y la jurisprudencia mediante la *regla del devengo* (esto es, se considera aplicable por regla general la ley vigente en el momento del devengo del tributo<sup>251</sup>), también se ha puesto de manifiesto que este criterio del

---

<sup>249</sup> Ello se debe a que, por regla general, el devengo o nacimiento de la obligación tributaria principal se hace coincidir normativamente con el momento conclusivo del período impositivo. Sin embargo, en ocasiones ambas referencias temporales divergen, como revelan algunos de los supuestos examinados por el propio Tribunal Constitucional (SSTC 126/1987; 173/1996; 197/1992; 205/1992). Esta cuestión será examinada *infra* (págs. 286 y sigs.), en sede de devengo de la obligación tributaria principal.

<sup>250</sup> La referencia más adecuada sería a la fecha de *publicación*.

<sup>251</sup> No obstante, encontramos algún ejemplo en que los órganos de aplicación han conferido eficacia retroactiva a una norma tributaria sustantiva que nada disponía al respecto, apartándose de la presunción general de irretroactividad en el caso concreto, o bien han integrado la regulación anterior con lo dispuesto en la nueva norma, por considerar que ésta obedecía a criterios de justicia y equidad que la normativa anterior no satisfacía.

Así, la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, añadió un segundo párrafo al art. 90.2 LHL, permitiendo el prorrateo de la cuota del IAE en los casos de *baja* por cese en el ejercicio de la actividad; prorrateo que hasta entonces sólo se preveía en los casos de *alta*. Este segundo párrafo del art. 90.2 LHL entró en vigor el día 1 de enero de 1994 (Disp. Final Segunda de la Ley 22/1993) y nada se dispuso sobre su eficacia temporal.

Los Tribunales Superiores de Justicia han mantenido al respecto criterios diversos: el TSJ de Madrid, en Sentencia de 2 de abril de 1997, negó la aplicación retroactiva del precepto a un cese de actividad producido el 16 de junio de 1992; por el contrario, el TSJ de Galicia, en Sentencia de 12 de junio de 1998, aplicó retroactivamente esta

devengo no siempre resulta adecuado para concretar el principio general de irretroactividad en materia tributaria.

Si atendemos al análisis del ordenamiento positivo que se ha llevado a cabo, comprobaremos que el Legislador opta en la mayoría de ocasiones por la **irretroactividad**, pero esta irretroactividad se concreta de forma diversa, según la materia. Podemos afirmar, con carácter general, que lo que el Legislador excluye es la producción de efectos jurídicos en el pasado. Ésta es la que consideramos “retroactividad” en sentido estricto. Por ello, es importante distinguir en cada caso cuál es el supuesto de hecho y el efecto jurídico previsto en la norma, a fin de excluir su eficacia retroactiva. Sólo así puede proyectarse adecuadamente el principio general de irretroactividad en cada caso, a fin de determinar la ley aplicable.

Para ello, podemos acudir a la distinción mantenida en la Teoría general del Derecho por el Prof. HERNÁNDEZ MARÍN entre el *tiempo del supuesto de hecho* y el *tiempo del efecto jurídico* regulado por la norma<sup>252</sup>; teniendo en cuenta que, por regla general, el tiempo en que se produce el efecto jurídico suele coincidir con el momento en que *concluye* la realización de cada hecho comprendido en el presupuesto normativo<sup>253</sup>.

## 1. El concepto de retroactividad en la aplicación de las normas tributarias

Una vez analizadas las Disposiciones transitorias en el ámbito tributario sustantivo y procedimental, nos encontramos en situación de dedicar algunas reflexiones al *concepto de retroactividad* en Derecho tributario sustantivo y procedimental. La finalidad consiste en proyectar adecuadamente el principio general de irretroactividad al caso concreto.

---

norma a una baja de 4 de febrero de 1993. Con una postura intermedia, las SSTSJ de Andalucía de 22 de febrero de 1999 y de Canarias de 14 de abril de 2000 no aplicaron retroactivamente la norma introducida por la Ley 22/1993, pero permitieron el prorrateo de la cuota por cese de actividad en aquellos casos en que se había producido *dobles imposición* en relación con un mismo período impositivo (por cese y alta consecutivos); “interpretando” la normativa anterior conforme a los principios de equidad y justicia tributaria.

<sup>252</sup> Vid. HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael, “El principio de irretroactividad”, en AA.VV., *Jornadas de estudio sobre el Título Preliminar de la Constitución*, vol. V, Madrid, Ministerio de Justicia, 1988, pág. 3295, nota 5. El tiempo en el supuesto de hecho es el tiempo en que ha de tener lugar un caso para estar comprendido en el presupuesto de hecho normativo. El tiempo en la consecuencia jurídica es el tiempo en que se produce el efecto jurídico previsto en la consecuencia de la norma.

<sup>253</sup> Recordemos aquí el clásico trabajo del Prof. ZITELMANN, donde ya se señalaba que no hay separación entre el momento de conclusión de la realización del supuesto de hecho y el de producción del efecto (*vid.* ZITELMANN, E., “Geltungsbereich und Anwendungsbereich...”, *op. cit.*, 1919, pág. 228; pág. 163 de la traducción italiana, *cit.*, 1961).



**a) *La retroactividad de las normas tributarias sustantivas***

Teniendo en cuenta las nociones sobre la dimensión temporal de las normas jurídicas estudiadas en el Capítulo primero, hemos de hacer referencia a la *estructura y contenido* de las *normas tributarias sustantivas*, diferenciando el tiempo en su presupuesto de hecho y el tiempo en su consecuencia jurídica.

En este ámbito de las normas tributarias sustantivas, cabe destacar la diversidad de *supuestos de hecho* y de *situaciones jurídicas* contempladas. Sin embargo, podemos afirmar que el *supuesto de hecho* más importante en el ordenamiento tributario es aquél que hipotiza las condiciones cuya verificación determina el nacimiento de la obligación de pagar a título definitivo el tributo<sup>254</sup>. Me refiero al *hecho imponible* o *presupuesto de hecho del tributo*<sup>255</sup>. De ahí que centremos nuestro análisis en la norma tributaria sustantiva, de carácter general y estructura hipotética, que conecta a la verificación del *hecho imponible* (presupuesto de hecho) el *devengo* o *nacimiento ex lege* de la *obligación tributaria principal* (efecto previsto en su consecuencia jurídica). A partir de ahora, denominaremos a esta norma “*norma tributaria principal*”.

En la mayoría de tributos, tanto el presupuesto de hecho como la consecuencia jurídica de esta “norma tributaria principal” están integrados a su vez por una pluralidad de normas – también de carácter general y estructura hipotética –, a las que nos referiremos en lo sucesivo como *normas de complemento del hecho imponible* y *normas de complemento de la obligación tributaria principal*.

Al respecto, puede destacarse la siguiente observación de los Profesores TIPKE y LANG: “*los hechos imponibles siempre son sumamente complicados y suelen estar integrados por numerosos elementos positivos (que fundan o incrementan la imposición) o negativos (que disminuyen la imposición). Mientras que el tipo penal puede expresarse casi siempre en uno o*

---

<sup>254</sup> En este sentido, destacando la importancia de la “*fattispecie tributaria*” entre todos los *hechos* relevantes jurídicamente en Derecho tributario, *vid.* POTITO, Enrico, *L'ordinamento tributario italiano*, Milán, Giuffrè, 1978, pág. 41.

<sup>255</sup> Me refiero por tanto al “*Steuertatbestand*”, a la “*fattispecie impositiva*” –el término “hecho imponible” fue adoptado a partir de la obra de JARACH –, esto es, al núcleo esencial del “presupuesto de hecho del tributo” (“*presuposto d'imposta*”). Pese a que ambos conceptos se utilizan frecuentemente de forma indistinta (así, en la doctrina italiana, “*fattispecie impositiva*” y “*presuposto d'imposta*”), el “presupuesto de hecho” de la “norma tributaria principal” no sólo está formado por la norma que define el hecho imponible, sino también por otras normas. En la dogmática penal sí existe una neta diferenciación entre el *tipo delictivo* y el *delito*, el cual está integrado por el tipo y por otras categorías diversas. Teniendo en cuenta esta observación, nos referiremos por el momento al “hecho imponible” en su sentido común, dejando para otro lugar el análisis del “presupuesto de hecho tributario”.

*pocos artículos, el Derecho tributario necesita para configurar un presupuesto de hecho generalmente una ley entera (por ejemplo: la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido)*<sup>256</sup>.

Esta complejidad del presupuesto de hecho tributario resulta esencial en nuestro estudio, especialmente cuando su formación depende de una pluralidad de elementos cronológicamente disgregados, relevantes todos ellos para el nacimiento de la obligación tributaria<sup>257</sup>.

El estudio de la retroactividad de normas tributarias sustantivas ha de tomar como base los análisis de Derecho intertemporal sobre obligaciones *ex lege*<sup>258</sup>.

No es nuestra finalidad analizar en esta sede el “momento en que nacen deuda y crédito de impuesto”, cuestión sobre la que nos pronunciaremos *infra*. En cambio, sí que resulta de cabal importancia examinar la necesaria conjunción entre la norma y el presupuesto fáctico para la producción del efecto jurídico consistente en el nacimiento de la obligación *ex lege*<sup>259</sup>. Y ello porque, desde una perspectiva de Derecho intertemporal, se asiste en ocasiones a una disociación entre norma y hecho, de forma que el efecto jurídico puede producirse en un momento en el que sólo existe una u otro<sup>260</sup>.

---

<sup>256</sup> Vid. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, *Steuerrecht*, 16ª ed., Köln, Ed. Otto Schmidt, 1998, pág. 183 (la traducción es nuestra).

<sup>257</sup> Frente a esta complejidad, no debe olvidarse la *unicidad del hecho imponible* y la *unicidad de la obligación tributaria*. La articulación de ambas ideas –complejidad y unicidad– es precisamente uno de los ejes centrales de este análisis.

<sup>258</sup> Recordemos al respecto las palabras del Profesor VICENTE-ARCHE: “*la génesis de la obligación tributaria, de la deuda y del crédito impositivos, no son sino realidades particulares dentro del amplio fenómeno de la producción de los efectos jurídicos, y, por tanto, para poder llegar a una posición fundada y científica acerca del momento en que nacen deuda y crédito de impuesto, es preciso encuadrar el estudio de este punto en la teoría general del Derecho, toda vez que sólo así es posible determinar la función que, en la producción de efectos jurídicos, desempeñan la norma y el presupuesto fáctico, es decir, las fuentes de producción de la obligación tributaria*” (vid. VICENTE-ARCHE, “Consideraciones sobre el hecho imponible”, pág. 529).

<sup>259</sup> No existen obligaciones tributarias *meramente legales*, esto es, nacidas exclusivamente de la ley, sin asociarse a ningún hecho jurídico. Ya el Profesor SÁINZ DE BUJANDA negaba su existencia, de acuerdo con la doctrina mayoritaria, según la cual “*el nacimiento del vínculo –esto es, la relación de crédito y deuda– deriva de la conjunción de la previsión hipotética contenida en la norma –tipificación legal del hecho imponible– con la realización efectiva del expresado presupuesto*” (SÁINZ DE BUJANDA, F., “El nacimiento de la obligación tributaria”, en *RDFHP*, núm. 58, 1965, pág. 349).

<sup>260</sup> La verificación del presupuesto de hecho puede ser anterior o posterior a la existencia – a la publicación – de la norma jurídico-tributaria (en el primer caso, la norma es retroactiva). En palabras del Profesor SAINZ DE BUJANDA, “*lo único fundamental e imprescindible para que la obligación surja es la asociación de la norma con la realización del presupuesto; el momento en que cada uno de esos elementos cobra existencia no altera la proposición científica que acaba de formularse*” (SÁINZ DE BUJANDA, F., “El nacimiento de la obligación...”, *op. cit.*, 1965, pág. 353). Cuestión distinta es la de la legitimidad constitucional de la norma tributaria retroactiva.

De nuevo las palabras de un ilustre tributarista, el Profesor SÁINZ DE BUJANDA, revisten de fuerza y valor la idea apuntada. El autor señala la “*relevancia práctica de la necesidad de conjunción entre la norma y el presupuesto de hecho*”, en orden a la “*eficacia en el tiempo de la norma jurídica tributaria*” y, señaladamente, a su retroactividad. De forma que, en caso de que la ley creadora de un tributo decreta *expresamente* su retroactividad, las obligaciones tributarias correspondientes nacen por la *conjunción* de la norma con hechos o situaciones preexistentes. Y, a la inversa, si la nueva norma suprime o modifica un tributo retroactivamente, ello supone “*romper los efectos constitutivos de una concurrencia que ya se había producido al tiempo de dictarse la nueva norma*”<sup>261</sup>.

¿Cuándo se produce el efecto jurídico –tiempo del efecto – en estos supuestos de disociación entre los momentos de existencia de la norma jurídica y de realización del supuesto de hecho de la obligación *ex lege*? Conforme a lo expuesto *supra* sobre la simultaneidad entre el hecho y el efecto, parece que, en caso de hechos preexistentes, el efecto ha de situarse también en un momento pasado respecto a la norma jurídica. De este modo, la norma tendría *efectos retroactivos*<sup>262</sup>.

No obstante, en ocasiones la norma utiliza una técnica distinta, que le permite conseguir sin embargo un resultado equivalente, disponiendo sus efectos *pro futuro*, en relación con hechos realizados íntegramente en el pasado<sup>263</sup>.

La determinación del concepto de retroactividad debe referirse a la estructura y contenido de la *concreta norma jurídica* objeto de análisis. El *ámbito temporal de aplicabilidad* (tiempo interno) de la norma, puesto en relación con su intervalo de existencia jurídica, determina cuál es su eficacia temporal y, en particular, si la norma despliega o no eficacia retroactiva.

Por el momento, dejamos a un lado las referencias expresas o implícitas contenidas en normas secundarias o normas sobre normas, para centrarnos en las referencias temporales que pueden comprenderse, por lo general de forma *implícita*, en la suposición y en la consecuencia de las normas tributarias sustantivas –tanto las referencias que delimitan el intervalo de

---

<sup>261</sup> Vid. SÁINZ DE BUJANDA, *RDFHP*, núm. 58, 1965, págs. 264-265.

<sup>262</sup> En la terminología de HERNÁNDEZ MARÍN (1998). Lo que en la doctrina alemana se denomina, desde la adopción de la nueva terminología por la Sala II del *BVerfG* en 1983, “*Rückbewirkung von Rechtsfolgen*” – “retroactividad de la producción de consecuencias jurídicas” – (véanse *infra* págs. 595 y sigs.).

<sup>263</sup> Éste es el supuesto de las denominadas en la doctrina alemana “*Gesetze mit ausschließlichem Vergangenheitsbezug*” (“normas con referencia exclusiva al pasado”). Se trata del supuesto que el Profesor VOGEL describe como “*tatbestandliche Rückanknüpfung I*” (“vinculación hacia el pasado del presupuesto de hecho I”). Vid. VOGEL, Klaus, “*Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Vernunftrecht und Verfassungsrecht*” en *Juristen Zeitung (JZ)*, núm. 18, 1988, págs. 833 a 839, en particular pág. 839.

subsunción y el tiempo del efecto de la norma, como aquéllas que determinan el propio *contenido temporal* de los casos y los efectos previstos en las mismas -<sup>264</sup>. Estas reflexiones nos permitirán analizar críticamente los criterios sobre aplicabilidad temporal adoptados en este ámbito.

**a') El tiempo en el presupuesto de hecho de la norma tributaria principal**

**a") Aspecto temporal del hecho imponible. Hechos imponibles instantáneos y duraderos. Clases de “período impositivo”**

El *contenido temporal* del hecho imponible es el denominado en nuestra doctrina “aspecto temporal del elemento objetivo de hecho imponible”<sup>265</sup>, constituido por las circunstancias de tiempo que integran la descripción típica de la suposición normativa.

En nuestra doctrina tributarista, atendiendo a este aspecto temporal, es clásica la distinción entre aquellos hechos imponibles que se agotan en un espacio de tiempo más o menos breve (hechos imponibles instantáneos) y aquéllos cuya realización se prolonga a lo largo del tiempo (hechos imponibles duraderos). Estos últimos pueden consistir, bien en un estado de hecho continuo (titularidad de un patrimonio, p. ej.), bien en una concatenación de hechos sucesivos que se integran de forma acumulativa (p. ej., la obtención de renta).

Como punto de partida podemos distinguir entre tributos instantáneos, periódicos y de exigibilidad periódica.

Los tributos instantáneos se definen como aquéllos cuyo hecho imponible se agota, por su propia naturaleza, en un determinado período de tiempo.

Los tributos de hecho imponible duradero son comúnmente denominados tributos “periódicos”, puesto que su realización (prolongada en el tiempo) es fraccionada en períodos

---

<sup>264</sup> El contenido temporal del presupuesto de hecho de la norma tributaria (el aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible) se determina por regla general de forma expresa en la suposición normativa (tanto su duración como su frecuencia). Sin embargo, con frecuencia esta determinación resulta incompleta –debiendo integrarse con otras disposiciones tributarias -, o bien equívoca –exigiendo entonces una interpretación adecuada -. En la determinación implícita del contenido temporal del hecho imponible – que nuestro TC ha tenido en cuenta en ocasiones – destaca el papel que juega el *devengo*, así como, entre otros elementos, el objeto del tributo.

<sup>265</sup> Vid. por todos SÁINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho*, vol. IV, 1966, págs. 358 a 388.

temporales, que reciben el nombre de “períodos impositivos”, de forma que el Legislador vincula a cada fracción una obligación tributaria distinta.

Los tributos de exigibilidad periódica son aquellos tributos instantáneos que se declaran y liquidan de forma fija y cíclica en el tiempo. Ello sucede en el caso de los tributos instantáneos cuyo hecho imponible se realiza de forma repetida y continua en el tiempo; en estos supuestos el Legislador prevé, a efectos de facilitar la gestión tributaria, la existencia de “períodos de declaración” o “períodos liquidatorios”, que comprenden todos los hechos imponibles producidos durante tales períodos. También son tributos de exigibilidad periódica aquellos tributos de hecho imponible configurado normativamente como instantáneo, pero cuyo substrato material consiste en una situación o estado duradero.

Esta situación nos lleva a reflexionar tanto sobre los criterios de clasificación expuestos, como sobre el papel que juega el indistintamente denominado “período impositivo”, ya que la aparente homogeneidad de esta categoría no es acorde con la realidad normativa, y ello ha dado lugar a concepciones equívocas en relación con el tema de la retroactividad.

Siguiendo al Prof. CORS MEYÀ, en atención al aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible, pueden establecerse dos criterios de clasificación:

- A) Según su *duración*:
  - a) hechos imponibles que se entienden *normativamente* producidos en un momento (“instantáneos”);
  - b) hechos imponibles cuya realización se prolonga en el tiempo (“duraderos”).
- B) Según su *frecuencia* en el tiempo:
  - a) hechos imponibles de carácter fijo y cíclico;
  - b) hechos imponibles de carácter variable y aleatorio; a su vez, estos últimos pueden ser:
    - a’) hechos imponibles de carácter repetido o frecuente;
    - b’) hechos imponibles de carácter ocasional o esporádico.

Es importante mantener la separación entre estos dos criterios de clasificación (*duración* y *frecuencia*), evitando su confusión. Por otra parte, no es de recibo admitir exclusivamente aquellas combinaciones ya estandarizadas de los mismos. Así, por ejemplo, un hecho imponible instantáneo no ha de ser necesariamente de carácter aleatorio, ni un hecho imponible duradero de carácter cíclico.

Por otro lado, debe analizarse qué papel juega el denominado “período impositivo” en la caracterización del aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible, así como de los aspectos material y cuantitativo del mismo.

En primer lugar, es imprescindible señalar que el intervalo de tiempo que en nuestro ordenamiento se designa indistintamente como “período impositivo” puede cumplir distintas funciones y tener por tanto distintos significados, como bien ha indicado PIÑA GARRIDO<sup>266</sup>, tomando como referencia para su estudio el Derecho alemán. Ello conlleva que puedan distinguirse, según la autora, hasta tres tipos o clases de períodos: un *período del hecho imponible o de la base*, un *período liquidatorio* y un *período de valoración*. Sólo el primero (período impositivo *stricto sensu*) integra los aspectos material, temporal y cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible, dependiendo de dicho período tanto la realización del hecho imponible como su cuantificación. El período liquidatorio cumple en cambio funciones meramente formales, de gestión tributaria –que, en caso de existir período de la base, son generalmente asumidas por éste –. El período de valoración afecta al aspecto cuantitativo del hecho imponible, pero no a su aspecto material ni temporal –no depende de dicho período la realización del hecho imponible –.

El período impositivo *stricto sensu* es el “período de la base imponible”, el que corresponde a aquellos tributos (periódicos) cuyo hecho imponible (duradero) está constituido por una acumulación de elementos materiales que se suceden en el tiempo. El ejemplo arquetípico es el de los impuestos sobre la renta global neta.

En segundo lugar, se emplea el término “período impositivo” para designar el “período de liquidación” de algunos tributos. Por un lado, el de aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en un estado duradero (p. ej., la titularidad de un patrimonio), pero se configura normativamente como instantáneo (el hecho imponible es la titularidad del patrimonio a 31 de diciembre). Éste es el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, que no es un tributo periódico *stricto sensu* (carece de “período de la base”), sino un tributo de exigibilidad periódica.

Un supuesto de “período liquidatorio” más evidente es el de aquellos tributos con hecho imponible de carácter instantáneo, pero cuya realización en el tiempo es continua, no esporádica. El ejemplo paradigmático es el del Impuesto sobre el Valor Añadido. En estos casos, el período se establece también sólo a efectos de liquidación y exigibilidad de la obligación tributaria, pero – a diferencia del supuesto anterior – ello no viene exigido por el propio sustrato material del hecho imponible, sino por razones estrictas de operatividad en la gestión tributaria.

---

<sup>266</sup> PIÑA GARRIDO, M<sup>a</sup> Dolores, *El devengo y el período impositivo en el sistema tributario español*, Madrid, UAM – Colex, 1997.

En tercer lugar, el “período de valoración” es aquél constituido por el intervalo de tiempo que transcurre entre la adquisición de un elemento patrimonial y su transmisión, a efectos de determinar el valor de la alteración patrimonial. Tampoco éste es un período impositivo *stricto sensu*.

Existen *otros períodos de tiempo* que, sin ser tampoco períodos impositivos *stricto sensu*, pueden tener relevancia a efectos de definir la retroactividad de la norma tributaria sustantiva. Por ejemplo, el *período de amortización* de un elemento patrimonial del inmovilizado; o el período de aplicación de determinadas deducciones; o el período de tiempo que transcurre en los supuestos de tributación diferida; etc. Se trata en todos los casos de períodos de tiempo que pueden abarcar varios períodos impositivos. ¿Debemos adoptar el *inicio de este período de tiempo* – y no el inicio del período impositivo – como “punto de referencia temporal” para definir la retroactividad de las normas que, p. ej., regulan el régimen fiscal de las amortizaciones? Ello dependerá del objeto de regulación de la norma en cuestión<sup>267</sup>.

---

<sup>267</sup> Al respecto, se ha planteado el siguiente supuesto en Alemania: *Las ganancias patrimoniales obtenidas por las ventas de bienes del patrimonio particular no tributan en el impuesto sobre la renta, siempre que transcurra un determinado plazo desde la compra. Una Ley amplía dicho plazo de 2 a 10 años para las ventas de terrenos, con efectos para las ganancias obtenidas a partir de su entrada en vigor, el día 1.1.1999. Un particular que compró un terreno el 29.08.1990 y lo vende el 22.04.1999 debe tributar por la ganancia obtenida, en aplicación de la nueva ley.*

Tanto el *Bundesfinanzhof* (BFHE de 5 de marzo de 2001) como el *Finanzgericht* de Düsseldorf (Sentencia de 19 de diciembre de 2001) consideran que esta ampliación del denominado “*Spekulationsfrist*” de 2 a 10 años vulnera la prohibición constitucional de retroactividad derivada de la cláusula del Estado de Derecho (Art. 20.3 GG), en la medida en que la nueva regulación se aplica, retroactivamente, a compras de terrenos para las que ya había transcurrido el plazo anti-especulativo de 2 años con anterioridad a la entrada en vigor de la ley. En el mismo sentido se ha pronunciado el FG de Münster (EFG 2002, 1177). Puede verse al respecto BIRK, Dieter, *Steuerrecht*, 6ª ed., Heidelberg, Ed. C.F. Müller, 2003, págs. 227 y 228, Rz. 716.

Por el momento, el Tribunal Constitucional alemán no se ha pronunciado sobre esta cuestión. A nuestro juicio, el transcurso del plazo anti-especulativo de 2 años con anterioridad a la publicación de la nueva ley supone la producción de un efecto jurídico definitivo – la ausencia de tributación – y la supresión de este efecto – aunque se encuentre referido a una ganancia patrimonial futura – constituye un supuesto de retroactividad *stricto sensu* de una norma tributaria desfavorable, incompatible con la Constitución. Distinto es el caso de aquellas compras de terrenos para los que todavía no ha transcurrido el plazo de dos años a la fecha de publicación y entrada en vigor de la ley; respecto de las mismas, no se produce un supuesto de retroactividad auténtica, pero sí una modificación restrictiva con eficacia inmediata y sin medidas transitorias, que también plantea dudas de constitucionalidad.

**b") Relación con el aspecto material. La formación del hecho imponible en los impuestos sobre la renta**

Junto a la diferenciación referida al aspecto *temporal* del elemento objetivo del hecho imponible, puede establecerse una clasificación en función de su aspecto *material*<sup>268</sup>. En relación con este aspecto, cabe diferenciar entre *hechos imponibles de carácter simple* (presupuestos de hecho simples, formados por un solo acto o situación) y *hechos imponibles de carácter complejo* (presupuestos de hecho complejos o compuestos, formados por una pluralidad de actos, normativamente considerados).

El presupuesto de hecho complejo se caracteriza porque su aspecto *material* está integrado por una *pluralidad de elementos* o hechos que constituyen una *unidad teleológica objetiva*<sup>269</sup>. No hay que confundir, por tanto, la suma de presupuestos simples con un presupuesto complejo, que conforma una unidad lógica normativamente considerada. El Profesor SÁINZ DE BUJANDA entiende comprendidos en la hipótesis de presupuestos complejos “*fundamentalmente, aquellos hechos imponibles cuyos elementos componentes se producen e integran progresivamente en el tiempo*”<sup>270</sup>; y al respecto distingue además si los diversos actos particulares integrantes del hecho imponible constituyen “*etapas sucesivas*” de su realización, necesarias para su conclusión, o bien si se integran de forma acumulativa (determinando en este último caso su aspecto cuantitativo).

La formación por integración acumulativa de elementos caracteriza los aspectos material y temporal de los impuestos con período del hecho imponible o período de la base – significativamente, es el caso de los impuestos sobre la renta neta<sup>271</sup> -. Este carácter *compuesto* del aspecto *material* del presupuesto de hecho no trae causa de su formación por elementos

---

<sup>268</sup> Las siguientes diferenciaciones, expuestas en el texto, no suelen ser observadas a la hora de analizar el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, pero tienen mucha importancia por lo que respecta a la concreción del principio general de irretroactividad.

<sup>269</sup> Vid. ARAÚJO FALCÃO, A. DE, *Fato gerador da obrigação tributária*, 1ª ed., Río de Janeiro, Ed. Financieiras, 1964, pág. 135, con cita de M. BRACCI (*cit. por SÁINZ DE BUJANDA, F., Hacienda y Derecho, IV, op. cit., 1966, pág. 345*).

<sup>270</sup> Cfr. SÁINZ DE BUJANDA, F., “Consideraciones sobre el hecho imponible”, en *RDFHP*, núm. 60, 1965, págs. 769 y sigs., en particular pág. 853 (publicado también en la obra del mismo autor, *Hacienda y Derecho*, vol. IV, 1966, págs. 257 y sigs.).

<sup>271</sup> Sobre la evolución del concepto de renta imponible, desde una concepción de “renta real” hasta una concepción de “renta global neta de la persona”, véase EINAUDI, Luigi, *Corso di Scienza delle Finanze*, 2ª ed., Turín, Tip. E. Bono, 1914, págs. 252-264.



sucesivos, sino de su formación por la acumulación de elementos, producidos en un determinado período de tiempo<sup>272</sup>.

No obstante, con esta postura se margina la peculiaridad del aspecto *material* del hecho imponible. Ciertamente, la norma puede configurar jurídicamente el presupuesto de hecho del modo que estime conveniente, independientemente de la forma que adopte el hecho en el plano fáctico. Pero, incluso desde esta perspectiva, que considero la correcta, se observa que las Leyes que regulan los impuestos sobre la renta neta confieren relevancia jurídica a la integración del hecho imponible por distintos elementos que tienen lugar en momentos o intervalos distintos pertenecientes a cada período impositivo. Este aspecto *material* del hecho imponible tiene gran importancia para nuestro análisis.

Los distintos criterios de clasificación del hecho imponible deben relacionarse y contrastarse, a los efectos de determinar cómo se articula la *estructura* del aspecto *material* del elemento objetivo del hecho imponible con las características de su aspecto *temporal*, concretamente con su duración. Aunque por regla general los hechos imponibles de carácter simple son instantáneos –con o sin declaración periódica– y los de carácter complejo son duraderos, caben también otras posibles combinaciones<sup>273</sup>.

A partir de estos criterios de diferenciación del hecho imponible, en función de los aspectos *temporal* y *material* de su elemento objetivo –carácter instantáneo o duradero, ocasional o repetido, simple o complejo –<sup>274</sup>, entendemos que cabe inducir la siguiente clasificación:

---

<sup>272</sup> Aunque el hecho regulado por la norma se realiza progresivamente, sus elementos componentes no son propiamente elementos sucesivos, que sigan un orden de realización en el tiempo, sino sencillamente acumulativos, pues pueden producirse incluso simultáneamente. Podría entenderse, partiendo de la idea de acumulación de hechos desde un punto de vista cuantitativo, y no tanto material, que el hecho imponible en los impuestos sobre la renta neta es instantáneo, pues lo que se grava es el resultado de la suma de los elementos; en este sentido, véase BERLIRI, *Principios...*, op. cit., vol. II, trad. esp., 1971, págs. 341 y sigs.

<sup>273</sup> Así, es de carácter simple un hecho imponible “duradero” consistente en un estado o situación; aunque, en nuestro ordenamiento, los hechos imponibles con tal substrato material se configuran normativamente como instantáneos. Por otra parte, son de carácter complejo aquellos hechos imponibles instantáneos integrados por varios actos sucesivos. Un ejemplo en nuestro ordenamiento es, como veremos *infra*, el de los Impuestos Especiales de fabricación.

<sup>274</sup> Es importante destacar que estos caracteres se predicen del *hecho imponible*, esto es, del presupuesto de hecho *normativamente configurado*, cuya realización tiene como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria principal. Dichas circunstancias no han de coincidir necesariamente con las que tienen lugar en la realidad, puesto que la norma “recorta” sólo aquella parcela del hecho o situación real que quiere tomar como hipótesis normativa. En definitiva, *no hay que atender al substrato material de la realidad tomado como base, sino a la forma en que el Legislador lo ha configurado como hecho imponible*. En la medida en que el tiempo como contenido del hecho real sobre la base del cual se establece la hipótesis normativa no sea considerado en la descripción típica, queda al margen del aspecto temporal de la misma y, por tanto, fuera de nuestro estudio.

- a) Hechos imponibles instantáneos y de carácter ocasional o esporádico. No presentan por tanto ni “período del hecho imponible” ni “período de declaración”. En todo caso, puede preverse en su regulación un “período de valoración”, para la determinación de incrementos patrimoniales. Suelen ser de carácter *simple*, aunque también podrían configurarse –pese a su carácter “instantáneo”, pues éste no exige necesariamente su conclusión en un tiempo “breve” – como presupuestos complejos, integrados por diversas “etapas de realización”. Constituyen ejemplos en el ordenamiento español los hechos imponibles del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- b) Hechos imponibles instantáneos y de carácter frecuente o repetido en el tiempo. En estos casos, se prevén normativamente “períodos de declaración”. Suelen ser hechos imponibles de carácter *simple*. En nuestro ordenamiento, el ejemplo paradigmático es el del Impuesto sobre el Valor Añadido. También el hecho imponible de los Impuestos Especiales de fabricación pertenece a esta clase. En este caso, sin embargo, el hecho imponible es de carácter *complejo*, ya que está formado por varios presupuestos de hecho identificables (fabricación y salida de fábrica), que determinan etapas sucesivas de su realización, de forma que sólo con la finalización de la última “etapa” puede entenderse concluido el hecho imponible y, por tanto, nace la obligación tributaria.

Dentro de esta categoría de hechos imponibles instantáneos de producción repetida en el tiempo, hay que destacar aquellos casos en los que el substrato del hecho imponible no consiste en uno o varios actos, sino en una situación o estado duradero. Si el Legislador decide “instantaneizar” esta situación, configurando jurídicamente un hecho imponible instantáneo, éste será, por la naturaleza de su substrato material, de exigibilidad o declaración periódica.

Esto último puede parecer una alteración de la “aleatoriedad consustancial con cualquier impuesto instantáneo” o, como a la inversa también puede señalarse, del “carácter fijo y cíclico consustancial con cualquier impuesto de hecho imponible duradero”. Y ello porque un “substrato” duradero, que permite configurar el hecho imponible con carácter cíclico – aunque discontinuo - parece significar una capacidad económica duradera que debería gravarse como tal<sup>275</sup>. Mas ello no ha de ser necesariamente así, entre otras posibles razones, por ej., por una finalidad simplificadora, como sucede con el Impuesto sobre el Patrimonio, en el que la función del “período” es simplemente técnica<sup>276</sup>.

---

<sup>275</sup> La alternativa a esta opción legislativa sería configurar un intervalo de subsunción continuo fraccionado.

<sup>276</sup> Como ya se expuso *supra*, la ausencia de distinción entre las diversas “clases” de período, las cuales dependen de la misma configuración del hecho imponible a la que se viene haciendo referencia – o del “presupuesto

- c) Hechos imponibles duraderos de carácter complejo. Están formados por varios presupuestos particulares, que suelen integrarse de forma acumulativa. En estos casos, el período impositivo o “período del hecho imponible” configura el aspecto material, temporal y cuantitativo del hecho imponible, y cumple asimismo la función de “período declaratorio”. Son también por tanto impuestos de declaración o exigibilidad periódica –de carácter fijo y cíclico, conforme a la clasificación expuesta *supra*-. En esta categoría de hecho imponible están comprendidos los impuestos sobre la renta; en el ordenamiento español, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades (IS)<sup>277</sup>.
- d) Hechos imponibles duraderos de carácter simple, consistente en un estado o situación.

Sobre esta cuestión, particularmente en relación con los impuestos sobre la renta, volveremos en el Capítulo Tercero de este trabajo. Siguiendo al Profesor RODRÍGUEZ BEREJO, hay que destacar la importancia de la estructura del hecho imponible – en particular, de su *aspecto temporal* -, así como del tipo de impuesto y de su naturaleza, a efectos de enjuiciar la constitucionalidad de normas tributarias retroactivas<sup>278</sup>.

### **c") El tiempo en las normas de complemento del hecho imponible**

El hecho imponible es una categoría unitaria y autónoma: es el conjunto de circunstancias fácticas que determinan el nacimiento de la obligación tributaria principal. Sin embargo, en el plano normativo, su configuración suele ser muy compleja<sup>279</sup>. Para expresar el contenido del hecho imponible de un tributo, se requiere por regla general un gran número de preceptos, no sólo los que regulan su elemento objetivo (aspectos material, temporal, espacial y cuantitativo) y

---

de hecho del tributo” a que se refiere PIÑA – es fuente de confusiones. En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, no existe un período impositivo que configure el aspecto material y temporal del hecho imponible. En el ámbito municipal, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas presentan unas características peculiares que exigen un tratamiento especial (*vid. infra*).

<sup>277</sup> Ambos son además impuestos directos, personales y subjetivos; el IRPF es progresivo y el IS proporcional. Esta última distinción puede tener importancia por lo que respecta a la eficacia temporal de las normas, concretamente a efectos de “fraccionar” el período impositivo para repartir los respectivos ámbitos de aplicabilidad de la antigua y la nueva regulación.

<sup>278</sup> Véase el Voto Particular del Prof. RODRÍGUEZ BEREJO a la STC 182/1997, de 28 de octubre (apartado 2).

<sup>279</sup> La configuración del hecho imponible suele ser mucho más compleja, por ejemplo, que la del presupuesto de hecho de la norma penal.

su elemento subjetivo, sino también las normas que lo delimitan negativamente. Todas ellas son *normas de complemento del hecho imponible* o, en un sentido más amplio, del *presupuesto de hecho del tributo*<sup>280</sup>.

Cuando se modifica una norma tributaria sustantiva determinante de la obligación tributaria principal, se trata por lo general de una *norma de complemento*, bien del presupuesto de hecho (hecho imponible), bien de la consecuencia jurídica (obligación tributaria principal), de la que denominamos *norma tributaria principal*. Sólo cuando se crea *ex novo* un tributo y/o se suprime un tributo existente, podemos decir que ha sido aprobada y/o derogada en su totalidad una *norma tributaria principal* (que por lo general será un cuerpo legislativo completo)<sup>281</sup>. Las *modificaciones sustanciales del presupuesto de hecho* de un tributo pueden llegar a asimilarse a la creación de un nuevo tributo que sustituye al anterior.

Esta distinción resulta relevante para calificar la retroactividad – y, por tanto, para concretar el principio general de irretroactividad en el plano aplicativo –, pues, cuando se modifica una norma de complemento del presupuesto de hecho o de la consecuencia jurídica de la norma tributaria principal, hay que estar al específico contenido temporal de ésta, que puede ser diverso al de la principal<sup>282</sup>. Algunos ejemplos ilustrarán esta afirmación.

---

<sup>280</sup> Según esta concepción, forman parte del presupuesto de hecho del tributo o presupuesto de hecho de la norma tributaria principal las siguientes normas: a) las normas que regulan los supuestos de *sujeción y no sujeción*, esto es, las normas que regulan el *aspecto material* del elemento objetivo del hecho imponible; b) las normas que regulan los supuestos de *exención* (éstas no forman parte del hecho imponible en sentido estricto, pero sí constituyen una condición negativa del presupuesto de hecho del tributo; del mismo modo que las causas de justificación penales no forman parte del tipo, pero sí son una condición del delito); c) las normas que regulan el *elemento subjetivo* del hecho imponible; d) las normas que determinan el *aspecto temporal* del elemento objetivo del hecho imponible (en su caso, período impositivo y devengo, aunque este último integra propiamente la consecuencia jurídica de la norma tributaria principal); y e) las normas que regulan la *base imponible*, aspecto cuantitativo del elemento objetivo del hecho imponible (las normas que regulan las reducciones en la base, el tipo de gravamen, las deducciones y la cuota, son normas de complemento de la consecuencia jurídica de la norma tributaria principal).

<sup>281</sup> Cuando un tributo se deroga, con frecuencia es *sustituido* por un nuevo tributo. El Impuesto sobre el Valor Añadido, introducido en nuestro ordenamiento por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, derogó totalmente – DF Segunda –, con efectos desde su entrada en vigor –el 1 de enero de 1986 –, entre otras, las disposiciones reguladoras del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (Texto Refundido aprobado por Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre), del Impuesto sobre el Lujo (Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 875/1981, de 27 de marzo), y del Impuesto Especial sobre Bebidas Refrescantes (regulado en la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de Impuestos Especiales, derogada parcialmente).

<sup>282</sup> Por ejemplo, las “normas de sujeción” valoran jurídicamente determinados supuestos (los tipificados en su presupuesto normativo) como integrantes o constitutivos del hecho imponible, esto es, *los califican como* supuestos de sujeción (consecuencia jurídica normativa). El carácter cualificadorio (no prescriptivo) de estas normas de complemento del hecho imponible no excluye –conforme a la concepción seguida en este estudio – su naturaleza de *normas jurídicas*, de carácter general y estructura hipotética. Lo mismo puede decirse de las normas que determinan los supuestos de no sujeción, delimitando así negativamente el hecho imponible.

La Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE del 30), modificó *determinadas normas de complemento del hecho imponible del IRPF*. Pues bien, los supuestos de hecho y las consecuencias jurídicas regulados en estas normas de complemento son suficientemente autónomos como para *fixar fechas de entrada en vigor distintas* respecto de cada una de las modificaciones, *pese a que todas ellas integran el hecho imponible global o inciden en la cuantía de la obligación tributaria principal*. La Disposición Final Única de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, fijó la entrada en vigor de la nueva tarifa del IRPF y de la deducción para unidades familiares por rendimientos del trabajo el día 1 de enero de 1985; de la nueva regulación de los incrementos y disminuciones patrimoniales, también retroactivamente, el día 2 de octubre de 1985 (fecha de publicación oficial del proyecto de ley); y del resto de modificaciones, el día 1 de enero de 1986.

Este ejemplo de Derecho positivo revela, no sólo que es posible la adopción de *criterios distintos para determinar la ley aplicable respecto de un mismo hecho imponible y obligación tributaria principal*, atendiendo a la existencia de diversas normas de complemento autónomas; sino también que cabe el “fraccionamiento” de un período impositivo, a efectos de aplicar normativa diversa a cada una de sus partes (en este caso, para determinar el régimen de integración y compensación de los incrementos y disminuciones patrimoniales obtenidos en cada una de ellas)<sup>283</sup>.

No obstante, el criterio del *inicio del período impositivo* – en este caso, la fijación del día 1 de enero como fecha de entrada en vigor – sigue siendo el más adoptado por el Legislador.

---

La importancia de estas normas de complemento es especialmente significativa en los impuestos de hecho imponible duradero de carácter complejo. Las modificaciones normativas relativas a estos impuestos, en el ámbito de Derecho tributario sustantivo que estudiamos, son las que mayor problemática plantean en torno al Derecho transitorio y la retroactividad. La existencia de diversos presupuestos particulares constitutivos del hecho imponible (los presupuestos de hecho de las normas de sujeción) tiene además importantes implicaciones en el ámbito de la consecuencia jurídica, a la hora de determinar el contenido de la obligación tributaria principal.

<sup>283</sup> En relación con esta Disp. Final de la Ley 48/1985 en materia de incrementos y disminuciones de patrimonio, el TC señala que, ciertamente, “*esta concreta modificación afecta a situaciones de hecho ya producidas (minusvalías realizadas)*”; sin embargo, adopta el criterio tradicional, declarando la constitucionalidad del precepto, teniendo presente, entre otros factores, “*que el impuesto no se había aún devengado al momento de la publicación de la ley*” (ATC 165/2001, de 19 de junio, FJ 3).

**b') El tiempo en la consecuencia jurídica de la norma tributaria principal**

Si definimos la retroactividad normativa como nueva valoración de efectos jurídicos producidos en el pasado, la noción del *tiempo del efecto* previsto en la consecuencia de la norma resulta fundamental. El efecto previsto en la consecuencia jurídica de la norma tributaria principal es el *devengo* o nacimiento de la obligación tributaria principal<sup>284</sup>. Tras intensas discusiones doctrinales sobre el carácter constitutivo o declarativo de la liquidación administrativa respecto del nacimiento de la obligación tributaria principal, existe hoy un amplio consenso sobre su carácter *ex lege*: la obligación tributaria surge tan pronto como se realiza el hecho imponible previsto en la ley. El tiempo de su exigibilidad y de su cumplimiento carecen de relevancia a efectos de determinar la ley aplicable al contenido de la obligación; desde la formulación elaborada por el Prof. SÁINZ DE BUJANDA, este papel lo cumple el momento del *devengo*.

**a") El devengo de la obligación tributaria principal**

El *devengo* es el *efecto constitutivo* de la obligación tributaria principal, el efecto que consiste en el nacimiento de dicha obligación. La obligación tributaria surge por determinación de la Ley, *ex lege*, una vez realizado el hecho imponible. El momento de su producción, previsto en la Ley reguladora de cada tributo, es el denominado en nuestra doctrina *momento del devengo*.

La LGT 1963 no definía el concepto de devengo. Sin embargo, la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no sólo formula una *definición* de devengo (art. 21.1.1º

---

<sup>284</sup> El devengo es, en su *aspecto material*, el nacimiento o producción *ex lege* de la obligación; en su *aspecto temporal* (que es el generalmente adoptado por nuestra doctrina y jurisprudencia), es *el tiempo en que* este nacimiento o producción *ex lege* de la obligación tiene lugar.

Todas las obligaciones tributarias, tanto sustantivas como procedimentales, tienen un tiempo de devengo y un tiempo de exigibilidad. Por ahora, nos centramos en el devengo de la obligación tributaria principal.

LGT), sino que además se refiere a las *funciones* del mismo (arts. 10.2.1º y 21.1.2º LGT)<sup>285</sup> y distingue los momentos del devengo del tributo y de su *exigibilidad* (art. 21.2 LGT)<sup>286</sup>.

Por lo que respecta a la definición del devengo, el art. 21.1 LGT adopta la concepción tradicional<sup>287</sup>, estableciendo lo siguiente: “1. *El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal*”<sup>288</sup>.

El *momento* en que se produce el devengo –que constituye el núcleo de la regulación del mismo – cumple funciones tan relevantes que ha llegado a confundirse con el propio devengo como *efecto*, hasta el punto de “absorber” tal concepto y apropiarse del término que lo designa<sup>289</sup>. No obstante, como bien ha indicado el Prof. CORS MEYÀ, el devengo es el efecto normativo, y *como tal efecto ha de situarse necesariamente en el plano de la consecuencia*

---

<sup>285</sup> Las funciones que se mencionan en la nueva LGT son la determinación de la *ley aplicable a los tributos sin período impositivo* (art. 10.2.1º LGT), ya examinada *supra* (págs. 191 y sigs.) y la determinación de las *circunstancias relevantes para la obligación tributaria* (art. 21.1.2º LGT).

El art. 21.1.2º LGT dispone: “*La fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa*” (el Proyecto de LGT no hacía referencia a “*la configuración de*”).

<sup>286</sup> Art. 21.2 LGT: “*La Ley propia de cada tributo podrá establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo*”.

<sup>287</sup> El origen de esta configuración legislativa de la obligación tributaria como obligación *ex lege* se sitúa en la Ordenanza tributaria alemana (*Abgabenordnung*) de 1919 (vid. SÁINZ DE BUJANDA, F., en *RDFHP*, núm. 59, 1965, pág. 513). El actual § 38 *AO* señala que “*el crédito tributario nace tan pronto como (“sobald”) se realiza el supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir*” (la traducción y el subrayado son nuestros). He preferido traducir el término “*sobald*” del precepto por “tan pronto como”, en lugar de por “cuando” – este último término es el adoptado por el Profesor PALAO TABOADA en su traducción de la *Abgabenordnung* (PALAO TABOADA, C., *Ordenanza Tributaria Alemana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pág. 76) -. Vid. TIPKE / LANG (1996, p. 173).

Por su parte, el art. 28.1 LGT 1963 disponía que: “*El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*”.

<sup>288</sup> La nueva LGT sólo se refiere al devengo de la *obligación tributaria principal*; no contempla, en cambio, el devengo de otras obligaciones tributarias (obligación de realizar pagos a cuenta, obligaciones accesorias, etc.).

<sup>289</sup> A ello contribuye el hecho de que el “aspecto material” y el “aspecto temporal” del devengo como efecto jurídico no sean susceptibles de diferenciación. De ahí que se entienda comúnmente en la doctrina tributarista que el devengo consiste en un *momento temporal*. Desde ese punto de vista, podría admitirse que el devengo se situara tanto en el plano del presupuesto de hecho –momento conclusivo del hecho -, como en el plano de la consecuencia jurídica –momento de producción del efecto -. Y ello porque, aunque conceptualmente ambos momentos han de ser necesariamente sucesivos, no puede existir separación temporal entre los mismos, por lo que ambos podrían “refundirse” en el devengo. Sin embargo, como señalamos en el texto, el devengo es el *efecto jurídico* y, como tal, sólo puede situarse en el plano la consecuencia jurídica de la norma.

*jurídica*<sup>290</sup>. La Ley suele determinar el momento de su producción, pues se trata de un elemento esencial del tributo, que sirve como criterio interpretativo para determinar el aspecto temporal – el momento de la conclusión – del hecho imponible<sup>291</sup>.

El tiempo como *contenido* del devengo es siempre un momento, un instante que puede reducirse figuradamente a un segundo<sup>292</sup>. De ahí que, si el devengo se fija en un día determinado, haya de entenderse que tiene lugar en un momento concreto de dicho día, que generalmente se situará en su conclusión. Por tanto, no cabe distinguir entre devengos “instantáneos” y “duraderos”<sup>293</sup>.

Además, el tiempo del devengo es siempre un *instante múltiple*, esto es, el devengo ha de producirse siempre en un momento –no en un intervalo de tiempo – distinto para cada *caso* concreto comprendido bajo la suposición de la norma tributaria –distinto para cada *hecho imponible real* –<sup>294</sup>.

---

<sup>290</sup> El Prof. CORS ha señalado “*la imposibilidad de aceptar la interpretación sobre el devengo que ha emitido el Tribunal Constitucional en la sentencia 197/1992 (...), porque desde la verdadera naturaleza jurídica, desde la propia definición normativa y dogmática, el devengo no tiene estructuralmente ninguna fuerza normativa en el ámbito de la configuración del presupuesto, sino en un momento inmediatamente posterior, esto es, en el ámbito de los efectos. Lo cual significa sencillamente que, hasta que no se hayan podido realizar e integrar todos los elementos o aspectos que el legislador haya configurado como constitutivos del presupuesto de hecho, no puede anticiparse su consecuencia o efecto obligacional*”. Vid. CORS MEYÀ, F. Xavier, “Teoría del devengo. El caso de los impuestos municipales (Comentario a la STC 197/1992)”, en *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, 1995, t. II, págs. 1364 y sigs. (BIB 1995\39).

<sup>291</sup> El tiempo del devengo (tanto su determinación como su frecuencia) puede señalarse *expresamente* –por referencia a una fecha concreta, o bien en relación con determinado suceso, fáctico o jurídico -, en cuyo caso constituye un elemento interpretativo para determinar el aspecto temporal del elemento objetivo del hecho imponible; o bien *implícitamente*, sirviendo entonces inversamente para su determinación, como elementos interpretativos, tanto el intervalo de subsunción de la norma tributaria como, más concretamente, el contenido temporal del hecho imponible. Ello se debe a la simultaneidad temporal entre la conclusión del hecho imponible y el devengo.

<sup>292</sup> El devengo –a diferencia de otros efectos, que pueden materializarse a lo largo de un intervalo de tiempo – no presenta un tiempo real de producción, puesto que tiene entidad exclusivamente en el plano jurídico. De ahí que su duración no sea nunca considerada por la norma, a diferencia de lo que sucede con el hecho imponible. Puede entenderse producido figuradamente en un instante, ya que el tiempo –como la masa y el espacio – son aspectos de la realidad *irreductibles*.

<sup>293</sup> En cambio, sí que tiene sentido distinguir, en función de su frecuencia en el tiempo, entre devengos de carácter *fijo o cíclico* y devengos de carácter *variable o aleatorio*, así como entre devengos de carácter *repetido* y de carácter *ocasional*. A esta cuestión nos referimos en el texto.

<sup>294</sup> Como señala el Profesor SÁINZ DE BUJANDA, “*cuantas veces ese hecho hipotético – se refiere al hecho imponible – se produzca en la realidad, surgirá, a cargo de la persona que la propia norma señale, la obligación de satisfacer un determinado tributo*” (RDFHP, núm. 58, 1965, p. 254).



El tiempo del devengo es *inmediatamente posterior* al momento o al instante final del intervalo en que se realiza cada hecho imponible real<sup>295</sup>. Ésta es una característica –la simultaneidad temporal de los “hechos generadores” y del nacimiento de la obligación – predicable de toda obligación *ex lege*<sup>296</sup>. Ello supone que el tiempo del devengo pueda ser *variable* (indeterminado) –si *depende* en cada caso del momento o del instante final del intervalo en que se realiza el concreto hecho imponible real<sup>297</sup> – o *fijo* (determinado) –si la norma establece la fecha concreta en que ha de producirse –, sirviendo en este último caso el tiempo del devengo como *elemento interpretativo* para determinar el instante en que se realiza íntegramente cada hecho imponible<sup>298</sup>.

Las reflexiones que lleva a cabo el Profesor SÁINZ DE BUJANDA son notablemente clarificadoras y de indudable valor para el análisis, cuando define la noción jurídica de hecho imponible como “presupuesto de hecho que comprende *todos* y *sólo* los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico”<sup>299</sup>. Y de esta afirmación deduce dos consecuencias: “1ª *Que en defecto de uno cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico no se produce; 2ª Que no es posible hacer una distinción entre los varios elementos del presupuesto respecto a la causalidad jurídica que existe entre cada uno de ellos y el efecto jurídico de que se trate*”.

---

<sup>295</sup> A este respecto son significativas las palabras de HENSEL: “*Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica, que pueden subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos, crean relaciones obligatorias de naturaleza impositiva, y sólo entonces surge la pretensión tributaria por parte del Estado*” (el subrayado es nuestro; *vid.* HENSEL, *Diritto tributario*, trad. it., Giuffrè, Milano, 1956, pág. 72, cit. por FERREIRO LAPATZA, J.J., “Contribución Territorial Urbana: el objeto del tributo”, *HPE*, núm. 22, 1973, p. 25). La realización del presupuesto de hecho previsto por la ley (la verificación del hecho imponible en el caso concreto –“*Steuertatbestandserfüllung*” –) es condición necesaria y suficiente para que nazca la obligación tributaria –distinguiéndose así el *plano concreto* y el *plano abstracto o hipotético* –.

<sup>296</sup> Así pues, como en toda obligación *ex lege*, se aplica también aquí la teoría de la simultaneidad de los supuestos de hecho legales y sus efectos jurídicos. El tiempo del efecto se sitúa en el instante inmediatamente posterior al momento en que se produce la consumación, la íntegra realización del presupuesto de hecho normativo. No existe separación temporal entre ambos momentos. Son dos instantes sólo teóricamente sucesivos, que pertenecen sin embargo a planos distintos: el de la *realización* del presupuesto y el de la *producción* del efecto jurídico. Por tanto, existe una neta separación *conceptual* –aunque *no temporal* – entre ambos.

<sup>297</sup> *Vid.* HERNÁNDEZ MARÍN, 1998, págs. 384-385.

<sup>298</sup> En los impuestos sobre la renta neta, el tiempo del efecto es *único* para cada supuesto de hecho, y también está *temporalmente determinado*. No es un tiempo del efecto variable, puesto que no depende del momento –aleatorio – en que se produzca cada caso subsumible en el presupuesto de hecho normativo. Es un tiempo del efecto *fijo y múltiple*.

<sup>299</sup> La cursiva es nuestra. *Vid.* SÁINZ DE BUJANDA, RDFHP, núm. 60, 1965, pág. 851, quien sigue en este punto al Profesor BERLIRI (pág. 879). Hay que destacar que la cita se refiere a los distintos elementos y aspectos del hecho imponible, no así a la pluralidad de actos o hechos que caracteriza a los presupuestos complejos.

De estas reflexiones, se desprenden dos ideas complementarias, ya apuntadas: *a)* el devengo indeterminado y de carácter variable ha de situarse en el momento inmediatamente posterior a aquél en que se produce íntegramente cada caso comprendido en el presupuesto de hecho normativo, cada caso subsumible en el hecho imponible normativamente configurado; *b)* el devengo expresamente determinado y de carácter fijo constituye un *elemento interpretativo* esencial para determinar el instante final del aspecto temporal del hecho imponible.

Como hemos señalado, el carácter *ex lege* de la obligación tributaria determina la *inmediatez* entre la realización del supuesto de hecho normativo y la producción del efecto jurídico previsto en la consecuencia de la norma. Sin embargo, existen ejemplos de Derecho positivo, tanto en el caso de tributos periódicos como de tributos instantáneos, en que se constata una disociación entre el momento conclusivo del hecho imponible y el momento del devengo.

Éste es, por ejemplo, el caso de los Impuestos Especiales sobre la fabricación. El hecho imponible aparece configurado normativamente como la fabricación, pero el devengo se sitúa en el momento de la salida de fábrica, por lo que puede existir una separación temporal entre la fecha en que concluye la realización del hecho imponible y la fecha del devengo. En este caso, el Tribunal Constitucional ha considerado que debe adoptarse la fecha del devengo, y no así la fecha de conclusión del hecho imponible (anterior), para determinar la normativa aplicable sobre tipo de gravamen (SSTC 197/1992 y 205/1992). En realidad, puesto que la salida de fábrica es *requisito imprescindible para que se devengue la obligación*, se trata de una *circunstancia fáctica que necesariamente debe entenderse comprendida en el presupuesto de hecho del tributo, aunque no forme parte del hecho imponible definido por la norma*.

Un supuesto diverso es el de aquellos tributos periódicos con devengo anticipado, que se devengan el primer día del período impositivo. Ésta es una opción técnica a disposición del legislador tributario, puesto que nuestro Tribunal Constitucional ha afirmado que el devengo del tributo puede situarse al inicio o al final del período impositivo (STC 126/1987)<sup>300</sup>. Sin embargo, como ha señalado el Prof. CORS, resulta contrario a la lógica jurídica que el momento de producción de un efecto jurídico *ex lege* (el devengo de la obligación tributaria principal) se sitúe en un tiempo *anterior a la realización del hecho* que determina su producción<sup>301</sup>.

---

<sup>300</sup> En este sentido, señala el Tribunal Constitucional que “*mientras que en los hechos imponibles instantáneos el devengo coincide con la existencia del elemento material del mismo, en los duraderos el legislador puede, entre otras soluciones técnicas, situarlo al término o al comienzo de un período impositivo legalmente predeterminado. En el supuesto que nos ocupa el legislador se decidió por esta opción (...)*” (STC 126/1987, FJ 12).

<sup>301</sup> Vid. CORS MEYÀ, F. Xavier, “Teoría del devengo...”, *op. cit.*, 1995, t. II, págs. 1364 y sigs. (BIB 1995\39).

Esta última afirmación sólo es válida, sin embargo, para los tributos con período impositivo *stricto sensu* o “período impositivo de la base”<sup>302</sup>. Éste es el caso no sólo de los impuestos sobre la renta global neta (cuyo devengo se sitúa siempre el último día del período impositivo), sino el de todos aquellos tributos cuya cuantía depende de las circunstancias fácticas producidas a lo largo del período. En estos casos, el período impositivo *forma parte del presupuesto de hecho del tributo, aunque no integre el hecho imponible definido por la norma*; y, por tanto, aunque la ley sitúe el devengo de la obligación tributaria principal el primer día del período, este devengo no puede considerarse “definitivo” hasta su conclusión. Un ejemplo lo constituye el Impuesto sobre Actividades Económicas, para el que la ley prevé el prorrateo de cuotas ante determinadas circunstancias producidas en el transcurso del período.

Es importante destacar que el *presupuesto de hecho del tributo* se encuentra con frecuencia *implícito* en el conjunto de su regulación sustantiva, y para su determinación deben considerarse varios elementos, *no sólo el hecho imponible definido por la norma* (que además, por lo general, suele describir únicamente el aspecto material de su elemento objetivo). Así lo ha interpretado el propio Tribunal Constitucional, en sus Sentencias 126/1987 y 173/1996<sup>303</sup>.

**b") El tiempo en las normas de complemento de la obligación tributaria principal (elementos de cuantificación)**

La mayoría de supuestos de retroactividad tributaria enjuiciados por el Tribunal Constitucional (STC 126/1987; STC 197/1992; STC 205/1992; STC 173/1996; STC 182/1997) consistían en la elevación del tipo de gravamen o de la cuota fija que determina el importe de la obligación tributaria principal. En otros casos, se trataba de la supresión de un beneficio tributario aplicable para cuantificar la obligación tributaria (STC 6/1983). En todos estos

---

<sup>302</sup> En los tributos de exigibilidad periódica, en los que el período impositivo no determina la dimensión del hecho imponible, sino que cumple una mera función liquidatoria, resulta irrelevante desde la perspectiva de lógica jurídica situar el devengo el primer día o el último día del período.

<sup>303</sup> El Tribunal Constitucional señaló que la denominada “tasa del juego”, cuyo hecho imponible se configura normativamente como instantáneo y cuyo devengo se fija el día uno de enero, es en realidad una figura de naturaleza impositiva y de hecho imponible duradero, coincidente con el año natural. En definitiva, consideró que se trataba de un impuesto con período impositivo *stricto sensu*.

Esta interpretación fue determinante para entender, por un lado, que la creación de un gravamen complementario durante el transcurso del período *no constituía un nuevo tributo autónomo, sino una modificación de la tasa correspondiente a dicho período*; y, en segundo lugar, para considerar que, aunque la tasa ya se hubiese devengado el día uno de enero, su *presupuesto de hecho todavía no había finalizado*, por lo que la modificación efectuada constituía un supuesto de “retroactividad impropia” (SSTC 126/1987 y 173/1996). En cambio, en su Voto Particular a la STC 182/1997, el Prof. RODRÍGUEZ BEREIJO calificó este supuesto – la modificación de la cuantía de una obligación ya devengada – como “retroactividad propia”.

supuestos, las normas enjuiciadas *son normas de complemento de la obligación tributaria principal*.

En los tributos de cuota fija, la consecuencia jurídica de la norma tributaria principal tiene una estructura “cerrada”; la determinación de la cuantía de la obligación tributaria es relativamente sencilla, sin que apenas sea necesario aplicar normas de complemento. En cambio, en los tributos de cuota variable, se requiere acudir a preceptos diversos para concretar la cuota tributaria en cada caso: en primer lugar, la cuota íntegra (por aplicación de las normas que regulan la base imponible, la base liquidable y el tipo de gravamen); posteriormente, en su caso, la cuota líquida (aplicando las normas que regulan las deducciones sobre la cuota íntegra) y la cuota diferencial (aplicando las normas que regulan las deducciones aplicables sobre la cuota líquida y los pagos a cuenta).

Las normas de complemento de la consecuencia jurídica de la norma tributaria principal tienen su propio *presupuesto de hecho y consecuencia*. Así, por ejemplo, la norma que regula las deducciones por adquisición de vivienda habitual dispone a qué supuestos se refiere y cuál es la deducción aplicable en cada caso. Sin embargo, las *circunstancias fácticas* necesarias para que la *producción ex lege o devengo de la deducción* tenga lugar, no se limitan a la realización del presupuesto de hecho de la norma de deducción (p. ej., la adquisición de la vivienda habitual), sino que se precisa además la existencia de una cuota íntegra determinada, para que la norma de deducción pueda producir sus efectos.

No hay que olvidar que la norma de deducción se integra, como norma de complemento, en la consecuencia jurídica de la norma tributaria principal<sup>304</sup>. De ahí que el efecto jurídico de la norma de deducción no pueda desvincularse de la obligación tributaria principal. A mi juicio, éste es el trasfondo de la doctrina del Tribunal Constitucional, según la cual *el beneficio tributario es un elemento de la relación jurídico-tributaria* y, como tal, es autónomo para cada obligación tributaria principal (STC 6/1983).

### **c") Dinámica de la relación jurídico-tributaria principal**

Una vez producido el devengo de la obligación tributaria principal, queda *constituida* la relación jurídico-tributaria principal, de carácter obligacional. Pero el análisis del aspecto temporal de la obligación tributaria no se agota en su *fase constitutiva*, aunque ésta sea, ciertamente, la fase regulada por la “norma tributaria principal”. Como en toda obligación

---

<sup>304</sup> Las normas que determinan la *base imponible* del tributo, además de configurar uno de los elementos de cuantificación en los tributos variables, definen también uno de los aspectos –el aspecto *cuantitativo* del elemento objetivo – del hecho imponible. Son por tanto asimismo *normas de complemento del hecho imponible*.

jurídica, pueden distinguirse sus fases de constitución, modificación y extinción. Entre la fecha de su *constitución* o nacimiento y la fecha de su *extinción* (por pago, prescripción, compensación, etc.)<sup>305</sup>, la relación jurídico-tributaria puede atravesar diversas vicisitudes.

Evidentemente, es importante considerar si la obligación tributaria *a la que se refiere* la norma en cuestión ha nacido o no en un momento del pasado (pudiendo suceder que, en caso de hecho imponible duradero, éste se encuentre en curso de realización).

Pero además es relevante distinguir otras “etapas de realización” de la obligación tributaria *ya existente*, pues éstas revelan un menor o mayor grado de “consolidación” o “firmeza” de la obligación material, lo cual es importante para el análisis y valoración de la intensidad de las “inmisiones normativas en el pasado”, como se pondrá de relieve *infra*<sup>306</sup>.

Cabe distinguir, por un lado, si la obligación –ya existente – ha sido *liquidada* y, en su caso, si dicha liquidación es *firme*, diferenciando a su vez la firmeza en vía *administrativa* y en vía *judicial*. Por otro lado, hay que examinar si la obligación tributaria ha sido *ya extinguida* (sea por pago o cumplimiento –el cual puede ser total o parcial -, sea por otra causa de extinción).

### **c') El tiempo en otras normas tributarias sustantivas distintas de la norma tributaria principal**

#### **a") Las normas que regulan las obligaciones tributarias accesorias**

Las obligaciones tributarias accesorias a la principal, que pueden incorporarse a ésta, formando parte de la *deuda tributaria*<sup>307</sup>, son las obligaciones de pago del *interés de demora*

---

<sup>305</sup> La *extinción* de la obligación tributaria presupone la aplicación de unos esquemas abstractos de *liquidación* y *recaudación* previstos por las normas tributarias, más o menos complejos en función del tipo de tributo, que además se complican en supuestos patológicos de aplicación de la norma tributaria (incumplimiento total o parcial). La *fase extintiva* de la obligación tributaria está regulada por normas de carácter *procedimental*.

<sup>306</sup> El Profesor PIEROTH distingue, en relación con los *derechos públicos subjetivos*, las siguientes *etapas o fases temporales de realización del derecho*: a) nacimiento; b) existencia de una decisión administrativa (diferenciando si el derecho es legal o discrecional, así como si la decisión es firme o no); c) realización del derecho (siendo relevante la distinción entre prestaciones únicas y periódicas). *Vid.* PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, págs. 319 y 320. El autor se refiere a estos *criterios de diferenciación normativa* a la hora de analizar la garantía de la propiedad (Art. 14 GG) como límite constitucional a la retroactividad en el ámbito patrimonial, concretamente como garantía frente a la imposición de prestaciones patrimoniales de carácter público.

<sup>307</sup> Art. 58.1 y 2 LGT 2003: “1. La *deuda tributaria* estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

tributario, de los *recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo* y de los *recargos del período ejecutivo*<sup>308</sup>.

Las normas que establecen estas obligaciones tributarias accesorias tienen su propio presupuesto de hecho y su propia consecuencia jurídica, diversos al presupuesto de hecho y la consecuencia jurídica de la norma tributaria principal. Por consiguiente, el criterio o “punto de referencia temporal” para determinar la *ley aplicable* a estas obligaciones tributarias accesorias no será el criterio del devengo del tributo, ni el criterio del período impositivo, sino el que corresponda en atención a su propio contenido temporal. Esta idea fundamental, que en su día ya fue apuntada por el Prof. Matías CORTÉS<sup>309</sup>, no ha sido tomada en cuenta, sin embargo, al establecer la regla general sobre aplicabilidad temporal en la nueva Ley General Tributaria (artículo 10.2.1º LGT).

**b") Las normas que regulan la extinción de las obligaciones tributarias sustantivas; especial referencia a las normas sobre prescripción**

A diferencia de la norma tributaria principal o las normas que regulan las obligaciones tributarias accesorias, que prevén en su consecuencia jurídica precisamente el *nacimiento o devengo de una obligación de pago* y, por consiguiente, la *constitución de una relación jurídica obligacional*, las normas que estudiamos en este epígrafe regulan la *extinción* de estas obligaciones y de la relación jurídica correspondiente. Las normas sobre extinción de obligaciones tributarias (principal o accesorias) tienen también su propio presupuesto de hecho y su propia consecuencia jurídica; de modo que el “punto de referencia temporal” para determinar la ley aplicable y para definir la retroactividad de estas normas será distinto al de las normas que determinan el nacimiento de la obligación.

El ejemplo de las normas sobre prescripción tributaria es sin duda uno de los más relevantes. Independientemente de su carácter sustantivo o procedimental, discutido por la doctrina – aunque la opinión mayoritaria señala su naturaleza eminentemente sustantiva –, el

---

2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por: a) El interés de demora; b) los recargos por declaración extemporánea; c) los recargos del período ejecutivo; d) los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos”.

<sup>308</sup> Art. 25.1 LGT 2003: “1. Son obligaciones tributarias accesorias aquellas distintas de las demás comprendidas en esta sección que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra obligación tributaria.

Tienen la naturaleza de obligaciones tributarias accesorias las obligaciones de satisfacer el interés de demora, los recargos por declaración extemporánea y los recargos del período ejecutivo, así como aquellas otras que imponga la ley”.

<sup>309</sup> Vid. CORTÉS, M., *Ordenamiento tributario...*, op. cit., 1985, pág. 105.

“punto de referencia temporal” para determinar la ley aplicable debe ser el que determina su propio presupuesto de hecho. El “hecho” al que se vincula la extinción de la obligación por prescripción es el transcurso de determinado período de tiempo de pasividad de ambas partes (acreedora y deudora), sin que concurran las causas de interrupción previstas en la Ley. El tiempo del devengo de la obligación tributaria carece de relevancia a estos efectos.

La regulación de Derecho transitorio en materia de prescripción tributaria confirma este extremo. La norma que modifica el plazo de prescripción resulta aplicable a los períodos de prescripción en curso, siempre que mantenga inalterados los efectos interruptivos producidos en el pasado, conforme a la normativa entonces vigente<sup>310</sup>. No obstante, es importante señalar que esta afirmación no es válida para cualquier modificación en materia de prescripción tributaria; por ejemplo, no lo sería en el caso de establecerse un *dies a quo* del plazo prescriptivo diverso al establecido por la normativa anterior.

#### ***b) Eficacia inmediata y ultractividad de las normas tributarias sustantivas***

En los apartados anteriores hemos analizado cuáles son los elementos de conexión o puntos de referencia temporal que, en el ámbito de las normas tributarias sustantivas, deben tomarse en consideración para definir la retroactividad. Como ha podido comprobarse, estos criterios no son homogéneos para todo el Derecho tributario; ni siquiera ciñéndonos al ámbito tributario sustantivo, puede decirse que el criterio del hecho imponible (o del período impositivo) y el criterio del devengo sean criterios automáticos para determinar la norma aplicable, excluyendo la retroactividad (esto es, de conformidad con el principio de irretroactividad en el plano aplicativo). Estos criterios son sólo adecuados cuando coinciden con el tiempo del presupuesto de hecho y del efecto jurídico de la norma en cuestión, pero no así cuando la norma en cuestión tiene un contenido diverso.

---

<sup>310</sup> La Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (art. 24), redujo el plazo de prescripción tributaria de cinco a cuatro años, estableciendo la entrada en vigor del nuevo plazo, con carácter diferido, a partir del 1 de enero de 1999. Ante las dudas de Derecho transitorio generadas por esta sucesión normativa, el RD 136/2000, de 4 de febrero, en su DF Cuarta, apdo. 3, ha dispuesto que el nuevo plazo de prescripción de cuatro años “se aplicará a partir de 1 de enero de 1999, con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imposables, cometido las infracciones o efectuado los ingresos indebidos, sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a aquella fecha produzca los efectos previstos en la normativa vigente”.

Como sabemos, el fenómeno de la retroactividad normativa puede distinguirse respecto de la eficacia inmediata y la ultractividad. Veamos cómo quedan configurados estos tres conceptos en Derecho tributario sustantivo.

De acuerdo con la definición dada en el Capítulo anterior, una norma es *retroactiva stricto sensu* (y no “pseudoretroactiva” o con “retroactividad impropia”) cuando atribuye una eficacia jurídica diversa a hechos autónomos, realizados íntegramente y valorados definitivamente en el pasado, conforme a la normativa entonces vigente.

De conformidad con esta *definición teórico-general*, contrastada con la *realidad normativa y jurisprudencial tributaria*, puede afirmarse que una norma tributaria sustantiva es retroactiva *stricto sensu* cuando:

- 1) La nueva norma modifica los elementos de cuantificación de un tributo *ya devengado* con anterioridad a su publicación, aunque el tiempo de liquidación y recaudación del tributo sea posterior. La única salvedad vendría constituida por aquellos supuestos en que, pese a haberse devengado el tributo, todavía no ha concluido su presupuesto de hecho.
- 2) La nueva norma crea *ex novo* un tributo, situando el devengo y exigibilidad de la obligación tributaria de pago en el *futuro* (con posterioridad a su publicación), pero las circunstancias fácticas determinantes del devengo se realizaron íntegramente en el pasado, sin que la normativa entonces vigente les atribuyera eficacia jurídico-tributaria alguna (o bien les otorgaba una valoración jurídica diversa a la de la nueva regulación).

La ultractividad normativa ha sido definida en el Capítulo anterior como la atribución de efectos jurídicos posteriores al cese de existencia jurídica de la norma a hechos realizados total o parcialmente con posterioridad a dicho cese.

Existen diversos grados de ultractividad de la norma anterior, algunos de ellos compatibles con la eficacia inmediata de la norma posterior. Pero, en cualquier caso, el reconocimiento en un tiempo posterior a la derogación de los efectos jurídicos producidos durante la vigencia de la norma derogada sólo puede calificarse impropriamente como ultractividad, porque tanto el hecho normativo como el efecto jurídico se produjeron con anterioridad a la derogación<sup>311</sup>.

---

<sup>311</sup> El acto administrativo o la sentencia judicial que *declaran un efecto jurídico producido en el pasado* no son “nuevos efectos jurídicos” de la norma derogada.



En Derecho tributario sustantivo, esta “ultractividad impropia” (que es en definitiva la otra cara del principio de irretroactividad) constituye la regla general<sup>312</sup>. A este respecto, es frecuente que el legislador tributario – sobre todo en caso de derogación de determinadas figuras tributarias, con sustitución o no por figuras nuevas -, establezca una fórmula legal del siguiente tipo: “Con efectos en fecha..., quedan derogadas las siguientes disposiciones..., *sin perjuicio del derecho de la Hacienda Pública a exigir las deudas tributarias devengadas con anterioridad a aquella fecha*” (la cursiva es mía). Pueden encontrarse formulaciones similares en las Leyes reguladoras de los tributos más relevantes<sup>313</sup>.

Con este tipo de formulaciones queda claro que, en Derecho tributario, una vez devengada la obligación tributaria a favor de la Administración, ésta resulta exigible en el futuro por el procedimiento correspondiente, aunque la ley reguladora sustantiva haya sido derogada. Es importante destacar que, tanto en las sucesiones de tributos como en las sucesiones de leyes reguladoras de los tributos, se mantienen siempre intactas las obligaciones tributarias ya devengadas, con independencia de los *motivos* a que responda el cambio de regulación, así como su carácter favorable o desfavorable.

Ésta constituye una regla de Derecho transitorio tributario, que debe presumirse en ausencia de disposición. Ya en 1978 el Prof. MARTÍN DELGADO apuntó con muy buen criterio esta solución interpretativa, en ausencia de disposición en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, que había suprimido con efectos desde el 1 de enero de 1979 los impuestos a cuenta y los generales sobre la renta (DT Primera, apdo. 1, LIRPF 1978), derogando “*todas las normas legales y reglamentarias que regulaban dichos impuestos*” (DF Segunda, LIRPF 1978).

Frente a algunas voces doctrinales que interpretaban la imposibilidad por la Administración tributaria de comprobar, liquidar y recaudar los antiguos impuestos sobre la renta

---

<sup>312</sup> A este criterio de Derecho intertemporal se refiere el Prof. CORTÉS de la siguiente forma: “*El cese de las normas tributarias junto al principio ya expresado de la aplicación de la norma vigente en el momento de producirse el hecho imponible nos obliga a plantearnos los supuestos en los que la norma continúa aplicándose aún después de su derogación por tratarse de hechos imponibles realizados con anterioridad; este fenómeno ha sido denominado por la doctrina como “ultractividad de la ley”, por contraposición al efecto contrario que sería la retroactividad*” (vid. CORTÉS, M., *Ordenamiento tributario español*, I, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1985, pág. 106).

<sup>313</sup> Por ejemplo, en las ya derogadas Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario (artículo 238); Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF (DF Segunda, apdo. 2); y Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA (DF Segunda); así como en las actuales Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y otras Normas Tributarias (DD Única, apdo.3, con una fórmula más amplia, referida a todas las “obligaciones devengadas”); Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (DD Primera, que añade el inciso “*sin perjuicio (...) del reconocimiento de aquellos derechos exigibles conforme a las mismas*”); Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (DF Primera, que añade “*por los ejercicios anteriores no prescritos*”); y Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (DD Única, apdo. 4).

a partir del 1 de enero de 1979, el Prof. MARTÍN DELGADO acudió a la solución de Derecho transitorio más acorde con la voluntad del legislador, interpretando sistemáticamente ambas regulaciones, respecto de lo que consideraba “situaciones pendientes”<sup>314</sup> al tiempo del cambio normativo: la normativa derogada debía aplicarse para hacer efectivas las obligaciones tributarias ya devengadas (“ultractividad impropia” de la normativa anterior).

**c) *Retroactividad, eficacia inmediata y ultractividad de las normas tributarias procedimentales***

Las normas que regulan el contenido sustantivo de un derecho u obligación merecen un análisis diverso al de aquellas normas que regulan su ejercicio o cumplimiento<sup>315</sup>. Estas últimas resultarán aplicables, *aunque hayan sido publicadas con posterioridad a la adquisición del derecho o al devengo de la obligación*, si el supuesto que regulan todavía no se ha realizado, o bien se encuentra en curso de realización (eficacia inmediata de la nueva norma)<sup>316</sup>.

Al respecto, podemos citar, en el ordenamiento mexicano, el artículo 6 del *Código Fiscal de la Federación*, que establece la siguiente disposición sobre la eficacia temporal de las normas tributarias:

*“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.*

---

<sup>314</sup> En realidad, al tratarse de obligaciones tributarias *devengadas y pendientes de liquidación*, en el ámbito tributario sustantivo pueden considerarse “situaciones agotadas”.

Ahora bien, si nos referimos a las *normas tributarias procedimentales* que, dentro de la *ley reguladora de cada tributo*, disciplinan su gestión, sólo afirmando la “ultractividad” de tales normas podrían aplicarse éstas a los tributos ya devengados pendientes de gestión, una vez derogada dicha ley reguladora.

<sup>315</sup> Estas normas procedimentales son normas “*instrumentales*” respecto de las normas sustantivas que disciplinan la obligación tributaria. La aplicación de estas normas “*instrumentales*” persigue la correcta aplicación de la norma sustantiva, aunque puede suceder que en el caso concreto no subsista un crédito tributario. *Vid.* en este sentido POTITO, Enrico, *L’ordinamento tributario italiano*, Milán, Giuffrè, 1978, pág. 46. También existen en el plano sustantivo, a mi juicio, obligaciones tributarias “*instrumentales*” respecto de la obligación tributaria principal –obligación de pagar a título definitivo el tributo -. Por ejemplo, las obligaciones (y deberes) de conservación de documentos, con independencia de la subsistencia actual de la obligación tributaria principal.

<sup>316</sup> El Derecho procedimental o formal supone siempre cierta referencia al pasado, en cuanto se dirige al *reconocimiento* de un *derecho material* previamente adquirido.

En el ámbito tributario, puede verse GIOÈ, Chiara, “*Retroattività sostanziale delle norme procedimentali: problemi di legittimità costituzionale*”, *Giurisprudenza delle Imposte*, 2001, págs. 1426 y sigs.

*Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad*<sup>317</sup>.

En primer lugar, se trata de una regla general sobre aplicabilidad temporal de normas tributarias, que viene a concretar la regla de irretroactividad en el ámbito tributario: la ley aplicable es la vigente en el momento de la “causación” de la contribución, esto es, el momento del devengo de la obligación tributaria, producido como consecuencia de la realización de las “situaciones jurídicas o de hecho” a las que la ley vincula dicha obligación<sup>318</sup>.

Pero el propio precepto legal clarifica que esta regla sobre aplicabilidad temporal rige tan sólo para las *normas tributarias sustantivas*, y no así para las *normas sobre procedimiento*. Estas últimas serán aplicables, aunque se expidan con posterioridad a la “causación del gravamen tributario”<sup>319</sup>.

Veamos como ejemplo el de las normas que someten el ejercicio de las acciones procedimentales a plazos de *caducidad*. Al respecto, la Tesis jurisprudencial de la SCJN de México (Pleno) núm. 3/1999, de 19 de abril, declaró vulnerada la garantía constitucional de irretroactividad por una *norma procedimental tributaria* que había introducido la figura de la *caducidad* de la instancia de los recursos administrativos. La norma transitoria dispuso su aplicabilidad respecto de los recursos interpuestos antes de su entrada en vigor, si habían transcurrido ya doscientos días naturales sin actuación del recurrente, salvo que éste actuara dentro de los treinta días siguientes al inicio de la vigencia de la nueva ley.

Podemos afirmar que esta nueva norma *es retroactiva* porque vincula un *efecto jurídico* – la caducidad de la instancia – a un hecho íntegramente realizado en el pasado, con anterioridad a

---

<sup>317</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>318</sup> Este precepto del Código Fiscal de la Federación no coincide con el ámbito de aplicación de la prohibición constitucional de retroactividad, porque lo que está estableciendo es una regla general sobre aplicabilidad temporal, *tanto para normas favorables como desfavorables*; no así una prohibición de retroactividad en el ámbito de la producción normativa.

<sup>319</sup> ¿Cuál debe ser entonces la regla sobre aplicabilidad temporal de las normas procedimentales tributarias en el ordenamiento mexicano? Este precepto nada dispone al respecto. En primer lugar, rige también para las normas procedimentales la prohibición constitucional de retroactividad (art. 14 Constitución mexicana), en la medida en que perjudiquen los derechos del ciudadano. Sin embargo, el “punto de referencia temporal” para calificar la retroactividad no será el presupuesto de hecho del tributo, sino el concreto hecho al que se vincula la consecuencia jurídico-procedimental. Como regla general, las nuevas normas se podrán aplicar a los procedimientos en tramitación sin que ello implique retroactividad, pero no así a las actuaciones ya realizadas (*vid.* en este sentido FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas. Los impuestos*, 29ª ed., México, Ed. Porrúa, 1991, pág. 168).

su publicación y entrada en vigor – el transcurso de doscientos días sin actuación por parte del recurrente –, hecho que *carecía de valoración jurídica alguna – en particular, a efectos de caducidad – al tiempo de su realización*<sup>320</sup>. El plazo de treinta días que se concede a partir de la entrada en vigor de la norma no excluye la retroactividad, sino que constituye precisamente una *medida prevista para paliar* los efectos negativos que sobre la seguridad jurídica y, en su caso, sobre el derecho a la tutela judicial efectiva, produce la eficacia temporal de la nueva norma.

## 2. Diversidad de criterios para determinar la ley aplicable en ausencia de disposición

La determinación de los límites de *eficacia o aplicabilidad temporal* de una norma jurídica suele plantear problemas de interpretación al operador jurídico<sup>321</sup>. El legislador omite con frecuencia establecer una disposición al respecto y, como apuntamos *supra*, *la cláusula general de irretroactividad resulta insuficiente para determinar los respectivos ámbitos de aplicabilidad de la antigua y la nueva regulación*<sup>322</sup> – esto es, no permite por sí misma dar solución al conflicto intertemporal que plantea toda sucesión normativa -. La cláusula general de

---

<sup>320</sup> No existiría retroactividad si la nueva norma que introduce la figura de la caducidad se aplicase a los procedimientos en curso, computando el plazo de doscientos días a partir de su entrada en vigor. Pero tampoco la aplicación de la nueva norma a situaciones de pasividad del recurrente en curso, *que ya fuesen consideradas por la norma anterior a efectos de caducidad*, constituiría un supuesto de retroactividad estricta, sino de eficacia inmediata, porque el inicio de la situación de pasividad y los días siguientes *no tienen vinculado un efecto jurídico propio y autónomo*; sólo el transcurso completo del plazo tiene asociada la consecuencia de la caducidad. No obstante, si no se prevén medidas transitorias adecuadas (concretamente un plazo suficiente para que el recurrente pueda evitar la consecuencia jurídica de la caducidad), esta eficacia inmediata sería probablemente declarada inconstitucional.

La diferencia con otros supuestos de eficacia inmediata, como la prolongación o reducción de un plazo en curso, es que el *dies a quo* y los días siguientes del cómputo del plazo tuvieron *la misma valoración jurídica* bajo la vigencia de la norma anterior que la valoración que les otorga la nueva ley. Por eso, *la afectación a la seguridad jurídica es menor en este último caso*.

<sup>321</sup> En cambio, por lo que respecta a los límites de *existencia* temporal de las normas, se plantean pocos problemas interpretativos, pues las fechas de publicación y derogación (o de cese de una norma por llegada del término final o por su anulación) suelen estar claramente determinadas.

<sup>322</sup> A este respecto, resulta muy ilustrativa la siguiente afirmación de ENNECCERUS: *“Esta cuestión no puede, como frecuentemente se supone, resolverse por el principio de que “las leyes no tienen efecto retroactivo”, pues si la ley sólo tiene efecto a partir de su entrada en vigor y sólo para lo futuro, es perfectamente compatible con esto que la ley derogue o modifique también desde ahora y para lo futuro las relaciones que aun subsisten (que nacieron antes). El que una ley que hoy entra en vigor me quite o empeore desde hoy una propiedad que yo tenía, puede ser injusto, pero indudablemente no es un efecto retroactivo”* (vid. ENNECCERUS, Ludwig, *Derecho civil...*, op. cit., 1953, pág. 227).

irretroactividad constituye tan sólo un punto de partida, inexcusable para el aplicador jurídico, pero en todo caso insuficiente<sup>323</sup>.

Por lo que respecta a los criterios establecidos recientemente en el art. 10.2.1º LGT 2003 (los criterios del “devengo” del tributo y del “inicio del período impositivo”), basta el análisis de las disposiciones transitorias en materia tributaria efectuado *supra*, para poner de manifiesto que no pueden considerarse criterios válidos con carácter general para toda sucesión normativa. En muchos ejemplos de sucesión de normas tributarias, la aplicación de estos criterios podría conducir a soluciones no queridas o carentes de sentido, e incluso llevar a conferir retroactividad a la norma, sin que ésa sea la voluntad del Legislador.

El objetivo de las siguientes páginas consiste en analizar *cómo se interpreta en la realidad aplicativa, en caso de duda*, la aplicabilidad (o contenido) temporal de una norma tributaria; bien cuando *no existe disposición particular* – expresa o implícita – al respecto, bien cuando la misma suscita *dudas interpretativas*.

#### ***a) Criterios adoptados en relación con la norma tributaria principal***

En esta materia, tomaremos como ejemplo la modificación del tipo de gravamen de los Impuestos Especiales de fabricación. La Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de regulación de los Impuestos Especiales, no establecía ningún criterio de aplicabilidad temporal al respecto. En ausencia de disposición, el Tribunal Supremo consideró, en diversas sentencias dictadas entre los años 1985 y 1990 – en relación con el tránsito normativo del Texto Refundido de 1967 a la Ley de IIEE de 1979 -<sup>324</sup>, que en el ámbito de los Impuestos Especiales de fabricación debía aplicarse

---

<sup>323</sup> Como sabemos, el principio general de irretroactividad, tal como aparece formulado en el art. 2.3 CC, no resulta por sí mismo suficiente para determinar la ley aplicable a un caso concreto. Es necesario hallar el criterio o “punto de conexión temporal” que permita concretar qué situaciones se encuentran comprendidas en el ámbito temporal de aplicabilidad de la norma. Esta cuestión resulta a menudo problemática, por varios motivos, pudiendo destacarse el carácter equívoco e indeterminado del propio concepto de *retroactividad*.

<sup>324</sup> Ninguna de estas dos normas (ni el Decreto de 1967 ni la LIIEE 1979) establecía un criterio expreso sobre aplicabilidad temporal del tipo de gravamen, que pudiera aplicarse para resolver la sucesión normativa.

Por otra parte, el Tribunal Supremo tampoco aplicó como *criterio supletorio* la regla del devengo, que había sido adoptada expresamente por el Legislador en leyes posteriores relativas a la misma materia (primero, en disposiciones transitorias de carácter particular dictadas a partir de 1983; y posteriormente como criterio general en la Ley 45/1985 de IIEE).

No es de extrañar que el Tribunal Supremo mantuviera su *interpretación* (considerar aplicable la ley vigente al tiempo de conclusión del hecho imponible definido en la ley), pues ésta era la que más se adecuaba a la regla general de irretroactividad y la que menos dudas de constitucionalidad planteaba; dudas que fueron despejadas posteriormente por el Tribunal Constitucional, admitiendo el criterio del devengo adoptado por el Legislador.

el tipo de gravamen vigente al tiempo de la *conclusión del hecho imponible* (la elaboración del producto), entendiendo que en ese momento se situaba también el devengo del impuesto<sup>325</sup>.

En los años 1988, 1989 y 1992, la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional planteó tres cuestiones de inconstitucionalidad en relación con aquellas *disposiciones legislativas que habían establecido el criterio del devengo, y no el criterio de la conclusión del hecho imponible, como criterio de aplicabilidad temporal del tipo de gravamen en el ámbito de los impuestos especiales de fabricación*<sup>326</sup>. La Sala de lo Contencioso consideraba que estas disposiciones podían vulnerar el principio constitucional de irretroactividad o el principio de seguridad jurídica, por aplicarse – con efectos desfavorables para los sujetos afectados – a *hechos imponibles concluidos con anterioridad a su entrada en vigor*.

Las SSTC 197/1992, de 19 de noviembre, y 205/1992, de 26 de noviembre, desestimaron estas cuestiones de inconstitucionalidad, con el argumento fundamental de que las normas enjuiciadas carecían de “*retroactividad auténtica*”, que es “*el tipo de retroactividad constitucionalmente vedado a las normas fiscales*” salvo que concurren cualificadas exigencias de interés general (STC 197/1992, FJ 5; con cita de la doctrina sentada en la STC 126/1987, de 16 de julio).

La interpretación dada por el Tribunal Constitucional a la normativa en cuestión, a *efectos de calificar la retroactividad*, es la siguiente: aunque la Ley de Impuestos Especiales califique como “hecho material imponible” la elaboración del producto, y sitúe el devengo del impuesto en el momento de la salida de fábrica o importación, únicamente a partir de ese último momento – que implica la puesta en circulación del producto gravado – puede considerarse *concluido* el “presupuesto de hecho” que determina el nacimiento de la obligación tributaria. Esta interpretación es considerada congruente con la finalidad última del impuesto, que es gravar el consumo (STC 197/1992, FJ 5º). De conformidad con este criterio, la ley que dispone la

---

<sup>325</sup> Véanse las Sentencias del Tribunal Supremo (Sala Cont.-Adm.) de 27 de mayo de 1985 y 19 de diciembre de 1985. Con posterioridad, se han dictado otras muchas sentencias en el mismo sentido (SSTS 30-9-87, 30-10-87, 15-1-88, 20-6-88, 18-10-88, 30-6-89, 27-2-90...), siendo una de las más recientes la STS (Sala Cont.-Adm., Sección 2ª) de 29 de septiembre de 1990 (ponente De Mendizábal Allende).

En estas sentencias se aplicaron los tipos de gravamen establecidos en el Texto Refundido aprobado por Decreto de 2 de marzo de 1967, y no los tipos superiores que había introducido la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, respecto de todas las bebidas *elaboradas con anterioridad* a la entrada en vigor de la Ley, aunque hubiesen *salido de fábrica con posterioridad* a dicha fecha.

<sup>326</sup> Disposiciones previstas en la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, LPGE para 1984 (cuestión de inconstitucionalidad planteada en 1988); el Real Decreto-Ley 24/1982, de 29 de diciembre, y la Ley 5/1983, de 29 de junio (cuestión de inconstitucionalidad planteada en 1989); y el art. 5.2 de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de IIEE (cuestión de inconstitucionalidad planteada en 1992).

aplicación de los tipos impositivos vigentes en el momento del devengo del impuesto, respecto de productos que han sido ya fabricados pero todavía no han sido puestos en circulación, despliega una mera “retroactividad impropia”, y resulta como regla general admisible constitucionalmente.

La diferenciación entre el *plano interpretativo* y el *plano constitucional*, por lo que respecta al principio de irretroactividad normativa, queda patente en el siguiente párrafo de la STC 197/1992, de 19 de noviembre:

*“Los criterios utilizados por el Tribunal Supremo para resolver el problema que planteaba la imprecisión en esta materia de que adolecía la Ley 39/1979, no son trasladables a la cuestión constitucional aquí suscitada, puesto que una cosa es resolver, en relación con una determinada Ley, cuál es el momento a partir del cual debe aplicarse el tipo impositivo en ella previsto y otra bien distinta es decidir si la Constitución permite o no al legislador dictar leyes en las que el momento que ha de tomarse para la aplicación del tipo impositivo sea el del devengo y no el del hecho imponible”* (STC 197/1992, FJ 5).

Entendemos que el criterio adoptado por el Tribunal Supremo en relación con los Impuestos Especiales de fabricación fue el más adecuado ante la ausencia de disposición; pues, aun entendiendo que la incidencia de la nueva norma en los productos ya elaborados y depositados en fábrica al tiempo de su entrada en vigor no constituía “auténtica retroactividad”, *no podía presumirse por el intérprete esta eficacia temporal ante el silencio del Legislador* (ya que ni se había aprobado disposición transitoria particular, ni existía un criterio general de carácter supletorio aplicable al tiempo de la sucesión normativa). Como señala el propio Tribunal Supremo, en su Sentencia de 29 de septiembre de 1990, si *“la cuota de gravamen puede quedar multiplicada por más de treinta... no puede suponerse que el legislador haya querido imponer tan notorio aumento tributario respecto a mercancías que habían sido ya fabricadas, teniendo en cuenta muy inferiores costes impositivos anteriores”*.

El margen de discrecionalidad del Legislador para decidir la eficacia temporal de las nuevas normas, dentro de lo permitido constitucionalmente, no puede equipararse con el margen del que dispone el órgano de aplicación del Derecho, el cual, ante la duda y sin una *voluntas legis* clara al respecto, debe inclinarse por aquella solución que menos dudas de constitucionalidad plantee.

El caso expuesto en relación con los Impuestos Especiales de fabricación pone de relieve algunas ideas importantes sobre los problemas que plantea la regla general sobre aplicabilidad temporal prevista en el art. 10.2.1º LGT 2003. Ya señalamos *supra* que esta regla resulta inadecuada en relación con aquellas normas tributarias que no se refieren al hecho imponible o a

la obligación tributaria principal (p. ej., normas procedimentales; normas sobre obligaciones tributarias accesorias, etc.).

Pues bien, también se producen distorsiones por lo que respecta a la *finalidad* de la norma, que parece ser la exclusión de supuestos de “retroactividad impropia”, en aras de la seguridad jurídica. Como se ha puesto de manifiesto, adoptando la regla del *devengo* en relación con “tributos sin período impositivo” como los impuestos especiales de fabricación, el intérprete podría conferir a una norma tributaria desfavorable eficacia inmediata o retroactividad impropia en relación con un hecho imponible no concluido, sin que el Legislador así lo hubiese dispuesto.

***b) Criterios adoptados en relación con normas tributarias sustantivas distintas a la principal***

Veamos, a modo de ejemplo, cómo se ha determinado la ley aplicable en materia de intereses de demora y de responsabilidad tributaria, en ausencia de disposición.

**a') Criterios adoptados en relación con las obligaciones tributarias accesorias: el ejemplo de los intereses de demora**

Las continuas modificaciones de la normativa general en materia de intereses de demora<sup>327</sup> han generado problemas de Derecho transitorio. Así, la Ley 10/1985, que sustituyó el interés básico del Banco de España por el interés legal del dinero y determinó como ley aplicable la vigente el día que comience el devengo del interés (y no así la vigente al tiempo de practicarse la liquidación), carecía de disposiciones transitorias particulares que regulasen la eficacia de esta modificación<sup>328</sup>. Al respecto, la Circular de 13 de mayo de 1985, de la Dirección General de Inspección, interpretó que el nuevo interés de demora (el interés legal incrementado en un 25%) debía “*entenderse devengado por las deudas tributarias vencidas a partir de la vigencia de la nueva Ley y no ingresadas (...)*”<sup>329</sup>. Y continuaba: “*Dicho interés será aplicable uniformemente durante todo el tiempo de demora, con independencia del momento en que la deuda se convierta en líquida y aunque cambie el tipo de interés de demora según lo previsto en la ley*”.

---

<sup>327</sup> Sobre las distintas etapas de este *iter* legislativo, puede verse la STS de 30 de octubre de 1997 (recurso de casación en interés de la Ley núm. 3850/1995, ponente D. Alfonso Gota Losada).

<sup>328</sup> Sobre las disposiciones transitorias particulares en materia de interés de demora, pueden verse *supra* págs. 254 y sigs.

<sup>329</sup> El interés de demora tributario comienza a devengarse el día siguiente al vencimiento del período voluntario de pago, sin que se haya efectuado el ingreso correspondiente.



En consecuencia, para todas las *deudas tributarias vencidas y no ingresadas con anterioridad al 27 de abril de 1985* (fecha de entrada en vigor de la Ley 10/1985) debía mantenerse el interés básico del Banco de España, vigente al tiempo de practicarse la liquidación. Esta solución suponía mantener en *ultractividad la normativa anterior* en relación con los períodos de devengo de intereses en curso.

En cambio, la solución de Derecho transitorio mantenida por la Administración tributaria ante la nueva regulación introducida por la Ley 25/1995, que estableció el carácter *variable* del interés de demora tributario (de nuevo, sin prever disposiciones transitorias particulares al respecto), fue diversa. La Instrucción 7/1995, de 28 de julio, de la Dirección General de la AEAT, *no dispuso la ultractividad de la norma anterior para los períodos de devengo de intereses en curso*, sino que fraccionó dicho período de devengo en dos partes, anterior y posterior a la entrada en vigor de la Ley 25/1995 (producida el 23 de julio de 1995); aplicando el criterio antiguo al período anterior (el tipo de interés de demora vigente al inicio del período de devengo, de modo uniforme) y el nuevo criterio al período posterior (el tipo vigente a lo largo del período de devengo, desde el 23 de julio de 1995, con carácter variable).

Sin embargo, la SAN de 24 de enero de 2002 se apartó de este criterio administrativo y aplicó el régimen previsto en la Ley 25/1995 a todas las liquidaciones posteriores a su entrada en vigor, considerando aplicable el tipo de interés de demora vigente en cada uno de los ejercicios que integran el período de liquidación de los intereses, sin que a ello obste que dicho período abarque ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la Ley 25/1995: *“la Sala considera que, no existiendo ninguna norma que regule las situaciones intertemporales, relativas a la liquidación de los intereses de demora, se aplicará el nuevo régimen establecido en la Ley 25/1995, de 20 julio, en todos los actos administrativos de liquidación posteriores a su vigencia, aunque el período de liquidación comprenda tiempo anterior a la misma»*. Este criterio no me parece adecuado, pues significa otorgar eficacia retroactiva a la nueva regulación (respecto de los intereses *devengados* en el pasado), sin que dicha eficacia retroactiva haya sido dispuesta expresa ni implícitamente por el Legislador, ni tampoco pueda deducirse del criterio adoptado para otras sucesiones normativas en la materia.

#### **b') Criterios adoptados en materia de responsabilidad tributaria**

Para estudiar cómo se ha determinado la ley aplicable en materia de responsabilidad, en ausencia de disposición, partimos del análisis de un supuesto concreto que ha producido divergencias interpretativas importantes, en relación con el carácter mancomunado o solidario de

la obligación, en caso de pluralidad de responsables<sup>330</sup>. La regla de la **solidaridad** entre responsables fue introducida en el ordenamiento tributario con vigencia desde el día 1 de enero de 1992<sup>331</sup> (con anterioridad, se entendía aplicable supletoriamente la regla de la mancomunidad, establecida en el art. 1.137 CC para los supuestos de pluralidad de deudores). Se produjo, por tanto, una **sucesión normativa** en la materia.

En esta sucesión normativa el Legislador no estableció disposiciones expresas o implícitas sobre aplicabilidad temporal, distintas a la fecha de entrada en vigor, ni disposición transitoria alguna. Teniendo en cuenta que tampoco existen criterios hermenéuticos específicamente aplicables en la materia, debemos acudir al principio general de irretroactividad y **concretar su aplicación** en este caso<sup>332</sup>.

Ante la ausencia de disposiciones expresas o implícitas relativas a la aplicabilidad temporal de la nueva norma, la Administración tributaria y el TEAC<sup>333</sup> consideraron que la regla de la solidaridad entre responsables debía aplicarse a los **actos declarativos de la responsabilidad** que se dictasen con posterioridad a su entrada en vigor.

En cambio, la Audiencia Nacional<sup>334</sup> declaró que la nueva regla de la solidaridad entre responsables sólo podía aplicarse a los **presupuestos de hecho de la responsabilidad** realizados con posterioridad a su entrada en vigor, y no así a los concluidos en el pasado. De hecho, la AN afirma como regla general que *“el régimen jurídico por el que se rige la responsabilidad es el vigente en el momento de producirse los hechos generadores de la misma”*, y no así el vigente al tiempo de dictarse el acto declarativo de la responsabilidad (SAN de 17 de julio de 2003, FJ 6º).

---

<sup>330</sup> Sobre esta cuestión, puede verse MACHO PÉREZ, Ana Belén, “Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria: criterios para determinar la ley aplicable en materia de responsabilidad”, *Estudios Financieros*, núms. 257-258, agosto-septiembre 2004, págs. 177 a 187.

<sup>331</sup> La regla de la solidaridad tributaria –prevista en el art. 34 LGT 1963 para el caso de concurrencia de varios titulares en el hecho imponible – fue introducida para los responsables solidarios y subsidiarios por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992 (art. 85), que añadió un nuevo apartado 5 al artículo 37 de la LGT 1963, vigente desde el 1 de enero de 1992, con el siguiente tenor: *“Cuando sean dos o más los responsables solidarios o subsidiarios de una misma deuda, ésta podrá exigirse íntegramente a cualquiera de ellos”*. Esta norma fue reiterada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, pasando a ser el apartado 6 del art. 37 LGT.

<sup>332</sup> Como elemento interpretativo, puede tenerse en cuenta que la nueva norma que introduce la regla de la solidaridad resulta *desfavorable* para el responsable, pues supone la exigencia *íntegra* de la deuda tributaria.

<sup>333</sup> Véase por todas la RTEAC de 12 de mayo de 1999 (R.G. 645/97, R.S. 172/97), desestimatoria del recurso de alzada promovido contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 31 de julio de 1996.

<sup>334</sup> Véanse las Sentencias de la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Secciones 1ª y 7ª) de 25 de mayo de 2002; 3 de marzo, 17 de julio, 15 de septiembre, 23 de octubre y 30 de octubre de 2003, entre otras. Este criterio no se había mantenido en pronunciamientos anteriores (véase la SAN de 1 de octubre de 2001).

Para analizar cuál debe ser el criterio sobre aplicabilidad temporal de la norma en este supuesto (en definitiva, cómo debe proyectarse el principio general de irretroactividad en el caso concreto), hay que tener en cuenta la estructura y contenido de la norma en cuestión, esto es, su presupuesto de hecho y su consecuencia jurídica; en particular, el *tiempo del supuesto de hecho* y el *tiempo del efecto jurídico*.

La norma cuya aplicabilidad temporal se discute (la regla de la solidaridad entre responsables, vigente desde el día 1 de enero de 1992) contempla en su presupuesto de hecho la concurrencia de varios responsables solidarios o subsidiarios respecto de una misma deuda tributaria. El efecto jurídico previsto en la consecuencia es la posibilidad por la Administración tributaria de exigir la deuda íntegramente a cualquiera de ellos; en definitiva, la *calificación de la obligación* de los responsables como solidaria y no mancomunada.

El presupuesto de hecho de la regla de la solidaridad entre responsables comprende una *remisión implícita* al presupuesto de hecho de la responsabilidad (en nuestro caso, al art. 40.1.1º LGT 2003). Ello determina que el tiempo del presupuesto de hecho de la regla de la solidaridad coincida con el tiempo en que se produce el presupuesto de hecho de la responsabilidad<sup>335</sup>.

Para determinar el tiempo del efecto jurídico, hay que decidir previamente si el carácter solidario de la obligación de los responsables frente a la Hacienda Pública constituye una característica relativa al *contenido* de la obligación o bien a su *exigibilidad*, pues el tiempo del efecto jurídico será distinto en uno y otro caso, y también el criterio para determinar la ley aplicable. De hecho, ésta es la idea que subyace en la argumentación adoptada, respectivamente, por la Audiencia Nacional y por el TEAC, que distinguen entre la *existencia* de la obligación del responsable y su *exigibilidad*<sup>336</sup>: “*la obligación tributaria nace para los responsables cuando se ha producido el hecho imponible y el presupuesto determinante de la responsabilidad*”, mientras que “*la declaración de fallido del deudor principal y demás responsables solidarios, así como el acto administrativo que declare la responsabilidad y determine su alcance*” se configuran como presupuestos para la *exigibilidad* de la deuda<sup>337</sup> (*vid.* por todas la RTEAC de 3 de diciembre de 1998<sup>338</sup> y la SAN de 23 de octubre de 2003).

---

<sup>335</sup> Esta remisión al “presupuesto de hecho de la obligación” es más clara en la actual formulación de la regla de la solidaridad, establecida en el art. 35.6 de la LGT 2003: “*La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa*”.

<sup>336</sup> No obstante, debe señalarse que esta distinción se adopta esencialmente a efectos de determinar el *dies a quo* de la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria al responsable.

<sup>337</sup> El acto de declaración de la responsabilidad es – como su propio nombre indica – *declarativo* de la existencia de la obligación del responsable y *constitutivo* de su exigibilidad, del mismo modo que la liquidación respecto del deudor principal. Esta idea, reiterada en diversos pronunciamientos del TEAC (*vid.* RRTEAC de 10 octubre 1997, 3

Si consideramos que el carácter solidario de la obligación es un aspecto de su régimen sustantivo, el tiempo del efecto deberá situarse en el momento del nacimiento o devengo de la obligación. Si, por el contrario, consideramos que se trata de una característica de su exigibilidad, el tiempo del efecto habrá de situarse en el momento en que la deuda resulte exigible<sup>339</sup>. La diversidad de criterios para determinar la ley aplicable en uno y otro caso se refleja en lo previsto en la Disposición Transitoria Cuarta del CC: “*Las acciones y los derechos nacidos y no ejercitados antes de regir el Código subsistirán con la extensión y en los términos que les reconociera la legislación precedente; pero sujetándose, en cuanto a su ejercicio, duración y procedimientos para hacerlos valer, a lo dispuesto en el Código (...)*”.

A mi juicio, el carácter mancomunado o solidario de la responsabilidad es una característica del *contenido* de la obligación del responsable, como se desprende de su regulación y ubicación sistemática en el Capítulo III del Título I del Libro IV del CC (“*De las diversas especies de obligaciones*”). Por supuesto, el carácter mancomunado o solidario de la obligación *condiciona la posibilidad de exigir* la deuda por parte de la Administración a cada uno de los responsables, pero lo mismo sucede con otros aspectos sustantivos de la obligación, como la determinación de los sujetos obligados, la cuantía de la deuda o el alcance de la responsabilidad. Todos estos aspectos del régimen jurídico sustantivo de la obligación *deben estar normativamente determinados al tiempo de su nacimiento o devengo*. De ahí que concluyamos

---

diciembre 1998 y 15 enero 1999, entre otras), era ya con anterioridad la posición mayoritaria en la doctrina. *Vid.* por todos MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles, *Los responsables tributarios*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, 1994, págs. 147 y 174-175, con más citas. Véase también DELGADO GARCÍA, Ana M<sup>a</sup>, *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2000, págs. 284 y 285.

<sup>338</sup> En el mismo sentido, pueden verse también las RRTEAC de 10 octubre 1997, 3 diciembre 1998, 15 enero 1999 y 8 marzo 2000. Uno de los argumentos aducidos al respecto es la posible adopción de medidas cautelares antes de la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios (art. 37.5 LGT 1963).

<sup>339</sup> Esta última es la postura del TEAC, que toma como referencia la *fecha en que se dictó el acto de derivación de responsabilidad* (RRTEAC de 5 de junio y 22 de noviembre de 1996, entre muchas otras). La RTEAC de 3 de diciembre de 1998 (FJ 11º) señala: “Se alega finalmente por el reclamante que el acuerdo de derivación de responsabilidad no distingue la parte de la deuda tributaria que corresponde al declarante, afirmando que la responsabilidad de los miembros del Consejo Rector es mancomunada al ser aplicable en este punto el artículo 37 de la Ley General Tributaria en la redacción anterior a la que se estableció por la Ley 31/1991. Prescindiendo del hecho de que cuando la Sociedad Cooperativa cometió las infracciones a las que se refieren las actas, así como en la fecha en que se liquidaron las deudas, estaba en vigor el Reglamento de Recaudación aprobado por el Decreto 3154/1968, en cuyo artículo 11.4 se disponía que la responsabilidad de los responsables subsidiarios es solidaria frente a la Hacienda Pública, *la fecha que debe tenerse en cuenta a efectos de establecer la normativa aplicable es aquella en la que se dicta el acto administrativo de derivación de responsabilidad*, es decir, en el caso que se examina, la de 22 de enero de 1996, *porque es a partir de ella cuando la acción administrativa se dirige contra los responsables, teniendo el acto de derivación un efecto constitutivo respecto de la exigibilidad de la responsabilidad*, como se ha expuesto anteriormente” (la cursiva es nuestra).

que debe aplicarse la ley vigente al tiempo del nacimiento de la obligación, y no así la vigente al tiempo de producirse su exigibilidad.

La determinación del tiempo del *nacimiento o devengo de la obligación del responsable* es, como ha apuntado la Prof. COMBARROS, una cuestión problemática no resuelta en la normativa<sup>340</sup>. Para su concreción, podemos adoptar un criterio paralelo al aplicable respecto del devengo de la obligación tributaria principal. Como sucede en toda obligación *ex lege*, el devengo se produce cuando concluye el presupuesto de hecho de la obligación. Por consiguiente, consideramos adecuado en términos generales el criterio adoptado por la Audiencia Nacional, según el cual, para determinar el carácter mancomunado o solidario de la obligación del responsable, debe aplicarse la ley vigente al tiempo del presupuesto de hecho de la responsabilidad.

Lo que cabe objetar frente a la SAN de 17 de julio de 2003 analizada es la *indeterminación del momento en que se produce el presupuesto de hecho generador de la responsabilidad y nace la obligación del responsable*. Como ha señalado la Prof. MAZORRA, la determinación del devengo de la obligación del responsable exige referirse a *cada uno de los supuestos de responsabilidad* establecidos por el Legislador<sup>341</sup>. La SAN de 17 de julio de 2003 se limita a señalar que *“la obligación tributaria nace para el responsable cuando se ha producido el hecho imponible y, además, el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad”* (FJ 3), pero no concreta este momento. Su afirmación sólo pone de manifiesto que el presupuesto de la obligación del responsable no coincide con el presupuesto de la obligación del contribuyente (la realización del hecho imponible), puesto que exige además otras circunstancias fácticas específicas<sup>342</sup>.

---

<sup>340</sup> Vid. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, “La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación”, *Civitas. REDF*, núm. 23, 1979, págs. 377 a 379, en particular págs. 383 y sigs. La autora se refiere a la redacción originaria de la LGT 1963, pero esta cuestión tampoco ha sido determinada en modificaciones ulteriores ni en la LGT 2003.

<sup>341</sup> Vid. MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., *Los responsables tributarios, op. cit.*, 1994, pág. 31.

<sup>342</sup> Lógicamente, la regla de la solidaridad que examinamos (art. 37.5 LGT 1963, vigente desde el 1 de enero de 1992) *se aplica también a tributos devengados con anterioridad a su entrada en vigor*, porque el supuesto de hecho al que debe referirse la retroactividad en este caso no es el hecho imponible, sino el presupuesto de hecho de la responsabilidad, que es distinto. Éste es uno de los muchos supuestos de normas tributarias en que no resulta aplicable el art. 10.2 LGT 2003.

Lo mismo puede decirse en caso de introducción de nuevos supuestos de responsabilidad. Al respecto, la RTEAC de 3 de diciembre de 1998, en relación con la responsabilidad del administrador en caso de cese en la actividad de la persona jurídica (supuesto introducido por la Ley 10/1985), afirma que la responsabilidad abarca la totalidad de las deudas tributarias pendientes, *incluidas las que tienen su origen en períodos anteriores a la entrada en vigor de la Ley 10/1985*.

Para determinar cuándo se produce el “presupuesto de la responsabilidad” en el caso enjuiciado – en que resulta aplicable el supuesto de responsabilidad subsidiaria de los administradores previsto en el art. 40.1 párrafo primero de la LGT 1963 -, la AN cita la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 1993: la obligación del responsable se origina “*al cumplirse el presupuesto de hecho de ser administrador de una persona jurídica y concurrir, además, alguna de las otras circunstancias que describe el artículo 40 de la Ley General Tributaria*”. Sin embargo, esta afirmación tampoco es demasiado explícita.

Para concretar el tiempo en que concluye el presupuesto de hecho de la responsabilidad *ex* art. 40.1.1º LGT 1963 y se devenga la obligación del responsable, debemos acudir a pronunciamientos ulteriores (*vid.* SSAN de 15 de septiembre de 2003 -recurso núm. 35/2001- y de 23 de octubre de 2003 -recurso núm. 36/2001-, dictadas en el mismo supuesto en relación con dos administradores de una misma Sociedad). La SAN de 23 de octubre de 2003 se refiere a esta cuestión del modo siguiente<sup>343</sup>: “*como quiera que en el presente supuesto el hecho generador de la responsabilidad viene marcado por la comisión de infracciones tributarias por incumplimiento de obligaciones tributarias, será dicho momento el que determine la aplicación de una u otra regla. Y efectivamente, tratándose de la no presentación de declaraciones o liquidaciones tributarias o de ocultación de datos, la infracción se comete en el momento en que finaliza el período al efecto establecido para el cumplimiento de dicha obligación tributaria, que es para el IS de 1991, junio de 1992; para el IVA de 1991, enero de 1992 y para el 4º trimestre de 1990, enero de 1991; por lo que la regla de la mancomunidad sólo debe operar para este último, respondiendo cada uno de los administradores de una parte de dicha deuda tributaria, en tanto que para los anteriores -IVA e IS de 1991-, debe regir el de la solidaridad*” (FJ 7).

En definitiva, el presupuesto de hecho de la responsabilidad previsto en el art. 40.1.1º LGT 1963 – actual art. 43.1 a) LGT 2003 – coincide con el tiempo en que se comete la infracción grave por la sociedad, esto es, el día siguiente a la finalización del plazo reglamentario de declaración e ingreso, ya que la responsabilidad del administrador se exige por su participación dolosa o culposa en la comisión de la infracción por la persona jurídica<sup>344</sup>.

---

<sup>343</sup> La SAN de 15 de septiembre de 2003 no es demasiado explícita al respecto, pues simplemente considera aplicable la regla de la solidaridad a las deudas correspondientes al Impuesto sobre sociedades de 1991 y al IVA del mismo año, porque “*vencían ya entrado el año 1992*”. Véase también la RTEAC de 15 de enero de 1999 (FJ 8º).

<sup>344</sup> En realidad, la conducta del Administrador (el incumplimiento de sus deberes, la dejación de sus funciones) será por lo general anterior al tiempo de comisión de la infracción por la persona jurídica, debiendo existir un *nexo causal* entre dicha conducta y el incumplimiento de las obligaciones tributarias por el sujeto pasivo, que es la Sociedad. Pero el *presupuesto de hecho de la responsabilidad* no puede entenderse concluido hasta que se haya cometido la infracción, pues ésta constituye un elemento integrante de aquél.

En cambio, en el supuesto de responsabilidad subsidiaria de los administradores por cese de actividad de la Sociedad – previsto en el art. 40.1 párrafo segundo de la LGT 1963; actual art. 43.1 b) LGT 2003 –, la obligación del responsable nace en la fecha del cese de actividad, siempre que concurren el resto de circunstancias fácticas exigidas por la norma – en particular, la condición de administrador en dicha fecha - (véanse las SSAN de 23 de octubre de 2003, rec. 323/2001, FJ 4; y de 30 de octubre de 2003, rec. 1628/2001, FJ 4; con cita de las SSAN de 30 de abril y 25 de junio de 2001<sup>345</sup>).

Como puede comprobarse, en ninguno de estos supuestos de responsabilidad subsidiaria de los administradores el criterio para determinar la ley aplicable coincide con el devengo del tributo.

Por consiguiente, para determinar el carácter mancomunado o solidario de la obligación del responsable debe aplicarse la ley vigente cuando **se produce el presupuesto de hecho generador de la responsabilidad y nace la obligación del responsable**<sup>346</sup>, debiendo concretarse en cada caso el tiempo en que se consuma dicho supuesto de hecho y nace el efecto jurídico previsto en la norma.

Sin embargo, **este criterio no es válido para todo supuesto en materia de responsabilidad tributaria**. No puede formularse una regla general, como la que parece

---

<sup>345</sup> En estos últimos pronunciamientos de la AN se señala: "(...) sobre la aplicabilidad del párrafo 2º del artículo 40.1 de la L.G.T., con independencia de la fecha del devengo del hecho imponible, sin olvidar que dicho precepto fue introducido en la misma Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril. Declarando de aplicación dicho precepto a los supuestos en que el cese de la actividad de la sociedad se haya producido tras la entrada en vigor de la Ley 10/85".

En el mismo sentido, la RTEAC de 3 de diciembre de 1998 (FJ 7º) afirma: "sin que importe la causa ni el momento concreto del cese de la actividad, con tal de que dicho cese haya ocurrido después de la entrada en vigor de la Ley 10/1985. En consecuencia el artículo 40.1 párrafo segundo de la Ley General Tributaria puede influir sobre situaciones anteriores a la entrada en vigor de la redacción que otorga al precepto indicado la Ley 10/1985 (así ocurre en el caso presente por lo que respecta al IGTE devengado en 1985 entre el 1 de enero y el 27 de abril de dicho año), al referirse a la posición deudora frente a la Hacienda Pública en que se encuentren las personas jurídicas en el momento del cese en la actividad".

Aunque estas Resoluciones se refieren a la aplicabilidad temporal del propio supuesto de hecho de la responsabilidad, el criterio adoptado es el mismo que para la norma sobre el carácter solidario de la obligación en caso de pluralidad de responsables, conforme a la postura mantenida en este trabajo.

<sup>346</sup> En definitiva, el punto de conexión temporal es el tiempo del *devengo de la obligación del responsable*, pues en dicho momento debe encontrarse determinado normativamente el carácter mancomunado o solidario de la obligación. La ley aplicable será la vigente en ese momento, y no así al tiempo de producirse los presupuestos de la exigibilidad de la deuda (la declaración de falencia del deudor principal y responsables solidarios, así como la notificación del acto de derivación de responsabilidad). El tiempo del devengo de la obligación coincide con el momento conclusivo del presupuesto de hecho que determina el nacimiento de la misma. Dicho momento será distinto para cada supuesto de responsabilidad.

sostener la Audiencia Nacional (SAN de 17 de julio de 2003, FJ 6º), al señalar que “*el régimen jurídico por el que se rige la responsabilidad es el vigente en el momento de producirse los hechos generadores de la misma*”, y no así el vigente al tiempo de dictarse el acto declarativo de la responsabilidad.

Este criterio puede mantenerse tan sólo por lo que respecta a la regulación del presupuesto de hecho de la responsabilidad y de la consiguiente obligación “principal” del responsable (por ejemplo, como hemos visto, para determinar el carácter subsidiario o solidario de la responsabilidad).

Sin embargo, el mismo criterio no es válido en relación con las **obligaciones tributarias accesorias** exigibles al responsable (intereses de demora<sup>347</sup>, recargos del período ejecutivo<sup>348</sup>); tampoco con la **responsabilidad del pago de sanciones** (donde rigen los principios constitucionales de irretroactividad de las disposiciones desfavorables y retroactividad de las normas más favorables)<sup>349</sup>; o con el **procedimiento** para exigir la responsabilidad<sup>350</sup>. Un ejemplo

---

<sup>347</sup> Véase el epígrafe correspondiente.

<sup>348</sup> Nuestro ordenamiento tributario (art. 4.3 LDGC; actualmente, art. 10.2 LGT 2003) ha extendido la regla de la retroactividad de la norma más favorable a los *recargos*, habiendo afirmado la jurisprudencia su aplicación a los recargos del período ejecutivo. Véanse las SSAN de 17 de junio de 1999 y 16 de marzo de 2000, y la STSJ de Andalucía (Granada) de 13 de mayo de 2002, entre otras.

Así, la RTEAC de 15 de enero de 1999 aplica retroactivamente el art. 37.3 párrafo segundo de la LGT, en la redacción dada por la Ley 25/1995, ordenando descontar de la deuda exigida al responsable en el acuerdo de derivación de responsabilidad, de fecha 2 de mayo de 1995, el recargo de apremio del deudor principal: “*El artículo citado (art. 37.3 párrafo segundo LGT) regula el régimen de un recargo concreto a propósito de los responsables y, aunque no estaba en vigor en el momento al que se contraen los hechos, debe aplicarse, porque el artículo 4.3 de la Ley 1/1998, sobre derechos y garantías del contribuyente, ordena dar eficacia retroactiva a las normas reguladoras del régimen de los recargos siempre que los actos por los que se disponen no sean firmes, como ocurre en el supuesto analizado*” (FJ 9º).

<sup>349</sup> En diversos pronunciamientos se ha planteado la posible aplicación retroactiva de la norma prevista en el art. 37.3 primer inciso de la LGT 1963, en la redacción dada por la Ley 25/1995 (“La responsabilidad alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria, con excepción de las sanciones”); en este sentido, pueden verse, entre otras, la STS de 30 de enero de 1999 (recurso 3974/1994), la SAN de 3 de mayo de 2000 (recurso 415/1997) y la STSJ de La Rioja de 14 de noviembre de 2000. Sin embargo, en la jurisprudencia finalmente ha prevalecido la postura según la cual sólo se excluyen las sanciones cuando el presupuesto de la responsabilidad es un acto lícito, no así cuando el responsable ha participado en la comisión de una infracción, como es el caso de los supuestos previstos en los arts. 38 y 40.1.1º LGT 1963; resultando en estos casos inaplicable la regla general prevista en el art. 37.3 LGT, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio (véanse las SSAN de 21 de febrero de 2000 y 8 de febrero de 2001).

Véase también el epígrafe correspondiente (Capítulo tercero).

<sup>350</sup> A diferencia de la Ley General Tributaria de 1963 (art. 37), la Ley General Tributaria de 2003 distingue el régimen general de la responsabilidad, según se trate de cuestiones *sustantivas* o *procedimentales*. Las primeras se encuentran reguladas en los arts. 41 a 43 LGT 2003; las cuestiones procedimentales, en los arts. 174 a 176 LGT 2003. Por su parte, el Proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el nuevo Reglamento General de Recaudación



en materia procedimental se encuentra en la garantía de *previa audiencia* al responsable, establecida por la Ley 25/1995, de 20 de julio. Al respecto, las SSAN de 29 de septiembre de 1999 y 6 de octubre de 1999, así como las RRTEAC de 5 de junio de 1996, 10 octubre 1996, 22 noviembre 1996, 12 junio 1997 y 26 junio 1997<sup>351</sup>, señalaban: “*Solamente a partir de la modificación de ese artículo por la Ley 25/1995, que introduce dicho trámite (de audiencia), claro es que sin efectos retroactivos, será exigible el mismo, lo que, “ a sensu contrario”, viene a ratificar que el mismo no estaba previsto hasta ese momento y, en particular, cuando se produjo el acto de derivación de responsabilidad impugnado”*”.

En este supuesto, el “punto de conexión temporal” para determinar la ley aplicable (para determinar, en última instancia, la aplicabilidad del art. 37.4 LGT 1963 en la redacción dada por la Ley 25/1995) es el tiempo en que se produce el acto de derivación de responsabilidad, y no el momento en que se verifica el presupuesto de hecho de la responsabilidad. En mi opinión, la fecha relevante a estos efectos será la fecha de **notificación del acto de derivación de la responsabilidad**, y no así la fecha en que éste *se dicta*, como mantiene el TEAC (Resoluciones de 5 de junio y 22 de noviembre de 1996, entre otras); no sólo porque la notificación es presupuesto de eficacia del acto<sup>352</sup>, sino también porque la fecha de notificación es un criterio que confiere mayor seguridad jurídica en la determinación de la ley aplicable.

Todas las condiciones normativas referidas al propio acto de derivación de la responsabilidad (p. ej., la determinación del contenido necesario de la correspondiente notificación) deben estar normativamente determinadas al tiempo de notificarse dicho acto, y no necesariamente al tiempo de producirse el presupuesto de hecho de la responsabilidad. Una norma que modificase estos requisitos y se aplicase a los actos notificados con posterioridad a su entrada en vigor no sería retroactiva.

En cualquier caso, téngase en cuenta que, en materia de responsabilidad tributaria, no resultan aplicables los criterios del devengo del tributo o del período impositivo, puesto que no se trata de normas que regulen el hecho imponible y la obligación tributaria principal.

---

en desarrollo de la Ley 58/2003, General Tributaria (proyecto publicado en el sitio [www.minhac.es](http://www.minhac.es)) no regula las cuestiones sustantivas, pero sí el procedimiento frente a los responsables, en los arts. 120 a 122.

<sup>351</sup> Cit. por CHECA GONZÁLEZ, C., *Los responsables tributarios*, op. cit., 2003, págs. 74 y 75.

<sup>352</sup> El art. 57.2 LRJPAC, reiterando lo previsto en el art. 45 LPA, establece: “*La eficacia quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior*”. Sobre el régimen de las notificaciones en la LRJPAC, puede verse GARRIDO FALLA, F.; FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M<sup>a</sup>, *Régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones públicas (Un estudio de la Ley 30/1992)*, 2<sup>a</sup> ed., Madrid, Civitas, 1995, págs. 138 a 146.

**c) Criterios adoptados en materia de prescripción**

Teniendo en cuenta la diversidad de criterios para determinar la ley aplicable, en función de cuál sea el objeto de regulación de las normas en juego, distinguiremos, en materia de prescripción, la *modificación del dies a quo* y la *modificación del plazo de prescripción*.

Como se apuntó *supra*, la Ley 10/1985, de 26 de abril, modificó el *dies a quo* del plazo de prescripción de la acción para liquidar, situándolo en “*el día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración*”, y no así en la fecha del *devengo*, pero sin disposición alguna acerca de su aplicabilidad temporal (aparte de fijar una entrada en vigor inmediata, el mismo día de la publicación – 27 de abril de 1985 -). En ausencia de disposición, los Tribunales tuvieron que pronunciarse sobre la aplicabilidad temporal de esta norma.

La STSJ de Cataluña de 8 de marzo de 1991 tuvo que decidir esta cuestión en relación con una liquidación por IRPF ejercicio 1980 notificada por la Inspección el día 24 de febrero de 1986, debiendo determinar si debía aplicarse la regulación antigua o la nueva. Si se optaba por la primera, al aplicar como *dies a quo* del plazo de prescripción de 5 años la fecha del *devengo* (31 de diciembre de 1980), la acción para liquidar resultaba prescrita; conforme a la nueva regulación, en cambio, al computarse el plazo de prescripción desde el día en que finalizaba el plazo para presentar la declaración (10 de junio de 1981), no se había producido la prescripción. En ambos casos, el plazo de prescripción de cinco años se encontraba *en curso* al tiempo de entrar en vigor la nueva regulación, el día 27 de abril de 1985.

Ante la ausencia de disposición transitoria particular para esta sucesión normativa, el TSJ de Cataluña aplicó supletoriamente los preceptos de Derecho común<sup>353</sup>, concretamente el art. 1939 CC, que dispone: “*La prescripción comenzada antes de la publicación de este Código se regirá por las leyes anteriores al mismo; pero si desde que fuere puesto en observancia transcurriese todo el tiempo en él exigido para la prescripción, surtirá ésta su efecto, aunque por dichas leyes anteriores se requiriese mayor lapso de tiempo*”<sup>354</sup>.

---

<sup>353</sup> Véase el art. 9.2 LGT 1963; actual art. 7.2 LGT 2003. Sobre las reglas de Derecho transitorio común en nuestro ordenamiento, *vid. supra* págs. 215 y sigs.

<sup>354</sup> Este mismo criterio del art. 1939 CC fue adoptado por la Orden Ministerial de 24 de junio de 1964, por la que se aclaraba el art. 64 LGT 1963 en materia de prescripción tributaria: «*La prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria o para imponer sanciones, comenzada antes de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria, se regirá por la legislación anterior a la misma; pero si desde el 1 de marzo de 1964 (fecha de su entrada en vigor: disp. final cuarta) transcurriese el plazo general de 5 años o, en su caso, el*

Atendiendo a esta norma, el TSJ de Cataluña aplicó la ley “*vigente en el momento de comenzarse la prescripción*”, esto es, la norma que señalaba el devengo como *dies a quo*, declarando prescrita la acción para liquidar.

Con posterioridad, el Tribunal Supremo confirmó este criterio, en las SSTs de 22 de enero de 1993 (ponente D. Rodríguez García) y de 6 de noviembre de 1993 (ponente D. Rouanet Moscardó), señalando que, en ausencia de disposición particular, el nuevo *dies a quo*<sup>355</sup> no resultaba aplicable a los plazos de prescripción en curso al tiempo de su entrada en vigor, por aplicación del principio general de irretroactividad previsto en el art. 2.3 CC<sup>356</sup>.

Al respecto, el Tribunal Supremo señala<sup>357</sup> que la aplicación del nuevo *dies a quo* a las prescripciones en curso supondría “*anudar a la modificación del art. 65 de la Ley General Tributaria un efecto retroactivo, no pleno, pero sí de grado medio, al aplicar la Ley nueva a una situación nacida, aunque no agotada, bajo el imperio de la Ley antigua, afectando al comienzo del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración municipal para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, que ya había tenido lugar a partir del día del devengo y que se pretende desconocer, sin apoyo en una previsión expresa o implícita de la Ley 10/1985*”.

A mi juicio, la aplicación del nuevo *dies a quo* a las prescripciones en curso sí supone otorgar a la nueva norma una *retroactividad plena*, pues significa desconocer un efecto jurídico ya producido íntegramente en el pasado, como es el comienzo del cómputo del plazo de prescripción. Téngase en cuenta que el supuesto de hecho objeto de regulación no es el plazo prescriptivo – que todavía no ha concluido al tiempo de entrar en vigor la nueva norma -, sino el *dies a quo*, que ya se ha producido en el pasado conforme a la anterior regulación. En cualquier caso, la solución adoptada en estos pronunciamientos me parece correcta, por aplicación del principio de irretroactividad.

Sin embargo, con posterioridad el Tribunal Supremo adoptó un criterio distinto. La STS de 6 de febrero de 1999 (ponente D. Pascual Sala) ha declarado que “*la prescripción tributaria*

---

*especial de 10 años exigido por aquella ley para la prescripción, surtirá ésta su efecto, aunque por la legislación anterior se requiriese mayor lapso de tiempo*».

<sup>355</sup> Art. 65 LGT 1963, en la redacción dada por la Ley 10/1985, que entró en vigor el 27 de abril de 1985.

<sup>356</sup> La STS de 6 de noviembre de 1993, además del principio de irretroactividad, cita lo dispuesto en el art. 1939 CC.

<sup>357</sup> Frente a la sentencia invocada por la parte recurrente, que aplicó el nuevo *dies a quo*, aduciendo que “*no existía ninguna situación jurídica favorable al sujeto pasivo que mereciese protección, no tenía ningún derecho adquirido, y por tanto no se vulneró el principio de irretroactividad*”.

*ha de regirse por la legalidad vigente al tiempo en que deba ser apreciada, no, salvo disposición expresa de la Ley, por la en vigor en el momento de producirse el hecho imponible o el devengo*". Siguiendo este criterio, se aplicó la modificación producida en el art. 65 LGT 1963 por la Ley 10/1985 a un impuesto devengado el 20 de enero de 1982, situando el *dies a quo* del plazo de prescripción en el día siguiente a la finalización del plazo para presentar declaración, y no así en la fecha del devengo.

A mi juicio, este último criterio – la aplicación de la ley vigente al tiempo de apreciarse la prescripción – es válido como regla general y tiene la virtud de diferenciarse del criterio generalmente mantenido en Derecho tributario sustantivo (el criterio del hecho imponible o devengo). Sin embargo, este criterio no puede aplicarse a toda regulación en materia de prescripción tributaria. Así, por ejemplo, por lo que respecta al *dies a quo* o a los efectos interruptivos producidos en el pasado, debería aplicarse la regulación anterior, pues de lo contrario estaríamos afirmando la *retroactividad* como regla general, sin necesidad de disposición legislativa<sup>358</sup>. Por ello, considero que en la STS de 6 de febrero de 1999 debería haberse aplicado la ley vigente al tiempo de comenzar la prescripción, aunque en el supuesto de autos la acción para liquidar estaba igualmente prescrita, aplicando tanto el antiguo como el nuevo *dies a quo*.

En cambio, por lo que respecta a la modificación del plazo de prescripción, sí puede aplicarse la ley vigente al tiempo de apreciarse la prescripción – optando por la eficacia inmediata de la nueva norma y no por la ultractividad de la antigua -, dejando a salvo en todo caso los efectos producidos en el pasado. A esta cuestión nos referimos a continuación, por referencia a la jurisprudencia vertida sobre las modificaciones del plazo prescriptivo introducidas por la Ley 29/1987 y, destacadamente, por la Ley 1/1998.

Como sabemos, la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD, redujo de diez a cinco años el plazo de prescripción de la acción para liquidar y sancionar, disponiendo expresamente que el nuevo plazo de prescripción resultaba aplicable también a los *hechos imponibles producidos con anterioridad a su entrada en vigor*, esto es, con anterioridad al día 1 de enero de 1988 (Disp. Transitoria Primera de la LISD).

La STS de 2 de noviembre de 1992 (recurso núm. 2360/1990, ponente D. Martín Herrero) se limitó a aplicar esta disposición transitoria particular a una prescripción en curso, sin que se

---

<sup>358</sup> Así, por ejemplo, la nueva regulación del *dies a quo* del plazo de prescripción en el supuesto de escrituras autorizadas por funcionarios extranjeros – introducida en el art. 25 LISD por la Ley 53/2002, de 30 de diciembre – resultará aplicable, en ausencia de disposición transitoria, sólo a las escrituras autorizadas con posterioridad a su entrada en vigor, y no así a las prescripciones en curso.

plantease la duda sobre el mantenimiento o no de los actos interruptivos producidos con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo plazo de prescripción.

La STSJ de Andalucía (Granada) de 5 de abril de 1993 sí se pronunció sobre esta cuestión, al enjuiciar la prescripción de la acción para liquidar el ISD iniciada el 7-5-1978 e interrumpida el 3-12-1987 por la presentación de la declaración (esto es, con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo plazo de cinco años, el día 1 de enero de 1988), dejando sin efecto el acto interruptivo producido en el pasado: *“el acortamiento del plazo de prescripción de 5 años era aplicable al supuesto de autos porque en la mencionada fecha, 1-1-1988, el hecho imponible, acaecido con anterioridad, no había agotado de manera plena sus efectos ya que consumidas las etapas de devengo y declaración, quedaban pendientes las de liquidación y cobro, de ahí que tratándose no de una relación jurídico tributaria completamente consolidada y concluida y sí de una relación jurídico tributaria en curso, se hacía merecedora de la aplicación de la norma más favorable, condición que reúne de manera inequívoca, la disp. transit. 1.ª, consagrada de la prescripción por transcurso de cinco años, suficientemente rebasados, según elemental cómputo de 1978 a 1987, del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación lo que nos lleva a concluir con la procedencia de la estimación del recurso”*.

Considero que la Disposición transitoria primera de la LISD no permite llegar a esta conclusión, porque, al prever la aplicación del nuevo plazo de prescripción a hechos imposables producidos en el pasado, no está disponiendo la *retroactividad* de la nueva norma. En otras palabras, lo que permite esta disposición transitoria es la aplicación del nuevo plazo a las prescripciones en curso (*eficacia inmediata*), pero manteniendo aquellos efectos producidos con anterioridad (los efectos interruptivos del anterior plazo de prescripción de diez años).

Por ello, no me parece adecuado el criterio mantenido en la STS de 5 de abril de 2002 (ponente D. Emilio Pujalte Clariana), en relación con una prescripción por ISD iniciada el 22-8-1976 (fecha del devengo) e interrumpida el 20-5-1986 (por tanto, dentro del plazo de prescripción de diez años, y con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo plazo de cinco años, producida el 1-1-1988). En primer lugar, el TS aplica el nuevo *dies a quo* aprobado por la Ley 10/1985, que entró en vigor el 27 de abril de 1985, situándolo el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la declaración, el 22-2-1977 (seis meses después del fallecimiento del causante). Como ya apunté en relación con la STS de 6 de febrero de 1999, considero que ésta es una aplicación retroactiva del nuevo *dies a quo* no permitida, porque no ha sido dispuesta expresa o implícitamente por el legislador.

En segundo lugar, el TS considera que *“a partir de tal día 1 de enero de 1988 había que considerar prescrito, desde el 22 de febrero de 1982, el derecho a liquidar el Impuesto (...), toda*

vez que con anterioridad a la referida fecha de prescripción (22 de febrero de 1982) no se había logrado practicar ninguna acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo conducente a la exacción del Impuesto”. Nada puede objetarse a que el TS aplique el nuevo plazo de prescripción de cinco años desde su fecha de entrada en vigor – el 1 de enero de 1988 -, también a hechos imponibles producidos con anterioridad, pues así lo establece la Disp. Transitoria Primera de la LISD. Sin embargo, el principio general de irretroactividad no permite – salvo disposición legal expresa o implícita en contrario – que se eliminen aquellos efectos jurídicos producidos en el pasado conforme a la normativa anterior; en este caso, no deberían dejarse sin efecto las interrupciones del anterior plazo de prescripción producidas en el pasado y, en particular, la acaecida el 20-5-1986.

A la vista de la jurisprudencia recaída sobre la modificación del plazo de prescripción en el ámbito del ISD, no es de extrañar que se hayan producido importantes divergencias jurisprudenciales en relación con la reducción del plazo de prescripción de 5 a 4 años operada por la Ley 1/1998, teniendo en cuenta además que en este caso el legislador no estableció disposición transitoria alguna, aparte de diferir la entrada en vigor de esta norma particular al día 1 de enero de 1999.

Atendiendo al criterio previsto en el art. 1939 CC, la ley aplicable sería la vigente al tiempo de comenzar la prescripción (si comenzó con anterioridad al 1 de enero de 1999, debería mantenerse el plazo de cinco años), a no ser que desde el día 1 de enero de 1999 transcurriese completamente el nuevo plazo de prescripción de cuatro años. Según este criterio, la nueva regulación sólo resultaría aplicable a aquellas prescripciones comenzadas en el año 1998 que completaran el período de cuatro años desde el 1 de enero de 1999 (en estos casos, la prescripción se produciría el 31 de diciembre de 2002, sin necesidad de esperar el transcurso de cinco años desde el *dies a quo* inicial).

Otra posibilidad apuntada, ante la ausencia de disposición transitoria específica, consistía en aplicar la Disposición transitoria única de la Ley 1/1998, según la cual “*los procedimientos tributarios ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley se regirán por la normativa anterior hasta su conclusión*”. Sin embargo, difícilmente puede sostenerse que la prescripción, que es una forma de extinción de las obligaciones, constituye un “procedimiento tributario”.

Además, tanto la aplicación del art. 1939 CC como de la Disp. Transit. Única de la Ley 1/1998 tenían el inconveniente de diferir en exceso la aplicabilidad del nuevo plazo de prescripción de cuatro años, en perjuicio del contribuyente – excepto por lo que respecta al derecho a la devolución de ingresos indebidos -, y sin que ésta fuese aparentemente la voluntad del Legislador. Precisamente, la finalidad de la entrada en vigor diferida del nuevo plazo de

prescripción al día 1 de enero de 1999 parecía ser evitar la prescripción automática en los supuestos en que hubiesen transcurrido más de cuatro años, otorgando un período de *vacatio legis* para que la Administración pudiese interrumpir las prescripciones en curso. Por ello, tanto la Administración<sup>359</sup> como los Tribunales optaron por conferir *eficacia inmediata* al nuevo plazo de prescripción, aplicándolo a las prescripciones *en curso* al tiempo de su entrada en vigor (el 1 de enero de 1999); pero manteniendo los efectos interruptivos de la prescripción producidos con anterioridad, excluyendo así la *retroactividad* de la nueva norma. En este sentido, se aplica la “ley vigente al tiempo en que debe ser apreciada la prescripción”, pero con los matices señalados<sup>360</sup>.

Esta cuestión fue clarificada por el RD 136/2000, de 4 de febrero, Disp. Final Cuarta.3, según la cual el nuevo plazo de prescripción de cuatro años “*se aplicará a partir de 1 de enero de 1999, con independencia de la fecha en que se hubieran realizado los correspondientes hechos imposables, cometido las infracciones o efectuado los ingresos indebidos, sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a aquella fecha produzca los efectos previstos en la normativa vigente*”.

Esta solución de Derecho transitorio adoptada por el titular de la potestad reglamentaria no supone la aplicación “retroactiva” del nuevo plazo de prescripción de cuatro años, como con frecuencia se ha querido ver<sup>361</sup>. La aplicación de la nueva norma sobre prescripción a “hechos imposables producidos en el pasado” no implica retroactividad, porque el punto de referencia temporal es distinto. Tampoco implica retroactividad *stricto sensu* la aplicación del nuevo plazo a prescripciones *comenzadas* con anterioridad a su entrada en vigor, sino eficacia inmediata de la nueva norma, puesto que no se alteran los efectos jurídicos producidos en el pasado (el *dies a quo* del plazo de prescripción sigue siendo el mismo y los efectos interruptivos se mantienen).

A mi juicio, la Disp. Final Cuarta.3 del RD 136/2000 tiene carácter interpretativo, pues despeja las dudas existentes sobre el alcance de la nueva normativa, determinando su *aplicabilidad inmediata* a las prescripciones en curso – y no así su retroactividad –, solución congruente con el art. 2.3 CC, con las disposiciones particulares sobre régimen transitorio de la

---

<sup>359</sup> Véase la Resolución de la DGT de 1 de abril de 1999 y la Resolución de la DGCHT de 26 de abril de 1999.

<sup>360</sup> La SAN de 24 de enero de 2002 (ponente D<sup>a</sup>. Isabel García García-Blanco), relativa a la aplicación del nuevo plazo de prescripción tributaria de cuatro años, señala expresamente que “*el criterio de esta Sala, en cuanto a la prescripción y los problemas de derecho transitorio en relación al plazo prescriptivo, se acomoda a los propios pronunciamientos del TS Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2<sup>a</sup>, entre otras, en la STS de 6 de febrero de 1999 (Recurso de Casación núm. 5658/1993 Ponente: Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez) en la que se determina que con relación a la prescripción tributaria y los problemas transitorios ha de tomarse en consideración la legalidad vigente en el momento en que debe ser apreciada la prescripción y no de la vigente en el momento del producirse el devengo, salvo disposición legal expresa en contra*”.

<sup>361</sup> Vid. QF núm. 7/98, Editorial, y núm. 17, octubre 1999, pág. 31.

prescripción y, sobre todo, con el sistema de entrada en vigor *diferida* previsto para la nueva normativa por la Ley 1/1998.

Sin embargo, los primeros pronunciamientos jurisprudenciales recaídos sobre la misma – probablemente influidos por la idea de una supuesta “retroactividad” del plazo de prescripción de cuatro años – aplicaron incorrectamente la previsión del RD 136/2000, dejando sin efecto los actos interruptivos producidos con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo plazo. Así, diversas Sentencias de la Audiencia Nacional (SSAN de 3 de mayo de 2000, 23 de enero, 8 de marzo, 29 de marzo y 4 de abril de 2001, entre otras), aplicaron el nuevo plazo de prescripción de cuatro años, sin tener en cuenta la interrupción del plazo prescriptivo de cinco años producida con anterioridad al 1 de enero de 1999, declarando prescrita la acción para liquidar<sup>362</sup>. Esta aplicación *retroactiva* del nuevo plazo de prescripción – en el sentido de dejar sin efecto las interrupciones del anterior plazo de cinco años producidas en el pasado – fue seguida por algunos Tribunales Superiores de Justicia<sup>363</sup>.

El Tribunal Supremo vino a matizar finalmente la tesis de la Audiencia Nacional, fijando doctrina legal sobre la interpretación que debía darse al RD 136/2000, Disp. Final Cuarta, núm. 3. Así, la **STS de 25 de septiembre de 2001** (ponente D. Jaime Rouanet), en el recurso de casación en interés de Ley contra la SAN de 8 de junio de 2000, confirmó la tesis en ella sostenida (la aplicación del nuevo plazo a las prescripciones comenzadas con anterioridad a su entrada en vigor), con el importante matiz de mantener los efectos interruptivos de los actos producidos con anterioridad, conforme al plazo prescriptivo entonces vigente de cinco años:

*«Si el momento en que se cierra el período temporal durante el que ha estado inactiva la Administración tributaria es posterior al 1 de enero de 1999, el plazo prescriptivo aplicable es el de 4 años (aunque el "dies a quo" del citado período sea anterior a la indicada fecha) y el instituto de la prescripción se rige por lo determinado en los nuevos artículos 24 de la Ley 1/1998 y 64 de la LGT.*

*Y, «a sensu contrario», si el mencionado período temporal de inactividad administrativa ha concluido antes del 1 de enero de 1999, el plazo prescriptivo aplicable es el anteriormente vigente de 5 años y el régimen imperante es el existente antes de la citada Ley 1/1998.*

---

<sup>362</sup> También encontramos pronunciamientos en este sentido de Tribunales Superiores de Justicia. Así, la STSJ de Cataluña de 15 de marzo de 2001 aplicó el plazo de cuatro años a una prescripción iniciada el 16-4-1991 e interrumpida el 22-2-1996, declarando prescrita la acción administrativa, por considerar que la notificación producida en 1996 no interrumpía el plazo de prescripción.

<sup>363</sup> Véase la STSJ de La Rioja de 3 de septiembre de 2001 que – siguiendo la tesis de la AN – aplicó retroactivamente el plazo de prescripción de cuatro años, dejando sin efecto los actos interruptivos producidos con anterioridad a su entrada en vigor. Véase también el Voto particular a esta Sentencia formulado por el Magistrado D. José Ignacio Ruiz de Palacios, quien mantiene la aplicación de la ley vigente al tiempo de ser apreciada la prescripción.



*En ambos casos, sin perjuicio de que la interrupción de la prescripción producida, en su caso, con anterioridad a la indicada fecha del 1 de enero de 1999, genere los efectos previstos en la normativa -respectivamente- vigente».*

Esta interpretación del Tribunal Supremo – que, como el propio Tribunal señala, supone excluir la “retroactividad radical” del nuevo plazo de prescripción – ya había sido mantenida por algunos Tribunales inferiores<sup>364</sup>, pero sólo a partir de su fijación como doctrina legal se han eliminado las divergencias existentes en la jurisprudencia<sup>365</sup>, aunque algún pronunciamiento sigue acudiendo a argumentaciones diversas<sup>366</sup>.

Nuestra única objeción a la solución finalmente plasmada en el RD 136/2000 es su indistinta aplicación a las normas tributarias sustantivas y a las normas tributarias sancionadoras, pues el nuevo plazo de prescripción de la acción para sancionar, *más favorable* que el anterior, debe aplicarse en todo caso *retroactivamente* (en virtud de la regla de retroactividad *in bonus*, a la que el TC atribuye rango constitucional).

---

<sup>364</sup> La STSJ de Aragón de 18 de diciembre de 2000 ya excluía la aplicación del nuevo plazo de cuatro años a la prescripción transcurrida desde el 4-12-1990 hasta el 20-9-1995, señalando que “*lo contrario sería atribuir un efecto retroactivo a dicha previsión*”, conclusión que no puede desprenderse, ni de la Ley 1/1998 – que se limita a fijar la entrada en vigor diferida el 1 de enero de 1999 –, ni del RD 136/2000. Por el contrario, ambas normas permiten aplicar la nueva norma “*a supuestos en los que el 1 de enero de 1999 se hubiera realizado el hecho imponible y se hallase en curso el plazo de prescripción, apartándose así del supuesto previsto en el artículo 1939 del Código Civil que exige el transcurso completo del plazo de prescripción desde la entrada en vigor de la citada disposición legal (...), de forma que si bien no autoriza su aplicación retroactiva a periodos anteriores, no exige para su aplicación ni que la producción del hecho imponible sea posterior, ni el transcurso completo del nuevo plazo a partir del 1 de enero de 1999*”. En definitiva, lo que se mantiene es la *eficacia inmediata* de la norma que establece el nuevo plazo de prescripción.

<sup>365</sup> Vid. STSJ de Cantabria de 9 de mayo de 2002; STSJ de la Comunidad Valenciana de 18 de enero de 2003: “*como ha señalado el Tribunal Supremo en sentencia de 25 de septiembre de 2001, si el momento en que se cierra el período temporal durante el que ha estado inactiva la Administración tributaria es posterior al 1 de enero de 1999, el plazo prescriptivo aplicable es el de cuatro años (aunque el “dies a quo” del citado período sea anterior a la indicada fecha)*”.

<sup>366</sup> Así, la STSJ de La Rioja de 26 de febrero de 2002 (ponente D. Ruiz de Palacios) aplica la doctrina mantenida en la STS de 25 de septiembre de 2001, pero entiende que el plazo de prescripción de cuatro años se aplica “*a los procedimientos tributarios iniciados a partir del 1 de enero de 1999, nunca a los que hubieran comenzado con anterioridad*”; cuando, como sabemos, éste no es el sentido de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo.

Por su parte, la STSJ de Castilla y León (Burgos) de 22 de marzo de 2002 – aunque también aplica la doctrina mantenida en la STS de 25 de septiembre de 2001 – considera que “*la clave de la solución nos viene del art. 1939 del CC*” y entiende aplicable la ley vigente al comenzar la prescripción, citando al respecto la STS de 6 de noviembre de 1993. Ésta no es la argumentación subyacente a la STS de 25 de septiembre 2001. Y, por lo que respecta a la STS 6 de noviembre 1993, hay que tener en cuenta que esta última sentencia se refería a la modificación del *dies a quo*, y no así a la modificación del plazo prescriptivo.

En este sentido, no comparto la postura manifestada en la RTEAC de 25 de abril de 2000 – estimatoria de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio -, en la que se declara que la normativa sobre *prescripción* de la acción para imponer sanciones tributarias, modificada por la Ley 1/1998, no forma parte del “régimen de infracciones y sanciones tributarias” (normas sancionadoras sustantivas), a efectos de la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*. Según el TEAC, deben aplicarse en materia de prescripción de infracciones y sanciones tributarias los criterios generales de Derecho transitorio.

A mi juicio, no debe hacerse tal interpretación restrictiva del ámbito material de aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*, porque la prescripción forma parte del régimen sustantivo de las infracciones y sanciones, al constituir un modo de extinción de las mismas. Por ello, considero que debe aplicarse *retroactivamente* el plazo de prescripción de cuatro años exclusivamente por lo que respecta a la acción para sancionar, con el único límite de los actos firmes; dejando sin efecto, por tanto, los actos interruptivos producidos en el pasado una vez transcurrido el período de cuatro años. Algunos Tribunales no lo han entendido así, y han aplicado la misma doctrina expresada en la STS de 25 de septiembre de 2001: “*dado que tanto la infracción como la sanción impuesta han tenido lugar con anterioridad a la citada fecha de 1 de enero de 1999, el período de prescripción aplicable será de cinco años*” (STSJ de Asturias de 21 de marzo de 2002, ponente D. Antonio Aparicio, FJ 7; STSJ de Cantabria de 15 de diciembre de 2001).

Sin embargo, la Audiencia Nacional sí ha matizado esta doctrina legal del Tribunal Supremo, en relación con la prescripción de la acción para imponer sanciones tributarias. Así, la SAN de 24 de enero de 2002 (ponente D<sup>a</sup>. Isabel García García-Blanco) señala que, por imperativo del art. 9.3 de la CE y del art. 4.3 de la Ley 1/1998, debe aplicarse el nuevo plazo de cuatro años, “*sin consideración alguna acerca del momento de cierre del período temporal de inactividad administrativa*”. Respecto de la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* en materia de prescripción, la AN señala, a mi juicio acertadamente, que “*el art. 4.3 de la Ley 1/1998 habla del «régimen» de las sanciones, expresión bajo la que han de entenderse comprendidos tanto los aspectos sustantivos, entre ellos la prescripción, como procedimentales*”.

Hay que tener en cuenta, como indica la AN, que con anterioridad a la Ley 1/1998 – por la que se introdujo la tramitación separada del procedimiento sancionador – el acto de liquidación era único para cuota, intereses de demora y sanción pecuniaria, por lo que “*se puede dar la situación de que cuota e intereses prescriban a los 5 años y la sanción pecuniaria conectada a la misma regularización tributaria, a los 4 años, lo que en la práctica determinaría que en atención a un mismo acto interruptivo del «tempus praescriptionis» y siendo igual el*

«*dies a quo*», los primeros -cuota e intereses- no estuvieran prescritos y sí la segunda, la sanción” (SAN de 24 de enero de 2002, FJ 3).

### 3. Análisis crítico de la regla del “devengo” y del “inicio del período impositivo”: limitación de su ámbito de aplicación

Hasta la fecha, el *criterio del devengo* ha sido tradicionalmente adoptado como criterio sobre aplicabilidad temporal de las normas tributarias. Con su *formulación legal expresa* en el art. 10.2.1º de la LGT 2003, viene a consagrarse un criterio empleado cotidianamente por la Administración y por los Tribunales en la aplicación de normas tributarias<sup>367</sup>. También en la doctrina científica existe consenso desde hace décadas sobre la función del devengo como elemento temporal para determinar la norma aplicable a la obligación tributaria. El Prof. SÁINZ DE BUJANDA señalaba ya en 1966 que “*la ley aplicable será la vigente al tiempo de producirse el devengo del tributo*”<sup>368</sup>.

Al respecto, el Prof. SÁINZ DE BUJANDA observaba – citando a ARAÚJO FALCÃO -, que la ley vigente al tiempo del devengo es la aplicable “*ya en cuanto a la alícuota, como respecto de la definición y magnitud de la base de cálculo, a las exenciones y rebajas tributarias, etcétera*”<sup>369</sup>. Todos estos elementos tributarios sustantivos, determinantes de la obligación tributaria principal, se deciden por regla general conforme a la normativa vigente al tiempo del devengo. Dado que la regulación tributaria es muy cambiante, la concreción de este momento – cuya fijación está reservada a la Ley – resulta de gran importancia.

Tradicionalmente, el criterio del devengo se ha aplicado a todo tipo de tributos: tanto a los tributos con hecho imponible instantáneo como a los tributos con hecho imponible duradero. Podemos citar de nuevo un pasaje del Prof. SÁINZ DE BUJANDA, en el que se afirma la aplicación del criterio del devengo a los tributos con hecho imponible duradero, que la ley fracciona en períodos impositivos, situando a su finalización el devengo del tributo: “*(si) el vencimiento del [primer] período – que es lo que provoca el devengo del impuesto y el nacimiento de la*

---

<sup>367</sup> Como veremos, este criterio – el del *devengo* o de *conclusión del hecho imponible* – es el que se ha adoptado asimismo en nuestra jurisprudencia constitucional para distinguir entre retroactividad auténtica o *stricto sensu* y retroactividad impropia (que aquí calificamos como eficacia inmediata).

<sup>368</sup> Vid. SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho, IV*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1966, pág. 382.

<sup>369</sup> Cfr. ARAÚJO FALCÃO, A. DE, *Fato gerador da obrigação...*, op. cit., 1964, pág. 149; cit. por SÁINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho, IV*, op. cit., 1966, págs. 384 y 385.

*obligación tributaria – se produce(n) estando ya en vigor la ley reguladora del tributo, (ésta) se aplicará, consiguientemente – salvo que en ella se dispusiere lo contrario – a todos los hechos imponibles, cuya duración termine en momento posterior a su vigencia”*. En estos casos, afirmaba el Prof. SÁINZ DE BUJANDA, “no existirá, en rigor, retroactividad”<sup>370</sup>.

A partir del análisis anterior, hemos comprobado que la *regla del devengo* no resulta válida para determinar la aplicabilidad temporal de todas y cada una de las normas tributarias, con independencia de su contenido. Esta regla se manifiesta inadecuada en el ámbito de las normas tributarias de carácter *procedimental*; pero también en relación con las normas que regulan obligaciones tributarias distintas a la principal (intereses de demora, recargos, etc.), así como la extinción de las obligaciones tributarias. Por ello, la regla del devengo debe limitarse, como criterio *supletorio* de aplicabilidad temporal, a las normas tributarias sustantivas que regulan el hecho imponible (o presupuesto de hecho del tributo) y la obligación tributaria principal, y ni siquiera a todas ellas.

También hemos comprobado la inseguridad que genera la distinción entre “tributos sin período impositivo” y “tributos con período impositivo”, a efectos de aplicar el criterio del devengo o del inicio del período impositivo.

En cuanto al ámbito de aplicación del criterio del “inicio del período impositivo” formulado en el art. 10.2.1º de la nueva LGT, hay que interpretar que éste se refiere a aquellos tributos periódicos con hecho imponible duradero (así, por ejemplo, el IRPF y el IS), cuyo hecho imponible se fracciona en períodos impositivos *stricto sensu* o “períodos de la base”, que configuran tanto la realización del hecho imponible como su cuantificación. Por el contrario, no resulta aplicable a los denominados “tributos de exigibilidad periódica”, que son tributos instantáneos con “períodos de declaración” o “períodos liquidatorios”<sup>371</sup>. Estos tributos de exigibilidad periódica pueden considerarse “tributos sin período impositivo”, a efectos de aplicar la regla del “devengo” prevista en el art. 10.2.1º LGT.

Abundando en esta idea, el “período impositivo” al que se refiere el art. 10.2.1º de la LGT es en todo caso aquél que determina la *dimensión temporal del hecho imponible* (y, en consecuencia, configura también sus aspectos material, espacial y cuantitativo); de forma que, sólo una vez finalizado dicho período, puede entenderse consumado el hecho imponible, con carácter *definitivo*. Las circunstancias producidas a lo largo del período determinan la configuración del hecho imponible fáctico y, por consiguiente, de la obligación tributaria principal. Se trata de períodos impositivos en sentido propio, o “períodos de la base”. En cambio,

---

<sup>370</sup> Vid. SÁINZ DE BUJANDA, F., *Hacienda y Derecho, IV, op. cit.*, 1966, pág. 383.

<sup>371</sup> Sobre las clases de “período impositivo”, a efectos del concepto de retroactividad tributaria y de la aplicación del principio de irretroactividad, pueden verse *supra* págs. 276 y sigs.

los períodos que sólo cumplen una función relativa a la *gestión* o liquidación del tributo (“períodos liquidatorios”) no son relevantes a efectos de determinar la aplicabilidad temporal de la norma, y habrá que estar en ese caso al criterio del devengo.

Así, por ejemplo, en el caso de los tributos con hecho imponible instantáneo pero con *exigibilidad periódica*, como el Impuesto sobre el Patrimonio, la norma aplicable no será la vigente a 1 de enero (día de inicio del período impositivo), sino la vigente a 31 de diciembre (día de realización del hecho imponible instantáneo y de devengo del tributo). Lo mismo puede decirse respecto de otros tributos instantáneos con períodos liquidatorios, como el IVA. Éste es un importante matiz que deberá ser tenido en cuenta por la Administración y los Tribunales a la hora de aplicar el art. 10.2.1º de la LGT 2003.

Por último, hay que hacer referencia a aquellos supuestos en que el *devengo* no coincide con el momento *conclusivo* del *hecho imponible*, tal como ambos aparecen *normativamente configurados* en la ley reguladora del tributo. Esta circunstancia puede tener gran relevancia, tanto para la determinación de la norma aplicable en el plano interpretativo y aplicativo, como para el enjuiciamiento de normas tributarias. En el plano interpretativo, esta disociación – concretamente, en materia de impuestos especiales – llevó a los Tribunales a abandonar el criterio general del *devengo* y aplicar la normativa vigente al tiempo de *conclusión del hecho imponible* (anterior al devengo), en aras del principio de irretroactividad y en ausencia de disposición particular<sup>372</sup>.

En estos casos de disociación normativa entre la conclusión del hecho imponible y el devengo del tributo, nuestro Tribunal Constitucional ha enjuiciado la retroactividad de la norma tributaria atendiendo al *último* de dichos momentos; considerando que no es suficiente la verificación del hecho imponible, si no se ha producido todavía el devengo, y viceversa. Así, por ejemplo, en las SSTC 197/1992 y 205/1992, se atendió al momento posterior de la salida de fábrica (devengo) y no así al de fabricación de los productos gravados (hecho imponible), para determinar la ley aplicable al tipo de gravamen. En cambio, en las SSTC 126/1987 y 173/1996, aun habiéndose producido el devengo el primer día del período, se entendió que el presupuesto de hecho del tributo concluía el último día del período, y que era este momento – y no el del devengo – el que debía adoptarse a efectos de calificar la retroactividad<sup>373</sup>. Considero que en uno y otro caso el Tribunal Constitucional ha interpretado cuál era el efectivo *presupuesto de hecho del tributo* en cuestión, considerando en su conjunto la normativa reguladora.

---

<sup>372</sup> Véase la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Sala Cont.-Adm.) citada *infra*, pág. 302, nota 325.

<sup>373</sup> En las SSTC 126/1987 y 173/1996 fue determinante la calificación por el Tribunal Constitucional de la “tasa del juego” como un impuesto con *hecho imponible duradero*, con devengo anticipado el primer día del período impositivo. Véase el análisis particular al respecto, *infra* págs. 405 y sigs.

En los casos de tributos con *hecho imponible duradero*, que se devengan anticipadamente el primer día del período impositivo, podría discutirse si la aprobación de una nueva norma durante el transcurso del período, con efectos desde el inicio del mismo, constituye un supuesto de retroactividad auténtica (aplicando el criterio del devengo), o bien de retroactividad impropia o eficacia inmediata (aplicando el criterio del hecho imponible consumado).

En mi opinión, esta modificación normativa constituye *retroactividad stricto sensu* en el caso de que, aun prolongándose el hecho imponible a lo largo del período, la cuota tributaria devengada al inicio del mismo permanezca *invariable*, sean cuales sean las circunstancias fácticas producidas durante el período (que en este caso es un mero período liquidatorio); y, por el contrario, constituirá retroactividad impropia o eficacia inmediata, si la cuota tributaria puede experimentar variaciones a lo largo del período, en función de determinadas circunstancias fácticas (el período en este caso puede *asimilarse* a un período impositivo de la base). Esto último sucede en el Impuesto sobre Actividades Económicas (art. 90 LHL)<sup>374</sup>; el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (art. 97.3 LHL); el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (art. 104.1 LHL); y en relación con algunas tasas<sup>375</sup>. En cualquier caso, en ausencia de disposición específica, el intérprete deberá aplicar la normativa vigente en el

---

<sup>374</sup> En este tributo que grava el ejercicio de actividades económicas, mediante estimación objetiva, sólo las circunstancias de alta (y, en su caso, también de baja) en el ejercicio de la actividad pueden modificar la cuota tributaria devengada al inicio del período.

El artículo 90.2 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en relación con el IAE, dispone:

“2. El impuesto se devenga el primer día del período impositivo y las cuotas serán irreducibles, salvo cuando, en los casos de declaración de alta, el día de comienzo de la actividad no coincida con el año natural, en cuyo supuesto las cuotas se calcularán proporcionalmente al número de trimestres naturales que restan para finalizar el año, incluido el del comienzo del ejercicio de la actividad.

*Asimismo, y en el caso de baja por cese en el ejercicio de la actividad, las cuotas serán prorrateables por trimestres naturales, excluido aquel en el que se produzca dicho cese. A tal fin los sujetos pasivos podrán solicitar la devolución de la parte de la cuota correspondiente a los trimestres naturales en los que no se hubiere ejercido la actividad”* (segundo párrafo añadido por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre; sobre su aplicación temporal, *vid. págs. ).*

<sup>375</sup> El artículo 3.Quinto del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, en su apartado *Dos*, párrafo primero, dispone:

“*Dos. Tratándose de máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos de azar, la tasa será exigible por años naturales, devengándose el 1 de enero de cada año en cuanto a los autorizados en años anteriores. En el primer año, el devengo coincidirá con la autorización, abonándose en su entera cuantía según los importes fijados en el apartado 4º anterior, salvo que aquélla se otorgue después del 1 de julio, en cuyo caso por ese año se abonará solamente el 50 por 100 de la tasa”* (redacción dada por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, aunque el prorrateo de la cuota ya estaba previsto en la redacción original – la cursiva es nuestra -).

momento del devengo, aunque el hecho imponible todavía no haya concluido, cuando la ley posterior sea más gravosa<sup>376</sup>.

En conclusión, en Derecho tributario el criterio para distinguir la retroactividad estricta y la **eficacia inmediata** de las normas, con el fin de determinar la ley aplicable a un caso por aplicación del principio general de irretroactividad, es con frecuencia el criterio del *período impositivo* o el criterio del *devengo*, a que hace referencia el art. 10.2.1º LGT 2003. Pero estos criterios sólo resultan adecuados, como criterios supletorios de aplicabilidad temporal, cuando coinciden con las *circunstancias fácticas* y el *efecto jurídico* contemplados en la suposición y consecuencia jurídica de la norma en cuestión. En caso contrario, los criterios o “puntos de conexión temporal” para determinar la ley aplicable serán, lógicamente, diversos<sup>377</sup>.

Con ello queremos insistir en que no es posible establecer una formulación general del principio de irretroactividad para todo un ámbito normativo, ni siquiera concretado a una determinada materia. Para que resulten aplicables los criterios del “devengo” del tributo o del “inicio del período impositivo”, el presupuesto de hecho y el efecto jurídico regulados en la norma en cuestión deben referirse al hecho imponible y a la obligación tributaria principal, respectivamente.

---

<sup>376</sup> De este modo se procede en la STS de 15 de febrero de 1983 y en la STS de 24 de marzo de 2003, en relación con la tasa por licencia de obras y el ICIO, respectivamente. En ambos casos, el TS aplica el impuesto vigente en el momento del *devengo* (solicitud de la licencia e inicio de las obras, respectivamente – arts. 26.1 y 103.4 LHL -), y no en el de la conclusión del hecho imponible (concesión de la licencia y realización de la obra – arts. 20.4 y 101.1 LHL -), aunque la cuota tributaria podía resultar modificada con posterioridad al devengo, en atención a la realización del hecho imponible (arts. 26.3 y 104.1 LHL). A mi juicio, esta solución adoptada por el TS es correcta, pues, aunque la aplicación de la normativa posterior no hubiese supuesto retroactividad auténtica, sí habría determinado una eficacia inmediata de dudosa constitucionalidad, al tratarse en ambos casos de una normativa más gravosa para el obligado tributario.

<sup>377</sup> Por ello, consideramos más adecuadas aquellas afirmaciones referidas al “presupuesto de hecho” o la “consecuencia jurídica” de la norma tributaria – sin limitar la conclusión al hecho imponible y/o al devengo -, como señala con acierto el Prof. Matías CORTÉS: “*La determinación de la norma vigente debe efectuarse -en relación al tiempo- habida cuenta del momento o del período en que se realizó el supuesto de hecho previsto en la norma que ha de aplicarse. Cada norma jurídica, de la que se derivan derechos y obligaciones -en sentido amplio-, contiene el presupuesto que ha de realizarse para que surja el mandato. Será aplicable, en consecuencia, la norma vigente al tiempo de realización del supuesto de hecho*” (vid. CORTÉS, M., *Ordenamiento tributario español*, I, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1985, pág. 105). Vid. también en este sentido MARTÍN DELGADO, J.M., “La derogación de los Impuestos a Cuenta y los Generales sobre la Renta: interpretación en derecho”, *Crónica Tributaria* núm. 27/1978, pág. XLVI.

#### 4. **Conclusión: con carácter general, exclusión de la retroactividad estricta y admisibilidad de la “eficacia inmediata” de las normas tributarias**

En el ordenamiento tributario, hemos comprobado que la disposición implícita de retroactividad se admite sólo en casos tasados, y que los criterios hermenéuticos aplicables con carácter supletorio suelen excluir la retroactividad de la norma, entendida ésta como producción de efectos jurídicos en el pasado. En cambio, la eficacia de las normas tributarias respecto de hechos o situaciones en curso es frecuente. Podemos afirmar así que, por regla general, se excluye la retroactividad la nueva ley – entendida en su sentido estricto, esto es, como revisión de los efectos producidos en el pasado –, mientras que existe una tendencia a la aplicación inmediata de la nueva ley a las situaciones preexistentes. En este contexto, a fin de paliar los perjuicios que la eficacia inmediata de la nueva ley pueda causar, las normas de Derecho transitorio suelen excluir en mayor o menor medida la aplicabilidad de la ley nueva, v. g. mediante cierta ultractividad de la ley anterior respecto de las situaciones pendientes.

Ello nos lleva a conferir importancia a la distinción entre la retroactividad *stricto sensu* y la eficacia inmediata de las normas tributarias. Para excluir la retroactividad *stricto sensu* en sede de aplicación normativa, debe concretarse en cada caso cuál es el *supuesto de hecho*, el *efecto jurídico* y la *situación jurídica global* de la norma cuya aplicabilidad temporal se pretende determinar. Sólo así puede determinarse la ley aplicable al caso, en aplicación del principio de irretroactividad, ante la ausencia de disposición específica o de un criterio hermenéutico generalmente establecido.

Para definir este **concepto estricto de retroactividad**, nos resulta de utilidad el análisis impulsado desde los años ochenta en el seno de la teoría general del Derecho post-kelseniana<sup>378</sup>, cuya influencia se ha dejado sentir ya en la jurisprudencia constitucional de nuestro entorno jurídico<sup>379</sup>.

---

<sup>378</sup> Cabe destacar, en la doctrina austríaca, los trabajos de WIELINGER (“Die Zeit als Rahmen der Existenz und als Inhalt von Rechtsvorschriften”, en WINKLER, Günther; SCHILCHER, Bernd (Coord.), *Gesetzgebung*, Wien - New York, Ed. Springer, 1981, págs. 154 a 166); y WINKLER (*Zeit und Recht (kritische Anmerkungen zur Zeitgebundenheit des Rechts und des Rechtsdenkens)*, Wien - New York, Ed. Springer, 1995). En la doctrina española, vid. HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael, *Introducción a la teoría de la norma jurídica*, Madrid - Barcelona, Marcial Pons, 1ª ed., 1998; 2ª ed., 2002.

<sup>379</sup> Véanse las Sentencias del Tribunal Constitucional Federal alemán de 14 de mayo de 1986 (*BVerfGE 72, 200*) y de 3 de diciembre de 1997 (*BVerfGE 97,67*).



Entendemos que *existe retroactividad cuando la norma vincula a circunstancias fácticas realizadas en el pasado (esto es, con anterioridad a su publicación<sup>380</sup>) un efecto jurídico autónomo.*

En cambio, entendemos que *existe **eficacia inmediata** cuando la norma anuda un efecto jurídico autónomo, producido en el futuro, a situaciones actualmente existentes al tiempo de su publicación.* Esto puede suceder en dos situaciones: bien porque el **hecho normativo** haya sido realizado sólo parcialmente en el pasado, sin merecer una valoración jurídica autónoma conforme a la regulación anterior; bien porque el hecho se realiza íntegramente en el futuro, pero formando parte de una **situación jurídica preexistente**. Podemos distinguir así la eficacia inmediata de la nueva norma respecto del “hecho en curso” y la eficacia inmediata de la nueva norma respecto de la “situación preexistente”.

Como veremos, la diferenciación que adoptamos entre **retroactividad estricta** y **eficacia inmediata** de las normas puede equipararse a la distinción adoptada por nuestro Tribunal Constitucional entre *retroactividad auténtica* y *retroactividad impropia*, aunque deben señalarse algunos matices importantes, que serán expuestos en el siguiente Capítulo<sup>381</sup>.

Estas conclusiones nos sirven para delimitar el significado y alcance que debe atribuirse a la presunción general de irretroactividad prevista en el art. 2.3 CC y en el art. 10.2.1º LGT 2003, sobre la base de la cual el intérprete ha de determinar en cada caso la aplicabilidad temporal de la nueva norma.

La comprensión generalmente admitida del principio de irretroactividad en sede de aplicación normativa (art. 2.3 CC) hace que sea innecesario definir un concepto estricto de retroactividad. Dicho de otro modo; puesto que es el resultado interpretativo el que debe prevalecer en todo caso, la doctrina se ha limitado a “describir” la eficacia temporal de las normas (mediante los “grados de retroactividad”<sup>382</sup>), sin la pretensión de que las categorías elaboradas sirviesen para indicar los *límites* de su admisibilidad.

---

<sup>380</sup> Tomamos como referencia la fecha de la *publicación* – y no así la fecha de *entrada en vigor* – como momento determinante para distinguir entre el pasado y el futuro de la norma a efectos de definir la retroactividad. Ésta es la postura claramente adoptada por el Tribunal Constitucional Federal alemán (“*Bundesverfassungsgericht*”) en diversos pronunciamientos: *BVerfGE* 7, 330, 337 (19-3-1958); *BVerfGE* 42, 263, 282 y sigs. (8-7-1976); *BVerfGE* 63, 343, 353 (22-3-1983) y *BVerfGE* 72, 200, 241 (14-5-1986). En la doctrina alemana, puede verse al respecto SCHNEIDER, Hans, *Gesetzgebung*, Heidelberg, Ed. C. F. Müller, 2ª ed., 1991, núm. marginal 482; y BIRK, Dieter, *Kommentar §4 AO*, en HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER, *Kommentar zur AO und FGO*, Köln, Ed. Otto Schmidt, 1997, págs. 100 y 101, núm. marginal 213.

<sup>381</sup> *Vid. infra* págs. 401 y sigs.

<sup>382</sup> Sabemos que la cláusula de irretroactividad del art. 2.3 CC es una cláusula de carácter *objetivo* que, formulada al estilo de la regla teodosiana romana – del mismo modo que el artículo 2 del *Code* -, escapa a la

Sin embargo, la jurisprudencia no ha adoptado estos “grados de retroactividad” con su modesto significado originario, sino que los ha empleado precisamente para determinar qué alcance temporal de la norma resulta admisible y hasta dónde puede llegar la interpretación<sup>383</sup>.

A la luz del análisis realizado, considero que el significado que debe atribuirse al *concepto jurídico indeterminado* “efecto retroactivo” – y, por consiguiente, al *alcance* de la cláusula general de irretroactividad – debe ser más preciso que el adoptado en la actualidad. Ello no conlleva una minusvaloración del criterio de la irretroactividad, ni un desamparo de las situaciones que éste pretende proteger frente a la acción de la nueva ley. Al contrario, una adecuada concepción del “efecto retroactivo”, acompañada de la exclusión de los supuestos denominados de “retroactividad natural”, ha de conducir a una posición más garantista que la mantenida hoy.

La doctrina mayoritaria afirma en la actualidad<sup>384</sup> que, en caso de duda, hay que *presumir* que la norma en cuestión carece de cualquier grado de retroactividad, *incluida la retroactividad de grado mínimo*; y que sólo se admitirá una aplicabilidad distinta si ésta resulta *inequívocamente* de la nueva norma. Ello supone considerar que la *regla general* en todo caso es la ultractividad o mantenimiento de aplicabilidad de la ley anterior para regular las situaciones pendientes, hasta su total extinción. Si tenemos en cuenta, además, que bajo la noción de *retroactividad de grado medio* se ocultan también supuestos de auténtica retroactividad, la confusión sobre este concepto está servida. De ahí que se haya optado por afirmar que “todo es retroactividad” y por excepcionar la regla de irretroactividad tantas veces como sea necesario, con un amplio margen de discrecionalidad para el aplicador jurídico.

---

influencia de la doctrina de los derechos adquiridos (influencia que sí se deja sentir en la Disposición Transitoria preliminar del CC, pero que en ningún caso se adopta como criterio exclusivo). No es de extrañar que la doctrina civilista que ha interpretado el alcance de este art. 2.3 CC haya adoptado el criterio objetivo de la *relación jurídica* y sus *efectos* para describir los “grados de retroactividad”. La diferencia con la doctrina de los “*facta praeterita*” es que ésta, además de conferir mayor relevancia al *hecho jurídico* –como productor del *efecto* normativo –, pretende definir un concepto estricto de retroactividad, para concretar qué eficacia temporal resulta inadmisibles, al menos en el plano de la aplicación.

<sup>383</sup> También la noción de “efecto inmediato” de la norma, elaborada por ROUBIER por contraposición al concepto de “efecto retroactivo” –delimitándolo negativamente – ha sido empleada de forma incorrecta; pues, aunque la jurisprudencia atribuye con frecuencia eficacia inmediata a la nueva norma, sigue entendiendo que se trata de cierta “retroactividad”, permitida por el art. 2.3 CC, aunque sea implícita. Sobre esta incorrecta forma de entender tanto la “doctrina de los grados de retroactividad” –señalada en el texto –, como la teoría del “efecto inmediato”, véase LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, op. cit., 1982, págs. 52 a 56.

<sup>384</sup> Véanse las oportunas referencias bibliográficas *supra*, pág. 189, nota 18.

Pero la *práctica jurídica* muestra cómo la mayoría de leyes, al aprobarse y publicarse, inciden sobre una realidad jurídica dinámica, en curso, que es la que pretenden regular; de forma que *resulta muy difícil que no afecten de alguna forma a situaciones que mantienen alguna conexión con el pasado*. Sobre todo en el ámbito del Derecho público, y en particular en el Derecho tributario, la *eficacia normal* de las nuevas leyes es precisamente esta aplicabilidad inmediata<sup>385</sup>, que no debe confundirse con la retroactividad (ni a la inversa; es decir, los auténticos supuestos de retroactividad deben reconocerse y diferenciarse de la aplicabilidad inmediata, aunque su configuración formal induzca a confusión).

En definitiva, considero que la interpretación más adecuada del principio general de irretroactividad es la que excluye con carácter general la *retroactividad stricto sensu* de la nueva norma, dejando que el intérprete – en atención a la finalidad y objeto de la misma – determine si ésta despliega una *eficacia inmediata* o bien deja en *ultractividad* la normativa anterior, total o parcialmente – pues, como sabemos, existen distintas posibilidades al respecto -. Esta postura no excluye la admisibilidad de supuestos de retroactividad implícita, en caso de que la misma resulte inequívocamente de la interpretación.

La postura que mantenemos está basada en que el *efecto ordinario* o *normal* de las nuevas normas es, con frecuencia, su aplicabilidad inmediata sobre las situaciones existentes, especialmente en el ámbito jurídico-público, y en particular la que hemos denominado “*eficacia inmediata respecto de la situación*” (esto es, que el hecho concreto determinante de la producción del efecto se realice íntegramente en el futuro, pero formando parte de una situación iniciada en el pasado y todavía no concluida).

Así es entendido por el propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, que – junto al principio general de irretroactividad, y sin que resulte contradictorio – afirma la existencia en Derecho comunitario de un principio general de “*aplicación inmediata*” de las modificaciones normativas, expresado del siguiente modo:

“el principio según el cual las leyes modificativas de una disposición legislativa *se aplican, salvo excepción, a los efectos futuros de las situaciones originadas bajo la ley anterior*”<sup>386</sup>.

---

<sup>385</sup> De esta opinión es el Prof. Carles VIVER I PI-SUNYER: “(...) debe afirmarse que en nuestra cultura jurídica actual el principio genérico que debe guiar al legislador al fijar esta transitoriedad es el de *la aplicación lo más inmediata posible de la ley nueva*, ya que ésta contiene la voluntad más reciente de un legislador cuya legitimación democrática es renovada periódicamente” (VIVER I PI-SUNYER, C., “La parte final...”, *op. cit.*, 1986, pág. 144).

<sup>386</sup> *Vid.* STJCE de 29 de junio de 1999, *Butterfly Music*, asunto C-60/98 (*Rec.* pág. 3939; con cita de la STJCE de 14 de abril de 1970, *Brock*, asunto 68/69, *Rec.* p. 171, apartado 6; y de la STJCE de 10 de julio de 1986, *Licata / Comité Económico y Social*, asunto 270/84, *Rec.* p. 2305, apartado 31).

En cualquier caso, lo que puede afirmarse sin ambages es que ambos fenómenos – eficacia inmediata de la nueva norma y ultractividad de la antigua – se sitúan fuera del ámbito directamente excluido por la cláusula de irretroactividad. La decisión entre una y otra eficacia dependerá del objeto de regulación y de la finalidad de la nueva norma, pues la misma no podrá hacerse efectiva si se mantiene como regla general una presunción de ultractividad que, con frecuencia, contrasta con la tendencia general del Legislador. Lógicamente, para que la postura que mantenemos no resulte desnaturalizada, debe distinguirse claramente entre la mera eficacia inmediata y la retroactividad, cuestión que, debido a la fortísima influencia de la noción amplia de retroactividad en nuestra jurisprudencia ordinaria, parece difícil.

Para decidir, en caso de duda, si la nueva norma despliega una eficacia inmediata o bien si mantiene la ultractividad de la norma anterior, el intérprete debe tomar en consideración – además del objeto y finalidad de las normas en conflicto – los imperativos *constitucionales* en juego. Debe destacarse la *necesidad de conferir una orientación constitucional a la interpretación del alcance temporal de las normas*. Al haberse mantenido esta cuestión tradicionalmente en el plano Ley-Juez, bajo la directriz de la irretroactividad (art. 2.3 CC), esta necesaria orientación constitucional no ha sido suficientemente destacada. Con la implantación de la Constitución como norma fundamental a partir de 1978, *los preceptos constitucionales deben convertirse en una de las principales herramientas para el intérprete en la resolución de cuestiones de Derecho transitorio*; su aplicación puede resultar decisiva para determinar si la solución más adecuada es la ultractividad de la normativa anterior, o bien la eficacia inmediata de la nueva regulación – e *incluso, excepcionalmente, la exigencia constitucional de su retroactividad*<sup>387</sup> -.

En este sentido debe entenderse lo dispuesto en el art. 10.2.1º LGT: la aplicación de la ley vigente al *inicio* del período impositivo (que ciertamente supone excluir la eficacia inmediata de la nueva ley aprobada durante el transcurso del período, salvo disposición en contrario), tiene su fundamento en los imperativos constitucionales en juego – como pone de manifiesto la jurisprudencia constitucional -, y, en consecuencia, aunque nada se diga al respecto, sólo resulta aplicable a las normas tributarias *desfavorables* que integran la norma tributaria principal. Esta regla general no obsta, por consiguiente, a que la determinación de la ley aplicable en materia tributaria suponga con frecuencia la eficacia inmediata de la nueva regulación.

---

<sup>387</sup> Así, por ejemplo, en un caso en que el Tribunal Administrativo Federal alemán (*Bundesverwaltungsgericht*) había negado los efectos retroactivos a un determinado precepto legal, el Tribunal Constitucional Federal (*Bundesverfassungsgericht*) señaló que *la ausencia de disposición transitoria expresa hacía en principio posible tal interpretación*, pero que en el caso concreto *la retroactividad de la norma venía exigida como interpretación conforme a la Constitución, por aplicación del principio constitucional de igualdad* (BVerfGE 19, 76, 83 y sigs.). Véase la cita y la explicación del caso en PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, op. cit., 1981, pág. 72.

Por otra parte, la asunción del concepto “depurado” de retroactividad que aquí proponemos supone descartar la existencia de normas que, por su propia naturaleza, deban aplicarse retroactivamente. La elaboración de esta categoría de “retroactividad tácita o natural” responde originariamente a la constatación de que la presunción general de ultractividad resultaba inadmisibile en relación con determinados tipos de normas; por lo que, respecto de las mismas, se ha afirmado como criterio general una aplicabilidad que, pese a denominarse “retroactividad”, es en la mayoría de supuestos, bien una “eficacia inmediata”, bien una “retroactividad aparente”, por carecer de efectos constitutivos.

Lo que proponemos no supone menoscabo alguno para el criterio general de la irretroactividad, sino que lo refuerza; primero, por conferirle un significado más estricto, acorde con la realidad (la eficacia inmediata es una aplicabilidad ordinaria de las normas; no constituye una excepción al criterio general de la irretroactividad, sino una de las posibles manifestaciones del mismo); y, segundo, por excluir la admisibilidad de supuestos de retroactividad automática, bajo la categoría de la “retroactividad natural” (categoría que sí encierra un peligro de infracción por el operador jurídico de la regla general de irretroactividad y de exceso respecto a la eficacia temporal querida por el Legislador).



## **CAPÍTULO TERCERO**

### **EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IRRETROACTIVIDAD EN LA PRODUCCIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS**





## CAPÍTULO TERCERO. EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IRRETROACTIVIDAD EN LA PRODUCCIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

Como sabemos, el principio de irretroactividad de las normas jurídicas es un principio general del ordenamiento, que hunde sus raíces en el Derecho romano. Ya entonces la idea de que las normas generales debían dirigirse al tiempo futuro se concebía más como una regla de aplicación normativa, que como una prohibición dirigida al Legislador. Así fue **formulada** por primera vez en la historia.

El principio general de irretroactividad, en su origen, no discriminaba entre los distintos tipos de normas (sancionadoras o no; favorables o desfavorables) y tenía un **fundamento** o justificación de carácter plural. Los principios de igualdad, de generalidad, de intangibilidad de las decisiones judiciales, y el propio principio democrático, se han opuesto desde antiguo a la retroactividad de las normas, incluso en el caso de las normas penales más favorables.

Posteriormente, el principio de irretroactividad experimentó una **expansión**, entendiéndose también como prohibición frente al Legislador. Aunque el principio irretroactividad no ha perdido por ello su carácter unitario, su **manifestación** en el plano de la producción normativa (con **rango constitucional**) se caracteriza por dirigirse tan sólo a determinado tipo de normas (su **alcance** es más limitado) y por tener un **fundamento** más concreto que el principio de irretroactividad en el plano de la aplicación normativa.

Entre las normas comprendidas en la prohibición de retroactividad frente al Legislador, destacan las normas **penales y sancionadoras** desfavorables, ya desde la época de la Ilustración. La mayoría de Constituciones y los Tratados Internacionales en la materia **formulan expresamente** este principio. El reverso del principio de irretroactividad en materia penal y sancionadora es la regla de retroactividad de la norma penal o sancionadora más favorable. La naturaleza de estas normas determina que el análisis del principio de irretroactividad y de la regla de retroactividad en este ámbito deba realizarse con carácter autónomo, motivo por el que dedicamos un Capítulo independiente a esta cuestión.

En algunos ordenamientos, se consagra también expresamente una **prohibición**

**constitucional de retroactividad de las normas tributarias desfavorables.** Se trata, sin embargo, de una minoría. En la mayoría de países de nuestro entorno jurídico, los límites constitucionales a la retroactividad tributaria se han elaborado **en sede jurisprudencial**.

En nuestro país, el papel protagonista lo desempeña la **jurisprudencia constitucional en materia de retroactividad tributaria** y la cuestión principal que se plantea – ante la ausencia de una prohibición constitucional explícita – consiste en determinar si existe o no una prohibición general de retroactividad de las leyes tributarias. Nuestro Tribunal Constitucional ha declarado la inconstitucionalidad de normas tributarias retroactivas tan sólo en dos ocasiones (SSTC 173/1996 y 234/2001), sobre la base del principio de seguridad jurídica, con una importante influencia de la doctrina del Tribunal Constitucional alemán.

Las principales dudas que plantea esta jurisprudencia constitucional se centran en el **fundamento** adoptado por el TC para prohibir la retroactividad y en el **concepto de retroactividad** que se maneja.

Nos enfrentamos a una materia compleja y confusa, esencialmente por tres motivos: la falta de sistematización del principio de irretroactividad; el carácter equívoco del concepto de retroactividad; y la falta de delimitación del principio de irretroactividad, que, sobre todo en los últimos tiempos, se está ampliando excesivamente como límite frente al Legislador, mediante una equiparación – incorrecta, a mi juicio – con otros principios, destacadamente con el principio de protección de la confianza.

El actual proceso de “inflación” del principio de irretroactividad crea inseguridad jurídica y reduce significativamente su operatividad. En mi opinión, resulta fundamental *delimitar* el **fundamento** del principio de irretroactividad y su **alcance** – en particular, por lo que respecta al **concepto de retroactividad** –, sobre todo en su manifestación como límite constitucional frente al Legislador tributario.

Uno de los objetivos fundamentales de esta investigación es, como destacamos ya en las páginas introductorias, determinar si existe un principio de irretroactividad en la producción de leyes tributarias y, en tal caso, concretar cuál es su fundamento y su ámbito de aplicación. Puesto que en el ámbito penal y sancionador la garantía de irretroactividad cuenta con un fundamento constitucional explícito (arts. 9.3 y 25.1 CE), resulta imprescindible diferenciar el análisis de la retroactividad de las normas penales y sancionadoras tributarias (*Capítulo Cuarto*) respecto de

las normas tributarias *stricto sensu*, esto es, las normas de Derecho tributario sustantivo o material y las normas de Derecho tributario procedimental o formal<sup>1</sup>.

Una aproximación general al “estado de la cuestión” en materia de irretroactividad tributaria, en nuestro país y en su entorno jurídico más cercano, pone de manifiesto una serie de notas comunes, que interesa destacar como preludio a este Capítulo Tercero. Dichas notas son las siguientes:

- a) No existe, en la mayoría de ordenamientos, una prohibición constitucional explícita de legislación tributaria retroactiva<sup>2</sup>.
- b) Pese a ello, algunos Tribunales Constitucionales han *afirmado por vía jurisprudencial la existencia de un principio de irretroactividad en Derecho tributario, con valor constitucional y carácter vinculante para todos los poderes públicos*, deduciéndolo de determinados principios constitucionales (esencialmente, de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza, comprendidos en la cláusula del Estado de Derecho)<sup>3</sup>.

Que la irretroactividad sea afirmada o no como principio general vinculante para el legislador tributario depende, en gran medida, del *fundamento* que se atribuya a la misma. Cuando la irretroactividad tributaria se concibe como garantía derivada del principio de *seguridad jurídica* en su vertiente *subjetiva* – como exigencia del principio de *protección de la confianza* –, suele afirmarse su carácter de “regla general, con excepciones” o “prohibición relativa de retroactividad”. En ese caso, la noción de *retroactividad* asume un papel fundamental en el enjuiciamiento.

---

<sup>1</sup> Como vimos en el Capítulo Segundo, la distinción entre normas de Derecho tributario sustantivo y normas de Derecho tributario procedimental (aunque sus perfiles no sean siempre claros) resulta relevante a efectos del principio de irretroactividad, puesto que existe un convencimiento bastante generalizado sobre la inaplicación de dicho principio en el ámbito de las normas procedimentales.

<sup>2</sup> Sobre los ordenamientos que sí establecen expresamente una prohibición constitucional de retroactividad tributaria, véanse *infra* págs. 451 y sigs.

Nuestro ordenamiento, en cambio, sólo prevé un *específico* principio de irretroactividad tributaria en el plano de la *aplicación* normativa (art 10.2.1º LGT). Este principio de irretroactividad en el plano aplicativo – *vid. supra* págs. 191 y sigs. – sólo exige que *la retroactividad no pueda presumirse* por el órgano de aplicación del Derecho y que *las leyes retroactivas sean de interpretación estricta*, estableciéndose unos criterios supletorios que – como examinamos en el Capítulo Segundo – no resultan adecuados para determinar la ley aplicable en todos los casos.

<sup>3</sup> Como veremos, esta “prohibición general de retroactividad tributaria” con rango constitucional sólo se ha afirmado en algunos ordenamientos; señaladamente, en la jurisprudencia constitucional alemana, que desde los años sesenta ha venido elaborando una doctrina bastante consolidada al respecto (con una influencia importante en la doctrina constitucional española); pero también en la jurisprudencia comunitaria. Sin embargo, en otros ordenamientos, tanto europeos – italiano, francés – como no europeos – destacadamente, el norteamericano – la *regla general* para *toda* ley tributaria retroactiva sigue siendo su *admisibilidad constitucional*.

En efecto, aquellas doctrinas constitucionales que mantienen la existencia de un principio general (implícito) de irretroactividad tributaria, con fundamento en el principio de seguridad jurídica, suelen ocuparse de definir un *concepto estricto de retroactividad* en el ámbito tributario (así sucede en la jurisprudencia constitucional alemana, y en la española, por influencia de aquélla). De este modo, *el alcance de la prohibición general de retroactividad tributaria queda limitado* tan sólo a aquellas referencias normativas constitutivas de retroactividad “*stricto sensu*”. De este modo se evita que la prohibición de retroactividad, como exigencia de seguridad jurídica del ciudadano contribuyente, entre en conflicto con la necesaria libertad de configuración del Legislador tributario democrático.

En los epígrafes siguientes analizaremos el principio de irretroactividad en el plano de la producción de normas tributarias, distinguiendo el *fundamento* y *alcance* de dicho principio frente al Legislador y frente al titular de la potestad reglamentaria.

## **I. EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE IRRETROACTIVIDAD COMO LÍMITE A LA LIBERTAD DE CONFIGURACIÓN NORMATIVA**

### **A. Antecedentes constitucionales, Derecho comparado y Tratados internacionales**

El examen de la evolución histórica del principio de irretroactividad<sup>4</sup> ha puesto de manifiesto cómo, a partir de cierto momento – que podemos situar a finales del siglo XVIII, aunque con diferente proyección en los ámbitos anglosajón y europeo continental<sup>5</sup> -, el principio de irretroactividad, que se había mantenido desde el origen de su formulación exclusivamente en el plano de la aplicación normativa, experimenta una “expansión” en el plano constitucional, como principio *vinculante para todos los poderes públicos*. No obstante, en este otro nivel – concretamente como límite para el creador de la norma jurídica -, el principio de irretroactividad va a ser entendido por lo general con un alcance más restringido que en su vertiente de regla de aplicación. La finalidad de éste y de los próximos epígrafes consiste en determinar, a la luz de lo dispuesto en nuestra Constitución de 1978 y de su interpretación por el Tribunal Constitucional, cuál es el significado que debe atribuirse al principio constitucional de irretroactividad en nuestro ordenamiento jurídico.

---

<sup>4</sup> *Vid. supra* en el Capítulo Primero, págs. 127 y sigs.

<sup>5</sup> *Vid. supra* pág. 134, nota 353.

Antes de analizar la actual formulación positiva del principio de irretroactividad en la CE 1978, conviene hacer alguna referencia a sus antecedentes legislativos. Desde el Estatuto de Bayona de 1808 hasta el Fuero de los Españoles de 1945, el principio “constitucional” de irretroactividad se había mantenido en el ámbito estrictamente *penal*, como manifestación más o menos concretizada del principio de legalidad<sup>6</sup>. De ahí que su consagración explícita en el artículo 9.3 de la Constitución Española de 1978, como “*irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales*”, con autonomía respecto del “*principio de legalidad*” y del principio de “*seguridad jurídica*” – enumerados en el mismo precepto -, supusiera una ruptura y una novedad respecto a los precedentes de nuestra historia constitucional.

También en el Derecho constitucional comparado la formulación de nuestra Constitución de 1978 resulta original, puesto que extiende el principio de irretroactividad, más allá del ámbito penal o sancionador, a las *disposiciones restrictivas de derechos individuales*. Con posterioridad, la Constitución de la República Portuguesa de 1976, a partir de la reforma constitucional de 1982, también estableció la prohibición de retroactividad de las leyes restrictivas de derechos, libertades y garantías constitucionales<sup>7</sup>.

El examen de las formulaciones explícitas del principio de irretroactividad en diversas Constituciones del mundo<sup>8</sup> revela que, en su mayoría, se limitan al ámbito penal (y, por extensión, al ámbito sancionador) desfavorable<sup>9</sup> – principio de irretroactividad penal, que en algunos textos constitucionales ni siquiera se consagra expresamente, por considerarse

---

<sup>6</sup> Vid. LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, *op. cit.*, 1982, págs. 131 a 133.

<sup>7</sup> Artículo 18.3 de la Constituição da República Portuguesa de 1976 (redacción dada por la Ley de reforma constitucional núm. 1/1982): “3. *As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais*”. Vid. GOMES CANOTILHO; J. J.; VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada*, 3ª ed., Ed. Coimbra, 1993, págs. 144 a 154. Véase también GOMES CANOTILHO, J. J., *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 2ª ed., Ed. Almedina, 1998, págs. 410 a 420.

<sup>8</sup> Vid. <http://www.uni-wuerzburg.de/law/index.html> y [http://www.justiniano.com/constituciones/constituciones\\_del\\_mundo.htm](http://www.justiniano.com/constituciones/constituciones_del_mundo.htm).

<sup>9</sup> Resultan significativas para nuestro estudio las formulaciones contenidas en la *Grundgesetz* alemana de 1949 y en la *Costituzione della Repubblica italiana* de 1947.

Art. 103 II *Grundgesetz*: “*Eine Tat kann nur bestraft werden, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde*” (“Un hecho sólo puede penarse, si la penalidad estaba prevista legalmente, antes de que el hecho se hubiese iniciado”).

Art. 25 II de la *Costituzione della Repubblica italiana*: “*Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso*” (“Nadie puede ser condenado si no es en virtud de una ley que haya entrado en vigor antes del hecho cometido”).

innecesario -. Pocas Constituciones, en cambio, recogen expresamente la retroactividad de la ley penal más favorable<sup>10</sup>.

También los Tratados internacionales más relevantes en materia de derechos fundamentales consagran un principio de irretroactividad en el ámbito penal y sancionador desfavorable: así, la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948, en su artículo 11.2<sup>11</sup>; el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950, en su artículo 7.1 (“*No hay pena sin ley*”)<sup>12</sup>; y, por último, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, firmada en Niza el 7 de diciembre de 2000, artículo 49.1 –sobre el principio de legalidad de los delitos y las penas -, que recoge también la regla de retroactividad de la ley penal más favorable, y que ha sido integrada en el Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa, hecho en Roma el 29 de octubre de 2004 (artículo II-109)<sup>13</sup>.

Aquellos textos constitucionales que, en cambio, amplían el principio de irretroactividad más allá del ámbito penal y sancionador, lo extienden en su mayoría a las *leyes tributarias*<sup>14</sup>. Más original y aislada en el panorama constitucional es, como hemos señalado, la prohibición de retroactividad de *leyes restrictivas de derechos*, acogida en la Constitución Española de 1978 y en la Constitución de la República Portuguesa de 1976, tras la reforma de 1982.

Por último, hay que hacer referencia a las formulaciones *constitucionales* de un principio *general* de irretroactividad, esto es, referidas a cualquier disposición jurídica. Podemos destacar la Constitución federal de los Estados Unidos de 1787, la Constitución de Noruega de 1814 y la

<sup>10</sup> Un ejemplo es el de la Constituição da República Portuguesa de 1976, que dispone en su Art. 29.4: “*Ninguém pode sofrer pena ou medida de segurança mais graves do que as previstas no momento da correspondente conduta ou da verificação dos respectivos pressupostos, aplicando-se retroactivamente as leis penais de conteúdo mais favorável ao arguido*” (el subrayado es nuestro).

<sup>11</sup> Artículo 11.2 de la Declaración Universal de Derechos Humanos (1948): “*Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito*” (fuente: <http://www.unhcr.ch/udhr/lang/spn.htm>).

<sup>12</sup> Artículo 7.1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (1950): “*Nadie podrá ser condenado por una acción o una omisión que, en el momento en que haya sido cometida, no constituya una infracción según el Derecho nacional o internacional. Igualmente no podrá ser impuesta una pena más grave que la aplicable en el momento en que la infracción haya sido cometida*”.

<sup>13</sup> Artículo 49.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (artículo II-109 del Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa): “*Nadie podrá ser condenado por una acción o una omisión que, en el momento en que haya sido cometida, no constituya una infracción según el Derecho nacional o el Derecho internacional. Igualmente no podrá ser impuesta una pena más grave que la aplicable en el momento en que la infracción haya sido cometida. Si, con posterioridad a esta infracción, la ley dispone una pena más leve, deberá ser aplicada ésta*” (el subrayado es nuestro).

<sup>14</sup> Véase el análisis de estas formulaciones *infra* págs. 450 y sigs.

Constitución de México de 1917. La *amplitud* de estas formulaciones constitucionales explícitas ha conducido a una interpretación restrictiva de su significado y función por los Tribunales competentes – inicialmente, situándola en el plano de la *aplicación jurídica*, como mandato dirigido al Juez, y no al Legislador; y posteriormente, aun entendida como límite frente al Legislador, restringiendo su alcance -. Ello pone de manifiesto la inviabilidad de una prohibición general de retroactividad para el Legislador, en relación con cualquier tipo de norma, favorable o desfavorable, con independencia de su contenido.

Antes de proceder al análisis detallado de la formulación constitucional española, deben realizarse algunas consideraciones sobre el contexto internacional y constitucional comparado al que nos hemos referido. La cuestión que interesa destacar es que, pese a la diversidad de formulaciones en los ordenamientos constitucionales de nuestro entorno jurídico, el principio de irretroactividad como límite a la producción normativa ha ido adquiriendo un contenido propio y bastante homogéneo, a raíz de la labor llevada a cabo por los respectivos Tribunales Constitucionales. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y, en menor medida, del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, reflejan en cierto modo esta situación.

El resultado ha sido una “expansión” del principio de irretroactividad en algunos ordenamientos constitucionales, por vía de la construcción jurisprudencial, más allá del ámbito previsto en su formulación explícita, acercándolo al ámbito garantizado expresamente en otros ordenamientos. Así, en Alemania, cuya Constitución consagra un principio de irretroactividad exclusivamente en el ámbito penal (Art. 103 II GG<sup>15</sup>), ha sido precisamente en materia *tributaria* (desfavorable) y *restrictiva de derechos constitucionales* donde la jurisprudencia constitucional ha afirmado una prohibición general de retroactividad, e incluso ha formulado límites a la propia *eficacia inmediata* de las normas. Para ello se ha apoyado, por un lado, en principios genéricos como los de seguridad jurídica y protección de la confianza (acogidos por la jurisprudencia comunitaria), pero también, aunque en menor medida, en el propio contenido o ámbito de protección de los derechos fundamentales, garantizados expresamente en el texto constitucional.

Resulta entonces paradójico que en nuestro ordenamiento constitucional, que sí consagra explícitamente un principio de irretroactividad más allá del ámbito penal y sancionador, expresamente aplicable a las disposiciones restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE), esta prohibición de retroactividad no haya encontrado apenas aplicación en la jurisprudencia constitucional; habiéndose acudido, particularmente en materia *tributaria*, a principios constitucionales diversos.

---

<sup>15</sup> Reproducido *supra*, pág. 341, nota 9.

## B. El principio de irretroactividad en la Constitución Española

En la Constitución Española de 1978, el principio de irretroactividad aparece consagrado fundamentalmente en dos preceptos: en el artículo 9.3 CE<sup>16</sup>, garantizado con su alcance más amplio (en el ámbito sancionador no favorable y restrictivo de derechos individuales) y en el artículo 25.1 CE<sup>17</sup>, que viene a reiterar y concretar, en materia penal y sancionadora, el contenido del anterior. También específicamente en el contexto de las delegaciones legislativas, el art. 83 b) CE<sup>18</sup> prohíbe que las leyes de bases faculten para dictar normas (Decretos Legislativos) con carácter retroactivo.

Antes de abordar cuál es la interpretación que la doctrina y la jurisprudencia constitucionales han atribuido al principio de irretroactividad en cada uno de estos ámbitos, conviene hacer referencia a su tramitación constitucional. Se trata de intentar descubrir la voluntad del constituyente (*“mens legislatoris”*) como elemento de interpretación, a través de los respectivos *trabajos preparatorios*. Por tratarse del precepto más general, me referiré por el momento al artículo 9.3 CE.

En el Anteproyecto Constitucional (BOC de 5 de enero de 1978), el tenor del artículo 9.3 CE era el siguiente: *“Se reconocen los principios de publicidad y jerarquía normativa, la legalidad, la irretroactividad de las normas punitivas, sancionadoras, fiscales y restrictivas de derechos individuales y sociales, de seguridad jurídica, de exclusión de la doble sanción por los mismos hechos y de responsabilidad de los poderes públicos”*<sup>19</sup>.

El Informe de la Ponencia (BOC de 17 de abril de 1978) modificó la formulación del principio de irretroactividad en el ámbito punitivo y sancionador, suprimiendo la expresión *“punitivas”* (quedando éstas comprendidas en las *“sancionadoras”*) y añadiendo el adjetivo de *“no favorables”*. Esta última concreción traía causa de una enmienda del Grupo Vasco, por la que se proponía incluir en el precepto constitucional la regla de retroactividad de la ley penal más favorable. Aunque, como señala el Prof. LÓPEZ MENUDO<sup>20</sup>, con la mera expresión

---

<sup>16</sup> Artículo 9.3 CE: *“La Constitución garantiza... la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales...”*.

<sup>17</sup> Artículo 25.1 CE: *“Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”*.

<sup>18</sup> Artículo 83 CE: *“Las leyes de bases no podrán en ningún caso:*

*a) Autorizar la modificación de la propia ley de bases.*

*b) Facultar para dictar normas con carácter retroactivo”*.

<sup>19</sup> La cursiva es nuestra.

<sup>20</sup> Vid. LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, op. cit., 1982, pág. 140.



“irretroactividad de las normas sancionadoras no favorables” no quedaba asegurada la regla automática de retroactividad de la ley penal más benigna (que era lo que se propugnaba en la enmienda), el Tribunal Constitucional ha deducido dicha regla *a contrario sensu* de este precepto<sup>21</sup>.

El Dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas del Congreso (BOC de 1 de julio de 1978) suprimió las palabras “fiscales” y “sociales”, argumentando que su inclusión podía “*hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal*”<sup>22</sup>, “*atar innecesariamente al legislador*”<sup>23</sup>, y que, en definitiva, la prohibición de retroactividad debería ir fijada “*en la propia sustantividad del hecho de que las leyes sean sancionadoras o restrictivas, y no en el objeto específico de las normas*”<sup>24</sup>. La redacción aprobada por la Comisión del Congreso fue ratificada por el Pleno, sin modificación alguna (BOC de 24 de julio de 1978), con el siguiente tenor: “*...irretroactividad de las normas sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales...*”.

Finalmente, el Dictamen de la Comisión Constitucional del Senado (BOC de 6 de octubre de 1978) sustituyó la expresión “normas” por “disposiciones”, redacción que fue aprobada por el Pleno del Senado (BOC de 13 de octubre de 1978) y posteriormente ratificada por la Comisión Mixta Congreso-Senado (BOC de 28 de octubre de 1978)<sup>25</sup>.

La ubicación sistemática de este principio de irretroactividad en el *Título Preliminar de la Constitución* revela su carácter fundamental: revestido de una rigidez agravada ante su revisión (art. 168 CE), éste y el resto de principios garantizados en el artículo 9 CE vienen a especificar la cláusula del *Estado social y democrático de Derecho*, con la que se expresa la fórmula política de la Constitución. Concretamente, el principio de irretroactividad – junto con el resto de principios del art. 9.3 CE – constituye una manifestación del *Estado de Derecho*; una manifestación del necesario sometimiento del poder estatal al ordenamiento jurídico, a la Ley y

---

<sup>21</sup> STC 15/1981, de 7 de mayo: “*La retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables tiene su fundamento, a contrario sensu, en el artículo 9.3 de la Constitución, que declara la irretroactividad de las no favorables o restrictivas de derechos individuales...*” (FJ 7º).

<sup>22</sup> Enmienda presentada por el Sr. Solé Tura (Grupo Comunista); *Diario de Sesiones núm. 67*, de 16 de mayo de 1978.

<sup>23</sup> Enmienda presentada por el Sr. Meilán Gil (UCD); *Diario de Sesiones núm. 67*, de 16 de mayo de 1978.

<sup>24</sup> Enmienda presentada por el Sr. Pérez Llorca (UCD); *Diario de Sesiones núm. 67*, de 16 de mayo de 1978.

<sup>25</sup> Sobre la elaboración del artículo 9.3 CE, puede verse GARRIDO FALLA, Fernando, *Comentario al artículo 9 CE*, en GARRIDO FALLA, F. (Coord.), *Comentarios a la Constitución*, 3ª ed., Madrid, Civitas, 2001, págs. 169 y 170. Con más detalle sobre las enmiendas presentadas en su tramitación, véase LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, op. cit., 1982, págs. 139 a 143; y GAYA SICILIA, R., *El principio de irretroactividad de las leyes...*, op. cit., 1987, págs. 77 a 92, quien reproduce el texto de dichas enmiendas, según *Constitución Española. Trabajos parlamentarios*, 4 vols., Madrid, 1980.

al Derecho, pero no a cualquier Derecho, sino sólo a aquél que proclame y garantice las libertades inherentes al individuo.

Esta cláusula del *Estado de Derecho* ha trascendido la coyuntura histórica del decimonónico Estado liberal, convirtiéndose en “patrimonio acrónico de la cultura occidental”<sup>26</sup>. En este contexto, el principio constitucional de irretroactividad despliega su función como *límite al poder y garantía para el ciudadano*; límite al poder de configuración normativa que reside en el Legislativo y en el Ejecutivo; cuyo contenido es seccionado y analizado en los siguientes epígrafes, a partir de su formulación constitucional.

## **1. El principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE)**

### ***a) El principio de irretroactividad en el ámbito penal y sancionador (arts. 9.3 y 25.1 CE) y la regla de retroactividad de la norma más favorable (remisión)***

El principio de irretroactividad de la ley penal desfavorable constituye una de las manifestaciones del *principio de legalidad penal*, principio que, a partir de la Revolución francesa, es consagrado como exigencia ineludible de todo *Estado de Derecho*, en su doble vertiente de límite al poder punitivo del Estado y garantía de libertad para el ciudadano. Desde su consagración en la Declaración de Derechos del Hombre de 1789 (art. 8) y en la Constitución francesa de 1791, la garantía de legalidad penal se ha convertido en un principio universal, adoptado de forma explícita en la mayoría de ordenamientos constitucionales. Las bases dogmáticas de este principio de legalidad penal han ido consolidándose a lo largo del tiempo, desde que en 1801 FEUERBACH<sup>27</sup> acuñara su célebre formulación latina, “*nullum crimen, nulla poena sine lege*”.

---

<sup>26</sup> Vid. GARRORENA MORALES, Ángel, *El Estado español como Estado social y democrático de Derecho*, Madrid, Tecnos, 1ª ed., 1984, 5ª reimp. 1992, pág. 161; con más referencias bibliográficas, entre las que destaco LUCAS VERDÚ, Pablo, “Artículo 1. Estado social y democrático de Derecho”, en *Constitución española de 1978*, comentarios a la Constitución editados por Edersa, t. I, Madrid, 1983; y PÉREZ LUÑO, Antonio E., “Sobre el Estado de Derecho y su significación constitucional”, en *Sistema*, núm. 57, 1983; y “Estado social de Derecho y derechos fundamentales”, en *Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*, Madrid, Tecnos, 1984.

<sup>27</sup> FEUERBACH, Paul Johann Anselm, Ritter von, *Lehrbuch des gemeinen in Deutschland geltenden Peinlichen Rechts*, 1ª ed., G. F. Heyer, 1801; reedición 1985, § 23.

La exigencia de *lex praevia* al hecho ilícito, o prohibición de retroactividad de normas penales desfavorables, es consagrada doblemente en nuestra Constitución de 1978: en el artículo 9.3 CE, como garantía de “*irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables*”, y en el artículo 25.1 CE, con el siguiente tenor: “*Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento*”. Por el contrario, no existe en nuestra Constitución una formulación expresa de la regla de retroactividad de la norma penal más favorable, sí prevista en otros ordenamientos y recientemente en la Carta Europea de Derechos Fundamentales<sup>28</sup>, que ha sido incorporada al Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa.

El análisis del principio de irretroactividad en el ámbito penal y sancionador se lleva a cabo en el Capítulo Cuarto de este trabajo. En esta sede, nos limitaremos a dejar apuntadas las principales ideas que cabe extraer de su formulación en el texto constitucional, tomando en consideración los antecedentes parlamentarios.

En el proceso de elaboración del artículo 9.3 CE, apuntado *supra*, el principio de “*irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables*” experimentó dos modificaciones significativas, respecto del texto del Anteproyecto. En primer lugar, se suprimió la referencia inicial a las normas *punitivas*, manteniendo una concepción amplia de “*disposiciones sancionadoras*”, comprensiva tanto de las normas penales como de las normas administrativas sancionadoras. Esta extensión del principio de irretroactividad a todo el ámbito de los ilícitos, penales y administrativos, fue reforzada con la redacción dada al principio de legalidad en el artículo 25.1 CE, expresamente referido a *delitos, faltas e infracciones administrativas*<sup>29</sup>.

En segundo lugar, se decidió restringir el ámbito material del principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras, refiriéndolo exclusivamente a las “*no favorables*”, expresión que fue añadida al texto inicial del artículo 9.3 CE. Con ello se pretendía, ante todo, excluir de la prohibición de retroactividad las normas sancionadoras *favorables, posibilitando su aprobación*; en este sentido se argumentan las enmiendas al texto del Anteproyecto presentadas por el Sr. De la Vallina (Alianza Popular) y por el Grupo Parlamentario de los Socialistas de Catalunya, que propusieron la inclusión del término “*no favorables*”<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> Véase su formulación *supra*, pág. 342, nota 13.

<sup>29</sup> Sobre la unificación de los principios y garantías del “*ius puniendi*” estatal, y su concreción en relación con la irretroactividad normativa, véase *infra* Capítulo Cuarto.

<sup>30</sup> Vid. GAYA SICILIA, R., El principio de irretroactividad de las leyes..., op. cit., 1987, págs. 78 y 79.

En cambio, la enmienda presentada por el Grupo Parlamentario Vasco manifestaba una finalidad superior, pues no se limitaba a posibilitar esta retroactividad de la ley penal favorable, sino que la exigía como regla constitucional, con el siguiente tenor: “*Las leyes penales tendrán carácter retroactivo en cuanto favorezcan al reo*”<sup>31</sup>. Aunque finalmente este Grupo aceptó la mera inclusión del término “*no favorables*”, lo cierto es que con ello no se recogía el sentido y finalidad de su propuesta. De ahí que algunos autores, como LÓPEZ MENUDO<sup>32</sup> y GAYA SICILIA<sup>33</sup>, afirmen que, en este punto, existe discordancia entre lo que los constituyentes quisieron decir y lo que realmente plasmaron en el artículo 9.3 CE (afirmación que podría limitarse a la propuesta del Grupo vasco, pues el resto de propuestas, de alcance más limitado, sí encontraron reflejo en el texto constitucional).

En cualquier caso, hay que señalar que el Tribunal Constitucional – sin necesidad de acudir al argumento de la “*voluntas legislatoris*” – ha afirmado, ya desde sus Sentencias 8/1981, de 30 de marzo, y 15/1981, de 7 de mayo<sup>34</sup>, la existencia de una regla constitucional de retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables, con fundamento, *a contrario sensu*, en el artículo 9.3 CE. Sobre lo discutible de esta argumentación y sus posibles alternativas, nos pronunciamos *infra*, en el Capítulo Cuarto de este trabajo.

Por su parte, la redacción inicial del artículo 25.1 CE<sup>35</sup> apenas experimentó modificaciones relevantes durante su elaboración parlamentaria, a los efectos que aquí interesan. Una vez rechazadas las enmiendas de supresión total, basadas en el carácter repetitivo de esta cláusula de irretroactividad penal y sancionadora respecto a lo dispuesto en el art. 9.3 CE<sup>36</sup>, su formulación simplemente se redujo – *eliminándose el inciso final sobre la garantía penal* –, y se mantuvo la referencia expresa a las *infracciones administrativas*.

La interpretación y aplicación de este principio de irretroactividad en el ámbito penal y sancionador no ha planteado una problemática intensa, como refleja particularmente la jurisprudencia constitucional, aunque subsisten todavía considerables dudas por lo que respecta a la exigencia constitucional de retroactividad de la ley penal favorable. En cambio, la original

---

<sup>31</sup> Vid. GAYA SICILIA, R., *Ibidem*, págs. 80 y 81.

<sup>32</sup> Vid. LÓPEZ MENUDO, F., *El principio...*, *op. cit.*, 1982, págs. 140 y 147.

<sup>33</sup> Vid. GAYA SICILIA, R., *El principio de irretroactividad de las leyes...*, *op. cit.*, 1987, pág. 102.

<sup>34</sup> Véase *supra* pág. 345, nota 21.

<sup>35</sup> Anteproyecto de Constitución (BOC de 5 de enero de 1978), bajo el núm. de art. 24.3: “*Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según el ordenamiento jurídico vigente en aquel momento. Tampoco puede ser impuesta una pena o sanción más grave que la aplicable al tiempo de cometerse la infracción*”.

<sup>36</sup> Señalaba a este respecto el senador Unzueta Uzcanga, del Grupo Vasco, que “... *todo lo que sea reforzar garantías constituye un esfuerzo que merece la pena*” (*Diario de Sesiones núm. 44, 25-8-1978, pág. 1891; cit. por GAYA SICILIA, R., El principio de irretroactividad de las leyes...*, *op. cit.*, 1987, pág. 104).

cláusula de “*irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales*” no ha recibido a fecha de hoy un tratamiento doctrinal pacífico, y nuestro Tribunal Constitucional apenas se ha pronunciado sobre su interpretación. A ello dedicamos el siguiente epígrafe.

**b) *El principio de irretroactividad de las “disposiciones restrictivas de derechos individuales” (art. 9.3 CE)***

El “*principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales*” (art. 9.3 CE) ha sido interpretado y aplicado en pocas ocasiones durante las más de dos décadas de desarrollo de nuestra jurisprudencia constitucional, y sólo se ha considerado vulnerado en un supuesto (STC 97/1990, de 24 de mayo, en materia de prestaciones sociales y haberes pasivos). Hay que destacar su aplicación en materia de prestaciones sociales y de función pública, *con carácter preferente* al principio de seguridad jurídica, a diferencia de lo que sucede en el ámbito tributario<sup>37</sup> (véase STC 27/1981, de 20 de julio – mutualismo administrativo –; STC 42/1986, de 10 de abril – colegios profesionales –; STC 108/1986, de 29 de julio – anticipación de la edad de jubilación forzosa de jueces y magistrados –; STC 65/1987, de 21 de mayo – pensiones –; STC 97/1990, de 24 de mayo – prestaciones sociales y haberes pasivos –, entre otras)<sup>38</sup>. Su limitada aplicación sugiere que, quizás, no se haya indagado suficientemente su significado y alcance, dejando en cierto modo “aparcada” su potencial aplicabilidad.

No faltan motivos que justifiquen esta situación. En primer lugar, la práctica ausencia de referentes que puedan orientar su interpretación, al tratarse de una formulación original y novedosa en nuestro contexto constitucional – tanto histórico como comparado; con la excepción de la Constitución de la República Portuguesa, en que en su art. 18.3 (redacción de 1982) contempla un precepto análogo, referido a los derechos, libertades y garantías constitucionales (derechos fundamentales en sentido amplio)<sup>39</sup> -.

---

<sup>37</sup> En este trabajo se propugna una mayor aplicación del “*principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales*” (art. 9.3 CE) en el ámbito tributario (*vid. infra* págs. 451 y sigs.).

<sup>38</sup> En la mayoría de estos pronunciamientos (a excepción de la STC 65/1987, de 21 de mayo), las alegaciones sobre la presunta vulneración del principio de seguridad jurídica o del principio de interdicción de la arbitrariedad se examinan sólo en último lugar, una vez rechazada la vulneración del principio expreso de irretroactividad *ex* art. 9.3 CE (*vid.* por todas la STC 108/1986, de 29 de julio, FFJJ 16 a 22).

<sup>39</sup> El art. 18 CRP regula el régimen jurídico-constitucional de las leyes restrictivas de derechos, libertades y garantías constitucionales, con el siguiente tenor (la traducción es nuestra):

“1. Los preceptos constitucionales relativos a los derechos, libertades y garantías son directamente aplicables y vinculan a las entidades públicas y privadas.

En segundo lugar, existe una razón de mayor importancia, y es la propia equivocidad de la expresión adoptada (“disposiciones *restrictivas de derechos individuales*”). Nuestro texto constitucional no adopta en ningún otro precepto la expresión “derechos individuales”. Ya en el debate constituyente, al decidirse la supresión del inciso “y *sociales*” inicialmente previsto (“disposiciones restrictivas de derechos individuales y *sociales*”), se ponía de manifiesto la escasa nitidez del significado atribuido a esta expresión. No es de extrañar, por tanto, que la misma haya constituido un campo especialmente abonado a problemas interpretativos.

La primera cuestión que cabe plantear es si el empleo de la conjunción disyuntiva “o” (“disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales”) puede llevar a considerar la expresión “restrictivas de derechos individuales” como un adjetivo de “disposiciones sancionadoras”, junto al adjetivo de “no favorables”. La conclusión debe ser negativa. Como muestra el proceso de elaboración de este precepto, las normas “sancionadoras” y las normas “restrictivas de derechos” se enumeraban como tipos normativos diversos, junto a las normas “punitivas” y “fiscales”, cuya referencia fue finalmente suprimida. Ni los antecedentes del precepto, ni su dicción (que, teniendo en cuenta el estilo sintético del art. 9.3 CE, no puede interpretarse como mera reiteración), ni la finalidad de esta cláusula amplia y original de irretroactividad, permiten llegar a tal resultado. El propio Tribunal Constitucional no ha identificado ambos tipos de normas, pese a que muestran una evidente conexión.

Afirmada la autonomía de la expresión “disposiciones *restrictivas de derechos individuales*”, como categoría normativa independiente, hay que dotarla de un significado. Para ello, debemos reflexionar sobre la función que el principio de irretroactividad, como límite

---

2. *La ley sólo puede restringir los derechos, libertades y garantías en los casos expresamente previstos en la Constitución, debiendo limitarse las restricciones a lo necesario para salvaguardar otros derechos o intereses constitucionalmente protegidos.*

3. *Las leyes restrictivas de derechos, libertades y garantías deben revestir carácter general y abstracto, y no pueden tener efecto retroactivo ni disminuir la extensión y el alcance del contenido esencial de los preceptos constitucionales”.*

A partir de este precepto, el Prof. CASALTA NABAIS extrae los siguientes requisitos de las leyes restrictivas de derechos, libertades y garantías constitucionales:

A) Requisitos formales: 1) la posibilidad de tales restricciones legales debe estar expresamente prevista en la Constitución; 2) estas restricciones han de ser establecidas por ley (general y abstracta); 3) la ley que las establezca no puede ser retroactiva.

B) Requisitos materiales: 1) estas leyes restrictivas deben respetar el principio de proporcionalidad en sus tres aspectos (necesidad, adecuación y proporcionalidad *stricto sensu*); 2) además no pueden alterar el contenido esencial de los respectivos derechos, libertades y garantías.

Entre los requisitos formales destacamos, por lo que aquí interesa, la prohibición de retroactividad. *Vid.* CASALTA NABAIS, José, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, Ed. Livreria Almedina, 1998, págs. 23-24, nota 22.

constitucional vinculante para todos los poderes públicos – incluido el Legislativo -, debe cumplir en nuestro Estado social y democrático de Derecho.

En particular, existen tres elementos básicos que deben determinarse en relación con este principio de irretroactividad: 1) qué debe entenderse por “derechos individuales”; 2) cuándo se produce una “restricción” de estos derechos; y 3) qué eficacia temporal debe considerarse inconstitucional, por retroactiva.

1) En cuanto a la primera cuestión, el Tribunal Constitucional ha rechazado desde época temprana que el principio constitucional de irretroactividad proteja cualquier derecho individual, entendido como “*ius quaesitum*”. En la STC 27/1981, de 20 de julio, se señala:

“Desde el punto de vista de la constitucionalidad, debemos rehuir cualquier intento de aprehender la *huidiza teoría de los derechos adquiridos*, porque la Constitución no emplea la expresión “derechos adquiridos”, y es de suponer que los constituyentes la soslayaron, no por modo casual, sino porque *la defensa a ultranza de los derechos adquiridos no casa con la filosofía de la Constitución*, no responde a exigencias acordes con el Estado de Derecho que proclama el artículo 1 de la Constitución, fundamentalmente, porque esa teoría de los derechos adquiridos, que obliga a la Administración y a los tribunales cuando examinan la legalidad de los actos de la Administración, no concierne al Legislativo ni al Tribunal Constitucional cuando procede a la función de defensa del ordenamiento, como intérprete de la Constitución. Cuando se trata de la defensa del ordenamiento constitucional, hemos de tener en cuenta que el concepto de “derecho individual” no puede confundirse con el “*ius quaesitum*” (la cursiva es nuestra).

Si tenemos en cuenta la evolución histórica del principio de irretroactividad, podemos fácilmente concluir que la finalidad del artículo 9.3 CE no es la “protección de los derechos adquiridos” a que aspiraba la vieja teoría decimonónica de los “*iura quaesita*” como límite a la aplicación judicial de las nuevas normas<sup>40</sup>. Prescindiendo de las críticas que pueden hacerse al propio concepto de “derechos adquiridos” elaborado por aquella teoría, lo cierto es que la identificación de los “derechos individuales” (art. 9.3 CE) con los “derechos adquiridos” – que vendría a suponer su identificación con todo derecho subjetivo – implicaría una prohibición de retroactividad de alcance tan amplio, que resultaría inviable considerarla como límite para el Legislador<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> Sobre la doctrina de los derechos adquiridos, véanse *supra* págs. 149 y sigs.

<sup>41</sup> Este rechazo a la doctrina del *ius quaesitum* en el plano constitucional (STC 27/1981) supone, en definitiva, una *exclusión de la eficacia inmediata* respecto del ámbito de aplicación del *principio constitucional de*

El Tribunal Constitucional tampoco ha acogido la interpretación mantenida por el Prof. GARCÍA DE ENTERRÍA, según la cual la cláusula de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE) debe referirse a todo derecho subjetivo, pero sólo dirigida al titular de la potestad *reglamentaria*<sup>42</sup>. El TC ha afirmado que los principios garantizados en el artículo 9.3 CE vinculan a todos los poderes públicos y la expresión “disposiciones” – como analizamos *infra* – no debe interpretarse restrictivamente como sinónimo de norma reglamentaria, sino como concepto comprensivo de toda norma jurídica.

Desde esta perspectiva – la no identificación de los “derechos individuales” con todo “derecho subjetivo” y el carácter vinculante de este principio de irretroactividad para el Legislador -, encontramos posturas doctrinales diversas. Ya en 1982, el Prof. LÓPEZ MENUDO, consciente del grave “peligro” que podía suponer para la libertad de configuración del Legislador mantener una amplia interpretación de este concepto, identificó la expresión “derechos individuales” con los derechos contenidos en la Sección 1ª del Capítulo Segundo del Título I de la Constitución (arts. 15 a 29 CE)<sup>43</sup>.

Otros autores han defendido una interpretación más amplia de la expresión “derechos individuales”, extendiendo la garantía de irretroactividad a todos los derechos que la Constitución protege frente a acciones legislativas (retroactivas o no) que pretendan recortar su *contenido esencial* (artículo 53.1 CE<sup>44</sup>). Éstos son los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II del Título I de la CE (arts. 14 a 38 CE). En este sentido se pronuncian el Prof. GARRIDO FALLA<sup>45</sup> y el Prof. Luis Mª Díez-PICAZO<sup>46</sup>.

El Tribunal Constitucional no se ha pronunciado de modo conclusivo sobre este extremo, sino de forma ambigua. Así, en la temprana STC 27/1981, de 20 de julio, tras rechazar la identificación entre “derechos individuales” y “derechos adquiridos”, el Tribunal Constitucional señala:

---

*irretroactividad*. Así lo hemos entendido en este trabajo, específicamente en relación con las leyes tributarias (véanse nuestras consideraciones *infra*, págs. 393 y sigs.).

<sup>42</sup> Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, *Curso de Derecho Administrativo...*, op. cit., 8ª ed., 1997, págs. 83 a 87.

<sup>43</sup> Vid. LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, op. cit., 1982, pág. 214.

<sup>44</sup> Artículo 53.1 CE: “Los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo segundo del presente Título vinculan a todos los poderes públicos. Sólo por ley, que en todo caso deberá respetar su contenido esencial, podrá regularse el ejercicio de tales derechos y libertades, que se tutelarán de acuerdo con lo previsto en el artículo 161.1 a)”.

<sup>45</sup> Vid. GARRIDO FALLA, Fernando, *Comentario al artículo 9 CE*, en GARRIDO FALLA, F. (Coord.), *Comentarios a la Constitución*, op. cit., 2ª ed., 1985, pág. 169.

<sup>46</sup> Vid. Díez-PICAZO, Luis Mª, voz “Retroactividad de las normas (D.º Constitucional)”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. IV, Madrid, Civitas, 1995, pág. 5989.



“(…) el 9.3 – en todo o en parte – alude a los derechos fundamentales del Título I”.

Con esta declaración del Tribunal Constitucional, queda abierta la cuestión de cuáles sean estos derechos fundamentales del Título I, al emplear la enigmática expresión “en todo o en parte”.

Esta indeterminación sobre la noción de “derechos individuales” vuelve a surgir en la STC 42/1986, de 10 de abril, aunque en esta ocasión el Tribunal Constitucional da un paso más en la delimitación de los derechos a que se refiere el principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE*, afirmando lo siguiente:

*“Este Tribunal ha señalado ya en varias ocasiones que la regla antes citada no supone la imposibilidad de dotar de efectos retroactivos a las leyes que colisionen con derechos subjetivos de cualquier tipo. De hecho, la expresión “restricción de derechos individuales” del art. 9.3 ha de equipararse a la idea de sanción<sup>47</sup>, por lo cual el límite de dicho artículo hay que considerar que se refiere a las limitaciones introducidas en el ámbito de los derechos fundamentales y de las libertades públicas (del Título I de la Constitución) o en la esfera general de protección de la persona<sup>48</sup>”* (STC 42/1986, de 10 de abril, FJ 3º; STC 104/2000, FJ 6º; STC 131/2001, de 7 de junio).

El pronunciamiento citado refuerza la tesis de que los derechos protegidos por la cláusula de irretroactividad del artículo 9.3 CE *no son sólo los derechos fundamentales y libertades públicas* (que es la rúbrica de la Sección 1ª, Capítulo II, Título I – arts. 15 a 29 CE -), sino también aquéllos comprendidos en la “*esfera global de protección de la persona*”<sup>49</sup>; teniendo en cuenta, por otra parte, que la equiparación de la “restricción de derechos individuales” con la idea de “sanción” no es una equiparación estricta, como se desprende del párrafo citado en su conjunto.

A mi juicio, todos los derechos constitucionales que gozan de eficacia jurídica plena – esto es, los derechos y libertades consagrados en el Capítulo II del Título I de la CE<sup>50</sup>, sean o no

---

<sup>47</sup> La noción de “sanción” se aduce aquí en un sentido amplio.

<sup>48</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>49</sup> Al respecto, cabe señalar que el TC ha rechazado que los titulares de estos “derechos individuales” puedan ser *entes públicos* (STC 99/1986, de 11 de julio, FJ 11º; STC 104/2000, FJ 6º; STC 131/2001).

<sup>50</sup> Coincido con el Prof. LÓPEZ MENUDO en afirmar que deben quedar excluidos del principio de irretroactividad garantizado en el art. 9.3 CE todas aquellas materias contenidas en el Capítulo III (“De los principios rectores de la política social y económica”) del Título I de la CE. Véase LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*

susceptibles de recurso de amparo – incorporan en su ámbito de protección una *mayor garantía hacia el pasado*. Una determinada regulación legal, que en sí misma respete el contenido esencial de un derecho o libertad constitucional, podría resultar inconstitucional precisamente por el hecho de incidir desfavorablemente en posiciones jurídicas pasadas, sin adoptar a tal efecto las necesarias cautelas de transitoriedad. *La irretroactividad debe ofrecer, en el ámbito de estos derechos y libertades, una mayor garantía que la derivada del genérico principio de seguridad jurídica*<sup>51</sup>.

Con esta interpretación que proponemos, la cláusula de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE) encontraría mayor aplicación, como *canon de constitucionalidad preferente* – en conexión con el correspondiente precepto que garantice el derecho o libertad afectado en cada caso – en muchos supuestos que hoy vienen resolviéndose recurriendo a principios genéricos, como la seguridad jurídica y la interdicción de arbitrariedad, con un empleo casi abusivo de la técnica del *balancing test* o ponderación de intereses – fuente a su vez de incertidumbre e imprevisibilidad para el ciudadano -. Esta tesis que mantenemos será desarrollada *infra*, en relación con la retroactividad de las *leyes tributarias*<sup>52</sup>.

Finalmente, hay que señalar que, en varios pronunciamientos, el Tribunal Constitucional ha identificado el concepto de “derecho individual” (*ex art. 9.3 CE*) con la noción de *derecho subjetivo adquirido*, *sin relacionarlo con ningún derecho fundamental del Título I de la CE*.

---

*op. cit.*, 1982, pág. 220. Pero, junto al argumento de peso aducido por este autor –la supresión del término “y sociales” en el proceso de elaboración parlamentaria del precepto -, debe tenerse en cuenta que estas materias carecen además de un ámbito vinculante y limitativo para el Legislador.

<sup>51</sup> Ciertamente, la postura que aquí mantenemos no exige como presupuesto indispensable que la garantía de irretroactividad en el ámbito de estos derechos y libertades *plenos* sea expresamente consagrada como tal en la Constitución; pues, aun en ausencia de tal reconocimiento, dicha garantía debería entenderse incluida implícitamente en el contenido de los derechos garantizados por el correspondiente precepto constitucional. Sin embargo, la existencia de una cláusula expresa – en el art. 9.3 CE – refuerza la garantía y permite su aplicación directa, con carácter preferente respecto a otros principios genéricos.

No ha sido ésta la vía seguida en nuestra jurisprudencia constitucional. Ello contrasta con lo sucedido en otros ordenamientos próximos al nuestro, donde, sin contar con semejante cláusula de irretroactividad relativa a la restricción de derechos, se ha llegado a declarar la inconstitucionalidad de leyes retroactivas o con eficacia inmediata por vulneración, no del principio de seguridad jurídica, sino directamente del derecho fundamental afectado. Así, por ejemplo, el Tribunal Constitucional alemán ha declarado la inconstitucionalidad de leyes restrictivas del *derecho de propiedad intelectual* (Art. 14 GG) y de la *libertad profesional* (Art. 12 GG), por haber dispuesto su aplicabilidad *inmediata* e indiferenciada, sin las adecuadas medidas transitorias (*vid. BVerfGE* 31, 275 y *BVerfGE* 21, 173, respectivamente).

<sup>52</sup> *Vid. infra* págs. 451 y sigs.

Así, en la STC 108/1986, de 29 de julio<sup>53</sup>, el TC negó que se hubiera restringido un “derecho individual” (a efectos del art. 9.3 CE), señalando que *“quien accede a la función pública como juez no es titular de un derecho subjetivo a ser jubilado a la edad establecida para ello en el momento de su acceso, sino de una expectativa a ser a tal edad”* (STC 108/1986, FFJJ 16º y 17º).

Esta equiparación entre “derecho individual” y “derecho subjetivo adquirido” – por oposición a la mera “expectativa” – es todavía más clara en la STC 99/1987, que identifica los “derechos individuales” dignos de protección con aquellos *“derechos consolidados, asumidos, integrados en el patrimonio del sujeto, y no los pendientes, futuros, condicionados y expectativas, según reiterada doctrina del TS”*.

¿Por qué define el TC en estos pronunciamientos los “derechos individuales” (art. 9.3 CE) con una noción que había sido rechazada en la STC 27/1981? En mi opinión, la finalidad principal ya entonces era rechazar la clásica teoría de los derechos adquiridos frente al Legislador – inadmisibles en un Estado social y democrático de Derecho, pues conduciría a la petrificación del ordenamiento jurídico, ya que supondría prohibir la eficacia inmediata de las normas -; y esta finalidad se consigue con una *noción estricta de retroactividad*, entendida como incidencia en “situaciones agotadas”, “hechos concluidos” o “efectos jurídicos producidos” en el pasado (STC 108/1986, FJ 17º; STC 99/1987, FJ 6º, b).

Por ello, puede afirmarse que, *“incluso admitiendo por vía de hipótesis la existencia de un derecho subjetivo a la edad de jubilación”*, no se vulnera el principio de irretroactividad porque la norma en cuestión no es retroactiva (STC 108/1986).

En este sentido, resulta especialmente explícita la STC 227/1988, de 29 de noviembre, relativa a los derechos patrimoniales preexistentes sobre aguas privadas:

*“(…) Sin quebrantar el principio de irretroactividad sancionado en el art. 9.3 del texto constitucional, el legislador puede variar, en sentido restrictivo y con eficacia ex nunc, el régimen jurídico preexistente de los derechos individuales, siempre que se ajuste a las restantes exigencias de la Constitución”* (STC 227/1988, FJ 9º).

Así pues, **si concurren ambos presupuestos (existencia de derechos subjetivos adquiridos y retroactividad de la norma que los reduce o suprime), puede considerarse vulnerado el “principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales”** (art. 9.3 CE). Ésta es la conclusión que puede extraerse de la STC 97/1990, de 24

---

<sup>53</sup> Recurso de inconstitucionalidad contra la LO 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

de mayo, que contiene el único pronunciamiento hasta la fecha en que se ha declarado inconstitucional – sin votos particulares –, por vulneración del principio expreso de irretroactividad (concretamente en materia de prestaciones sociales y haberes pasivos), una norma retroactiva.

Esta STC 97/1990, de 24 de mayo, enjuiciaba la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto-Ley 3/1983, de 20 de abril, y la Disposición Adicional Segunda de la Ley 9/1983, de 13 de julio, por las que se redujo la base de cotización a efectos del cálculo de pensiones de funcionarios de la Administración local, *con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 1983*<sup>54</sup>. En esta Sentencia se distingue claramente, respecto de una misma regulación cuyo contenido sustantivo es admisible constitucionalmente<sup>55</sup>, la legitimidad de su *eficacia ex nunc* o *pro futuro* y, por el contrario, la inconstitucionalidad de su *eficacia retroactiva*, por vulneración del principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE*. Esta distinción resulta, por tanto, muy relevante a los efectos que estudiamos.

2) Sobre la segunda cuestión que planteábamos (la noción de “*restricción*” retroactiva de los derechos individuales), no existe pronunciamiento autónomo de nuestro Tribunal Constitucional, más allá de lo expuesto en relación con la interpretación del concepto de “derechos individuales” (art. 9.3 CE).

Sin embargo, sí interesa destacar que, en todo caso, el principio constitucional de irretroactividad (tanto en materia penal, como en otros ámbitos) se limita a las normas *de carácter desfavorable* para el ciudadano, normas que *perjudican* su situación jurídica, *restringiendo* sus derechos o ampliando sus obligaciones<sup>56</sup>. Esta circunstancia no debe pasar por alto, tal como apuntamos en el Capítulo Primero, al analizar la formación histórica y el fundamento del principio de irretroactividad de las normas jurídicas.

Nos ceñimos por tanto a las normas que suponen una *inmisión* o *intervención* jurídica desfavorable, una *injerencia* (“*Eingriff*”) en la esfera jurídica del ciudadano. Las normas tributarias son, por naturaleza, normas de este tipo.

---

<sup>54</sup> Nótese que en este caso el TC considera “restricción de un derecho individual” la reducción con carácter retroactivo de un derecho patrimonial, cual es el derecho a una prestación social – una pensión a favor de funcionarios -. Desde esta perspectiva, considero que también podría declararse “restrictiva de un derecho individual” una ley tributaria retroactiva, no sólo cuando reduce o suprime el derecho a una prestación a favor del particular – como es una devolución tributaria -, sino también cuando aumenta una deuda tributaria ya nacida para el obligado tributario.

<sup>55</sup> El TC señalaba en esta STC 97/1990, de 24 de mayo, que la medida legislativa en cuestión no era en sí misma arbitraria.

<sup>56</sup> Esta distinción también tiene relevancia – pese a su carácter relativo – por lo que respecta al principio de irretroactividad de los actos administrativos (véase el análisis del mismo en el Capítulo Quinto de este trabajo).

En definitiva, las normas retroactivas *favorables* pueden ser inconstitucionales por otros motivos<sup>57</sup>, pero no por vulneración del principio constitucional de irretroactividad *ex art. 9.3 CE*.

3) Por lo que respecta a la *eficacia temporal* prohibida por el “principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales”, el TC ha negado desde un principio y reiteradamente que aquélla pueda identificarse con la incidencia de la norma en los derechos “en su proyección hacia el futuro”; lo que en este trabajo se califica como *eficacia inmediata*<sup>58</sup>. La garantía de irretroactividad *no protege ante la frustración de expectativas* (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10º). De lo contrario, el alcance de este principio sería excesivamente amplio como para tener cabida en nuestro Estado social y democrático de Derecho<sup>59</sup>.

En mi opinión, ésta ha sido la principal concreción respecto del contenido del “principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales” garantizado en el art. 9.3 CE. Incluso al afirmar el TC que “*el concepto de “derecho individual” no puede confundirse con el “ius quaesitum”*”, no sólo se está delimitando el concepto de “derecho individual”, sino que además se está admitiendo con carácter general la eficacia inmediata de las nuevas normas, siempre que esta eficacia no se resulte arbitraria<sup>60</sup>. En definitiva, el TC ha rechazado la teoría clásica de los derechos adquiridos como límite frente al Legislador<sup>61</sup>.

En la temprana STC 27/1981, de 20 de julio<sup>62</sup> (FJ 10º), se afirma al respecto lo siguiente: “*difícilmente una norma puede evitar que la regla de futuro incida sobre relaciones jurídicas*

<sup>57</sup> Por ejemplo, por vulneración del principio de igualdad.

<sup>58</sup> Sobre la noción de eficacia inmediata mantenida en este trabajo, específicamente en el ámbito tributario, véase *supra*, en sede de aplicación normativa, págs. 295 a 300 y págs. 328 y sigs.

<sup>59</sup> Como veremos en el Capítulo Cuarto, no puede decirse lo mismo respecto de las disposiciones *penales* no favorables. Éstas son también “normas restrictivas de derechos individuales” – restrictivas de la libertad personal y, en algunos ordenamientos, del derecho a la vida -, derechos fundamentales que merecen una protección superior frente a la retroactividad (superior también a la protección merecida respecto de las disposiciones sancionadoras administrativas). En mi opinión, la garantía penal de irretroactividad debe extenderse incluso a la *eficacia inmediata* de la norma desfavorable. Así parece haber sido entendido por el TC, al declarar en varios pronunciamientos la inconstitucionalidad – por vulneración del principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE* - de normas penales con aplicabilidad inmediata respecto de procedimientos en curso (*vid. infra*, Capítulo Cuarto, págs. 688 y sigs.).

<sup>60</sup> Según la STC 27/1981, de 20 de julio, se admite esta eficacia inmediata siempre que no genere desigualdad material.

<sup>61</sup> Aunque parece haberla admitido frente a los actos de la Administración (*vid. STC 27/1981*).

<sup>62</sup> En esta STC 27/1981 se enjuiciaba la Disposición Adicional 5ª de la Ley 74/1980, de 29 de diciembre (LPGE para 1981), por la que se modificaba el régimen del mutualismo administrativo. Se trata de un pronunciamiento muy importante por lo que respecta a la concreción de la eficacia temporal comprendida en el principio constitucional de irretroactividad *ex art. 9.3 CE*.

*preexistentes*, que constituyen el basamento de las relaciones venideras, y es por ello que, *a menudo, tales normas deben contener unas cautelas de transitoriedad* que reglamentan el ritmo de la sustitución de uno por otro régimen jurídico” (STC 27/1981, FJ 10º - la cursiva es nuestra - ).

Éste era el caso de la disposición enjuiciada, respecto de la que, además, se señala: “El cambio de régimen jurídico que se denuncia *no supone la supresión de ninguna prestación ya consolidada*. Por otra parte, la *reducción progresiva* de prestaciones *no afecta a las ya percibidas o devengadas*. Tampoco están en cuestión las expectativas de actualización de las prestaciones presentes derivadas de los medios económicos aportados por los mutualistas” (STC 27/1981, FJ 10º - la cursiva es nuestra -).

La STC 42/1986, de 10 de abril, avanza en esta concepción: “*lo que se prohíbe en el art. 9.3 es la retroactividad, entendida como incidencia de la nueva Ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad, sino al de la protección que tales derechos, en el supuesto de que experimenten alguna vulneración, hayan de recibir*” (STC 42/1986, FJ 3º).

En otras Sentencias (sobre todo en las relativas al estatuto jurídico de los funcionarios), la negación del carácter retroactivo de la norma se ha apoyado también con argumentos de inspiración dugüitiana: la situación estatutaria de los funcionarios puede ser modificada por la ley, que debe respetar sus elementos fundamentales (p.ej., el derecho a la jubilación, en sí mismo), pero no sus contenidos concretos (la edad en que ha de producirse la jubilación forzosa). Sin embargo, esta argumentación se ha completado siempre con la noción, más extendida, del “hecho concluido” o de los “efectos jurídicos producidos” en el pasado<sup>63</sup>:

“(…) las disposiciones impugnadas para nada alteran situaciones ya agotadas o perfectas, sino que *se limitan a establecer para el futuro la consecuencia jurídica (la jubilación) de un supuesto genérico (cumplir determinadas edades) que aún no ha tenido lugar* respecto a los sujetos afectados”(STC 108/1986, FJ 17º; la cursiva es nuestra).

Estas consideraciones sobre el concepto de retroactividad adoptado por el TC para la determinación del alcance del principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE* deberán ser tenidas en cuenta a la hora de estudiar el concepto de retroactividad tributaria en nuestra jurisprudencia constitucional.

---

<sup>63</sup> Sobre la teoría dugüitiana de las situaciones jurídicas y la doctrina de los “*facta praeterita*”, *vid. supra* págs. 156 y sigs.

**c) *Ámbito formal: el significado del término “disposiciones”***

Una vez señalados los dos ámbitos materiales del principio constitucional de irretroactividad (art. 9.3 CE) – el “sancionador no favorable” y el “restrictivo de derechos individuales” -, debemos determinar el significado del término “*disposiciones*”, categoría formal común a los mismos.

Los antecedentes parlamentarios son bastante ilustrativos al respecto. Hay que tener en cuenta que el artículo 9.3 CE empleaba en su redacción inicial el término “*normas*”, y así se mantuvo durante casi toda su tramitación. Cuando en la Comisión Constitucional del Senado se propuso sustituir el término “*normas*” por el de “*disposiciones*”<sup>64</sup>, ningún parlamentario planteó objeciones<sup>65</sup>. Todo parece indicar que con ello se perseguía simplemente una mejora técnica del precepto, clarificando su referencia al texto o enunciado jurídico escrito (“*disposiciones*”), y no al *contenido* normativo (que es una de las acepciones del concepto de “*norma*”).

En cualquier caso, ambos términos se refieren indistintamente a normas o disposiciones de cualquier rango jerárquico, incluyendo tanto Leyes como Reglamentos. La interpretación restrictiva del Prof. GARCÍA DE ENTERRÍA, que equipara el término “*disposiciones*” al de “*Reglamentos*” – utilizados en ocasiones como sinónimos en el ámbito administrativo – no casa con la interpretación histórica y teleológica que se desprende de lo dispuesto en el art. 9.3 CE. Además, acudiendo a una interpretación sistemática, hay que tener en cuenta que el art. 25.1 CE, que reitera el principio de irretroactividad en el ámbito penal y sancionador, emplea el término “*legislación*”; término que incluye tanto Leyes como Reglamentos, de conformidad con lo dispuesto en dicho precepto, aplicable a delitos e infracciones administrativas<sup>66</sup>.

---

<sup>64</sup> Esta modificación se planteó en la sesión de la Comisión Constitucional del Senado de 23 de agosto de 1978, a partir de una enmienda *in voce* presentada por el Grupo de Progresistas y Socialistas Independientes (Sr. Villar Arregui), sin aducir justificación específica para la sustitución del término “normas” por el de “disposiciones”.

<sup>65</sup> Vid. GAYA SICILIA, R., *El principio de irretroactividad de las leyes...*, *op. cit.*, 1987, pág. 91.

<sup>66</sup> En el Anteproyecto de Constitución, la redacción inicial del art. 25.1 CE – entonces, núm. 24.3 – se refería al “ordenamiento jurídico” (véase su transcripción *supra*, pág. 348, nota 35). En la Comisión Constitucional del Senado (sesión de 25 de agosto de 1978), a propuesta del Sr. Martín Retortillo Baquer (Grupo Progresistas Socialistas Independientes) y del Sr. Vida Soria (Grupo Socialista) esta expresión fue sustituida por la de “Ley” – sin suprimir la referencia a las infracciones administrativas, como proponía el Sr. Martín Retortillo -. Sin embargo, la Comisión Mixta Congreso-Senado volvió a modificar el término, sustituyéndolo por el de “legislación”; de forma que la posible interpretación restrictiva que hubiera permitido en su caso el término “Ley” –aunque difícil, dado el tenor del resto del precepto -, quedaba excluida al ser sustituido por el de “legislación”. Sobre esta cuestión, véase

El Tribunal Constitucional no tardó en manifestar su interpretación en este sentido (STC 8/1981, de 30 de marzo), afirmando que el principio de irretroactividad recogido en el art. 9.3 CE – como el resto de principios contenidos en dicho precepto – es un mandato dirigido a los poderes públicos y, en especial, al Legislador.

**d) *El concepto de retroactividad empleado: distinción***

Si la interpretación de la cláusula de irretroactividad del art. 9.3 CE ha planteado, como sabemos, múltiples dudas por lo que respecta a su ámbito material de aplicación, mayor complejidad plantea todavía la determinación del concepto jurídico indeterminado “*irretroactividad*”. Como bien ha señalado el Prof. LÓPEZ MENUDO, el concepto de retroactividad es el que soporta todo el peso del conflicto; la propia jurisprudencia constitucional ha situado en un primer plano la afirmación o negación de la existencia de retroactividad, evitando así con frecuencia tener que pronunciarse sobre el ámbito material de la prohibición<sup>67</sup> – particularmente, como vimos, por lo que respecta a las disposiciones restrictivas de derechos individuales<sup>68</sup> -.

La incertidumbre existente en la doctrina sobre el significado del concepto “(ir)retroactividad” ha sido un obstáculo para la aplicación de la cláusula del art. 9.3 CE.

A mi juicio, uno de los principales problemas con los que hubo de enfrentarse el Tribunal Constitucional en sus primeros pronunciamientos sobre retroactividad fue precisamente la imposibilidad de trasladar el concepto amplio de retroactividad que la doctrina mayoritaria española tenía asumido – en el plano aplicativo -<sup>69</sup>, a la hora de interpretar el alcance del art. 9.3 CE. La concepción amplia de retroactividad, entendida como “retroacción material”, y la existencia de tres grados de retroactividad – máximo, medio y mínimo -, para describir las posibilidades de incidencia de la ley nueva en situaciones existentes, no han resultado útiles para el enjuiciamiento constitucional.

---

LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, *op. cit.*, 1982, págs. 144-145 y 215; y “El principio...”, *op. cit.*, 1991, págs. 492 a 494.

<sup>67</sup> *Vid.* LÓPEZ MENUDO, F., “El principio...”, *op. cit.*, 1991, págs. 458 y 459.

<sup>68</sup> *Vid. supra* págs. 357 y sigs.

<sup>69</sup> Sobre la noción amplia de retroactividad mantenida en la doctrina española, con la distinción de tres grados o clases de retroactividad, véanse *supra* págs. 167 y sigs.



Este concepto amplio de retroactividad ha podido mantenerse en el plano de la aplicación normativa, porque con el mismo no se ha pretendido *declarar inadmisibile* una determinada acción normativa en el tiempo, sino simplemente *describirla*; de forma que el resultado de la interpretación puede ser cualquiera de los tres grados de retroactividad. En cambio, cuando se trata de aplicar una *prohibición constitucional de disposiciones retroactivas*, vinculante para el Legislador, la calificación como “retroactiva” de una norma jurídica resulta determinante – al menos en principio – para declarar su inconstitucionalidad. En este sentido, entendemos que un concepto muy amplio de retroactividad supone atar excesivamente al Legislador y coartar su libertad de configuración normativa de una forma inadmisibile en un Estado social y democrático de Derecho<sup>70</sup>.

Nuestro Tribunal Constitucional pronto percibió la inadecuación de esta concepción amplia de la retroactividad, en su gradación tripartita, afirmando que la “retroactividad de grado mínimo” no queda proscrita por la cláusula de irretroactividad del artículo 9.3 CE<sup>71</sup>. A partir de esta constatación, el TC ha acudido a diversos criterios para determinar la retroactividad o irretroactividad de la norma, en función de la situación examinada.

El artículo 9.3 CE *no prohíbe la eficacia inmediata* de las nuevas normas, sino sólo la *retroactividad stricto sensu*, en el sentido que hemos dado a ambos conceptos *supra*<sup>72</sup>. Sólo así la cláusula constitucional de irretroactividad puede resultar operativa, con toda la extensión material que el constituyente le atribuyó.

Ello no excluye que una disposición jurídica, por causa de su *aplicabilidad inmediata e indiferenciada*, al no haber adoptado las necesarias cautelas de transitoriedad, deba ser declarada inconstitucional<sup>73</sup>. Pero entonces el canon de constitucionalidad no será el principio constitucional de irretroactividad (*ex art. 9.3 CE*), que tiene su propia autonomía, sino aquél que garantice, bien la protección del derecho constitucional afectado, bien aquella exigencia del Estado de Derecho que pueda entenderse vulnerada, como la seguridad jurídica o la interdicción de arbitrariedad<sup>74</sup>.

---

<sup>70</sup> La prohibición constitucional de retroactividad en nuestro Estado social y democrático de Derecho sólo puede admitirse con una interpretación equilibrada, que asegure un ámbito de protección a los ciudadanos frente a inmisiones legislativas retroactivas, pero que permita al mismo tiempo cierto margen de actuación del Legislador al respecto. Al tratarse de un mandato vinculante para todos los poderes públicos, sin distinción, deben desecharse interpretaciones excesivamente amplias, tanto del concepto de “derechos individuales” como de la noción de “retroactividad”.

<sup>71</sup> Véase en este sentido la STC 6/1983, de 4 de febrero, en materia tributaria (págs. 399 y sigs.).

<sup>72</sup> *Vid.* págs. 295 a 300 y págs. 328 y sigs.

<sup>73</sup> Sobre esta cuestión, *vid. infra* págs. 616 y sigs., específicamente en materia tributaria.

<sup>74</sup> Éstos son *límites implícitos a la eficacia temporal de las nuevas normas*, sea a su aplicabilidad inmediata, sea a su retroactividad, más allá de lo proscrito por la cláusula específica de irretroactividad prevista en el art. 9.3 CE.

Ésta es la única concepción que, a mi juicio, puede mantener la operatividad y, sobre todo, la *autonomía* de nuestro principio constitucional expreso de irretroactividad, un principio que en la jurisprudencia actual resulta cada vez más difuso, al ser sustituida su aplicación por la de principios más genéricos, como los de seguridad jurídica o protección de la confianza. Considerando el importante papel que el ordenamiento tributario ocupa en la doctrina constitucional sobre retroactividad – o eficacia inmediata – de las leyes, reservamos el desarrollo de nuestra postura para su análisis *infra*, específicamente en relación con las leyes tributarias.

## **2. La prohibición de retroactividad en el ámbito de la legislación delegada (art. 83 b) CE)**

La tercera y última referencia en nuestro texto constitucional a la retroactividad de las normas – junto a los arts. 9.3 y 25.1 CE – se encuentra en el artículo 83 CE, que dispone lo siguiente:

“Las leyes de bases no podrán en ningún caso:

- a) Autorizar la modificación de la propia ley de bases.
- b) Facultar para dictar normas con carácter retroactivo”

La prohibición de retroactividad contemplada en el apartado b) de este art. 83 CE se dirige a los *actos normativos del Gobierno con fuerza de Ley*; concretamente, a aquellos *Decretos Legislativos* (caracterizados por la exigencia de *habilitación previa o delegación* por parte del *titular del poder legislativo* al Gobierno<sup>75</sup>) cuya forma de delegación es la *ley de bases* y, por tanto, cuyo objeto es la formación de *textos articulados* (art. 82.2 CE). En este caso, el Gobierno innova el ordenamiento jurídico dictando normas que desarrollan lo previsto en la ley de bases. De ahí que se establezcan requisitos adicionales para su ejercicio.

La Constitución no prohíbe que la ley de bases sea en sí misma retroactiva – ya que, como ley ordinaria, se regirá en este aspecto por lo dispuesto en los arts. 9.3 y 25.1 CE -, sino que las Cortes atribuyan al Gobierno la facultad para dictar *normas retroactivas con rango de ley*. Éste constituye uno de los límites o cautelas que la Constitución impone al Legislador en la delegación de su función, para evitar una concentración de poder legislativo en manos del Gobierno incompatible con el Estado democrático de Derecho. En palabras del Prof. DE OTTO,

---

<sup>75</sup> De ahí las expresiones de “ley de delegación” (acto del Parlamento) y “legislación delegada” (acto del Gobierno). Vid. PÉREZ ROYO, Javier, *Las fuentes del Derecho*, op. cit., 1993, pág. 104; y DE OTTO, I., *Derecho constitucional*, op. cit., 1988, pág. 182.

esta prohibición de retroactividad se explica como una exigencia de respeto a la obra del originario titular de la potestad legislativa y es muestra de la mayor estrechez del marco en que se mueve la potestad legislativa del Gobierno<sup>76</sup>.

El Decreto Legislativo por el que se aprueba un texto articulado tiene un margen de actuación muy estricto, que es el que necesariamente debe delimitar la Ley de bases con precisión, tanto por lo que respecta a su objeto y alcance como a los principios y criterios que han de seguirse en su ejercicio (art. 82.4 CE). No se admiten delegaciones implícitas (art. 82.3 CE). De ahí que estos Decretos Legislativos en ningún caso puedan disponer su retroactividad, pues para ello sería necesaria una habilitación expresa, y la misma se encuentra directamente prohibida por la Constitución (art. 83 b) CE).

En cuanto al concepto indeterminado “*retroactividad*”, reitero la interpretación que del mismo mantuve en el art. 9.3 CE, distinguiéndolo de la eficacia inmediata. Por ello, considero que la aplicabilidad inmediata de un texto articulado no precisa habilitación expresa y debe someterse a los mismos límites constitucionales que rigen para el resto de normas jurídicas.

La última cuestión que debemos plantearnos es si, de lo dispuesto en este art. 83 b) CE, puede hacerse derivar una *prohibición general de retroactividad de las normas dictadas por el Ejecutivo y, en particular, de las normas jurídicas de rango reglamentario*. Este interrogante nos aproxima al importante tema relativo al principio de irretroactividad en la producción de normas reglamentarias.

En mi opinión, la *prohibición* de que las leyes de bases faculten al Gobierno para dictar normas – Decretos Legislativos – con carácter retroactivo (art. 83 b) CE) no implica que exista tal prohibición respecto de las normas reglamentarias. Existe una diferencia fundamental en ambos supuestos. En el primer caso, la finalidad de la prohibición es *limitar el ejercicio de la potestad legislativa por el Gobierno*, ya que, al tratarse de una excepción al monopolio legislativo de las Cortes Generales, deben adoptarse una serie de límites y cautelas, entre las que se encuentra la garantía de irretroactividad. En cambio, cuando el Ejecutivo ejerce su *potestad reglamentaria* en desarrollo de la Ley (potestad atribuida directamente por la Constitución, en su artículo 97), la propia *subordinación jerárquica* de las normas aprobadas y su claro sometimiento al *principio de legalidad* constituyen una garantía frente a posibles abusos. La garantía de irretroactividad deberá situarse, en su caso, en este contexto; y así lo hemos entendido en el estudio específico del tema, llevado a cabo *infra*<sup>77</sup>.

---

<sup>76</sup> Vid. DE OTTO, I., *Derecho constitucional, op. cit.*, 1988, págs. 185 y 187.

<sup>77</sup> Vid. *infra* págs. 634 y sigs.

A continuación, analizaremos el principio de irretroactividad en la producción de leyes tributarias, examinando en primer lugar el estado de la cuestión en la jurisprudencia constitucional española.

## **II. EL CONTROL DE LA RETROACTIVIDAD TRIBUTARIA EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ESPAÑOLA**

El control de la admisibilidad constitucional de leyes retroactivas invita de forma especial a la reflexión sobre la delimitación de funciones entre el Tribunal Constitucional y el Legislador. Éste tiene la potestad y el deber de modificar el ordenamiento jurídico, adaptándolo a las circunstancias de la realidad del momento, adaptación que deviene especialmente necesaria en ramas jurídicas cuyo objeto de regulación depende de la coyuntura social y económica, como es el *Derecho tributario*<sup>78</sup>. Esta libertad de configuración normativa del Legislador está salvaguardada y respaldada por el *principio democrático*, pero debe ejercerse con pleno respeto a los principios derivados del *Estado social y de Derecho*, cuyo control corresponde al Tribunal Constitucional.

Los únicos límites vinculantes para el legislador en la producción de normas retroactivas y en la libre modificación de las normas existentes son los que se desprenden del ordenamiento constitucional. Ante la *ausencia de reconocimiento expreso de un principio de irretroactividad de las leyes tributarias*, ¿existen límites constitucionales a su retroactividad?

Nuestro Tribunal Constitucional, en la STC 126/1987, de 16 de julio (FJ 7º) – el segundo pronunciamiento sobre retroactividad tributaria, que puede considerarse el *leading case* en la materia<sup>79</sup> –, enunció los pilares fundamentales de una doctrina que ha sido posteriormente reiterada y desarrollada en nuestra jurisprudencia constitucional. Las dos cuestiones sobre las que se articula el enjuiciamiento constitucional de la retroactividad tributaria son las siguientes:

“a) *En qué medida la norma cuestionada posee eficacia retroactiva; y*

---

<sup>78</sup> Debe evitarse una “petrificación” del ordenamiento jurídico. *BVerfG* de 30-9-1987, *BVerfGE* 76, 256, 347 y sigs.

<sup>79</sup> El primer pronunciamiento lo constituye la STC 6/1983, de 4 de febrero, que declaró constitucional la reducción de un beneficio tributario para los períodos impositivos futuros. En esta STC 6/1983, de 4 de febrero, el Alto Tribunal acudió al principio expreso de irretroactividad consagrado en el art. 9.3 CE y a la distinción civilista entre retroactividad de grado máximo, medio y mínimo. No obstante, ya en el segundo pronunciamiento dictado sobre el tema (STC 126/1987, de 16 de julio), se adoptó un *fundamento de la irretroactividad tributaria* y una *concepción de la retroactividad* distintos, como se señala en el texto.

b) Si esta eficacia retroactiva entraña una vulneración constitucional, lo cual puede suceder, bien porque la retroactividad de la norma infrinja directamente el principio de irretroactividad expresamente reconocido en el art. 9.3 de la Constitución, bien porque a través de ella se vulneren otros principios como pueden ser los de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, contenidos en el mencionado precepto, o el de capacidad económica, a que se refiere el art. 31.1 de la Norma fundamental” (STC 126/1987, FJ 7).

Estas premisas iniciales, sentadas en la STC 126/1987, de 16 de julio (sin votos particulares), son suficientemente amplias y no cierran posibilidades de enjuiciamiento. Sin embargo, en los posteriores pronunciamientos sobre el tema, el TC ha adoptado el principio de seguridad jurídica y, más concretamente, el principio de protección de la confianza (enunciado por primera vez en la STC 150/1990, de 4 de octubre) como criterios prácticamente exclusivos de enjuiciamiento constitucional de la retroactividad tributaria<sup>80</sup>. Correlativamente, el principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE) ha sido excluido como canon de enjuiciamiento constitucional en el ámbito tributario<sup>81</sup>.

En relación con nuestra doctrina constitucional sobre retroactividad tributaria, hay que señalar la influencia de la jurisprudencia constitucional italiana – en lo relativo al principio de capacidad económica –, pero, sobre todo, de la jurisprudencia constitucional alemana, en dos sentidos. En primer lugar, por lo que respecta al *fundamento* de la irretroactividad tributaria, que el Tribunal Constitucional Federal alemán (*Bundesverfassungsgericht*) ha situado en el principio de protección de la confianza, derivado del principio de seguridad jurídica (en nuestra jurisprudencia constitucional, el principio de seguridad jurídica – en su manifestación de protección de la confianza – se ha adoptado como canon fundamental de enjuiciamiento de las normas tributarias retroactivas). En segundo lugar, la influencia de la jurisprudencia constitucional alemana se ha reflejado también en el concepto de retroactividad adoptado por el TC, que ha asumido en materia tributaria la distinción entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia<sup>82</sup>, a la que se vinculan criterios de enjuiciamiento diversos.

---

<sup>80</sup> Véase al respecto *infra* pág. 367, nota 86. Sólo en la STC 197/1992, de 19 de noviembre (FJ 6), son empleados también, como canon de constitucionalidad de la norma tributaria retroactiva enjuiciada, los tres principios constitucionales enunciados en la STC 126/1987, de 16 de julio: los principios de capacidad económica, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.

<sup>81</sup> Así ha sucedido en la práctica, aunque en el plano teórico el TC nunca haya descartado su posible aplicación. Sobre esta cuestión, *vid. infra* págs. 368 y sigs.

<sup>82</sup> Correlativamente, se ha abandonado con carácter progresivo la distinción tripartita de la retroactividad (de grado máximo, medio y mínimo), que había sido adoptada en el primer pronunciamiento sobre el tema (STC 6/1983, de 4 de febrero).

La doctrina constitucional española sobre retroactividad tributaria será examinada con detalle en los próximos epígrafes. No obstante, podemos avanzar que el control de la retroactividad tributaria por el Tribunal Constitucional español se ha llevado a cabo en nueve ocasiones<sup>83</sup>, dando lugar a dos pronunciamientos de inconstitucionalidad (SSTC 173/1996, de 31 de octubre, y 234/2001, de 13 de diciembre), en ambos casos por infracción del principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 CE.

Pese a la diversidad de objetos de regulación de las normas enjuiciadas por el TC en materia de retroactividad tributaria, hay que señalar que, en todo caso, se han enjuiciado normas tributarias *sustantivas* que causaban perjuicio al obligado tributario, por suponer un aumento de la carga tributaria. Así, nuestro Tribunal Constitucional ha dictado dos pronunciamientos en materia de *supresión o reducción de beneficios tributarios* (SSTC 6/1983, de 4 de febrero, y 234/2001, de 13 de diciembre)<sup>84</sup>; tres pronunciamientos sobre *creación de un gravamen complementario o de un recargo sobre un impuesto preexistente* durante el transcurso del período impositivo (SSTC 126/1987 y 173/1996, relativas al gravamen complementario sobre la tasa del juego; y STC 150/1990, en relación con el recargo sobre el IRPF – aunque en esta última Sentencia no se entró en el fondo del asunto –); tres pronunciamientos sobre la *elevación de la tarifa o del tipo de gravamen* del impuesto (SSTC 197/1992, de 19 de noviembre, y 205/1992, de 26 de noviembre, en relación con los Impuestos Especiales de fabricación<sup>85</sup>; y STC 182/1997, de 28 de octubre, en relación con el IRPF); y, por último, un pronunciamiento sobre *convalidación retroactiva de normas tributarias nulas* (STC 273/2000, de 15 de noviembre – aunque la STC 182/1997, de 28 de octubre, también hace referencia a esta cuestión –).

---

<sup>83</sup> Hasta la fecha podemos destacar los siguientes pronunciamientos constitucionales en materia de retroactividad tributaria: SSTC 6/1983, de 4 de febrero (FFJJ 2 y 3); 126/1987, de 16 de julio (FFJJ 6 a 13); 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8); 197/1992, de 19 de noviembre (FFJJ 4 a 6); 205/1992, de 26 de noviembre (FJ 2); 173/1996, de 31 de octubre (FFJJ 3 a 5); 182/1997, de 28 de octubre (FFJJ 10 a 13); 273/2000, de 15 de noviembre (FFJJ 5 a 12); y 234/2001, de 13 de diciembre (FFJJ 3 a 12). Si bien la STC 150/1990 no entró a enjuiciar el fondo del asunto, debe ser tomada en consideración, puesto que constituye el primer pronunciamiento en el que el TC alude al *principio de protección de la confianza* como límite a la retroactividad de las leyes tributarias.

<sup>84</sup> En ambos pronunciamientos sobre *supresión o reducción de beneficios tributarios*, se enjuiciaban *disposiciones transitorias* previstas para regular las situaciones jurídicas existentes al tiempo del cambio normativo. Así, por ejemplo, la STC 6/1983, de 4 de febrero, declaró constitucional la Disposición Transitoria 2 b) del RD-Ley 11/1979, de 20 de julio, sobre Medidas urgentes de financiación de las Haciendas Locales, que disponía, en relación con la antigua Contribución Territorial Urbana, que “*las reducciones temporales... reconocidas con anterioridad al 1 de enero de 1980, se convertirán a partir de esta fecha y hasta completar el plazo para el que fueron otorgadas en una bonificación del 50 por 100*”.

Sobre las disposiciones transitorias en materia de beneficios tributarios, pueden verse *supra* págs. 248 y sigs.

<sup>85</sup> La STC 205/1992, de 26 de noviembre, se pronuncia sobre una cuestión sustancialmente idéntica a la resuelta por la STC 197/1992, de 19 de noviembre, limitándose a reiterar la argumentación adoptada en esta última (*vid.* STC 205/1992, FJ 2).

En la evolución de nuestra jurisprudencia constitucional, desde la STC 126/1987, de 16 de julio, no hay grandes cambios, ni en lo relativo al fundamento de la irretroactividad tributaria<sup>86</sup>; ni al concepto de retroactividad adoptado; ni a los criterios de enjuiciamiento empleados. Sí se aprecia, en cambio, cierta inseguridad por lo que respecta al resultado del enjuiciamiento constitucional, en aplicación de dichos criterios. El caso más destacable es el de las SSTC 126/1987, de 16 de julio, y 173/1996, de 31 de octubre: ambas enjuiciaron la constitucionalidad de un gravamen complementario sobre la tasa del juego creado durante el transcurso del período impositivo, declarándose la constitucionalidad en el primer caso y la inconstitucionalidad en el segundo<sup>87</sup>.

Nuestra doctrina científica no suele cuestionar esta jurisprudencia constitucional sobre la retroactividad tributaria en su conjunto, sin que haya habido tampoco importantes discrepancias entre los Magistrados del Tribunal Constitucional<sup>88</sup>, con la notable excepción del Voto particular formulado por el Prof. RODRÍGUEZ BEREIJO – Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, y, a la sazón, Presidente del TC – en la STC 182/1997, de 28 de octubre. Pero, incluso en este último caso, el propio Prof. RODRÍGUEZ BEREIJO ha señalado que “*en mi Voto particular a la STC 182/1997, he discrepado no tanto de la doctrina que en ella se sustenta... cuanto de la aplicación que de ella se hace a las circunstancias específicas del caso*”<sup>89</sup>.

---

<sup>86</sup> En la STC 126/1987, de 16 de julio, se enuncian como posibles límites a la retroactividad tributaria, entre otros, los principios de capacidad económica, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad. En esta sentencia, los tres principios son adoptados como canon de constitucionalidad y los tres se declaran respetados en el caso concreto. Sin embargo, a partir de los siguientes pronunciamientos, el principio de seguridad jurídica se erige como canon prácticamente exclusivo de enjuiciamiento de la retroactividad tributaria. En la STC 150/1990, de 4 de octubre, se afirma por primera vez el principio de protección de la confianza – derivado del principio de seguridad jurídica –, como límite a la retroactividad (aunque no se llega a entrar en el fondo del asunto); y, posteriormente, todos los pronunciamientos se refieren a la posible infracción del principio de seguridad jurídica, considerándose éste respetado (SSTC 197/1992 y 205/1992; STC 182/1997 y STC 273/2000) o vulnerado (SSTC 173/1996 y 234/2001).

<sup>87</sup> También en materia de supresión o reducción de beneficios tributarios (SSTC 6/1983 y 234/2001) encontramos fallos en sentido diverso (de constitucionalidad, el primero, y de inconstitucionalidad, el segundo); pero en este caso la *eficacia temporal* de las normas enjuiciadas en una y otra Sentencia era distinta, a diferencia de lo que sucede en las SSTC 126/1987 y 173/1996.

<sup>88</sup> Los únicos pronunciamientos donde se formulan Votos particulares en relación con la retroactividad de la norma enjuiciada son las SSTC 6/1983, de 4 de febrero, y 182/1997, de 28 de octubre. Y, hay que señalar que, en la primera de estas sentencias (STC 6/1983), el Voto particular formulado por el Magistrado D. Rafael GÓMEZ-FERRER MORANT mantiene la inconstitucionalidad de la norma enjuiciada, atendiendo a su carácter retroactivo, por tratarse de un Decreto-Ley y vulnerar los límites previstos en el art. 86 CE; esto es, la eficacia retroactiva de la norma se toma en cuenta en este Voto particular para argumentar la inconstitucionalidad del Decreto-Ley por vulneración de sus límites formales.

<sup>89</sup> *Vid.* RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, en *REDF*, núm. 100, 1998, págs. 593 a 626, en particular pág. 611. En cualquier caso, destaca el hecho de que el único Voto particular específicamente referido a la retroactividad tributaria se deba al único Catedrático de Derecho

No obstante, lo cierto es que los dos pilares en que se asienta esta doctrina constitucional (la distinción entre retroactividad propia e impropia y el enjuiciamiento sobre la base del principio de protección de la confianza) han revelado insuficiencias a la hora de enjuiciar los diversos supuestos, como pone de manifiesto el análisis de la jurisprudencia constitucional alemana más reciente<sup>90</sup>. Al respecto, expondremos en primer lugar el estado de la cuestión en la jurisprudencia constitucional española, para posteriormente llevar a cabo un análisis en profundidad del principio de irretroactividad como límite frente al Legislador tributario.

## **A. Fundamento del principio de irretroactividad tributaria en la jurisprudencia constitucional española**

### **1. Inexistencia de un principio expreso de irretroactividad tributaria en la CE 1978**

#### ***a) Inaplicación del principio de irretroactividad ex art. 9.3 CE en el ámbito tributario***

*“No existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado en el artículo 9.3 CE”*<sup>91</sup>. Ésta es una afirmación constante de nuestro Tribunal Constitucional (STC 27/1981, FJ 10; STC 6/1983, FJ 3; STC 126/1987, FJ 9; STC 150/1990, FJ 8; STC 173/1996, FJ 3; STC 182/1997, FJ 11).

---

Financiero y Tributario a la sazón en el Tribunal, y que éste fuese ya Presidente al dictarse la STC 173/1996, de 31 de octubre, donde se contiene la primera declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria por su eficacia retroactiva. En cambio, el Prof. RODRÍGUEZ BEREJO no formaba parte del TC al tiempo de dictarse la STC 126/1987, de 16 de julio, sobre un supuesto muy similar al enjuiciado en la STC 173/1996, de 31 de octubre.

<sup>90</sup> Téngase en cuenta que es en la jurisprudencia constitucional alemana donde se sitúa el origen de esta doctrina constitucional sobre la retroactividad tributaria. Pues bien, en los pronunciamientos más recientes del *Bundesverfassungsgericht* se constata, entre otras cuestiones, que la vulneración del principio de protección de la confianza no se encuentra necesariamente “ligada” al fenómeno de la retroactividad. Sobre esta cuestión, véanse *infra* págs. 462 y sigs.

<sup>91</sup> Recordemos que el art. 9.3 CE garantiza “*la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales*” (sobre esta cláusula, con carácter general, véanse *supra* págs. 344 y sigs.).



Como apoyo de esta afirmación, el TC ha aducido diversos argumentos. En primer lugar, un argumento de *interpretación histórica*, basado en la tramitación del art. 9.3 CE: la inclusión de las normas fiscales en el principio de irretroactividad, inicialmente prevista en el Anteproyecto de Constitución, se eliminó en el Dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales, por estimarse que la causa de la prohibición de la retroactividad ha de buscarse en todo caso en el *carácter sancionador o restrictivo de las leyes*, no en el objeto específico de las normas; y que la irretroactividad *absoluta* de las leyes fiscales podría *hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal* (STC 126/1987, FJ 9, y STC 197/1992).

En segundo lugar, la exclusión de las normas tributarias, “*con carácter general*”, del principio de irretroactividad expresamente recogido en el art. 9.3 CE, se argumenta considerando que tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que cuentan con un fundamento autónomo en el deber de contribuir impuesto por el art. 31.1 CE (STC 126/1987, FJ 9).

Todo ello ha llevado a afirmar que “*las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el art. 9.3 CE, en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales*” (STC 173/1996, de 31 de octubre)<sup>92</sup>, con independencia de que tengan o no una finalidad extrafiscal<sup>93</sup>.

En el ámbito tributario, el “principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales” (art. 9.3 CE) sólo ha sido adoptado directamente como canon de constitucionalidad, hasta la fecha, en el primer pronunciamiento dictado sobre retroactividad

---

<sup>92</sup> Como veremos, esta doctrina ha supuesto que el principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE* no se utilice como canon de enjuiciamiento constitucional de las normas tributarias retroactivas. En este trabajo, sin embargo, se propugna la aplicabilidad del principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales en materia tributaria (*vid. infra* págs. 451 y sigs.).

<sup>93</sup> Introducimos este último inciso, frente al argumento de que las normas tributarias con fines extrafiscales son normas restrictivas de derechos individuales (en este sentido se pronunciaba el TSJ de Madrid, en el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad – STC 173/1996, Antecedente 5 -). Este argumento no ha sido acogido por el Tribunal Constitucional.

tributaria (STC 6/1983, de 4 de febrero)<sup>94</sup>, donde se descartó su vulneración, pero sin llegar a excluir las normas tributarias de su ámbito de aplicación<sup>95</sup>.

Efectivamente, nuestro Tribunal Constitucional nunca ha excluido tajantemente la aplicación de dicho principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE* en materia tributaria; al contrario, ha considerado que, en relación con las normas tributarias, es necesaria en todo caso una *“motivación específica que ponga de manifiesto el carácter restrictivo”* de las mismas, señalando que dicha motivación no se encontraba suficientemente argumentada en las alegaciones de los recurrentes (*vid.* STC 126/1987, FJ 9)<sup>96</sup>.

Para reflejar la posición básica del TC en este tema, resulta muy significativo el siguiente pronunciamiento contenido en la STC 273/2000, de 15 de noviembre (FJ 5º):

*“Abordando ya el primero de los argumentos, relativo a la interdicción de retroactividad de las disposiciones “restrictivas de derechos individuales”, baste declarar a fin de desestimar este argumento, y sin necesidad de abordar en esta ocasión*

---

<sup>94</sup> Es más, en esta primera STC 6/1983, de 4 de febrero, no se reconoce ningún otro límite a la retroactividad de las leyes en general – y, en particular, de las leyes tributarias –, más allá de la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE): *“Fuera de ello nada impide, constitucionalmente, que el legislador dote a la ley del ámbito de retroactividad que considere oportuno (...); la interdicción absoluta de cualquier tipo de retroactividad conduciría a situaciones congeladoras del ordenamiento jurídico, a la petrificación de situaciones dadas, consecuencias que son contrarias a la concepción que fluye del artículo 9.2”* (STC 6/1983, FJ 3).

<sup>95</sup> El TC se limita a recordar – remitiendo a su STC 27/1981, de 20 de julio – que los “derechos individuales” a que se refiere el art. 9.3 CE no pueden confundirse con el “*ius quaesitum*”; que *“el artículo 9.3 – en todo o en parte – alude a los derechos fundamentales del Título I”*; y que *“el límite de la retroactividad «in peius» de las leyes no es general, sino que está referido únicamente a las leyes «ex post facto» sancionadoras o restrictivas de derechos individuales”*, sin concretar estos argumentos en relación con las leyes tributarias (sobre esta doctrina general, pueden verse *supra* págs. 349 y sigs.).

<sup>96</sup> Ciertamente, hay que destacar la escasa definición de los argumentos aducidos en las cuestiones de inconstitucionalidad, al plantear la posible vulneración del principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE* por una norma tributaria. Así, en la STC 126/1987, de 16 de julio, la Audiencia Territorial de Madrid señalaba que la ley enjuiciada *“dota de eficacia retroactiva a una disposición restrictiva de derechos individuales, entre los que se hallan: a) el derecho a un sistema tributario basado en la igualdad (art. 31.1 C.E.) y que respete el principio de legalidad (art. 31.3 C.E.); b) el derecho de propiedad (art. 33.1 C.E.), y c) el derecho de libertad de empresa, afectado por una ley por sorpresa que olvida la regulación de un régimen transitorio que evite la lesión de derechos individuales”* (STC 126/1987, Antecedente 16).

Pues bien, el Tribunal Constitucional considera *insuficiente la motivación* dada por la Audiencia Territorial de Madrid y rechaza los argumentos genéricos aducidos, observando que la norma enjuiciada pretendía precisamente paliar diferencias de trato fiscal; que respetaba el principio de legalidad, *“si por legalidad se entiende reserva de ley”*, ya que se trataba de una ley ordinaria; y que sus efectos en relación con los derechos de propiedad y de libertad de empresa no eran distintos de los que pueden ir unidos a la tributación que recae sobre el ejercicio de actividades económicas (STC 126/1987, FJ 9 A), párrafos 3º y 4º).

*la cuestión relativa a la proyección de la expresión “derechos individuales” contenida en el art. 9.3 CE sobre los diferentes derechos proclamados en el Título I de la Constitución, que las normas que imponen cargas tributarias con base en lo dispuesto en el art. 31.1 del propio Título no son por definición disposiciones “restrictivas de derechos individuales” en el sentido del referido art. 9.3 CE. En efecto, como ya afirmáramos en la STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6, en el mencionado art. 31.1 CE se consagra un auténtico mandato jurídico, del que se deriva un deber constitucional para los ciudadanos de contribuir, a través de los impuestos, al sostenimiento o financiación de los gastos públicos, un deber que, por otro lado, enlaza sin tensión dialéctica alguna con la función social de la propiedad (art. 33.2 CE). Todo ello, como es lógico, dejando de lado el supuesto, aquí no concurrente, de las normas sancionadoras tributarias, que encuentran su propio reflejo en el mismo art. 9.3 CE” (STC 273/2000, FJ 5)<sup>97</sup>.*

De esta postura del TC podemos extraer dos ideas importantes:

- 1) El Tribunal Constitucional todavía no ha concretado cuál deber ser la proyección del principio de irretroactividad en los diferentes derechos proclamados en el Título I de la CE; y, en particular, nunca ha afirmado que la expresión “derechos individuales” deba restringirse a los derechos comprendidos en la Sección 1ª del Capítulo Segundo del Título I (arts. 15 a 29) de la CE.
- 2) Las normas tributarias no son *por definición* normas “restrictivas de derechos individuales”; en particular, no son normas restrictivas *en sí mismas* del derecho de propiedad.

Teniendo en cuenta esta jurisprudencia constitucional<sup>98</sup>, y sobre la base de los argumentos que se expondrán a continuación, propugnamos en este trabajo la aplicabilidad del principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE* en materia tributaria<sup>99</sup>.

<sup>97</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>98</sup> Además, en algunos pronunciamientos recientes (STC 104/2000, STC 131/2001) el TC aplica directamente el principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE* (véase al respecto *infra* págs. 507 y sigs.).

<sup>99</sup> *Vid. infra* págs. 479 y sigs.

**b) “Límites” constitucionales implícitos a la retroactividad tributaria: elaboración jurisprudencial**

Excluidas las normas tributarias, con carácter general, del principio expreso de irretroactividad (art. 9.3 CE), el enjuiciamiento constitucional de las normas tributarias retroactivas en nuestro país se ha situado en **otros principios constitucionales**, diversos al principio de irretroactividad. *Entre otros posibles límites*<sup>100</sup>, el TC se ha referido a los principios de capacidad económica, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (STC 126/1987, FJ 9; STC 197/1992, FJ 6)<sup>101</sup>; centrándose posteriormente en el principio de seguridad jurídica (STC 173/1996, FFJJ 4 a 6<sup>102</sup>; STC 182/1997, FFJJ 11 a 13<sup>103</sup>; STC 273/2000, FFJJ 5 a 12). El

<sup>100</sup> El carácter abierto de esta enumeración resulta claro, al señalar el TC que la retroactividad de las normas tributarias puede vulnerar “*otros principios, como pueden ser los de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad,... o el de capacidad económica*” (STC 126/1987, FJ 7; el subrayado es nuestro).

<sup>101</sup> El origen de esta doctrina se encuentra en la STC 126/1987, de 16 de julio, donde se declara que: “*Afirmar la admisibilidad de la retroactividad de las normas fiscales no supone mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución. Esta postura, mantenida por la generalidad de la doctrina y reflejada en la jurisprudencia constitucional de otros países, está también en la base de algunos de los Autos de planteamiento de las presentes cuestiones, en los que la presunta inconstitucionalidad de la norma controvertida se fundamenta en la vulneración de los principios de capacidad económica, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad por referencia a la jurisprudencia italiana, alemana y norteamericana*” (STC 126/1987, FJ 9).

En esta STC 126/1987, de 16 de julio, se analiza la posible vulneración de estos otros principios constitucionales, uno por uno: el principio de capacidad económica (FJ 10); el principio de seguridad jurídica (FFJJ 11 a 13); y el principio de interdicción de la arbitrariedad (FJ 13). *Vid.* al respecto *supra* pág. 367, nota 86.

<sup>102</sup> En la STC 173/1996, de 31 de octubre, se analiza en primer lugar la posible vulneración del art. 9.3 CE en lo relativo a los principios de irretroactividad y de seguridad jurídica, por haber sido alegada en todos los autos de planteamiento (FJ 1); pero posteriormente el TC sólo analiza la norma enjuiciada desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica (FFJJ 4 a 6), por considerar excluidas las normas tributarias del ámbito de aplicación del principio de irretroactividad *ex art.* 9.3 CE.

Una vez apreciada la inconstitucionalidad de la norma por vulneración del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), no se entra ya a analizar el resto de vulneraciones aducidas por el TSJ de Cataluña (principios de capacidad económica; interdicción de la arbitrariedad; igualdad; progresividad y no confiscatoriedad); que, por otra parte, como señala el TC, “*afectarían no sólo al gravamen complementario objeto del proceso, sino al incremento de la tasa con carácter general y para el futuro*” (STC 173/1996, FJ 1). Efectivamente, la vulneración de dichos principios se alegaba en relación con el gravamen complementario en sí mismo considerado, sin referencia alguna a su eficacia retroactiva.

<sup>103</sup> En la STC 182/1997, de 28 de octubre, las alegaciones de los recurrentes frente a la retroactividad de la norma tributaria se limitaban a los principios de irretroactividad y de seguridad jurídica, garantizados en el art. 9.3 CE. Tras excluir las normas tributarias, con carácter general, del principio de irretroactividad *ex art.* 9.3 CE, el Tribunal se centra en el análisis de la posible vulneración del principio de seguridad jurídica (FFJJ 11 a 13).

principio de seguridad jurídica se ha erigido así en canon prácticamente exclusivo de enjuiciamiento de las leyes tributarias retroactivas, aunque, en conexión con éste y de forma implícita, el TC sigue remitiéndose a la idea de la interdicción de la arbitrariedad.

En la construcción de esta doctrina constitucional sobre los límites a la retroactividad tributaria, hay que destacar la importante influencia la jurisprudencia constitucional comparada, señaladamente la italiana y la alemana, aunque también, en menor medida, la jurisprudencia norteamericana. A todas ellas se refiere expresamente el Tribunal Constitucional en su STC 126/1987, de 16 de julio<sup>104</sup>. Por tanto, para situar el punto de partida de la jurisprudencia constitucional española, debemos hacer una breve referencia a estos primeros años de experiencia comparada, que el Prof. CERVERA TORREJÓN ya expuso con acierto en su pionero artículo sobre retroactividad tributaria del año 1976<sup>105</sup>.

Debe señalarse en primer lugar que, como sucede en nuestro ordenamiento, las Constituciones italiana y alemana, surgidas tras la Segunda Guerra Mundial, no consagraron una prohibición expresa de retroactividad tributaria<sup>106</sup>. El principio de irretroactividad, cuyo análisis doctrinal se había situado hasta entonces casi exclusivamente en el plano de la interpretación y aplicación normativas<sup>107</sup>, fue consagrado como principio de rango constitucional, vinculante para todos los poderes públicos, sólo en materia penal (y sancionadora) desfavorable. Con ello, se mantenía una neta diferenciación entre el ámbito penal y el ámbito tributario.

No obstante, la doctrina y la jurisprudencia constitucionales no tardaron en afirmar que, pese a la inexistencia de una prohibición constitucional expresa, la retroactividad tributaria debía tener importantes límites. En Italia este camino lo emprendió la doctrina: varios artículos publicados en la revista *Il Diritto dell'Economia*, en el año 1957, despertaron el interés por el tema<sup>108</sup>, y la propuesta de considerar el principio de capacidad contributiva (art. 53 CRI) como posible límite a la retroactividad tributaria fue acogida por la *Corte Costituzionale* algunos años después. En Alemania – cuyo ordenamiento constitucional no consagra explícitamente el principio de capacidad económica -, se consideró que el límite a la retroactividad tributaria debía situarse en la cláusula del Estado de Derecho y, en particular, en el principio de seguridad jurídica derivado de aquélla.

---

<sup>104</sup> Véase *supra* pág. 372, nota 101.

<sup>105</sup> *Vid.* CERVERA TORREJÓN, Fernando, “La retroactividad de la norma tributaria”, *op. cit.*, 1976, págs. 257 a 278.

<sup>106</sup> Sobre las prohibiciones constitucionales expresas de retroactividad tributaria en el Derecho comparado, pueden verse *infra* págs. 451 y sigs.

<sup>107</sup> Con alguna destacable excepción, como la de DUGUIT.

<sup>108</sup> No obstante, ya anteriormente algún autor, como VANONI en 1937, había expresado esta idea.

De este modo, partiendo de la absoluta libertad del Legislador para aprobar leyes tributarias retroactivas afirmada en los años cincuenta (la irretroactividad constituía tan sólo una máxima de prudencia)<sup>109</sup>, con el tiempo se fueron concretando y delimitando los límites constitucionales a la retroactividad tributaria.

En este proceso, algunos preceptos constitucionales fueron claramente descartados desde un principio como posible límite implícito a la retroactividad tributaria. En primer lugar, se rechazó rotundamente la *aplicación analógica* de la prohibición de retroactividad penal, en congruencia con la moderna concepción del tributo<sup>110</sup>.

También se descartó como fundamento constitucional de la irretroactividad tributaria la consagración del principio de reserva de ley en esta materia<sup>111</sup>. Esta afirmación responde a una noción del principio de reserva de ley o principio de legalidad tributaria exclusivamente *formal*, entendida como exigencia de regulación de la materia tributaria por norma con rango de Ley. Desde esta perspectiva, una medida tributaria retroactiva establecida por norma con rango de Ley no vulnera el principio constitucional de reserva de ley<sup>112</sup>.

---

<sup>109</sup> En Alemania, durante los diez primeros años de actividad del *Bundesverfassungsgericht* (1951-1961), no se declaró ninguna ley inconstitucional por vulneración de la prohibición de retroactividad, fuera del ámbito penal. La primera declaración de inconstitucionalidad se produjo en el año 1961, en relación con una ley tributaria (*BVerfGE* 13, 261). En el ámbito no tributario, la primera declaración de inconstitucionalidad de una ley retroactiva tuvo lugar posteriormente (*BVerfGE* 18, 70).

<sup>110</sup> En la *BVerfGE* 7, 89 se rechaza la aplicación analógica de la prohibición de retroactividad penal (Art. 103.II *GG*) en el ámbito tributario.

<sup>111</sup> Artículo 23 *CRI*.

<sup>112</sup> Así se ha declarado también por nuestro Tribunal Constitucional, en el control de las leyes tributarias retroactivas: “*No se advierte ... cómo puede haber sido violado el principio de legalidad en el caso que nos ocupa. Si, dada la cita que del art. 31.3 CE se hace, por legalidad se entiende reserva de ley, basta señalar que la Ley 5/1983 satisface plenamente, en cuanto ley ordinaria, las exigencias contenidas en los arts. 31.3 y 133.1 de la Constitución*” (STC 126/1987, FJ 9). Ésta es la postura mayoritaria también en la doctrina científica. En Italia, puede verse en este sentido ALLORIO, “*Note e pareri...*”, *op. cit.*, 1957, pág. 62; y MOSCHETTI, Francesco, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973; trad. esp. por CALERO, J. y NAVAS, R.: MOSCHETTI, F., *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, pág. 351.

Distinta ha de ser la conclusión, a nuestro juicio, si por “principio de legalidad” en materia tributaria entendemos algo más que la exigencia formal de “reserva de ley” (principio de legalidad en sentido amplio). Por otra parte, el principio de reserva de ley puede considerarse vulnerado por aquellas leyes que sanan retroactivamente los vicios de nulidad de normas reglamentarias, en la medida en que, como señala el Prof. GARCÍA LUENGO, *se deje sin efecto la vulneración del principio de legalidad por parte del poder ejecutivo* (*vid.* GARCÍA LUENGO, Javier, “La subsanación retroactiva de reglamentos nulos mediante la elevación de rango (A propósito de la STC 273/2000, de 15 de noviembre)”, *Civitas, REDA*, núm. 111, julio-septiembre 2001, págs. 439 a 463). Sobre esta cuestión, pueden verse *infra* págs. 489 y sigs.

Otro de los fundamentos que se rechazó en los años sesenta para prohibir o limitar la retroactividad tributaria fue el de la libertad de iniciativa económica privada y el derecho de propiedad<sup>113</sup>.

La efectividad en el control de las normas tributarias retroactivas se produjo sobre todo tras la afirmación por el Tribunal Constitucional alemán en 1961 de una *prohibición general de retroactividad auténtica de normas desfavorables*, con rango constitucional, derivada del principio del Estado de Derecho, a la que nos referimos *infra*. Esta prohibición se ha referido *esencialmente a las leyes tributarias o leyes que imponen deberes de prestación pública a los ciudadanos frente al Estado, con carácter retroactivo*.

Si en Italia el *leading case* sobre retroactividad tributaria (S. Corte Cost. núm. 44/1966, de 23 de mayo) se fundó en una doctrina científica previa, en Alemania la doctrina sobre retroactividad tributaria fue iniciada por el propio Tribunal Constitucional, en dos Sentencias de la Sala II, de 19 de diciembre de 1961 (*BVerfGE 13, 261* y *BVerfGE 13, 274*). En estos pronunciamientos se plasmaron ya las líneas esenciales de una doctrina que se ha mantenido, con algunas modificaciones, a lo largo de más de cuarenta años.

Esta doctrina se basa en dos pilares fundamentales: en primer lugar, el principio de seguridad jurídica – derivado de la cláusula del Estado de Derecho -, en su manifestación de protección de la confianza, como garantía frente a *intervenciones desfavorables* en la esfera jurídica de los ciudadanos, que éstos no puedan *razonablemente prever*; y, en segundo lugar, la *distinción entre retroactividad propia e impropia*<sup>114</sup>, puesto que sólo la primera (la incidencia en supuestos de hecho íntegramente realizados al tiempo de publicarse la norma) resulta *por regla general* contraria al principio de seguridad jurídica, en los términos señalados.

Esta experiencia comparada ha influido notablemente en nuestra doctrina científica y en la posterior jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional: primero, en la afirmación de la irretroactividad tributaria como principio general frente al Legislador y en la admisibilidad de la retroactividad como excepción<sup>115</sup>; y, segundo, en la adopción de criterios de enjuiciamiento de la retroactividad tributaria específicos y diversos a los empleados en otros ámbitos jurídicos.

---

<sup>113</sup> No obstante, con posterioridad, el derecho de propiedad (*vid. infra* págs. 539 y sigs.) y la libertad del individuo (*vid. infra* págs. 560 y sigs.) sí se han adoptado en la jurisprudencia constitucional como límite a la retroactividad de las leyes tributarias.

<sup>114</sup> Véanse *infra* págs. 420 y sigs.

<sup>115</sup> La doctrina científica también ha afirmado este principio de irretroactividad tributaria, con fundamento en el principio de seguridad jurídica. Así, el Prof. CORTÉS señala: “No siendo las leyes tributarias sancionadoras ni restrictivas de derechos, pueden ser retroactivas si así lo disponen, pero la seguridad jurídica exige que no lo sean y sólo razones excepcionálísimas justificarían lo contrario” (*vid. CORTÉS, M., Ordenamiento tributario..., op. cit., 1985, pág. 103*).

En el primer pronunciamiento del TC sobre retroactividad tributaria (STC 6/1983, de 4 de febrero – ponente D. Luis Díez Picazo -<sup>116</sup>), no se hacía referencia a la doctrina constitucional comparada, ni por lo que respecta al fundamento de la irretroactividad tributaria, ni en lo relativo al concepto de retroactividad<sup>117</sup>. En la STC 6/1983 se adoptó como canon de constitucionalidad el derecho de propiedad (art. 33 CE) y el principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE* (FFJJ 2 y 3), y no así los principios generales de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE), cuya presunta vulneración había sido también alegada.

La STC 126/1987, de 16 de julio (ponente D<sup>a</sup>. Gloria Begué Cantón; FFJJ 6 a 13)<sup>118</sup>, constituye el primer pronunciamiento donde se declara la existencia de límites constitucionales a la retroactividad tributaria. En esta sentencia, el TC afirma que, aunque la Constitución Española sólo prohíbe expresamente la retroactividad de las normas sancionadoras desfavorables o restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE), la retroactividad de las normas tributarias puede colisionar con otros principios constitucionales, destacadamente con los principios de capacidad económica, de seguridad jurídica – en su manifestación de protección de la confianza – , y de interdicción de la arbitrariedad.

Al respecto, hay que destacar el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad dictado por la Audiencia Territorial de Cáceres (STC 126/1987, Antecedente 12), donde se formula por primera vez la idea de que, aunque en principio no está prohibida la retroactividad de las leyes tributarias, tal retroactividad puede resultar inconstitucional cuando su eficacia conculque otros principios constitucionales<sup>119</sup>. En el mismo

---

<sup>116</sup> Se resuelven en esta STC 6/1983, de 4 de febrero, las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas contra la Disposición Transitoria 2 b) del RD-Ley 11/1979, de 20 de julio, sobre Medidas urgentes de financiación de las Haciendas Locales.

<sup>117</sup> La STC 6/1983, de 4 de febrero, por lo que respecta al concepto de retroactividad, adopta la gradación tripartita elaborada por la doctrina civilista (retroactividad de grados máximo, medio y mínimo). *Vid. infra* págs. 399 y sigs.

<sup>118</sup> La STC 126/1987, de 16 de julio, resuelve las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas contra la Disposición Adicional sexta, tres de la Ley 5/1983, de 29 de junio, sobre Medidas Urgentes en materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria – por la que se creaba un gravamen complementario sobre la tasa del juego –, declarando su constitucionalidad.

<sup>119</sup> El Tribunal Constitucional, en la STC 126/1987 (FJ 6), cita explícitamente la argumentación contenida en este Auto: “*Únicamente en el Auto dictado por la Audiencia de Cáceres se analiza el alcance del principio constitucional de irretroactividad en el ámbito tributario, haciendo referencia a la supresión, en la tramitación del texto constitucional, de la prohibición de la retroactividad de las normas fiscales; a la histórica vinculación de dicha prohibición a la temporalidad de las leyes tributarias, y a la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 6/1983. Sobre esta base se concluye que, si bien como principio no está proscrita la retroactividad de las leyes fiscales, sí puede incurrir en inconstitucionalidad cuando su eficacia conculque otros principios constitucionales*” (STC 126/1987, FJ 6).



Auto, se alegan por primera vez los principios de seguridad jurídica y la protección de la buena fe de los ciudadanos – que constituyen exigencias del Estado de Derecho -, así como los principios de interdicción de la arbitrariedad y de capacidad económica, como límites a la retroactividad de las leyes tributarias<sup>120</sup>.

A estos principios (capacidad económica, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad)<sup>121</sup>, como límites a la retroactividad tributaria en nuestra jurisprudencia constitucional, nos referimos a continuación.

## 2. El principio de capacidad económica

La primera referencia al principio constitucional de capacidad económica (art. 31.1 CE), como límite a la retroactividad de las leyes tributarias, la encontramos en la STC 126/1987, de 16 de julio (FJ 10). En este pronunciamiento, el TC español toma en consideración la doctrina y la jurisprudencia constitucionales italianas, que, sobre la base de un precepto análogo al nuestro (el art. 53 CRI), mantienen que una norma tributaria retroactiva resulta constitucionalmente ilegítima si vulnera el principio de capacidad contributiva.

La vulneración del principio de capacidad económica puede producirse *“si la ley establece como presupuesto un hecho o una situación pasada que no persisten en el momento de su entrada en vigor, o modifica, extendiendo sus efectos hacia el pasado, los elementos esenciales de un tributo existente en dicho momento, pues dicha capacidad ha de referirse, no a la actual del contribuyente, sino a la que está ínsita en el presupuesto del tributo y, si ésta hubiera desaparecido o se hallase disminuida en el momento de entrar en vigor la norma en cuestión, se quebraría la relación constitucionalmente exigida entre imposición y capacidad contributiva (Ss. 45/1964, 44/1966, 75/1969 y 54/1980)”* (STC 126/1987, FJ 10).

---

<sup>120</sup> Así, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Cáceres, argumenta lo siguiente: *“Aunque como principio no está proscrita la retroactividad de las leyes fiscales, tal retroactividad puede resultar inconstitucional cuando su eficacia conculque el principio de seguridad jurídica, proclamado también en el art. 9.3 de la Constitución, o tenga carácter arbitrario o no «razonable», según expresión utilizada por la jurisprudencia norteamericana. En este mismo sentido, la doctrina alemana trabajosamente elaborada en torno a la ley fundamental matiza las consecuencias constitucionales de la Ley fiscal, retroactiva sobre la base de las exigencias del Estado de Derecho y concretamente del aludido principio de seguridad jurídica y la protección de la buena fe de los ciudadanos y la doctrina italiana lo hace basándose en el principio de capacidad contributiva reconocido en el art. 53 de su Constitución y que la nuestra reconoce en el art. 31”* (STC 126/1987, Antecedente 12).

<sup>121</sup> Como apunta el propio Tribunal Constitucional *“la cita de los diversos principios se relaciona con la jurisprudencia elaborada, en relación con la inconstitucionalidad de las normas tributarias, en Alemania, Estados Unidos e Italia”* (STC 126/1987, FJ 6).

Sin embargo, en relación con el gravamen complementario enjuiciado en la STC 126/1987, el Tribunal considera que *“el gravamen recae sobre unas máquinas o aparatos que en el momento de devengo del tributo están en funcionamiento, y que aparece vinculado a la tasa fiscal devengada por la titularidad y explotación de los mismos a principio o durante los primeros meses de 1983”*, concluyendo que *“no cabe entender que la capacidad económica subyacente hubiera desaparecido a mediados de dicho año”* (STC 126/1987, FJ 10)<sup>122</sup>.

A conclusión similar se llega en la STC 197/1992, de 19 de noviembre (FJ 6), en relación con la norma que elevaba el tipo de gravamen de los Impuestos Especiales de fabricación para los impuestos cuyo devengo (la salida de fábrica del producto) se produjese con posterioridad a su publicación y entrada en vigor, pero incidiendo en hechos imponderables (la elaboración de los productos) producidos con anterioridad. El Tribunal señala que *“la aplicación y elevación del tipo al momento de salida de los alcoholes de la fábrica no vulnera el principio de capacidad económica (art. 31.1 de la Norma fundamental), puesto que no puede entenderse que la capacidad económica subyacente hubiera desaparecido o variado sustancialmente respecto del momento de elaboración de los alcoholes”* (STC 197/1992, FJ 6)<sup>123</sup>.

No obstante, en esta STC 197/1992 (FJ 6) se añade un nuevo argumento para entender respetado el principio de capacidad económica, al señalar que la norma enjuiciada no vulnera dicho principio *“sobre todo, porque el fabricante y sujeto pasivo del impuesto pudo perfectamente, al conocer la elevación del tipo, repercutir íntegramente el importe del tributo sobre «aquél para quien se realice la operación gravada» (art. 4.1 de la Ley 39/1979); de manera que, en realidad, la elevación del tipo grava manifestaciones de capacidad contributiva (la puesta en circulación de las bebidas) posteriores a la entrada en vigor de la elevación; y, como dice el Abogado del Estado<sup>124</sup>, pudo el sujeto pasivo transferir la carga tributaria a los consumidores como un coste a incluir en el precio del producto”* (STC 197/1992, FJ 6).

---

<sup>122</sup> Nótese que el TC entiende que la capacidad económica gravada por un tributo devengado al principio del año, no puede entenderse desaparecida a mediados del mismo, cuando es aprobada la norma objeto de enjuiciamiento.

<sup>123</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>124</sup> Las alegaciones del Abogado del Estado (STC 197/1992, Antecedente 7) son adoptadas por el Tribunal Constitucional, en términos prácticamente idénticos, tanto para calificar la eficacia temporal de la norma como retroactividad impropia (STC 197/1992, FJ 5; *vid. infra* págs. 408 y sigs.), como para argumentar que la norma enjuiciada no vulneraba los principios constitucionales de capacidad contributiva, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (STC 197/1992, FJ 6). De hecho, en este último fundamento jurídico la argumentación empleada es bastante escueta (produce cierta impresión de que, al haberse calificado el supuesto como “retroactividad impropia”, la admisibilidad constitucional de la norma no requería ya demasiada justificación).

Por lo que respecta al principio de capacidad económica, el Abogado del Estado señalaba que *“el contribuyente pudo perfectamente transferir la carga tributaria al mercado de consumidores”* (STC 197/1992, Antecedente 7).

Éstas son las únicas consideraciones de nuestro Tribunal Constitucional sobre el principio de capacidad económica como límite a la retroactividad tributaria. Sin perjuicio de su estudio y del análisis de la jurisprudencia constitucional italiana llevado a cabo *infra*<sup>125</sup>, podemos anticipar que el principio de capacidad económica permite una mayor aplicabilidad en este ámbito, y que la dificultad de apreciar la vulneración del principio de capacidad económica por una norma tributaria retroactiva se centra sobre todo en la *prueba* de que la capacidad económica gravada haya desaparecido o se encuentre notablemente disminuida al tiempo de entrar en vigor la norma en cuestión<sup>126</sup>.

### 3. Los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza

En nuestra jurisprudencia constitucional, por influencia de la doctrina alemana, ha sido el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) el adoptado como canon de enjuiciamiento autónomo de la retroactividad tributaria. Hasta la fecha, se han declarado inconstitucionales y nulas *dos* normas tributarias retroactivas por vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado en el art. 9.3 CE (STC 173/1996 y STC 234/2001). No se ha dictado ninguna otra declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria retroactiva o con eficacia inmediata por vulneración de un principio o derecho constitucional diverso<sup>127</sup>.

La primera referencia al principio de protección de la confianza en el enjuiciamiento de normas tributarias retroactivas la encontramos en el Voto particular formulado por el Magistrado D. Rafael Gómez-Ferrer a la STC 6/1983 (aunque el Magistrado adoptaba este criterio para argumentar la inconstitucionalidad del Decreto-Ley por vulneración del art. 86.1 CE)<sup>128</sup>.

---

<sup>125</sup> *Vid. infra* págs. 519 y sigs.

<sup>126</sup> Al respecto, el Abogado del Estado, en sus alegaciones en la STC 126/1987 (Antecedente 11), señalaba que “*tampoco se podría cuestionar la constitucionalidad de la nueva figura desde la perspectiva del principio de la capacidad económica o contributiva del obligado en relación con el principio de irretroactividad de las normas, ya que en tal caso habría que demostrar que, en el lapso que media entre la contemplación normativa de la capacidad económica y la incidencia efectiva del tributo sobre su titular, esa capacidad había desaparecido*” (el subrayado es nuestro).

<sup>127</sup> El principio de seguridad jurídica no sólo se ha considerado un fundamento *suficiente y autónomo* para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias retroactivas desfavorables, sino que se ha convertido prácticamente en el único canon de enjuiciamiento de estas normas.

<sup>128</sup> Véase *infra* pág. 384.

Pero es en la STC 126/1987, de 16 de julio (FJ 11)<sup>129</sup>, donde se adopta por primera vez el principio de seguridad jurídica como canon de enjuiciamiento de la retroactividad tributaria, con cita de la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 19 de diciembre de 1961, señalándose que *“las normas tributarias retroactivas pueden estimarse constitucionalmente ilegítimas cuando atentan a tal principio y a la confianza de los ciudadanos”* (STC 126/1987, FJ 11). A partir de este pronunciamiento, el principio de seguridad jurídica se ha erigido en canon de constitucionalidad prácticamente exclusivo para el enjuiciamiento de las leyes tributarias retroactivas (STC 150/1990; STC 173/1996; STC 182/1997).

No obstante, el Tribunal Constitucional español – a nuestro juicio acertadamente – siempre ha adoptado con cautela el principio de seguridad jurídica como límite a la eficacia temporal de las leyes, señalando que *“el principio de seguridad jurídica no puede erigirse en valor absoluto, por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, siendo así que éste, al regular relaciones de convivencia humana, debe responder a la realidad social de cada momento como instrumento de perfeccionamiento y de progreso. La interdicción absoluta de cualquier tipo de retroactividad entrañaría consecuencias contrarias a la concepción que fluye del art. 9.2 de la Constitución, como ha puesto de manifiesto este Tribunal, entre otras, en sus SSTC 27/1981 y 6/1983”* (STC 126/1987, FJ 11).

En este párrafo subyace la conocida idea de la tensión dialéctica entre las exigencias de seguridad jurídica y de justicia, tan arraigada en materia de retroactividad, y que sin embargo se difumina al constatar la reversibilidad de los argumentos que sirven para prohibirla o justificarla. Pero lo que nos interesa destacar por el momento es la referencia a que el principio de seguridad jurídica no puede prohibir *“cualquier tipo de retroactividad”*, con lo que – teniendo en cuenta la concepción amplia de la retroactividad dominante en nuestra doctrina – *“el principio de seguridad jurídica, consagrado en el art. 9.3 de la Norma fundamental no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal”* (STC 126/1987, FJ 11)<sup>130</sup>.

Por ello, ha señalado reiteradamente el TC, que *“determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una*

---

<sup>129</sup> También en los autos de planteamiento de las cuestiones de inconstitucionalidad encontramos referencias a destacar, como en el Auto formulado por la Sala Cuarta de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Madrid, que argumentaba que la norma enjuiciada constituía una *“ley por sorpresa”*, que ha impedido a los ciudadanos adecuar su comportamiento al cambio legislativo” (STC 126/1987, Antecedente 16).

<sup>130</sup> En definitiva, a mi entender, se está excluyendo de la garantía de irretroactividad (art. 9.3 CE) la eficacia inmediata de las normas, conforme a la misma idea apuntada ya por los constituyentes de que *“la irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal”*. Sobre esta cuestión, véanse con carácter general *supra* págs. 360 a 362.

*cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto*” (STC 126/1987, FJ 11; STC 150/1990, FJ 8; STC 173/1996, FJ 3; STC 182/1997, FJ 11)<sup>131</sup>. Se trata, por tanto, de un juicio casuístico.

Por lo que respecta al “grado de retroactividad”, el TC ha adoptado la distinción entre “retroactividad auténtica” y “retroactividad impropia” elaborada por el Tribunal Constitucional alemán; contraponiendo “aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia ley” (retroactividad auténtica) y “las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas” (retroactividad impropia).

Esta distinción puede considerarse un elemento clave<sup>132</sup>, porque sobre la misma se adoptan criterios de enjuiciamiento diversos, tal como ha mantenido el Tribunal Constitucional alemán en su doctrina sobre el tema<sup>133</sup>. De este modo, el TC español distingue:

- En caso de retroactividad auténtica, “la prohibición de la retroactividad operaría plenamente y sólo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio”.

- En caso de retroactividad impropia, “la licitud o ilicitud de la disposición resultaría de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso teniendo en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso”.

Nótese que, en el supuesto de “retroactividad auténtica”, se mantiene una “prohibición general de retroactividad”, sobre la base del principio de seguridad jurídica, con la única excepción de la concurrencia de “exigencias cualificadas del bien común”. Mientras que en el caso de retroactividad impropia, la regla general es la admisibilidad constitucional<sup>134</sup>.

---

<sup>131</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>132</sup> El TC ha calificado la distinción entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia como “criterio orientador de este juicio casuístico” (vid. STC 182/1997, FJ 11).

<sup>133</sup> Un análisis detallado de esta doctrina constitucional alemana sobre retroactividad tributaria puede verse *infra*, págs. 467 y sigs.

<sup>134</sup> Para distinguir entre retroactividad propia e impropia en materia tributaria, el TC alude al criterio del “período impositivo”, adoptado por el Tribunal Constitucional alemán en su sentencia de 19 de diciembre de 1961, considerando “en principio, constitucionalmente legítimas las normas fiscales retroactivas cuando la ley pretende tener aplicación en el período impositivo dentro del cual entra en vigor” (STC 126/1987, FJ 11). Sobre esta

El *origen* de esta doctrina constitucional, que sitúa el principio de seguridad jurídica como fundamento de una *prohibición general* de retroactividad auténtica de las normas tributarias desfavorables, se encuentra en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal alemán (*Bundesverfassungsgericht*)<sup>135</sup>. Esta jurisprudencia constitucional alemana ha tenido una importante repercusión en nuestra doctrina constitucional. Podemos afirmar que se ha pasado de mantener la admisibilidad constitucional de las normas tributarias retroactivas como regla general – con determinados “límites constitucionales” –, a afirmar la existencia de una prohibición general de retroactividad de las leyes tributarias desfavorables, con excepciones<sup>136</sup>.

No obstante, hay que señalar que el TC español no ha sido tan tajante como su homólogo alemán a la hora de afirmar una “prohibición general de retroactividad auténtica de las normas tributarias desfavorables”, sobre la base de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza. Aunque nuestra jurisprudencia constitucional también ha adoptado estos principios como límites fundamentales a la retroactividad tributaria (SSTC 126/1987 y 150/1990), el control de constitucionalidad se ha planteado siempre como un juicio **casuístico**, afirmándose reiteradamente que “*es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso*” (SSTC 126/1987 y 173/1996)<sup>137</sup>. Este enfoque, que parece otorgar mayor flexibilidad al enjuiciamiento, en realidad acaba siendo reconducido de forma muy similar a lo que sucede en la jurisprudencia constitucional alemana.

En cualquier caso, lo que no puede afirmarse es que la retroactividad tributaria sea constitucionalmente admisible *como regla general*, puesto que, con fundamento en el principio

---

distinción entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia en la jurisprudencia constitucional española, véanse *infra* págs. 401 y sigs.

<sup>135</sup> El Tribunal constitucional alemán ha elaborado estos criterios para enjuiciar la constitucionalidad de las leyes retroactivas (de conformidad con el principio de protección de la confianza y de seguridad jurídica, derivados del principio del Estado de Derecho), específicamente en el ámbito tributario, afirmándose una prohibición general de retroactividad auténtica de las leyes tributarias *desfavorables* para el ciudadano, por vulneración del *principio de protección de la confianza*.

En cambio, para las leyes *favorables* o leyes que se limitan a expresar una práctica jurídica ya existente con anterioridad, el canon de constitucionalidad adoptado por el *BVerfG* es la *garantía de continuidad*, vertiente objetiva del principio de seguridad jurídica. *Vid.* MAURER, H., “Kontinuitätsgewähr...”, *op. cit.*, 1988, § 60, *Rz.* 1 y sigs.

<sup>136</sup> No obstante, como veremos, esta prohibición de retroactividad sólo se aplica si la norma es *retroactiva stricto sensu*, resulta *desfavorable* para el contribuyente, la situación anterior era digna de protección de la confianza, y no concurre la excepción de “graves motivos o exigencias cualificadas del bien común”. Por el contrario, en caso de “retroactividad impropia” o *eficacia inmediata* de las normas tributarias desfavorables, no se mantiene una prohibición general, sino una *ponderación caso por caso* entre el principio de seguridad jurídica y la finalidad de la norma.

<sup>137</sup> Existe una proximidad, en este sentido, con la doctrina inicial del Tribunal Constitucional alemán sobre retroactividad tributaria (*vid. infra* pág. 463, nota 394).

de seguridad jurídica, el TC ha afirmado una prohibición de “retroactividad auténtica” de las normas tributarias desfavorables, que sólo resulta excepcionada en caso de concurrir graves exigencias del bien común. En palabras del propio Tribunal, éste es “*el tipo de retroactividad constitucionalmente vedado a las normas fiscales*” (STC 197/1992, FJ 5)<sup>138</sup>.

En la STC 150/1990, se abunda en el análisis del principio de seguridad jurídica, declarándose que “*la seguridad jurídica es, según reiterada doctrina de este Tribunal (SSTC 27/1981, 99/1987 y 227/1988), «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio»*” (STC 150/1990, FJ 8)<sup>139</sup>.

Esta manifestación del principio de seguridad jurídica como “irretroactividad de lo no favorable” parece ofrecer, en principio, una protección adicional a la que puede derivarse del “principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales” ex art. 9.3 CE.

Efectivamente, en la STC 150/1990 se alude por primera vez al principio de protección de la confianza como límite a la retroactividad<sup>140</sup>, señalándose que el principio de seguridad jurídica “*protege la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad*” (STC 150/1990, FJ 8). Aunque en este caso no se entró en el fondo del asunto<sup>141</sup>,

---

<sup>138</sup> Y ello aunque la premisa de la que parte el TC sea la admisibilidad de la retroactividad, en los siguientes términos: “*no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva; de manera que, fuera de las materias respecto de las que el art. 9.3 de Constitución veta totalmente la retroactividad, es posible que se dote a la ley del ámbito de retroactividad que el legislador considere oportuno (STC 27/81, fundamento jurídico 10, y 6/1983, fundamento jurídico 3.º), disponiendo éste, por consiguiente, de un amplio margen de discrecionalidad política respecto de la que nada le cumple decir a este Tribunal*” (STC 150/1990, FJ 8; STC 182/1997, FJ 11). Esta afirmación debe matizarse con lo apuntado en el texto.

<sup>139</sup> La exigencia de “*certeza de la norma*”, “*entendida como previsibilidad sobre los efectos de su aplicación*”, es examinada también en la STC 150/1990, FJ 8 (sobre las distintas manifestaciones del principio de seguridad jurídica, véanse *infra* págs. 567 y sigs.).

<sup>140</sup> No obstante, hay que señalar que en nuestra jurisprudencia constitucional no se ha llegado a afirmar un “principio” de protección de la confianza, sino que se considera, más que un principio autónomo, una manifestación del principio de seguridad jurídica garantizado en el art. 9.3 CE.

<sup>141</sup> En la STC 150/1990 se enjuiciaba la constitucionalidad de un recargo del 3% sobre la cuota líquida del IRPF, aprobado por Ley de la Comunidad de Madrid 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal, publicada el día 27 de diciembre de 1984 con entrada en vigor el mismo día. El recargo se exigía en relación con la renta obtenida durante todo el período impositivo de 1984. Aunque el TC admitió que el efecto retroactivo de dicho recargo presentaba “*razonables dudas de constitucionalidad*”, las mismas “*se vieron, sin embargo, enervadas desde el momento en que el mismo órgano legislativo, antes de que se procediera a la liquidación del recargo en el*

la referencia al principio de protección de la confianza se ha reiterado en posteriores pronunciamientos como límite a la retroactividad tributaria<sup>142</sup>.

Un antecedente a esta idea de protección de la confianza lo podemos encontrar en la STC 6/1983, de 4 de febrero, en relación con las normas de incentivo<sup>143</sup>. En la STC 6/1983, de 4 de febrero (Antecedente 5º), el Fiscal General del Estado alegaba – como argumento sobre una posible vulneración de la seguridad jurídica – que las actuaciones y decisiones de inversión de los ciudadanos (“*la construcción de viviendas de protección oficial y la adquisición de las mismas*”), se habían encontrado determinadas, en gran parte, por las medidas de fomento previstas en la legalidad vigente al tiempo de realizarse las mismas. Concretamente, en dichas decisiones habían podido influir, de forma determinante, los importantes beneficios tributarios previstos para las viviendas de protección oficial, que la disposición enjuiciada había reducido considerablemente.

Efectivamente, esta argumentación tiene relación con el principio de protección de la confianza, esto es, con la protección de los actos de disposición de los ciudadanos que actúan confiando en la legislación vigente. Aunque el Tribunal Constitucional, en la STC 6/1983, de 4 de febrero, no hace referencia a esta cuestión, sí podemos citar el Voto particular formulado a la misma por el Magistrado D. Rafael Gómez-Ferrer, donde se afirma lo siguiente<sup>144</sup>:

---

*ejercicio fiscal de 1984, decidió suspender*” su eficacia, hasta la resolución de los recursos de inconstitucionalidad (STC 150/1990, FJ 8).

Precisamente, en el Voto particular formulado por el Magistrado D. Francisco Rubio Llorente a esta STC 150/1990, se considera que esta forma de legislar (suspender la eficacia de una ley ya vigente hasta que se resuelvan los recursos de inconstitucionalidad planteados contra la misma) constituye una técnica constitucionalmente ilegítima, y que “*una Ley cuya eficacia está subordinada al cumplimiento de una condición suspensiva que consiste precisamente en la proclamación de su validez, no es ... una Ley vigente y, por tanto, no puede ser objeto de impugnación*” mediante el recurso de inconstitucionalidad.

<sup>142</sup> Nótese, sin embargo, que en la STC 150/1990, donde se formula por primera vez el principio de protección de la confianza como límite a la retroactividad tributaria, no se hace referencia alguna a la distinción entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia, ni a los diversos criterios de enjuiciamiento vinculados a dicha distinción.

<sup>143</sup> La STC 6/1983, de 4 de febrero, enjuiciaba la Disposición Transitoria 2 b) del RD-Ley 11/1979, de 20 de julio, sobre Medidas urgentes de financiación de las Haciendas Locales. Esta disposición transformaba, con efectos para el ejercicio de 1980 (a partir del día 1 de enero de 1980), la reducción temporal del 90% de la base imponible que se preveía en la Contribución Territorial Urbana a favor de las Viviendas de Protección Oficial, en una bonificación del 50%, estableciendo que “*las reducciones temporales... reconocidas con anterioridad al 1 de enero de 1980, se convertirán a partir de esta fecha y hasta completar el plazo para el que fueron otorgadas en una bonificación del 50 por 100*”.

<sup>144</sup> Debe recordarse que esta argumentación se emplea en el Voto particular para argumentar la vulneración del art. 86.1 CE por el Decreto-ley enjuiciado, considerando que, por su eficacia retroactiva y su incidencia en la confianza de los ciudadanos, dicho Decreto-Ley “afectaba” al deber constitucional de contribuir previsto en el art 31.1 CE, y, por consiguiente, debía considerarse inconstitucional por vulneración del art 86.1 CE.



*“no puede ignorarse la trascendencia de la disposición transitoria cuestionada en cuanto refleja un criterio de actuación que puede incidir en la confianza de los ciudadanos en el Estado. Es el Estado el que ha establecido un régimen legal especial para las viviendas de protección oficial, con sus ventajas y limitaciones. Los ciudadanos que han confiado en el Estado y se han sometido voluntariamente a este régimen han obtenido, de acuerdo con la legislación aplicable, un título jurídico concreto, que especifica los beneficios concedidos y limita -en la misma medida- el deber tributario durante el plazo de duración del beneficio otorgado. Y luego el propio Estado, que es quien ha diseñado el régimen especial, altera los deberes tributarios modificando los beneficios ya concedidos por actos concretos (mientras mantiene en su integridad las limitaciones)” (apartado 4 del Voto particular a la STC 6/1983).*

Este Voto particular viene a anticipar de alguna forma una idea que, varios años después, el Tribunal Constitucional ha acogido, al adoptar el principio de protección de la confianza como criterio de enjuiciamiento de las normas tributarias retroactivas, en la STC 150/1990, de 4 de octubre.

El enjuiciamiento de la retroactividad tributaria por nuestro TC sobre la base del principio de seguridad jurídica, en su vertiente de protección de la confianza (tal como es definida en la STC 150/1990, FJ 8), se ha centrado sobre todo en el elemento de la *“razonable previsibilidad”* del cambio normativo. En algún caso, la afirmación de esta *“previsibilidad”* apenas ha sido argumentada, como sucede en la STC 197/1992, de 19 de noviembre, donde simplemente se señala que *“era la propia Ley de impuestos especiales 39/1979, la que preveía la posibilidad de la revisión anual de los tipos en las Leyes de Presupuestos. Había, pues, un claro conocimiento por parte del contribuyente de la posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación”* (STC 197/1992, FJ 6)<sup>145</sup>.

Pero este argumento por sí solo (el hecho de que la Ley del impuesto establezca expresamente la revisión del tipo impositivo por Ley de Presupuestos) sólo permite justificar la

---

<sup>145</sup> El TC se limita en este caso a adoptar, en términos prácticamente idénticos, la argumentación expresada por el Abogado del Estado (véase al respecto *supra* pág. 378, nota 124), señalando, en relación con el principio de seguridad jurídica, que éste *“no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, sobre todo, cuando la propia Disposición final tercera de la vieja Ley 39/1979 de Impuestos Especiales dispuso que «los tipos específicos fijados en la presente Ley podrán ser revisados en la Ley de Presupuestos de cada año», y, de hecho, esas adaptaciones se habrían producido en 1982 y 1983. No era pues imprevisible una intervención del Estado, dentro de la esfera de discrecionalidad del legislador”* (STC 197/1992, Antecedente 7).

“previsibilidad” de la norma en sí misma considerada, por lo que respecta a su contenido, pero no a su eficacia temporal; esto es, permite al contribuyente conocer “la posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación”, pero no significa que fuese “previsible” la aplicabilidad del nuevo tipo a hechos imposables ya realizados con anterioridad a la publicación y entrada en vigor de la nueva norma.

En la STC 273/2000, de 15 de noviembre (FJ 9), se avanza un paso más en la delimitación del principio de seguridad jurídica, distinguiendo las manifestaciones de “*certeza de la norma*” (vertiente objetiva del principio de seguridad jurídica) y de “*previsibilidad de los efectos de su aplicación por los poderes públicos*” (vertiente objetiva del principio de seguridad jurídica)<sup>146</sup>. La “garantía de certeza”, tal como es entendida en esta STC 273/2000 (FJ 10), nada tiene que ver con la retroactividad<sup>147</sup>; a diferencia de la garantía de “previsibilidad” o vertiente subjetiva de la seguridad jurídica (STC 273/2000, FJ 11). Lo que cabe destacar es que, ya en la STC 182/1997, de 28 de octubre, y sobre todo en la STC 273/2000, de 15 de noviembre, el Tribunal ha acentuado el protagonismo del aspecto subjetivo de la “previsibilidad” en el enjuiciamiento de la retroactividad tributaria; de forma que, siendo “previsible” la medida tributaria retroactiva, puede considerarse admisible constitucionalmente como regla general.

#### 4. El principio de interdicción de la arbitrariedad

En nuestra jurisprudencia constitucional, el principio de interdicción de la arbitrariedad apenas ha sido considerado como canon de constitucionalidad *autónomo* en el enjuiciamiento de la retroactividad, pese a estar consagrado expresamente en el art. 9.3 CE y haber sido mencionado como límite a la retroactividad en la STC 126/1987, de 16 de julio (FJ 9). Las

---

<sup>146</sup> El análisis más detallado del principio de seguridad jurídica se lleva a cabo *infra*, págs. 567 y sigs.

<sup>147</sup> Se trata de la garantía ya examinada en la STC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8), que exige la *claridad* y el carácter *comprensible* de la norma. Como ya se señaló en aquella ocasión, sólo se infringe el principio de seguridad jurídica si “*el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generan en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos*” (STC 150/1990, FJ 8).

En el caso enjuiciado en la STC 273/2000, de 15 de noviembre, esta cuestión se concreta en “*el problema de la identificación de los concretos preceptos reglamentarios que quedan integrados en el texto de la mencionada Ley y que resultan de aplicación con rango de Ley formal desde que entraron en vigor*” (STC 273/2000, FJ 10); y, aunque en la disposición enjuiciada se observa cierta imprecisión al respecto, ello no impidió la identificación por la Sala *a quo* de las normas reglamentarias elevadas de rango, que son las que regulan los elementos relevantes de la relación jurídico-tributaria, y, en particular, el Decreto de la Generalidad de Cataluña 11/1983, por el que se aprobó el Plan de Saneamiento de la zona quinta. “*En consecuencia, no puede afirmarse que los defectos de técnica legislativa en que haya podido incurrir el precepto hayan redundado, en la presente ocasión, en una merma de la vertiente objetiva de la seguridad jurídica o certeza del Derecho*” (STC 273/2000, FJ 10).

referencias a la interdicción de la arbitrariedad las encontramos más bien en conexión con el principio de seguridad jurídica<sup>148</sup>.

Esta conexión entre los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad ha sido puesta de manifiesto por el Tribunal Constitucional, en primer lugar, al señalar que la interdicción de la arbitrariedad es una de las manifestaciones de la seguridad jurídica<sup>149</sup>. Pero sobre todo hay que destacar la importancia del criterio de la interdicción de la arbitrariedad y de la “razonabilidad” de la medida (tanto desde la perspectiva de su finalidad o justificación, como de su carácter “razonablemente” previsible), en el enjuiciamiento de la retroactividad tributaria sobre la base de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza<sup>150</sup>. En este trabajo se aboga, en cambio, por un posible enjuiciamiento *autónomo* de la norma tributaria retroactiva a la luz del principio de interdicción de la arbitrariedad<sup>151</sup>.

En cualquier caso, hay que señalar que nuestra jurisprudencia constitucional ha centrado el análisis en la *finalidad* de la norma como *justificación* de su eficacia retroactiva. En nuestra jurisprudencia constitucional sobre retroactividad tributaria, la *justificación* de la norma cumple un papel relevante, bien en relación con el *principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos* – como criterio de enjuiciamiento autónomo -, bien en relación con el *principio de seguridad jurídica*<sup>152</sup>.

---

<sup>148</sup> En la STC 126/1987, de 16 de julio, se pone de manifiesto la estrecha relación que se mantiene en nuestra jurisprudencia constitucional entre los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad, como límite a la retroactividad tributaria. El principio de seguridad jurídica se considera respetado, atendiendo a la *finalidad* de la norma y a sus circunstancias; y, de esas mismas consideraciones, “*se deduce que dicha norma tampoco infringe el aducido principio de interdicción de la arbitrariedad, reconocido igualmente en el art. 9.3 de la Constitución*” (STC 126/1987, FJ 13).

<sup>149</sup> “*La seguridad jurídica es, según reiterada doctrina de este Tribunal (SSTC 27/1981, 99/1987 y 227/1988), «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio»*” (STC 150/1990, FJ 8).

<sup>150</sup> El principio de seguridad jurídica “*protege la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad*” (STC 150/1990, FJ 8; el subrayado es nuestro).

<sup>151</sup> *Vid. infra* págs. 567 y sigs.

<sup>152</sup> Sin embargo, desde la perspectiva de otros derechos o principios constitucionales, no encontramos en nuestra jurisprudencia constitucional referencias a la finalidad o justificación de la norma como criterio de enjuiciamiento, a diferencia de lo que sucede en otros ordenamientos (así, en la jurisprudencia de la *Corte Costituzionale* italiana, en relación con el principio de capacidad contributiva). Por ejemplo, en la STC 6/1983, de 4 de febrero, donde se enjuiciaba la reducción de beneficios tributarios en la antigua Contribución Territorial Urbana desde la perspectiva del derecho de propiedad (art. 33 CE) y del principio expreso de irretroactividad (art. 9.3 CE), la finalidad de la norma en cuestión – garantizar la suficiencia financiera de los municipios – no fue tomada en cuenta en el enjuiciamiento de su admisibilidad constitucional.

Una de las finalidades más aducidas para justificar la retroactividad de la norma tributaria es la *consecución de una mayor justicia tributaria*<sup>153</sup>.

Así, en la STC 126/1987, de 16 de julio (que enjuiciaba la creación de un gravamen complementario sobre la tasa fiscal del juego para las máquinas recreativas, aprobado durante el año 1983, con efectos para las tasas devengadas al inicio del mismo), el Tribunal destaca que la finalidad de la norma era *“adecuar la presión tributaria del sector en cuestión al resto de las modalidades de juego, a fin de lograr una mayor justicia tributaria y aminorar las distorsiones que venían produciéndose entre ellas”*; *“paliar las diferencias de trato fiscal existentes entre las diversas modalidades de juego”*; aludiendo finalmente también a la cuestión recaudatoria, ya que dichas distorsiones *“a su vez, estaban afectando negativamente a la recaudación total procedente del juego”*.

Pero también la **finalidad extrafiscal** del tributo es tenida en consideración en el enjuiciamiento de la retroactividad tributaria, no sólo a los efectos del principio de protección de la confianza<sup>154</sup>, sino también en relación con el principio de interdicción de la arbitrariedad. Así, en la STC 197/1992, de 19 de noviembre, al enjuiciarse una norma que elevaba el tipo impositivo de los Impuestos Especiales de fabricación desplegando una “retroactividad impropia”, el TC señala que, *“junto a la función meramente recaudatoria, el impuesto tiene una finalidad extrafiscal como instrumento de la política sanitaria; desde esta perspectiva de la doble finalidad del impuesto, difícilmente puede pensarse en que la elevación configure una medida arbitraria y no una adecuación circunstancial del tipo al incremento de los precios o una medida de política sanitaria”* (STC 197/1992, FJ 6).

Esta última afirmación del TC – que adopta en términos prácticamente idénticos las alegaciones del Abogado del Estado<sup>155</sup> – nos merece una valoración crítica, en el sentido de que

---

<sup>153</sup> Recordemos que es muy frecuente presentar la cuestión de la retroactividad como una contraposición entre las exigencias de seguridad jurídica (que se consagran en el art. 9.3 CE) y las exigencias de justicia (que fluyen del art. 9.2 CE). Esta supuesta tensión dialéctica debe relativizarse, a mi juicio, no sólo por la ya repetida reversibilidad de los principios en juego en materia de retroactividad, sino también por la propia complementariedad de los valores de la seguridad jurídica y la justicia (véase al respecto *infra* pág. 569, nota 702). Específicamente sobre la reversibilidad del principio de igualdad – principio que se aduce también para limitar la retroactividad de las leyes – véanse *infra* págs. 561 y sigs.

<sup>154</sup> *Vid. supra* pág. 384 y sig.

<sup>155</sup> Véase *supra* pág. 378, nota 124. En relación con esta cuestión, el Abogado del Estado señalaba que *“el precepto cuestionado se limita a adaptar los tipos impositivos a la evolución del nivel de precios, teniendo en cuenta su finalidad última que es gravar el consumo, porque, como señala la Exposición de Motivos que acompaña a la nueva Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales, el fundamento de este impuesto es, además de la obvia finalidad fiscal, desincentivar el consumo de ciertos bienes a través de una imposición específica que grave selectivamente ese consumo no deseado, como instrumento de la política sanitaria”* (STC 197/1992, Antecedente 7).

sólo sirve para justificar la no arbitrariedad de la norma en sí misma considerada, por lo que respecta a su contenido, pero no por lo que se refiere a su carácter retroactivo.

Esta exigencia de “justificación” de la norma retroactiva se refuerza especialmente por el TC, bien en supuestos de retroactividad auténtica, bien cuando la medida retroactiva se considera absolutamente imprevisible. Finalidades como las anteriormente expuestas (consecución de una mayor justicia tributaria o consecución de fines extrafiscales), suelen resultar insuficientes en estos casos; sin olvidar que una cosa es justificar la norma para el futuro, y otra bien distinta justificar su eficacia retroactiva.

Así, por lo que respecta a la finalidad extrafiscal de la norma (p. ej., evitar determinados efectos económicos y sociales negativos)<sup>156</sup>, es importante señalar que la eficacia retroactiva no resulta justificada por dicha finalidad, puesto que la norma no puede incidir ya en comportamientos pasados, anteriores a su publicación<sup>157</sup>.

En cuanto a la consecución de una mayor justicia tributaria, que es una finalidad constitucionalmente garantizada en el art. 31.1 CE (por ejemplo, la equiparación de la presión fiscal en los diversos sectores del juego, que sirvió para justificar la retroactividad en la STC 126/1987), el Tribunal señala que *“la realización de dichos principios de justicia e igualdad en el ámbito tributario debe armonizarse con el respeto de los principios informadores del ordenamiento jurídico y, de manera especial, con la seguridad jurídica”* (STC 173/1996, FJ 5).

Así pues, cuando la afectación a la seguridad jurídica resulta especialmente grave (bien en casos de retroactividad auténtica, bien cuando la norma es “absolutamente imprevisible”), el principio general es que se exigen “graves motivos del bien común” o “claras exigencias de interés general”, que justifiquen que el principio de seguridad jurídica deba ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos<sup>158</sup>.

---

<sup>156</sup> Por ejemplo, la tasa del juego, junto a la finalidad recaudatoria, se dirige a desincentivar fenómenos sociales indeseables derivados del juego – la proliferación del juego en las capas sociales de menor renta - o a reorientar la actividad de las empresas del sector (STC 173/1996, FJ 5).

<sup>157</sup> Como señala la STC 173/1996 (FJ 5): *“la creación del gravamen complementario únicamente dio lugar a una mayor deuda tributaria del sujeto pasivo, pero no pudo modificar unos comportamientos que ya se habían producido con anterioridad a la promulgación de la ley. Las razones de naturaleza económica y social expuestas en la motivación de la citada enmienda, podrán servir para justificar el incremento de las cuotas fijas a aplicar en años sucesivos, pero ninguna relación pueden guardar con el aumento de la cuota a satisfacer en el año 1990 mediante la creación del gravamen complementario”* (el subrayado es nuestro).

<sup>158</sup> De hecho, también en los casos de retroactividad auténtica, conforme a la doctrina constitucional alemana y española, subyace cierta “ponderación” entre el principio de seguridad jurídica y otros bienes constitucionales en juego.

Así, en la STC 173/1996, de 31 de octubre, tras declararse que *“una modificación retroactiva y de tal magnitud de una cuota tributaria ya satisfecha sólo podría reputarse conforme con la Constitución si existieran claras exigencias de interés general”*, se consideró suficiente constatar que la medida retroactiva no había sido “razonable” (en el sentido – implícito – de “no necesaria”), puesto que *“el legislador dispuso del suficiente margen de tiempo para remediar tal discriminación con la adopción de medidas respetuosas de la seguridad jurídica”* (STC 173/1996, FJ 5)<sup>159</sup>, a diferencia de lo que sucedía en el supuesto enjuiciado en la STC 126/1987, de 16 de julio<sup>160</sup>.

Nótese, en cualquier caso, que en esta STC 173/1996, de 31 de octubre, no se considera que la retroactividad de la norma vulnera el principio de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), por haberse dictado una norma tributaria retroactiva “no necesaria”. Lo que se toma en consideración es que la norma carece de la *suficiente justificación* para entender respetado el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE)<sup>161</sup>. Lo que pone de manifiesto – como ya señalamos al inicio de este epígrafe – que el principio de interdicción de la arbitrariedad no se adopta como criterio autónomo para el enjuiciamiento de las normas tributarias retroactivas, sino como uno de los criterios para considerar vulnerado o respetado el principio de seguridad jurídica.

---

<sup>159</sup> En particular, son nuevamente los **antecedentes legislativos** (concretamente, las normas dictadas en el período que transcurre entre la Ley 5/1983 y la 5/1990, que sólo introdujeron aumentos moderados de la cuota tributaria), los que sirven al TC para determinar, no sólo la “absoluta imprevisibilidad” del aumento operado por la Ley 5/1990, sino también su carácter “irrazonable” o “no justificado”: *“Si la aplicación de la normativa vigente continuaba ocasionando la pretextada desigualdad en la tributación... el legislador dispuso del suficiente margen de tiempo para remediar tal discriminación con la adopción de medidas respetuosas de la seguridad jurídica. Carece, por lo tanto, de la debida justificación que el legislador deje transcurrir tan dilatado período de tiempo sin adoptar las medidas oportunas y pretenda poner fin en 1990 a la citada discriminación mediante una norma dotada de eficacia retroactiva”* (STC 173/1996, FJ 5).

<sup>160</sup> En el supuesto enjuiciado en la STC 126/1987, de 16 de julio, el Legislador *“se enfrentaba un fenómeno reciente, como era la tributación de las máquinas recreativas, cuyo adecuado régimen jurídico-tributario... suscitaba problemas desde el punto de vista del justo reparto de la carga tributaria (...). En ese contexto resultaba razonable que el legislador reaccionase con prontitud ante las desigualdades que se detectaban en la aplicación de la tasa sobre el juego a las máquinas automáticas, llegando incluso a sacrificar parcialmente el principio de seguridad jurídica en aras a conseguir un mayor grado de justicia tributaria en la fiscalidad de las distintas modalidades del juego”* (STC 173/1996, FJ 5).

<sup>161</sup> STC 173/1996, FJ 5: *“la norma cuestionada ha llevado a cabo, retroactivamente, un aumento de la deuda tributaria que puede calificarse de no previsible y carente de la suficiente justificación, lo que conduce a estimar que en este caso se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 de la Constitución”* (el subrayado es nuestro).

## B. Alcance: el concepto de retroactividad tributaria en la jurisprudencia constitucional española

En el enjuiciamiento constitucional de las leyes tributarias retroactivas, el concepto de retroactividad ha jugado y juega un papel fundamental, pudiendo afirmarse su carácter de “*prius lógico*” en el enjuiciamiento, como demuestra el hecho de que en primer lugar siempre se examine “*en qué medida la norma cuestionada posee eficacia retroactiva*”. Efectivamente, ante todo, se analiza si la norma en cuestión despliega o no eficacia retroactiva; y, en su caso, “en qué grado” (STC 126/1987, FJ 7; STC 205/1992, FJ 2; STC 182/1997, FJ 12; STC 273/2000, FJ 7); y sólo posteriormente se examina su admisibilidad constitucional<sup>162</sup>.

Ya en el primer pronunciamiento sobre retroactividad tributaria (STC 6/1983, de 4 de febrero), el Tribunal Constitucional adoptó esta premisa, examinando en primer lugar si la norma en cuestión era o no retroactiva, y en qué grado. Una vez excluida la retroactividad “de grado máximo” y la retroactividad “de grado medio”, el TC concluyó que “*no es posible apreciar vulneración de la norma formulada en el artículo 9.3 de la Constitución*”, en particular, del principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE* - (STC 6/1983, FJ 3). En otras palabras, excluida la retroactividad, no había necesidad de pronunciarse sobre el carácter de “disposición restrictiva de derechos individuales” de la norma enjuiciada<sup>163</sup>.

En los siguientes pronunciamientos del TC español también se examina en primer lugar si la norma tributaria enjuiciada tiene eficacia retroactiva<sup>164</sup>, señalándose que “*en la mayoría de los*

---

<sup>162</sup> Éstas son las dos cuestiones fundamentales en la doctrina constitucional sobre retroactividad tributaria, cuestiones que el Tribunal Constitucional plantea siempre por este orden (véase la cita de la STC 126/1987 al inicio de este epígrafe, *supra* pág. 364 y sig.).

Lo mismo puede apreciarse en algunas de las alegaciones del Abogado del Estado formuladas en los procesos constitucionales sobre retroactividad tributaria: en primer lugar, se señala que la norma en cuestión carece de eficacia retroactiva; y, subsidiariamente, para el caso de que se considere retroactiva, se aduce el respeto de los principios constitucionales en juego (*vid.* Antecedente 11 de la STC 126/1987). Así es observado por el propio Tribunal Constitucional: “*A diferencia de lo que ocurre con las Audiencias Territoriales, el Letrado del Estado centra sus alegaciones en el análisis de si realmente la Disposición adicional sexta, 3, tiene la eficacia retroactiva que se le atribuye, pues, de no resultar cierta esta premisa, carecerían de fundamentación las alegaciones basadas en el art. 9.3 de la Constitución*” (STC 126/1987, FJ 6).

<sup>163</sup> No obstante, el TC también apuntaba en esta STC 6/1983 que, aunque se admitiese una “retroactividad de grado mínimo”, no resultaría vulnerado el principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE*, porque éste sólo se refiere a las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. Como hemos señalado en el texto, la argumentación del TC para excluir las normas tributarias del ámbito de aplicación del principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE* no se encuentra demasiado definida en la STC 6/1983 (FJ 3), a diferencia de lo que sucede ya en la STC 126/1987.

<sup>164</sup> Así, en la STC 126/1987, sobre la retroactividad de la norma, *vid.* FJ 8, y, sobre su adecuación constitucional, *vid.* FFJJ 9 a 13.

*Autos no se cuestiona la retroactividad de la norma; simplemente se afirma como punto de partida” (cfr. STC 126/1987, FJ 6).*

Específicamente en el enjuiciamiento sobre la base del principio de seguridad jurídica, la distinción entre retroactividad *auténtica* e *impropia* resulta fundamental, pues determina el empleo de criterios de enjuiciamiento diversos<sup>165</sup>. Con carácter previo al análisis de esta distinción – que es la predominante en la jurisprudencia constitucional española sobre retroactividad tributaria – parece conveniente hacer referencia a la influencia que las construcciones doctrinales sobre la noción de retroactividad han tenido en nuestra doctrina constitucional sobre las leyes tributarias retroactivas.

### 1. Influencia de las construcciones doctrinales sobre la retroactividad

En sede de aplicación normativa (Capítulo Segundo), hemos constatado que los sistemas dogmáticos de Derecho transitorio – o “teorías sobre la retroactividad” – proporcionan criterios hermenéuticos útiles para el intérprete, a fin de determinar la ley aplicable a un caso en ausencia de disposición<sup>166</sup>. Estas construcciones doctrinales, que han fracasado como sistemas de principios vinculantes, sirven en cambio para clarificar el concepto de retroactividad y dar una solución a los conflictos de normas en el tiempo. Lo que interesa destacar en esta sede es que esta misma función hermenéutica tiene su expresión a la hora de aplicar el principio de irretroactividad normativa, como límite frente al Legislador y el titular de la potestad reglamentaria.

El examen de nuestra jurisprudencia constitucional en materia de retroactividad pone de relieve esta función hermenéutica, principalmente a la hora de proyectar el concepto de retroactividad normativa al caso concreto. En este sentido, el Prof. López Menudo califica estos sistemas doctrinales como “*límites fácticos o cuasi límites del poder legislativo*”<sup>167</sup>. No obstante,

---

<sup>165</sup> En palabras del TC, “resulta relevante la distinción entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a *situaciones de hecho* producidas o desarrolladas *con anterioridad a la propia ley* (retroactividad auténtica) y las que pretenden incidir sobre *situaciones o relaciones jurídicas* actuales aún no concluidas (retroactividad impropia)” (STC 126/1987 – FJ 11°-; STC 173/1996 – FFJJ 3° y 4° -; STC 182/1997 – FJ 11° -; la cursiva es nuestra).

<sup>166</sup> *Vid. supra* págs. 225 a 232.

<sup>167</sup> En relación con el principio de irretroactividad como límite frente al Legislador, el Prof. LÓPEZ MENUDO señala: “*Obvio es que para definir ese límite sea preciso igualmente definir el concepto jurídico indeterminado “irretroactividad”; desentrañar ese concepto es tarea del Legislador o del Tribunal Constitucional en un estadio previo, concomitante o subsiguiente a la producción de la Ley y no cabe duda que en la resolución de esa tarea tienen las teorías doctrinales sobre la retroactividad un protagonismo acentuado. Es por ello que se afirma aún*



hay que tener en cuenta que la importancia y presencia de estas construcciones doctrinales en nuestra jurisprudencia constitucional es diversa. A esta cuestión nos referimos en los siguientes epígrafes.

**a) *Inaplicación de la teoría de los derechos adquiridos***

En páginas anteriores, al analizar el principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE), tuvimos ocasión de comprobar el rechazo explícito por parte de nuestro Tribunal Constitucional hacia la tesis de los derechos adquiridos, como límite frente al Legislador<sup>168</sup>.

Pues bien, específicamente en materia tributaria – donde la noción de los “derechos adquiridos” aparece con relativa frecuencia en el Derecho transitorio<sup>169</sup> –, el Tribunal Constitucional ha descartado que el concepto de “derecho adquirido” sirva como criterio para el enjuiciamiento de la retroactividad, especialmente en materia de supresión o reducción de beneficios tributarios. Concretamente, en la STC 6/1983, de 4 de febrero<sup>170</sup> - donde se enjuiciaba la reducción de un beneficio tributario con efectos para períodos impositivos futuros -, el TC ha negado que la concesión de beneficios tributarios genere “derechos adquiridos” frente al Legislador, que éste no pueda suprimir.

En el caso enjuiciado en la STC 6/1983, de 4 de febrero, se daba la circunstancia de que el beneficio tributario en cuestión estaba referido a la Contribución Territorial Urbana, en favor de las viviendas de protección oficial; lo que podía hacer pensar – como fue alegado en el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad – que dicho beneficio tributario integraba el patrimonio del sujeto y que su supresión podía afectar al derecho de propiedad

---

*más su carácter de cuasi-límites en tanto constituyen instrumentos mediatos de fiscalización de las Leyes (...)*” (vid. LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, op. cit., 1982, págs. 123 y 124).

<sup>168</sup> STC 27/1981, de 20 de julio, entre otras (vid. *supra* págs. 349 y sigs.).

<sup>169</sup> Así, en el art. 15 LGT 1963 y en varias disposiciones transitorias particulares, especialmente en materia de beneficios tributarios (vid. *supra* págs. 248 y sigs.).

<sup>170</sup> Esta STC 6/1983, de 4 de febrero, resolvió la cuestión de inconstitucionalidad planteada contra la Disposición Transitoria 2 b) del RD-Ley 11/1979, de 20 de julio, sobre Medidas urgentes de financiación de las Haciendas Locales. Esta disposición transformaba, con efectos para el ejercicio de 1980 (a partir del día 1 de enero de 1980), la reducción temporal del 90% de la base imponible que se preveía en la Contribución Territorial Urbana a favor de las Viviendas de Protección Oficial, en una bonificación del 50%. El Tribunal *a quo* alegaba la posible vulneración de “derechos previa y legítimamente adquiridos” y, en particular, del “derecho de propiedad”, entendido como comprensivo del derecho al beneficio tributario (en materia de Contribución Territorial Urbana).

garantizado en el art. 33 CE (por entender que se estaba privando de un derecho, sin causa de utilidad pública o interés social, y sin que mediase indemnización)<sup>171</sup>.

Pues bien, los argumentos del Alto Tribunal en esta STC 6/1983 se dirigen a una doble finalidad: en primer lugar, a negar que el beneficio tributario en cuestión constituya un “derecho tributario adquirido” que haya “entrado a formar parte del patrimonio” del sujeto afectado (pues ésta es una de las características definitorias de los derechos adquiridos)<sup>172</sup>; y, en segundo lugar, a rechazar que se haya vulnerado el derecho de propiedad constitucionalmente garantizado (art. 33 CE)<sup>173</sup>.

El núcleo de la argumentación del TC, de acuerdo con la teoría clásica de los derechos adquiridos, es negar que el reconocimiento legal de un beneficio tributario constituya un *derecho subjetivo que se incorpore al patrimonio de los sujetos*. Al respecto, el TC ha afirmado que las normas que establecen beneficios tributarios (exenciones, reducciones, etc.), efectivamente, “*crean situaciones jurídicas individualizadas*” a favor de los beneficiados, atribuyéndoles un “*poder jurídico*” que “*consiste en no satisfacer un determinado tributo o en satisfacerlo en una cuantía menor que la prevista con carácter general*” (STC 6/1983, FJ 2)<sup>174</sup>. Sin embargo, éste

---

<sup>171</sup> Éste es el único supuesto en que el TC se ha pronunciado sobre una posible vulneración del derecho de propiedad (art. 33 CE), en relación con una norma tributaria retroactiva. Como señalamos en el texto, hay que tener en cuenta la especialidad del supuesto enjuiciado, puesto que el beneficio tributario en cuestión se preveía en relación con determinado tipo de *bienes inmuebles* gravados por la Contribución Territorial Urbana (las viviendas de protección oficial).

No obstante, como estudiaremos en este trabajo, el derecho de propiedad puede tener relevancia en el enjuiciamiento constitucional de las leyes tributarias retroactivas, más allá de la conexión específica que se plantea en la STC 6/1983 en relación con el gravamen de bienes del patrimonio del obligado tributario. Véase sobre esta cuestión, *infra*, págs. 539 y sigs.

<sup>172</sup> Recordemos que en la formulación de C. F. GABBA – el autor que ha proporcionado una definición más acabada del concepto de “*ius quaesitum*” en la clásica teoría de los derechos adquiridos -, el derecho adquirido es aquel derecho que, según la ley vigente al tiempo de producción del hecho adquisitivo, *ha entrado a formar parte del patrimonio del sujeto*. Vid. GABBA, C. F., *Teoria della retroattività...*, *op.cit.*, vol. I, 1ª ed., 1868, pág. 190 (*cit.* por AFFOLTER, F., *Geschichte...*, *op. cit.*, 1902, pág. 592). Sobre la clásica teoría de los derechos adquiridos, véanse *supra*, en el Capítulo Primero, págs. 149 y sigs.

<sup>173</sup> En este sentido, el TC señala con acierto que el “derecho” al beneficio tributario “*no integra el derecho de propiedad, el de usufructo o el derecho real concreto que sea objeto de la contribución. El objeto de la exención – no pagar o pagar una cantidad inferior a la prevista con carácter general – es distinto del objeto sobre el que recae el derecho real*” (STC 6/1983, FJ 2).

<sup>174</sup> El Tribunal Constitucional, en la STC 6/1983 (FJ 2), declara lo siguiente: “*Las normas que establecen exenciones o reducciones tributarias crean ciertamente situaciones jurídicas individualizadas a favor de los beneficiados. Puede discutirse doctrinalmente cuál es la naturaleza del poder jurídico que se atribuye a los sujetos, a los que la norma previene que les sea aplicada la exención o la bonificación, pero no cabe duda que en definitiva tal poder consiste en no satisfacer un determinado tributo o en satisfacerlo en una cuantía menor que la prevista con carácter general*”.

no puede considerarse un “derecho adquirido” frente al Legislador, puesto que “*el llamado derecho a la exención o a la bonificación tributarias es simplemente un elemento de la relación jurídica obligacional, que liga a la Administración y al contribuyente*” (STC 6/1983, FJ 2)<sup>175</sup>

Desde esta perspectiva, el TC ha rechazado la existencia de un derecho subjetivo al mantenimiento de un determinado beneficio fiscal, incluso si éste había sido previsto con carácter *temporal*, para un determinado período – como sucedía en el caso enjuiciado - (STC 6/1983, FJ 2). El TC ha negado, en definitiva, que los beneficios tributarios de carácter temporal puedan considerarse “derechos tributarios adquiridos”, en el sentido de no poder ser derogados durante el tiempo para el que fueron previstos, en contra de lo mantenido por “algún autorizado sector doctrinal”<sup>176</sup>, señaladamente, por el Prof. SÁINZ DE BUJANDA<sup>177</sup>.

Como veremos, esta postura debe matizarse en dos sentidos: en primer lugar, sólo puede negarse la existencia de un “derecho tributario adquirido” a efectos de retroactividad, cuando lo que se invoca es un *derecho al mantenimiento pro futuro del beneficio fiscal, en virtud de la inversión realizada en el pasado*, pero no así cuando el beneficio tributario ya se ha “devengado”<sup>178</sup>; en segundo lugar, la supresión o reducción *pro futuro* de un beneficio tributario

<sup>175</sup> Al respecto, podemos destacar que el Tribunal Constitucional ha abandonado así, en materia de beneficios tributarios, la perspectiva *subjetiva* de los “derechos”, para adoptar una perspectiva *objetiva* – la de los “hechos” y la “relación jurídica” – que, por otra parte, es la mantenida también en el resto de materias.

<sup>176</sup> STC 6/1983 (FJ 2): “*Algún autorizado sector doctrinal ha sostenido que en la exención de carácter general existe un derecho subjetivo al disfrute de la misma, que no puede ser suprimido, ni suspendido durante su tiempo de vigencia, de manera tal que la derogación de las normas en que la exención hubiera sido concedida no puede acarrear la pérdida de ese derecho, ni puede éste tampoco verse afectado por otras normas posteriores que supriman explícitamente las exenciones, porque en tal caso estaríamos en un supuesto de violación de derechos tributarios adquiridos*”.

Como han señalado varios autores, la referencia a la “exención de carácter general” en este párrafo debe entenderse hecha a la exención de carácter “temporal”.

<sup>177</sup> En palabras del Prof. SÁINZ DE BUJANDA, “la exención temporal genera en el beneficiario *el derecho a que el disfrute de la misma no puede ser suprimido ni suspendido durante el tiempo de vigencia de la exención*. Quiere esto decir, que la derogación de las normas en que la exención fuese concedida no acarrea la pérdida de ese derecho, ni éste puede, tampoco, verse afectado por otras normas posteriores que supriman explícitamente tales exenciones. Estamos, en suma, en un supuesto de *derechos tributarios adquiridos*, para el que tienen plena validez cuantas normas y principios jurídicos integran la teoría del derecho adquirido” (*vid.* SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, “Teoría jurídica de la exención tributaria”, en *Hacienda y Derecho, III*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, págs. 383 a 463, en particular pág. 458).

Esta cita revela la importancia de la teoría de los derechos adquiridos entre la doctrina española más autorizada de la época.

<sup>178</sup> En este sentido debe entenderse a mi juicio el “*derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables*”, que la nueva LGT 2003 – de forma novedosa respecto a la normativa anterior – contempla en su artículo 34.1, letra o). Sólo si se ha realizado el supuesto de hecho que determina la aplicación del beneficio tributario puede afirmarse la existencia de un “derecho” a su reconocimiento por la Administración.

de carácter *temporal* puede resultar inconstitucional, no por vulneración del principio de irretroactividad, pero sí por infracción de otros principios y garantías constitucionales<sup>179</sup>.

En cualquier caso, lo que interesa destacar por el momento es que el criterio adoptado en nuestra jurisprudencia constitucional para *definir la noción estricta de retroactividad* – con carácter general, y en particular por lo que respecta a los beneficios tributarios – no es el de los derechos adquiridos, sino un criterio *objetivo*: como se apunta en la STC 6/1983, de 4 de febrero, el criterio de la “relación jurídica obligacional” que liga a la Administración y al contribuyente. Este criterio se encuentra vinculado a la antigua doctrina de los “hechos concluidos” (*facta praeterita*), pero se caracteriza además por tener en cuenta la existencia de una *relación jurídica objetiva* y de una *pluralidad de elementos (con sus correspondientes supuestos de hecho y efectos jurídicos) que componen dicha relación o situación jurídica*<sup>180</sup>.

Así se pone de manifiesto en la STC 234/2001, de 13 de diciembre<sup>181</sup>, donde el TC califica la supresión de una exención tributaria como *retroactividad auténtica o estricta*, declarando su inconstitucionalidad, en atención a que la conclusión del supuesto de hecho de la exención y la producción de su efecto jurídico habían tenido lugar en el pasado<sup>182</sup>. La diversidad de los supuestos enjuiciados en la STC 234/2001, de 13 de diciembre, y en la STC 6/1983, de 4 de febrero – aunque en ambos casos se tratase de la *supresión o reducción de beneficios tributarios* – pone de manifiesto las necesarias diferencias en el enjuiciamiento de uno y otro tipo de situaciones (en definitiva, la situación de las normas tributarias desfavorables *con eficacia inmediata* y la de las normas tributarias desfavorables *retroactivas*).

---

<sup>179</sup> Véanse *infra* págs. 619 y sigs.

<sup>180</sup> Un exponente de esta noción de la “relación jurídica objetiva” para el estudio dogmático de las cuestiones sobre retroactividad y Derecho transitorio lo encontramos en la obra del Prof. AFFOLTER. Sobre la tesis de este autor, véase pág. 164, nota 458.

<sup>181</sup> En relación con esta STC 234/2001, de 13 de diciembre, pueden verse los siguientes comentarios: GARCÍA CALVENTE, Yolanda, “Retroactividad de las normas tributarias que modifican o derogan exenciones (a propósito de la STC 234/2001, de 13 de diciembre)”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 4, mayo 2002, págs. 19 a 32; y PULIDO QUECEDO, Manuel, “Irretroactividad de las normas (tributarias) y seguridad jurídica (A propósito de la STC 234/2001, de 13 de diciembre)”, *Repertorio Aranzadi del TC núm. 19/2001. Parte Tribuna*, 2002 (BIB 2002\30).

<sup>182</sup> Véase el análisis de este pronunciamiento en sede de concreción de la retroactividad auténtica en materia tributaria (*infra* págs. 405 y sigs., en particular págs. 415 y sigs.).

**b) Referencias a la doctrina de las situaciones jurídicas subjetivas**

La primera alusión en nuestra jurisprudencia constitucional a la doctrina de las “situaciones jurídicas” para calificar la *retroactividad tributaria*<sup>183</sup> la encontramos en el Voto particular formulado por el Magistrado D. Rafael Gómez-Ferrer Morant a la STC 6/1983, de 4 de febrero (Sentencia que declaró constitucional la norma que reducía determinados beneficios tributarios de carácter temporal, con efectos para los períodos impositivos posteriores a su entrada en vigor).

En este Voto particular, el Magistrado Don Rafael GÓMEZ-FERRER MORANT adopta el argumento de la eficacia retroactiva del Decreto-Ley enjuiciado para fundamentar la vulneración del art. 86 CE. Al respecto, nos interesa destacar la noción de retroactividad que se mantiene: “*el Decreto-ley tiene en este punto efectos retroactivos en cuanto afecta a un beneficio fiscal otorgado por un acto de calificación, en virtud de un título jurídico concreto, el acto de calificación, como acredita también por lo demás la legislación de viviendas de protección oficial*”<sup>184,185</sup>.

En definitiva, en este Voto particular se considera que el Decreto-Ley enjuiciado había afectado “de modo esencial” el deber de contribuir<sup>186</sup>, porque “*cuando el Estado concede un beneficio tributario por un plazo determinado, mediante un acto concreto, fija el alcance del deber tributario del destinatario durante el tiempo de duración del beneficio. Su deber de contribuir queda limitado en relación al de los demás en la cuantía del beneficio concedido y por el plazo otorgado, por lo que resulta claro que la disposición transitoria cuestionada al*

---

<sup>183</sup> No analizamos aquí pronunciamientos constitucionales en otros ámbitos, como en materia funcionarial, donde la alusión a esta doctrina es frecuente: “*El funcionario que ingresa al servicio de la Administración Pública se coloca en una situación jurídica objetiva, definida legal y reglamentariamente y, por ello, modificable por uno u otro instrumento normativo de acuerdo con los principios de reserva de Ley y de legalidad, sin que, consecuentemente, pueda exigir que la situación estatutaria quede congelada en los términos en que se hallaba regulada al tiempo de su ingreso, o que se mantenga la situación administrativa que se está disfrutando*” (STC 99/1987, FJ 6 a).

<sup>184</sup> El RD 2960/1976, de 12 de noviembre, que aprueba el Texto refundido de la Legislación sobre Viviendas de Protección Oficial – todavía hoy vigente, sin modificaciones – dispone que el *acto administrativo de calificación* de las Viviendas de Protección Oficial que otorgue el Instituto Nacional de la Vivienda “*determinará el número, extensión y condiciones de los beneficios que se concedan en cada caso*” (art. 10).

<sup>185</sup> Apartado 1 del Voto particular a la STC 6/1983, de 4 de febrero (el subrayado es nuestro).

<sup>186</sup> Este Voto particular avanza en cierto modo el criterio de enjuiciamiento de los Decretos-leyes en materia tributaria que será adoptado en la STC 182/1997, de 28 de octubre, según el cual se atiende a si el Decreto-Ley afecta “de forma esencial” a los “derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I de la CE”; concretamente, al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, consagrado en el art. 31.1 CE.

*incidir sobre beneficios fiscales ya reconocidos en virtud de actos concretos (no, por tanto, en simples expectativas de que se mantenga la legislación) afecta a los deberes tributarios a que se refiere el artículo 31 de la Constitución*<sup>187</sup>. Según el Magistrado, esta retroactividad desfavorable debería haber conducido a declarar la inconstitucionalidad formal del Decreto-Ley en cuestión, por vulneración de los límites establecidos en el art. 86 CE.

Este Voto Particular del Magistrado GÓMEZ-FERRER a la STC 6/1983 ha sido relacionado frecuentemente con la teoría dugüitiana. No obstante, existe una diferencia importante en el argumento empleado. Para DUGUIT, la existencia de un acto individual que reconozca una determinada situación jurídica no determina en todo caso que su modificación *pro futuro* constituya retroactividad. Para ello, hay que distinguir entre el “acto-condición”, que se limita a reconocer para un caso concreto un régimen jurídico objetivo, y el acto del que *deriva directamente* una situación jurídica especial, individual y de duración determinada. Este último sería el caso, por ejemplo, de los beneficios fiscales reconocidos por pactos o contratos solemnes con el Estado – que, como hemos visto, se califican en varias disposiciones transitorias de nuestra legislación tributaria como “derechos adquiridos”<sup>188</sup> –. Pero no así el caso de un acto de nacionalización; o el acto de calificación de un inmueble como Vivienda de Protección Oficial de determinado tipo, en el que se especifiquen los beneficios fiscales que la propia Ley prevé (supuesto enjuiciado en la STC 6/1983, de 4 de febrero).

Lo mismo puede decirse del acto que *reconoce* a una determinada sociedad la *aplicación de un régimen tributario especial*. Su modificación *pro futuro*, pese a la existencia del acto administrativo dictado en el pasado, no constituye retroactividad, sino mera eficacia inmediata. En definitiva, no toda norma que afecta a un acto dictado en el pasado es retroactiva (no lo será si se trata de un *acto de reconocimiento de una situación legal*, y el hecho determinante del concreto efecto jurídico modificado es un *hecho futuro*); como tampoco es necesaria la revisión de un acto pasado para que exista auténtica retroactividad.

El Prof. MARTÍN QUERALT ha apuntado la posibilidad de acudir en el ámbito tributario a la distinción dugüitiana entre situaciones jurídicas objetivas y subjetivas, a fin de entender que sólo las últimas serían dignas de protección frente a una medida legislativa que pretendiese

---

<sup>187</sup> Apartado 3 del Voto particular (el subrayado es nuestro). Esta perspectiva es similar a la que se adopta en este trabajo en relación con la posible existencia de “disposiciones restrictivas de derechos individuales” (disposiciones restrictivas de derechos reconocidos en el Título I de la CE, entre los que se encuentran los comprendidos en el art. 31.1 CE), que permite afirmar la aplicabilidad del principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE* en materia tributaria. Sobre esta cuestión, *vid. infra* págs. 479 y sigs.

<sup>188</sup> *Vid. supra* págs. 248 y sigs.

suprimirlas<sup>189</sup>. El inconveniente de esta distinción dugüitiana ya fue apuntado en el Capítulo Primero<sup>190</sup>: con la misma quedan excluidas de la noción de retroactividad, por ejemplo, las normas sancionadoras que castigan ilícitos cometidos en el pasado pero todavía no descubiertos, o las normas tributarias que gravan hechos pasados pero cuya liquidación y pago se dispone para el futuro; y, por el contrario, se califican como retroactivas normas que pretenden modificar para el futuro, p. ej., el régimen jurídico de contratos concluidos con el Estado.

Por ello, considero que la apreciación de una “situación jurídica subjetiva” en el sentido dugüitiano del término puede servir para calificar la retroactividad en un grado más intenso (si la eficacia en el tiempo de la norma implica, p. ej., la revisión de actos administrativos dictados en el pasado), o bien para reforzar la protección del ciudadano frente a una eficacia inmediata desfavorable, exigiendo el mantenimiento de la regulación anterior o bien el reconocimiento de una “compensación económica”. Pero no sirve, en cambio, para distinguir la retroactividad *stricto sensu* (cuya constatación determina en algunas materias la automática *inconstitucionalidad* de la norma) de la eficacia inmediata (cuya inconstitucionalidad puede evitarse, p. ej., si se prevé una indemnización suficiente).

**c) *Aplicación inicial de la retroactividad de grados máximo, medio y mínimo***

En el primer pronunciamiento sobre retroactividad tributaria (STC 6/1983, de 4 de febrero), el TC adoptó la gradación tripartita de la retroactividad mantenida con carácter general en la doctrina civilista española; esto es, los grados máximo, medio y mínimo de retroactividad, formulados por el Prof. DE CASTRO. En el caso enjuiciado, se trataba de la reducción de beneficios tributarios de carácter temporal, de los que se venía disfrutando al tiempo de entrada en vigor de la nueva norma, que los reducía con efectos para los períodos impositivos futuros<sup>191</sup>.

En esta STC 6/1983, de 4 de febrero, el TC consideró respetado el principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE*, y ello con dos argumentos principales. En primer lugar, excluyendo la retroactividad de grado máximo y la retroactividad de grado medio de la disposición enjuiciada. En segundo lugar, señalando que, aun admitiendo hipotéticamente una retroactividad de grado mínimo (que el Alto Tribunal no llega a afirmar en el caso concreto, ni a

---

<sup>189</sup> *Vid.* MARTÍN QUERALT, Juan, *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional, tomo I – 1983*, Madrid, Civitas, 1984, págs. 272 y 273.

<sup>190</sup> *Vid. supra* págs. 156 y sigs.

<sup>191</sup> Este supuesto se ha planteado también en la jurisprudencia constitucional alemana.

excluir del ámbito de protección del principio de irretroactividad), la norma en cuestión no era “restrictiva de derechos individuales” (STC 6/1983, FJ 3).

El TC niega que se trate de un supuesto de “retroactividad de carácter pleno o de grado máximo”, porque la ley cuestionada *“regula los efectos de las situaciones tributarias que se producen con posterioridad al 1 de enero de 1980, es decir, con posterioridad a su entrada en vigor”*. Por el mismo motivo, excluye la “retroactividad de grado medio”, *“que incide sobre efectos jurídicos ya producidos y todavía no agotados o consumados de las situaciones anteriores que perviven tras el cambio legislativo”* (STC 6/1983, FJ 3)<sup>192</sup>.

Se atiende, por tanto, al tiempo de la producción de los efectos jurídicos regulados por la norma en cuestión. Desde esta perspectiva, hay que señalar – como ya apuntamos *supra*<sup>193</sup> – que la retroactividad llamada “de grado medio” es, propiamente, retroactividad plena o auténtica, al incidir en efectos jurídicos producidos en el pasado. Por este motivo, no es correcta la equiparación entre la retroactividad “de grado medio” – tal como es definida en la doctrina civilista – y la denominada “retroactividad impropia” – tal como es definida en la jurisprudencia constitucional alemana, donde tiene su origen -.

Excluida la eficacia retroactiva “de grado máximo” y “de grado medio” (esto es, la incidencia de la nueva norma en efectos jurídicos ya producidos bajo la vigencia de la regulación anterior), el TC concluye que: *“Por ello, no es posible apreciar vulneración de la norma formulada en el artículo 9.3 de la Constitución”* (STC 6/1983, FJ 3).

Efectivamente, aunque la denominada “retroactividad de grado mínimo” no se ha excluido explícitamente por el TC del ámbito de aplicación del principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE*<sup>194</sup>, podemos deducir implícitamente tal exclusión de varias afirmaciones del Tribunal,

---

<sup>192</sup> STC 6/1983, FJ 3: *“Puede asimismo afirmarse que la disposición transitoria segunda, b), del Real Decreto-Ley 11/1979, de 20 de julio, no ha producido una eficacia retroactiva de carácter pleno sobre derechos o situaciones existentes con anterioridad a su entrada en vigor. Los preceptos cuestionados regulan, en materia de viviendas de protección oficial, los efectos de las situaciones tributarias que se producen con posterioridad al 1 de enero de 1980, es decir, con posterioridad a su entrada en vigor. No posee por tanto un efecto retroactivo pleno o de grado máximo, ni tampoco la retroactividad llamada de grado medio, que incide sobre efectos jurídicos ya producidos y todavía no agotados o consumados de las situaciones anteriores que perviven tras el cambio legislativo”*.

<sup>193</sup> *Vid. supra* págs. 167 y sigs.

<sup>194</sup> Así, en la STC 6/1983 (FJ 3), parece admitirse que una “retroactividad de grado mínimo” pueda vulnerar el principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE*, al señalarse la constatación de dicha retroactividad no implica “por sí solo” la infracción del citado principio: *“Aunque admitiéramos hipotéticamente que el Real Decreto-Ley aquí cuestionado afectó con una retroactividad de grado mínimo al régimen de las bonificaciones tributarias de las viviendas de protección oficial, ello no implicaría por sí solo que tal tipo de retroactividad constituya una vulneración del principio enunciado en el artículo 9.3 de la Constitución”*.



referidas a la incidencia en efectos jurídicos futuros de situaciones que traen causa del pasado (noción que viene a coincidir con la denominada “retroactividad impropia”).

En posteriores pronunciamientos, el Tribunal Constitucional ha mantenido la distinción de *grados o clases de retroactividad*, pero ha abandonado paulatinamente la gradación tripartita de la retroactividad, asumiendo la distinción entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia. A esta distinción, que es la que prevalece en nuestra jurisprudencia constitucional sobre retroactividad tributaria, dedicamos un análisis diferenciado en los siguientes epígrafes.

## **2. Adopción de la distinción entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia**

La formulación de los *grados o clases* de retroactividad en la doctrina científica – examinada *supra* en el Capítulo Primero<sup>195</sup> – fue adoptada por la jurisprudencia constitucional, en aquellos países con jurisdicciones constitucionales surgidas tras la Segunda Guerra Mundial. Así, en Alemania, pronto fue acogida la distinción entre retroactividad *propia o auténtica* (“*echte Rückwirkung*”) y retroactividad *impropia o no auténtica* (“*unechte Rückwirkung*”), con un posible antecedente en la formulación del Prof. DERNBURG (1902), que distinguía ya entre la retroactividad de grado fuerte y de grado débil. Ésta ha sido también la distinción que, a partir de los años ochenta, se ha ido implantando en la jurisprudencia constitucional española en materia de *retroactividad tributaria*.

El criterio que subyace en esta distinción es el criterio de los “*facta praeterita*”, según el cual se distinguen los hechos producidos en el pasado, los hechos pendientes o en curso de realización, y los hechos futuros. No se considera sin embargo **la relación jurídica objetiva**, en tanto que fuente productora de efectos jurídicos.

### **a) Definición**

La distinción entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia (o retroactividad propia e impropia) fue acogida por primera vez en la STC 126/1987, de 16 de julio (FJ 11), que constituye el segundo pronunciamiento del Tribunal Constitucional español en materia de *retroactividad tributaria*<sup>196</sup>. En esta Sentencia, se hace una referencia explícita a la

---

<sup>195</sup> *Vid. supra* págs. 163 y sigs.

<sup>196</sup> Como sabemos, en el primer pronunciamiento sobre retroactividad tributaria, contenido en la STC 6/1983, de

jurisprudencia constitucional alemana y, en concreto, a dos Sentencias del *BVerfG* de 19 de diciembre de 1961, que introdujeron por primera vez las categorías de *retroactividad propia o auténtica* y *retroactividad impropia* (“*echte Rückwirkung*” y “*unechte Rückwirkung*” respectivamente, en la terminología del Tribunal Constitucional alemán)<sup>197</sup>.

Adoptando esta distinción, nuestro Tribunal Constitucional distingue entre “*aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia ley*” – retroactividad auténtica – y “*las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas*” – retroactividad impropia – (STC 126/1987, FJ 11).

La misma definición de la retroactividad auténtica y de la retroactividad impropia es adoptada, en idénticos términos, en los siguientes pronunciamientos constitucionales en la materia (*vid.* STC 197/1992, FJ 4). En estas sentencias, el TC se plantea, en primer término, no sólo si la norma en cuestión es o no “retroactiva”, sino, más concretamente, cuál es el “alcance” o “grado” de la retroactividad<sup>198</sup>.

El abandono de la gradación tripartita de la retroactividad en nuestra jurisprudencia constitucional no ha sido tajante, pues el TC ha “enlazado” la clásica gradación tripartita de la retroactividad adoptada en la STC 6/1983, de 4 de febrero, con la nueva distinción entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia. Así, en la STC 126/1987, de 16 de julio, el TC ha equiparado, por un lado, la retroactividad auténtica con la retroactividad de grado máximo, y, por otro lado, la retroactividad impropia con la retroactividad de grado medio (*vid.* STC 126/1987, FJ 6).

---

4 de febrero (FFJJ 2º y 3º), no se adoptó esta distinción, sino la gradación tripartita mantenida con carácter general en la doctrina civilista española (grados máximo, medio y mínimo de retroactividad, formulados por el Prof. DE CASTRO).

En cambio, en la STC 126/1987 y posteriores pronunciamientos sobre retroactividad tributaria – en las que ya no vuelve a citarse explícitamente la doctrina del TC alemán, aunque la misma se mantiene en sus líneas generales – es la calificación de la retroactividad como propia o impropia la que determina los criterios de enjuiciamiento a seguir, derivados en todo caso de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza.

<sup>197</sup> La STC 126/1987, de 16 de julio, en su FJ 11, cita *una* Sentencia del *BVerfG* de 19 de diciembre 1961; pero en realidad son *dos* Sentencias de la misma Sala y fecha (Sala II) las que introducen la distinción entre retroactividad propia e impropia y sus criterios de enjuiciamiento en la jurisprudencia constitucional alemana. Ambas conforman el “*leading case*” en materia de retroactividad tributaria en dicha jurisprudencia.

<sup>198</sup> Ésta es una consecuencia directa de la concepción *amplia* de la retroactividad mantenida en nuestra doctrina y en la doctrina alemana, caracterizadas por el predominio de las doctrinas escépticas sobre el fenómeno de la retroactividad, como se estudió en el Capítulo Primero.

No obstante, como ya señalamos con anterioridad, esta equiparación no es del todo exacta<sup>199</sup>. La retroactividad de grado medio – que supone la incidencia de la nueva norma en efectos jurídicos producidos en el pasado, que todavía no se han agotado o consumado – no coincide exactamente con la retroactividad impropia – que supone la incidencia en hechos que comenzaron a producirse antes de la entrada en vigor de la ley, pero que todavía no se han realizado íntegramente, y cuyo efecto jurídico todavía no se ha producido<sup>200</sup> -. La “retroactividad de grado medio”, tal como es definida en nuestra doctrina civilista clásica, constituye un supuesto de “retroactividad auténtica”; mientras que es la “retroactividad de grado mínimo” (la aplicación de la nueva ley sólo a los *efectos* de la relación jurídica que *nazcan después* de su vigencia), la que constituye un supuesto de “retroactividad impropia”<sup>201</sup>.

En cualquier caso, salvo en algún pronunciamiento aislado<sup>202</sup>, lo cierto es que el TC sigue refiriéndose indistintamente a la “retroactividad auténtica o de grado máximo”, por un lado, y a

---

<sup>199</sup> No existe tal equivalencia entre la *retroactividad impropia* y la *retroactividad de grado medio*, en la formulación dada a esta última por el Prof. DE CASTRO. La primera está referida a la incidencia en “*facta pendentia*”, hechos o situaciones que todavía no han concluido en su realización y *no han producido por tanto los correspondientes efectos jurídicos*; en cambio, la definición de retroactividad de *grado medio* de DE CASTRO comprende la modificación de *efectos ya producidos y todavía no ejecutados*, lo que, conforme al criterio de los “*facta praeterita*”, se calificaría en todo caso como retroactividad auténtica. He aquí un importante matiz que, hasta donde alcanza nuestro conocimiento, ha pasado desapercibido.

<sup>200</sup> En ocasiones, se define la retroactividad de grado medio como incidencia en “*situaciones, relaciones o efectos, aunque nacidos, no consumados o agotados*” (STC 126/1987, FJ 6, con cita de las alegaciones del Abogado del Estado). Ciertamente, bajo esta definición tan amplia, caben tanto supuestos de retroactividad propia (incidencia en efectos nacidos y no agotados – por ejemplo, tributos devengados y no pagados -) como de retroactividad impropia (incidencia en situaciones iniciadas y no agotadas, si por situaciones se entiende “hechos”, cuyo efecto jurídico todavía no se ha producido). Pero no es ésta la definición clásica elaborada por la doctrina civilista (*vid. supra* págs. 167 y sigs.) y adoptada por el Tribunal Constitucional (*vid. supra* nota 192), que identifica la “retroactividad de grado medio” con la aplicación de la nueva ley a *efectos nacidos* ya durante la vigencia de la ley derogada, pero todavía no *agotados o ejecutados*.

<sup>201</sup> En consecuencia, no puede afirmarse que la “retroactividad de grado mínimo”, tal como es definida en la dogmática civilista – que, en realidad, viene a coincidir con la definición de retroactividad impropia -, quede libre de toda duda de constitucionalidad. No compartimos por ello las alegaciones del Abogado del Estado a la STC 197/1992, cuando, en relación con la aplicación del nuevo tipo impositivo a hechos imponible todavía no concluidos, señala que “*mientras la retroactividad no sea de grado máximo o medio no puede estimarse vulnerado el art. 9.3 de la Constitución (SSTC 6/1983 y 42/1986). Sin embargo, el artículo controvertido constituye un caso de retroactividad en grado mínimo y, por tanto, no cabe oponerla una tacha de inconstitucionalidad*” (STC 197/1992, Antecedente 7).

<sup>202</sup> En la STC 197/1992, de 19 de noviembre, el Tribunal no equipara la retroactividad de grado medio y la retroactividad impropia. Aunque tiene en cuenta el “grado de retroactividad” de la norma, éste se concreta exclusivamente en la distinción entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia.

Precisamente, en esta STC 197/1992, el Abogado del Estado (Antecedente 7), considerando que la nueva norma se aplicaba a hechos imponible todavía no concluidos y a devengos futuros (y que, por tanto, “*no hay incidencia de la Ley nueva en efectos jurídicos ya producidos*”), calificaba el supuesto como “*retroactividad de grado mínimo, lo*

la “retroactividad impropia o de grado medio”, por otro (así, en la STC 182/1997, FJ 11); y esta clasificación bipartita de la retroactividad ha supuesto, de algún modo, negar relevancia a la “retroactividad de grado mínimo”, despejando las dudas sobre su admisibilidad constitucional. Efectivamente, interesa destacar cómo ha quedado “marginada” la retroactividad de grado mínimo, considerada ya como mera incidencia en “*facta futura*”. De esta circunstancia pueden extraerse dos conclusiones: por un lado, una matizada influencia de la teoría de ROUBIER en la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional; y, por otro lado, la prevalencia del “supuesto de hecho” con autonomía y valor jurídico propios, frente a la “situación jurídica global”, a los efectos de calificar una ley como retroactiva<sup>203</sup>.

A continuación, nos referiremos a la *concreción* de la distinción entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia en la jurisprudencia constitucional española sobre retroactividad tributaria. Como veremos, esta concepción ha tenido su reflejo más importante en el ámbito de los tributos periódicos, y en particular en relación con los impuestos sobre la renta – de personas físicas o personas jurídicas –, esto es, en relación con tributos con hecho imponible *duradero* formado por la *acumulación sucesiva* de elementos – que son los tributos *periódicos* por antonomasia; en el sentido más estricto del término, esto es, el de tributos que determinan su *base imponible* por referencia a un período de tiempo<sup>204</sup> -.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha declarado que las modificaciones tributarias realizadas durante el transcurso del período impositivo, con efectos desde el inicio del mismo, despliegan una retroactividad impropia o de grado medio, puesto que, “*aun cuando los elementos constitutivos del hecho imponible -incluida su dimensión temporal- comenzaron a producirse antes de la entrada en vigor de la ley, el hecho imponible no se había realizado íntegramente en ese momento y los efectos jurídicos no se habían agotado*” (STC 126/1987, FJ 12)<sup>205</sup>.

---

*que no supone una vulneración constitucional, según la STC 6/1983, fundamento jurídico 3.º*” (véase al respecto nuestra observación crítica en la nota anterior).

<sup>203</sup> Con esta perspectiva se corre el riesgo de adoptar una visión excesivamente “atomista” de las situaciones jurídicas – y calificar como no retroactiva una ley que sí lo es -. Por ello, hay que prestar especial atención a la existencia de una posible *relación orgánica* entre los diversos *hechos* y sus *efectos*, a fin de calificar correctamente la incidencia de la nueva ley en los mismos.

<sup>204</sup> Sobre las clases de hechos imposables, en lo que respecta al contenido temporal de la norma tributaria, pueden verse *supra* págs. 276 y sigs.

<sup>205</sup> En relación con los impuestos sobre la renta, el TC ha señalado que “*las rentas percibidas antes de entrar en vigor la Ley no son más que elementos materiales integrantes del hecho imponible duradero y unitario que consiste en la obtención de la renta global neta a lo largo de todo el período impositivo, que concluye el último día del año: [la Ley] se aplica, en definitiva, a deudas impositivas que aún no se han devengado...*” (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 12; la cursiva es nuestra).

Conforme a este criterio (que es, en definitiva, el criterio del período impositivo concluido – o del devengo, en caso de coincidir éste con el final del período impositivo -)<sup>206</sup>, el Tribunal Constitucional ha considerado que la norma que modificaba la tarifa del IRPF, con efectos para el *período impositivo en curso*, desplegaba una “retroactividad impropia”. El origen de este criterio hay que situarlo en las dos Sentencias del Tribunal Constitucional alemán (Sala II) de 19 de diciembre de 1961<sup>207</sup>, antes citadas, que constituyen el *leading case* en materia de retroactividad tributaria.

Sin embargo, este enraizado criterio del “principio de la anualidad” o “principio del período impositivo” no constituye siempre el criterio adecuado para definir la retroactividad de las normas que regulan los impuestos sobre la renta, como tendremos ocasión de comprobar<sup>208</sup>.

### ***b) Concreción***

A partir de los pronunciamientos constitucionales existentes hasta la fecha sobre retroactividad tributaria, podemos extraer los criterios adoptados por el TC para concretar la noción de retroactividad en relación con las leyes tributarias, aplicando su distinción entre retroactividad propia e impropia.

En la STC 126/1987, de 16 de julio, se adoptó por primera vez esta distinción, en relación con el gravamen complementario sobre la tasa del juego, creado por la Disposición adicional sexta, 3, de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria.

En este pronunciamiento, se revela ya uno de los argumentos más empleados para negar la retroactividad de las normas tributarias, que consiste en considerar como hechos autónomos, por un lado, el gravamen regulado por la ley anterior y, por otro lado, el gravamen establecido por la ley nueva; esto es, considerar que la ley nueva crea un nuevo tributo, distinto al anterior, regulando exclusivamente hechos producidos en el futuro, sin afectar a los efectos jurídicos producidos en el pasado. Con este argumento, el Abogado del Estado sostenía en este caso que el gravamen complementario sobre la tasa del juego enjuiciado en la la STC 126/1987, de 16 de julio, carecía de eficacia retroactiva; señalando que “*la norma cuestionada no afecta a ninguna relación o situación jurídica preexistente*”, sino que “*se limita a regular los diferentes*

---

<sup>206</sup> Hay que señalar que, como se verá, el Tribunal Constitucional español también ha mantenido esta concepción en relación con tributos periódicos que se devengan el primer día del período impositivo (así, en el supuesto enjuiciado en las SSTC 126/1987, de 16 de julio, y 173/1996, de 31 de octubre).

<sup>207</sup> *BVerfGE* 13, 261 y *BVerfGE* 13, 274.

<sup>208</sup> *Vid. infra* págs. 594 y sigs.

*elementos de una nueva relación jurídico-tributaria creada por ella misma y que, por lo tanto, nace después de su entrada en vigor*”<sup>209</sup>.

Frente a esta argumentación, tanto el Ministerio Fiscal como la Sala *a quo* consideraban que el denominado gravamen complementario suponía un incremento de la tasa ya devengada a principios de 1983, en la misma cuantía que la fijada *ex novo* para los futuros devengos<sup>210</sup>.

El Tribunal Constitucional acoge esta última interpretación – a nuestro juicio acertadamente –, atendiendo para ello a la *estructura del tributo* objeto de regulación (en este caso, la tasa sobre el juego) y, concretamente, a los *elementos material y temporal* de su *hecho imponible*. Se pone de manifiesto en este punto la importancia de la concreción del hecho imponible y del devengo, a la hora de determinar la eficacia temporal de la norma; cuestión a la que el Tribunal Constitucional ha dedicado una especial atención (llegando a matizar la definición del hecho imponible y del devengo definidos en la ley reguladora del tributo, mediante una interpretación integradora del conjunto de sus elementos esenciales) y que merece una valoración muy positiva a nuestro juicio.

Así, en relación con la tasa sobre el juego – que, como ha señalado el propio TC, posee más bien naturaleza impositiva –, aunque la Ley defina como hecho imponible la actividad administrativa de autorización, el Tribunal Constitucional ha señalado que ésta constituye “*un elemento necesario para la realización del hecho imponible*”, pero no el hecho imponible en sí mismo; aduciendo, como argumento principal, que en la cuantificación de la obligación tributaria están presentes “*los rendimientos obtenidos, es decir, en definitiva, la capacidad*

---

<sup>209</sup> Vid. el Antecedente 11 de la STC 126/1987, de 16 de julio, donde el Abogado del Estado argumenta que el gravamen complementario, creado por la Ley enjuiciada, es independiente de la tasa sobre el juego (creada por un Real Decreto-Ley de 1977), señalando que “*la identificación del sujeto pasivo por referencia a un hecho anterior a la entrada en vigor de la ley origina cierta confusión*” (véase también el FJ 6 de esta STC 126/1987, de 16 de julio).

<sup>210</sup> En diferentes autos de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, se señalaba que: “*El denominado gravamen parecer ser una tasa o complemento de la que grava los juegos de suerte, envite o azar, y por ello el hecho imponible de la misma habrá de ser la actividad administrativa autorizatoria [art. 26, a), de la L.G.T.] realizada con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, ya que se aplica a tasas devengadas correspondientes a 1983 y, por lo tanto, respecto a licencias otorgadas previamente a la fecha de 30 de junio de dicho año*” (STC 126/1987, Antecedente 12; el subrayado es nuestro); afirmando la retroactividad de la norma, ya que “*la elevación de la cuantía de la tasa no sólo a las máquinas que pudieran ser autorizadas con posterioridad a la fecha de vigencia de la Ley, sino también a las máquinas autorizadas y en funcionamiento, ya que sujeta a gravamen aquéllas cuya tasa correspondiente al año 1983 ya se había devengado*” (STC 126/1987, Antecedente 14).

En el mismo sentido, se pronunciaba también el Ministerio Fiscal en este proceso: “*si se analiza detenidamente tal gravamen ha de concluirse que no se trata de un impuesto creado ex novo, sino, más bien, de un expediente técnico encaminado a cubrir la diferencia existente entre la cuota devengada en 1983, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley impugnada, y las nuevas tarifas que habrían de aplicarse a partir de esa fecha*” (STC 126/1987, Antecedente 7).

*económica generada por la explotación de las máquinas o aparatos automáticos”* (STC 126/1987, FJ 8)<sup>211</sup>.

En otras palabras, podemos afirmar que este hecho imponible definido en la Ley forma parte del “presupuesto de hecho del tributo”, pero no lo agota, y sólo la íntegra realización de este último determina el nacimiento de la obligación tributaria principal.

Estas consideraciones sobre la tasa fiscal del juego llevan al TC a concluir, por un lado, que no puede distinguirse entre la tasa fiscal y el gravamen complementario, aduciendo que poseen hechos imposables distintos (la autorización administrativa y la capacidad económica puesta de manifiesto por la tenencia de máquinas o aparatos en funcionamiento), pues ambos integran el hecho imponible o presupuesto de hecho de la tasa (STC 126/1987, FJ 8). En consecuencia, la aplicación del gravamen complementario – exclusivamente para el año 1983 – a las máquinas que hubiesen devengado la tasa correspondiente al ejercicio 1983 con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley (por haber sido autorizadas o hallarse en explotación durante ese período), por una cuantía que asciende a la diferencia entre las cuotas anteriores y las nuevas, no supone más que, como bien señala el TC, “*el incremento de la cuantía de las cuotas fijas ya devengadas de conformidad con la normativa entonces vigente, hasta igualarlas a las fijadas en la nueva Ley*” (STC 126/1987, FJ 8). Ello lleva a concluir que la norma que crea el gravamen complementario, puesto que modifica un tributo ya devengado, tiene “carácter retroactivo” (STC 126/1987, FJ 8).

Sin embargo, a la hora de concretar cuál es el “alcance de la retroactividad” de la norma enjuiciada (elemento fundamental para el enjuiciamiento constitucional, desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica), el Tribunal adopta nuevamente el argumento de la dimensión material y temporal del hecho imponible del tributo, para negar que se trate de un supuesto de retroactividad auténtica o de grado máximo, lo que conllevaría, en palabras del Tribunal, su “ilegitimidad constitucional” (STC 126/1987, FJ 12).

Así pues, aunque “*la norma tributaria parece incidir sobre una relación jurídico-tributaria ya consumada*” (puesto que “*el devengo del tributo se produce con anterioridad a la entrada en vigor de la ley*” y podría entenderse que “*el hecho imponible se agotó temporalmente*

---

<sup>211</sup> En palabras del TC, “*tal como fue configurada en el Real Decreto-ley 16/1977, el hecho imponible de la misma no está constituido exclusivamente por la actividad autorizatoria de la Administración, sino también por la celebración u organización de juegos de suerte, envite o azar*” (STC 126/1987, FJ 8). Además, atendiendo a la cuantificación del tributo, se señala que “*en dicho Decreto-ley la cuota se determinaba en función de las cantidades jugadas y, aunque posteriormente se convirtió en fija, han estado, sin embargo, presentes como elemento determinante de su cuantía, los rendimientos obtenidos, es decir, en definitiva, la capacidad económica generada por la explotación de las máquinas o aparatos automáticos*” (STC 126/1987, FJ 8).

*en el instante del devengo”), entiende el Tribunal que “dadas las características que concurren en la configuración de este tributo, más bien se trata de un hecho imponible de duración prolongada”, que “no se agota en el acto de autorización, sino que comprende también el mantenimiento de la autorización a lo largo del tiempo, con la posibilidad de explotación de las máquinas o aparatos durante el mismo”, concluyendo que “la referida tasa fiscal es un tributo periódico, cuyo hecho imponible no es instantáneo, sino duradero” (STC 126/1987, FJ 12).*

En definitiva, el TC considera que se trata de un tributo con hecho imponible duradero que se prolonga a lo largo del período impositivo, cuyo devengo se sitúa al inicio del mismo. Según el Alto Tribunal, esta configuración del tributo es una opción válida del Legislador<sup>212</sup>, aunque ya señalamos *supra* la dificultad de admitir, desde un punto de vista de técnica jurídica, que pueda situarse la producción del efecto jurídico (el nacimiento de la obligación tributaria principal) en un momento anterior a la realización del supuesto de hecho (la realización del hecho imponible o, más correctamente, del presupuesto de hecho del tributo) al que dicho efecto se vincula.

En este caso, concluye el Tribunal que, *“aun cuando los elementos constitutivos del hecho imponible -incluida su dimensión temporal- comenzaron a producirse antes de la entrada en vigor de la ley, el hecho imponible no se había realizado íntegramente en ese momento y los efectos jurídicos no se habían agotado. Por ello cabe afirmar que nos encontramos ante un supuesto de retroactividad de grado medio, o de los que la doctrina alemana califica como de retroactividad impropia”* (STC 126/1987, FJ 12). A la misma conclusión se llega en la STC 173/1996, de 31 de octubre, al enjuiciar la creación de un nuevo gravamen complementario sobre la tasa del juego para el año 1990, creado por la Ley 5/1990, de 29 de junio, con las mismas características<sup>213</sup>.

---

<sup>212</sup> STC 126/1987, FJ 12: *“mientras que en los hechos imponibles instantáneos, el devengo coincide con la existencia del elemento material del mismo, en los duraderos el legislador puede, entre otras soluciones técnicas, situarlo al término o al comienzo de un período impositivo legalmente predeterminado”*.

<sup>213</sup> Sobre el alcance retroactivo de la norma que creaba dicho gravamen complementario, el TC considera que, aunque el gravamen se devengaba el día de la publicación y entrada en vigor de la Ley (30 de junio de 1990) y se exigía en el mes de octubre del mismo año, *“no supone en último término sino el incremento de la cuantía de las cuotas fijas ya devengadas de conformidad con la normativa entonces vigente”*, esto es, implica *“atribuir carácter retroactivo a las modificaciones de las cuotas fijas introducidas por la misma ley”* (STC 173/1996, FJ 4). En definitiva, tal como se declaró en la STC 126/1987, de 16 de julio, el TC entiende que *“la norma cuestionada ha llevado a cabo un incremento de la deuda de un impuesto periódico antes de que finalizara el correspondiente período impositivo”* (STC 173/1996, FJ 5). Aunque, a diferencia de la STC 126/1987, en la STC 173/1996 no se califica expresamente el supuesto como *“retroactividad impropia”*, sí se aplican los criterios de enjuiciamiento atribuidos a este tipo de retroactividad; esto es, se lleva a cabo una ponderación de bienes, teniendo en cuenta, por un lado, la seguridad jurídica afectada y, por otro lado, los diversos imperativos que pueden conducir a la modificación del ordenamiento, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso.



Para el Tribunal, la circunstancia de que el hecho imponible no se hubiese consumado todavía, es determinante para afirmar que “*los efectos jurídicos no se habían agotado*” y, por tanto, para calificar este supuesto como retroactividad impropia. Sin embargo, lo cierto es que la tasa fiscal ya se había devengado y pagado *con carácter definitivo* al inicio del período impositivo, sin que la posterior realización (o no realización) del hecho imponible tuviese incidencia alguna en la existencia o cuantía de la obligación tributaria principal (a diferencia de lo que sucede en otros tributos<sup>214</sup>). Por ello, entendemos que los efectos jurídicos de la norma tributaria ya se habían agotado y que, por tanto, su modificación posterior constituía un supuesto de retroactividad auténtica. La conclusión sería distinta, lógicamente, si el Legislador hubiese situado el devengo al final del período impositivo, de forma congruente con el substrato real del presupuesto de hecho del tributo.

En cualquier caso, hay que señalar que el TC hace prevalecer el criterio de la realización del hecho imponible (o del período impositivo), sobre el criterio del devengo. En otras palabras, de esta doctrina constitucional parece desprenderse que la aprobación de una norma durante el transcurso del período impositivo, en el caso de los tributos con hecho imponible duradero, constituye retroactividad impropia, con independencia de que el devengo se sitúe al inicio o al final del período impositivo.

En cambio, el gravamen de las rentas obtenidas en el año anterior al de la aprobación de la ley se consideraría – conforme al criterio del período impositivo mantenido por el TC español y por su homólogo alemán, y a diferencia de lo que mantienen otros Tribunales<sup>215</sup> – un supuesto de retroactividad auténtica y, por tanto, inadmisiblemente constitucionalmente como regla general.

Otro supuesto en que el Tribunal Constitucional ha modulado la definición legal del hecho imponible – que la Ley configuraba como un hecho instantáneo -, en atención al resto de elementos esenciales del tributo y, en particular, al momento del devengo, es el caso de la STC 197/1992, de 19 de noviembre (FJ 5). Del mismo modo que en el supuesto enjuiciado en la STC 126/1987, mediante la consideración por el Tribunal del hecho imponible del tributo como un hecho de carácter duradero, y no instantáneo, se califica la eficacia temporal de la norma como un supuesto de retroactividad impropia, y no auténtica, – al incidir la norma en hechos

---

<sup>214</sup> Por ejemplo, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, el alta o la baja en la actividad determinan el prorrateo de la cuota tributaria devengada al inicio del período (*vid.* art. 89.2 TRLHL y nota 374, pág. 326, de este trabajo).

<sup>215</sup> Por ejemplo, el Tribunal Supremo norteamericano “*ha declarado la constitucionalidad de medidas fiscales retroactivas cuando la retroactividad alcanza a períodos cercanos al de la tramitación de la ley en cuestión, como es el caso de leyes fiscales cuyo objeto es gravar rentas o beneficios obtenidos durante el año en que se aprobó la ley o incluso durante el año de la sesión legislativa anterior a la de su aprobación* (Decisiones de 11 de enero de 1937, 21 de noviembre de 1938 y 12 de enero de 1981, en los casos *U. S. V. Hudson, Welch V. Henry et alii*, y *U. S. V. Darusmont*)” (STC 126/1987, FJ 11; el subrayado es nuestro).

imponibles no concluidos al tiempo de su aprobación y publicación – y, por consiguiente, – aplicando los criterios de enjuiciamiento adoptados por el TC sobre la base del principio de seguridad jurídica –, se considera ésta admisible constitucionalmente como regla general.

La norma enjuiciada en la STC 197/1992, de 19 de noviembre - Ley 44/1983, de 28 de diciembre (BOE del 29) – elevaba el tipo de gravamen de los Impuestos Especiales de fabricación – concretamente, del impuesto sobre los alcoholes etílicos y bebidas alcohólicas – para las bebidas derivadas de alcoholes naturales *“que salgan de fábrica o se importen a partir del 1 de enero de 1984”*. En consecuencia, declaraba *aplicable* el nuevo tipo impositivo para los impuestos *devengados* con posterioridad a su publicación y entrada en vigor, pero cuyo hecho imponible (la “elaboración de las bebidas alcohólicas”; conforme al art. 6 a) de la Ley 39/1979) podía haberse realizado con anterioridad.

Teniendo en cuenta que la incidencia en hechos imponibles ya concluidos podía considerarse un supuesto de “retroactividad auténtica”, el TC redefine el hecho imponible descrito en la Ley del impuesto, considerando que, aunque “el hecho material imponible” es la elaboración de bebidas alcohólicas, el hecho que determina el nacimiento de la obligación tributaria sólo puede determinarse teniendo en cuenta *“diversos elementos o dimensiones de aquél (material, subjetivo, espacial ...) y, entre ellos, el elemento temporal o devengo”* (STC 197/1992, FJ 5). Concretamente, *“en los hechos imponibles que se prolongan o reproducen en el tiempo, como ocurre con el impuesto de fabricación, el devengo resulta ser el momento final o conclusivo en que se entiende perfeccionado el hecho imponible”<sup>216</sup>, y es, sin duda, un elemento integrante del presupuesto de hecho del que nace la obligación tributaria”<sup>217</sup>.*

Esta consideración del devengo de los Impuestos Especiales de fabricación, lleva al TC a afirmar que *“la puesta en circulación después de la salida de la fábrica supone la realización íntegra del hecho imponible, amén del devengo o momento del nacimiento de la obligación*

---

<sup>216</sup> Teniendo en cuenta que el devengo es, efectivamente, el *“momento final o conclusivo en que se entiende perfeccionado el hecho imponible”*, ya criticamos la admisibilidad de la técnica legislativa consistente en situar el devengo al inicio del período impositivo, mantenida en la STC 126/1987 (FJ 12) y que se reitera en esta STC 197/1992 (F 5), al señalar que *“en los hechos imponibles duraderos o de período, el legislador puede situar el devengo al final -como aquí hizo- o al inicio del período”*.

Lo que tampoco consideramos admisible, desde un punto de vista de lógica jurídica, es la hipótesis apuntada por el TC de considerar *“el hecho imponible y el devengo, no como dos momentos distintos de una misma situación jurídica, sino como supuestos independientes y separados, totalmente desconectados entre sí”* (STC 197/1992, FJ 5); pues, tratándose del presupuesto de hecho y la consecuencia jurídica de una misma norma – la norma que vincula al hecho imponible el nacimiento de la obligación tributaria principal – no puede afirmarse tal desvinculación.

<sup>217</sup> Estas reflexiones del Tribunal Constitucional nos llevan a considerar la distinción entre el hecho imponible definido en la Ley (que suele limitarse al aspecto material del hecho gravado) y el “presupuesto de hecho del tributo”, entendido como el conjunto de circunstancias que determinan el nacimiento de la obligación tributaria principal (véase al respecto *supra*, pág. 273, nota 255).

*tributaria (arts. 6 c] y 14 b] de la Ley 39/1979). Sin ese presupuesto de hecho -la circulación del producto-, no puede estimarse plenamente realizado el hecho imponible, según el criterio legítimamente seleccionado por el legislador, dentro de un impuesto cuya finalidad es gravar el consumo” (STC 197/1992, FJ 5). En consecuencia, el Alto Tribunal califica la eficacia de la norma como un supuesto de “retroactividad impropia”, al incidir aquélla en hechos imponibles todavía no concluidos al tiempo de su publicación y entrada en vigor<sup>218</sup>.*

Nótese que la calificación como “retroactividad impropia” en la STC 197/1992, de 19 de noviembre, es la misma que en la STC 126/1987, de 16 de julio, con una argumentación muy similar: la no conclusión del hecho imponible, de carácter duradero, pese a que la Ley del impuesto lo define con carácter instantáneo. Y, sin embargo, existe una diferencia fundamental en ambos casos, y es que en el supuesto enjuiciado en la STC 126/1987, de 16 de julio, el tributo ya se había devengado al inicio del período impositivo, con carácter definitivo (motivo por el cual hemos valorado críticamente la calificación llevada a cabo por el Tribunal, ya que, a nuestro juicio, se trata de un supuesto de retroactividad auténtica)<sup>219</sup>. En cambio, en la STC 197/1992, atendiendo al devengo del impuesto (la salida de fábrica del producto) puede entenderse que el hecho imponible (aunque se defina en la Ley como “la elaboración del producto”) no ha concluido todavía; por consiguiente, no se ha consumado el supuesto de hecho que determina la producción del efecto jurídico (el devengo de la obligación), de forma que la norma que incide en el mismo despliega una retroactividad impropia.

---

<sup>218</sup> Como señala el propio TC, refiriéndose a la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en las SSTs de 27 de mayo y 19 de diciembre de 1985, “*una cosa es resolver, en relación con una determinada Ley, cuál es el momento a partir del cual debe aplicarse el tipo impositivo en ella previsto, y otra bien distinta es decidir si la Constitución permite o no al legislador dictar leyes en las que el momento que ha de tomarse para la aplicación del tipo impositivo sea el del devengo y no el del hecho imponible; problema este que dejamos resuelto afirmativamente desde la perspectiva de la retroactividad auténtica, según se deja razonado*” (STC 197/1992, FJ 5; el subrayado es nuestro).

Recordemos que el Tribunal Supremo declaró que los nuevos tipos impositivos aprobados por la Ley 39/1979 - ante la ausencia de una norma de Derecho transitorio prevista por el Legislador - resultaban aplicables sólo a los hechos imponibles (elaboración de bebidas) producidos con posterioridad a su entrada en vigor; laguna legal que, como señala el TC, fue subsanada por la legislación posterior -Real Decreto Ley 24/1982; Ley 5/1983 y Ley 44/1983-, motivada precisamente por la jurisprudencia del TS, estableció expresamente como criterio para determinar el tipo aplicable el momento del devengo. Sobre esta cuestión - que pone de manifiesto que **el principio de irretroactividad tiene un significado y función distintos en sede aplicativa y de producción de normas** -, pueden verse también *supra* las págs. 301 y sigs.

<sup>219</sup> Distinta hubiese sido nuestra conclusión si el devengo se hubiese situado al final del período impositivo (como la lógica jurídico-tributaria reclama en un impuesto con hecho imponible duradero, como es la denominada “tasa sobre el juego”). E incluso hubiese sido distinta también nuestra conclusión si la Ley del tributo hubiese tenido en cuenta las circunstancias producidas a lo largo del período para modular la obligación tributaria ya nacida (lo que no sucede en el caso de la tasa del juego, donde la deuda tributaria nace, con carácter definitivo e invariable, al inicio del período).

En cualquier caso, hay que destacar que el Tribunal Constitucional no se limita a adoptar el hecho imponible y el devengo definidos en la Ley del impuesto a la hora de calificar la retroactividad, sino que examina si éstos deben redefinirse, a la luz de la naturaleza del tributo y del conjunto de los elementos esenciales que lo configuran<sup>220</sup>.

Pero sin duda el caso más paradigmático de retroactividad impropia ha sido el enjuiciado en la STC 182/1997, de 28 de octubre, referida a la modificación de la tarifa del IRPF durante el transcurso del período impositivo, con efectos desde el inicio del mismo. Un supuesto similar dio lugar al *leading case* en la jurisprudencia constitucional alemana sobre retroactividad tributaria (Sentencias de 19 de diciembre de 1961), que enjuiciaban una elevación del tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades mediante dos leyes, una que incidía en el período impositivo en curso – calificada como un supuesto de retroactividad impropia y declarada constitucional – y otra que incidía en un período impositivo ya concluido – calificada como un supuesto de retroactividad auténtica y declarada inconstitucional -<sup>221</sup>.

Para determinar el “grado de retroactividad” de la norma, el TC español atiende a dos aspectos: en primer lugar, al elemento temporal del tributo, identificando su hecho imponible y su devengo; y, en segundo lugar, a la entrada en vigor y a las cláusulas sobre aplicabilidad temporal de la norma en cuestión (STC 182/1997, FJ 12).

Por lo que respecta a la primera cuestión, el TC señala que el IRPF grava la totalidad de la renta obtenida durante el período impositivo, que coincide con el año natural, y cuyo *devengo*, esto es, el momento en el que la Ley considera que se ha realizado el *hecho imponible*, se produce el día 31 de diciembre (dejando a salvo los supuestos de devengo anticipado por fallecimiento, matrimonio, disolución o separación matrimonial; art. 94 de la Ley 18/1991 del IRPF).

En cuanto al ámbito temporal de aplicabilidad de la norma enjuiciada, se tiene en cuenta que el art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio, de Medidas Presupuestarias Urgentes, entró en vigor el mismo día de su publicación en el BOE (el 23 de julio de 1992), «*con efectos para el Impuesto que se devengue por los períodos que finalicen en 1992 con posterioridad a la entrada en vigor del presente Real Decreto-ley*». Por su parte, el art. 2 de la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, entró en vigor el 25 de noviembre del mismo año, fecha de su publicación en el

---

<sup>220</sup> Así, por ejemplo, en el caso de los Impuestos Especiales sobre fabricación, el TC tiene en cuenta que la finalidad del impuesto es *gravar el consumo* (ciertos consumos específicos), para señalar que el devengo del tributo (la salida de fábrica) constituye el último eslabón del presupuesto de hecho del impuesto (la “fabricación” de los productos), pues sólo a partir de ese momento los productos dejan de ser existencias y pasan a ser artículos de consumo.

<sup>221</sup> Véanse *infra* págs. 420 y sigs.

BOE, extendiéndose sus efectos al *«Impuesto que se devengue por los períodos impositivos que finalicen en 1992 con posterioridad al 22 de julio de dicho año»*<sup>222</sup>.

Con estos datos (elemento temporal del tributo y ámbito temporal de aplicabilidad de la norma), el Tribunal rechaza que *“nos encontremos ante una retroactividad de las que hemos calificado como «plena» o «auténtica»”* (STC 181/1997, FJ 12), porque la modificación de la tarifa del IRPF por la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, aunque muy avanzado ya el período impositivo, *“atribuye efectos jurídicos futuros a hechos imponibles que todavía no se han realizado completamente, ya que las rentas percibidas antes de entrar en vigor la Ley no son más que elementos materiales integrantes del hecho imponible duradero y unitario que consiste en la obtención de la renta global neta a lo largo de todo el período impositivo, que concluye el último día del año; se aplica, en definitiva, a deudas impositivas que aún no se han devengado y que, además, habrán de satisfacerse por los sujetos pasivos...varios meses después”* (STC 182/1997, FJ 12)<sup>223</sup>.

En relación con los períodos impositivos finalizados entre la fecha de entrada en vigor del Decreto-Ley (23 de julio de 1992) y la fecha de entrada en vigor de la Ley enjuiciada (25 de noviembre de 1992) – por alguna de las causas de devengo anticipado señaladas *supra* (fallecimiento, matrimonio, etc.) -, el TC señala que, aunque podría entenderse como *“un supuesto de retroactividad auténtica al proyectarse sobre períodos agotados con anterioridad a*

---

<sup>222</sup> Aunque el TC no entra en esta cuestión (señalando que *“no corresponde a este Tribunal, por tratarse de cuestiones de simple técnica legislativa o tributaria, enjuiciar una eventual discordancia entre el Real Decreto-ley y la posterior Ley en cuanto al alcance temporal que quiso otorgarse a la modificación de las tarifas del IRPF, ni dilucidar siquiera si tal discordancia existe”*; STC 182/1997, FJ 10), entendemos que el inicio de la aplicabilidad temporal del Decreto-Ley (*“con posterioridad a la entrada en vigor”*, esto es, a partir de las 0 h. del día 23 de julio) coincide con el inicio de la aplicabilidad de la Ley (*“con posterioridad al 22 de julio”*, esto es, a partir de las 0 h. del día 23 de julio). Así es observado por el Abogado del Estado (STC 182/1997, Antecedente 10).

<sup>223</sup> Como se verá *infra*, esta afirmación del TC (*“las rentas percibidas antes de entrar en vigor la Ley no son más que elementos materiales integrantes del hecho imponible duradero y unitario...”*) no excluye que puedan darse supuestos de *“retroactividad auténtica”* en caso de aprobarse una ley durante el transcurso del período impositivo, con efectos desde el inicio del mismo. Por ejemplo, cuando la Ley aprobada durante el transcurso del período impositivo declara *“sujetas”* rentas obtenidas con anterioridad a su publicación, que según la normativa anterior se encontraban no sujetas. A mi juicio, en este caso se produce un supuesto de retroactividad auténtica, porque se modifica la valoración jurídica autónoma de un hecho concluido en el pasado.

Sin embargo, entiendo que el aumento de la tarifa del IRPF durante el transcurso del período impositivo con efectos desde el inicio del mismo – que es el supuesto enjuiciado en la STC 182/1997, de 28 de octubre -, aunque se aplique a *“obtencciones de renta”* producidas en el pasado (con anterioridad a su publicación), no constituye un supuesto de retroactividad *stricto sensu*; porque, al tratarse de un impuesto progresivo, la cuantía a pagar por dichas obtenciones de renta no puede considerarse un *“efecto jurídico autónomo, producido en el pasado, con carácter definitivo”*. Sólo se producirá dicho efecto en el momento del devengo del impuesto, al finalizar el período impositivo.

la entrada en vigor de la Ley”, esta “aparente retroacción... carece de efectos constitutivos”<sup>224</sup>, pues “es únicamente nuestra actual declaración de inconstitucionalidad y nulidad del correspondiente precepto del Real Decreto-ley lo que confiere ex post un efecto constitutivo, retroactivo en puridad, al art. 2 de la Ley 28/1992, del que originariamente carecía” (STC 182/1997, FJ 12). Por ello, se considera que el Legislador no ha vulnerado el principio de seguridad jurídica de forma sobrevenida, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del Decreto-Ley.

Por lo que respecta a los casos de “retroactividad auténtica”, podemos citar los enjuiciados en las SSTC 273/2000, de 15 de noviembre, y 234/2001, de 13 de diciembre.

En la STC 273/2000, de 15 de noviembre, se enjuiciaba la disposición adicional segunda de la Ley del Parlamento de Cataluña 17/1987, de la Administración Hidráulica de Cataluña, por la que se integraban en el texto de dicha Ley las «normas de carácter sustantivo reguladoras del incremento de la tarifa y del canon de saneamiento» aprobadas con anterioridad por normas reglamentarias, estableciendo la aplicación de dichas normas «con rango de Ley formal a los supuestos producidos antes de la entrada en vigor de la presente Ley».

Dada la indeterminación del alcance temporal de esta norma – que declara su aplicación “a los supuestos producidos antes de la entrada en vigor de la Ley” -, la argumentación del Tribunal no se dirige tanto a discernir si se trata de un supuesto de retroactividad auténtica o de retroactividad impropia, como a concretar cuál es el “período de retroactividad”. Ésta es la **primera vez** que en nuestra jurisprudencia constitucional se atiende a este elemento<sup>225</sup>, puesto que, en anteriores pronunciamientos, la retroactividad enjuiciada no tenía un alcance temporal tan amplio.

Sobre el “período de retroactividad”, el Alto Tribunal rechaza que la retroactividad se extienda, como entiende el auto de planteamiento, “hasta el límite legal del plazo de prescripción de los derechos de la Hacienda Pública”, esto es, “a todos los consumos de agua ya realizados y pagados en los cinco años anteriores a la entrada en vigor de la Ley”; señalando que “nada hay en la Disposición adicional cuestionada que permita extender el ámbito temporal de aplicación de las normas reglamentarias elevadas de rango hasta un momento anterior al de su propia entrada en vigor” (STC 273/2000, FJ 7). En definitiva, “la retroactividad de la elevación de rango de las normas reglamentarias... se hace coincidir con la vigencia de las

---

<sup>224</sup> Al respecto, aduce el TC que el art. 2 de la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, “sólo deroga el (correspondiente precepto del) Decreto-Ley, pero en modo alguno pretende hacer desaparecer los efectos del mismo durante los meses en los que estuvo en vigor”; en otras palabras, “no introduce retroactivamente una modificación respecto de una situación que ya venía regida por el citado Decreto-ley” (STC 182/1997, FJ 12).

<sup>225</sup> A diferencia de lo que sucede en otras doctrinas constitucionales, como la portuguesa.

*normas que se integran en el texto de la Ley*”, lo cual es congruente con la finalidad del precepto legal<sup>226</sup>.

Es más, en esta STC 273/2000, ni siquiera se llega a calificar expresamente la retroactividad de la norma como retroactividad auténtica, puesto que, a lo que se concede relevancia, es a su carácter de retroactividad “sin efectos constitutivos” (STC 273/2000, FJ 12)<sup>227</sup>.

Muy distinto es el caso de la STC 234/2001, de 13 de diciembre, donde la mayor parte de argumentación (FFJJ 3 a 8) se dirige a calificar la eficacia retroactiva de la norma como un supuesto de “retroactividad auténtica”. Ciertamente, el supuesto era complejo, pues se trataba de la supresión de una exención tributaria como consecuencia de la *sustitución de una figura impositiva por otra*: el antiguo Impuesto sobre el Petróleo, regulado por la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de IIEE, era sustituido por el Impuesto sobre Hidrocarburos, introducido por la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de IIEE, que derogaba la Ley anterior, con vigencia desde el día 1 de enero de 1986<sup>228</sup>.

---

<sup>226</sup> Nos encontramos aquí ante un supuesto de determinación *implícita* del inicio de la aplicabilidad temporal de la norma, pues, como bien señala el TC, “*en la medida en que el legislador se ha limitado a asumir el contenido de las normas reglamentarias, disponiendo su aplicación «con rango de Ley formal», esa misma asunción del contenido incluye la determinación del momento de su entrada en vigor*” (STC 273/2000, FJ 7).

<sup>227</sup> Afirmada la existencia de “retroactividad” y determinado su alcance temporal, el TC precisa que las liquidaciones del incremento de tarifa por consumo de agua y del canon de saneamiento dictadas en el período comprendido entre la entrada en vigor de los reglamentos reguladores y la publicación de la Ley del Parlamento de Cataluña 17/1987 “*venían amparados en unas normas que gozaban de presunción de validez y que les servían de cobertura*” (STC 273/2000, FJ 8). Ahora bien, tras la anulación definitiva de estos reglamentos por el Tribunal Supremo (SSTS de 7 de marzo de 1990 y 23 de abril de 1993), “*la conformidad a Derecho de estos actos de aplicación sólo puede afirmarse a partir de la integración del contenido de esos reglamentos en la Ley 17/1987 y la elevación de su rango formal desde el mismo momento de su aprobación*” (STC 273/2000, FJ 8).

El supuesto, como puede apreciarse, es similar al enjuiciado en la STC 182/1997, de 28 de octubre, en el que la Ley de conversión del Decreto-Ley, tras la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de éste, desplegaba una retroactividad auténtica. Como sabemos, el TC consideró que se trataba de una retroacción “aparente”, “sin efectos constitutivos”, y que el Legislador no había vulnerado de forma sobrevenida el principio de seguridad jurídica (STC 182/1997, FJ 12).

Sobre el enjuiciamiento de las normas que convalidan retroactivamente normas nulas, pueden verse *infra* págs. 489 y sigs.

<sup>228</sup> A los efectos de articular la sucesión de figuras impositivas, la Ley 45/1985 regulaba el *régimen transitorio* de las *existencias de productos* al tiempo de su entrada en vigor, exigiendo la realización de *pagos complementarios* en unos casos y de *devoluciones* en otros, “*haciendo posible así condiciones de libre competencia en el mercado interior, sin discriminación de naturaleza fiscal*” (*vid.* la Exposición de Motivos de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales, apartado IX). En particular, para la determinación del *tipo de gravamen* del impuesto, se dispuso la aplicación de la ley anterior a los *devengos* producidos durante su vigencia – devengos

La complejidad del supuesto venía determinada, entre otros motivos, porque la sucesión de Leyes determinaba una configuración del hecho imponible y del devengo del impuesto distinta<sup>229</sup>.

En este contexto de sucesión de figuras impositivas, la Ley 45/1985 derogaba la exención prevista en la Ley 39/1979 para las ventas de productos gravados destinados a ser utilizados como materia prima por la industria para la obtención de productos finales no gravados por el impuesto, y cuyo suministro hubiera sido autorizado previamente por el Ministerio de Hacienda<sup>230</sup> (art. 20.2.c Ley 39/1979).

Pues bien, el Tribunal no discute la supresión de esta exención en sí misma considerada – ya que, como bien señala el TC, el Legislador no está obligado constitucionalmente a mantenerla<sup>231</sup> –, sino el régimen de Derecho transitorio previsto en relación con la misma. Concretamente, la disposición transitoria enjuiciada (disp. transit. cuarta de la Ley 45/1985) obligaba a aquellos contribuyentes a quienes ya se hubiese concedido la exención bajo el régimen de la Ley 39/1979, a ingresar las cuotas correspondientes, aplicando los tipos impositivos previstos en la nueva Ley (STC 234/2001, FJ 4), determinando que quedaban *“anuladas las autorizaciones de suministro sin pago del impuesto concedidas por el Ministerio de Economía y Hacienda”*.

Si tenemos en cuenta lo establecido en la Disposición Transitoria Cuarta, apartado 7, de la Ley 45/1985, debemos concluir que la medida transitoria relativa a las exenciones<sup>232</sup> en el

---

producidos por la puesta a disposición del producto gravado o por la percepción previa de la contraprestación – (vid. Disposición Transitoria Cuarta, apartado 1, de la Ley 45/1985, en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos).

<sup>229</sup> Así, la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, definía como hecho imponible del «Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares», las primeras ventas o entregas o, en su caso, el autoconsumo, y las importaciones de los productos sometidos al Impuesto; mientras que el hecho imponible del nuevo “Impuesto sobre Hidrocarburos” regulado en la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, no era la venta o entrega, sino la fabricación de los productos, devengándose el impuesto en el momento de la salida de fábrica o cuando fuesen objeto de autoconsumo.

<sup>230</sup> Para la aplicación de esta exención, la Ley 39/1979 obligaba al comprador a solicitar de la Administración de Aduanas e Impuestos Especiales una autorización para que le fuesen suministrados los productos gravados «sin pago del impuesto», pudiendo requerir el vendedor al comprador la presentación de la «tarjeta-autorización» antes de la entrega del producto a los efectos de no repercutir el impuesto en la factura de venta (STC 234/2001, FJ 3).

<sup>231</sup> La supresión de la exención *“es perfectamente legítima y entra dentro del ámbito de libertad del legislador, pues el llamado derecho a la exención o a la bonificación tributaria es simplemente un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente, ya que su existencia legal no configura un auténtico derecho subjetivo a su mantenimiento (SSTC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 2; y 134/1996, F. 3)”* (STC 234/2001, FJ 8).

<sup>232</sup> La SAN (Sala Cont.-Adm.) de 24 de abril de 1998 (ponente PÉREZ MARIÑO) ha declarado que esta Disp. Transitoria Cuarta, apartado 7, de la Ley 45/1985, no resulta de aplicación a los supuestos de *no sujeción*



antiguo Impuesto sobre el Petróleo es *retroactiva*, y ello ha sido muy bien apreciado por nuestro Tribunal Constitucional en su STC 234/2001, de 13 de diciembre<sup>233</sup>. La Disposición Transitoria Cuarta, apartado 7, de la Ley 45/1985, establece lo siguiente:

*“Los fabricantes que habiendo gozado de exención en la adquisición de productos de acuerdo con la Ley anterior y cuyo derecho no se reconozca en esta Ley deberán presentar en la Delegación de Hacienda correspondiente, en el plazo de tres meses, una declaración-liquidación comprensiva de las existencias de productos adquiridos sin impuesto, así como de los incorporados a los productos y preparaciones en su poder en el momento de entrada en vigor de esta Ley, ingresando las cuotas que correspondan a los tipos en ella establecidos”.*

Para comprobar si existe *retroactividad* en la regulación de una determinada sucesión normativa, hay que considerar el tiempo del *supuesto de hecho* y del *efecto jurídico* regulados por la *antigua norma*, no por la posterior.

Así, el TC hace hincapié en que la disposición transitoria enjuiciada dejaba sin efecto, revocándolas, exenciones ya “concedidas u otorgadas” con anterioridad a la publicación y entrada en vigor de la nueva Ley; “*exenciones ya reconocidas y aplicadas a concretos contribuyentes que produjeron, pues, su plenitud de efecto exoneratorio*” (STC 234/2001, FJ 4). Esta idea, que evoca la concepción duguitiana de las situaciones jurídicas individualizadas, no debe inducir a confusión<sup>234</sup>.

Lo relevante no es que se hubiese expedido una “tarjeta-autorización de suministro sin pago del impuesto”, ni que estos “títulos jurídicos” sean *anulados* – o, propiamente, *revocados*

---

contemplados en la anterior Ley 39/1979, sino sólo a las *exenciones*. Lo contrario supondría extender la nueva norma a supuestos no comprendidos en la misma, sobrepasando los límites de la interpretación.

En contra, puede verse la SAN (Sala Cont.-Adm., Sección 8ª) de 5 de marzo de 1996, que consideraba comprendidos en la Disp. Transitoria citada también los supuestos de no sujeción, atendiendo a su finalidad y a la referencia en el texto a las existencias de productos “adquiridos sin impuesto”. En el mismo sentido se pronunciaba el TEAC (RTEAC, Vocalía 8ª, de 23 de febrero de 1995).

<sup>233</sup> El Tribunal Constitucional rechazó el argumento de la eficacia inmediata que defendía el Abogado del Estado y que podría resultar de un examen superficial de la Disposición Transitoria en cuestión.

<sup>234</sup> Recuérdese que, en la STC 6/1983, de 4 de febrero, al enjuiciarse la reducción de beneficios tributarios en la antigua Contribución Territorial Urbana, el hecho de que éstos hubiesen sido “reconocidos en un acto administrativo” no implicaba que su supresión, para los períodos impositivos futuros, constituyese un supuesto de retroactividad (a diferencia de lo que parece desprenderse del Voto particular formulado a esta STC 6/1983). Sobre esta cuestión, véanse *supra* págs. 397 y sigs.

(STC 234/2001, FJ 5)<sup>235</sup> – por la disposición transitoria enjuiciada<sup>236</sup>; sino que, conforme a la regulación anterior (Ley 39/1979), ya se había producido el efecto jurídico de la exención, con carácter definitivo. Con la revocación de aquellos títulos jurídicos, que habían sido otorgados “caso por caso”, “reconociendo de modo individualizado la referida exención” (es decir, aplicando administrativamente la exención legalmente conferida), no hacía más que reforzarse la supresión del efecto jurídico de la exención producido en el pasado. Exención que se dejaba sin efecto, al imponerse, en relación con dichos productos adquiridos con exención, no sólo la obligación formal de presentar la declaración de existencias de los mismos, sino también la obligación material de ingreso del nuevo Impuesto sobre Hidrocarburos por dichos productos.

Además, el TC rechaza uno de los argumentos ya conocidos para negar la retroactividad: que la nueva Ley gravase un hecho distinto al previsto por la regulación anterior (STC 234/2001, FJ 6)<sup>237</sup>; pero también que el hecho imponible del impuesto se prolongase y concluyese con posterioridad a la publicación y entrada en vigor de la nueva norma, en atención al nuevo devengo<sup>238</sup>.

---

<sup>235</sup> En palabras del TC, “*el legislador encontraba el obstáculo del título jurídico que había servido de respaldo legitimador al beneficio tributario otorgado, y se vio precisado a la eliminación de dicho título*” (STC 234/2001, FJ 5).

<sup>236</sup> La anulación de las autorizaciones de exención concedidas en el pasado parece determinar el carácter *retroactivo* de la norma que suprime la exención. Pero podría no ser así; esto es: si los efectos del acto administrativo de autorización dictado en el pasado se prolongasen a lo largo del tiempo, y su anulación se entendiese producida sólo para el futuro, la norma desplegaría eficacia inmediata, no retroactividad. Ello significaría que las autorizaciones de suministro *actuales*, existentes al tiempo de entrar en vigor la nueva Ley, *no podrían servir ya para eximir del pago del impuesto a aquellos suministros que se realicen con posterioridad a dicha entrada en vigor*. Insistimos, por ello, en que la *anulación* por la nueva norma de *actos administrativos* dictados conforme a la regulación anterior *no supone necesariamente retroactividad stricto sensu*.

<sup>237</sup> Este argumento era aducido por el Abogado del Estado (Antecedente 4), quien entendía que la disposición enjuiciada, no gravaba un hecho imponible producido bajo la vigencia de la anterior ley (la adquisición o consumo), sino un supuesto de autoconsumo, cuyo hecho imponible se realizaba y se devengaba con posterioridad a la publicación y entrada en vigor de la nueva Ley (la salida de fábrica de los productos a partir del 1 de enero de 1986). Pues bien, el Tribunal descarta que la disposición transitoria enjuiciada se refiera a ese hecho imponible y devengo, porque la obligación se impone por la mera existencia de los productos en poder del fabricante al tiempo de la entrada en vigor de la norma (STC 234/2001, FJ 6).

Además, como bien se señala en el auto de planteamiento, “*el hecho de que la nueva Ley altere el devengo... «sólo debería afectar... a los hechos imponibles que se produzcan con posterioridad a su entrada en vigor, que nunca deben ser aquellos ya producidos y devengados, por mucho que con la alteración de las normas del devengo se pretende que los anteriores se devenguen por segunda vez, pues ello equivale a una doble tributación, exenta por la primera Ley y sujeta por la segunda»* (STC 234/2001, Antecedente 1).

<sup>238</sup> Según la argumentación del Ministerio Fiscal (Antecedente 5), rechazada por el TC, “*la nueva Ley establece un cambio en el devengo del impuesto, que pasa a ser el momento de salida de fábrica o depósito fiscal de los productos gravados, y dado que la Disposición recurrida se refiere a productos que no han sido comercializados, es decir, que no han salido aún de fábrica o que han sido utilizados para el autoconsumo de las empresas, el hecho*

La exención derogada, de carácter objetivo e *instantánea*, era de estructura y contenido coherentes con el *hecho imponible* del antiguo Impuesto sobre el Petróleo. El hecho imponible de este impuesto era la primera venta o entrega del producto gravado<sup>239</sup>, y su devengo se producía con la puesta a disposición del adquirente – o con la percepción de la contraprestación, si ésta era anterior –<sup>240</sup>. La *exención* se refería a la primera venta o entrega de los productos destinados a ser utilizados como materia prima para la fabricación de productos no gravados por el impuesto, y cuyo suministro – sin pago del impuesto – hubiera sido *autorizado previamente* por el Ministerio de Hacienda<sup>241</sup>.

El *devengo* de esta exención – instantánea y de carácter rogado – puede entenderse producido con la puesta a disposición del adquirente de los productos exentos, aunque la autorización de suministro fuese anterior.

La supresión de la exención se enmarca en una *sucesión de figuras impositivas*. La Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de IIEE, al *sustituir* el Impuesto sobre el Petróleo y sus Derivados y similares por el Impuesto sobre Hidrocarburos, modificó el *hecho imponible* y el *devengo* del impuesto: el hecho imponible pasó a ser la *fabricación* (art. 28.1 Ley 45/1985), y no la entrega de los productos; y el devengo del nuevo impuesto se situó en el momento de *salida de fábrica* (art. 29.1 Ley 45/1985). En congruencia con esta regulación del hecho imponible y del devengo del nuevo impuesto, cambió también la configuración de las *exenciones*, cuyo supuesto de hecho pasó a ser la *fabricación* de determinados productos (en el caso de las exenciones objetivas), y no su entrega.

Como hemos expuesto, el tiempo del hecho imponible, del devengo y de las exenciones del nuevo impuesto fueron modificados. Si atendiésemos al hecho imponible y al devengo previstos en la nueva regulación, deberíamos concluir la inexistencia de retroactividad, puesto que la disposición transitoria grava existencias que *todavía no han salido de fábrica*. Aparentemente se trata de *situaciones en tránsito normativo*, aún no concluidas.

La nueva norma – en este caso, una disposición transitoria – se configura por referencia a un *hecho* aparentemente *actual* (las existencias de productos) y dispone la *obligación* de presentación de la autoliquidación y pago del impuesto *en el futuro* (en el plazo de tres meses desde la entrada en vigor de la nueva Ley).

---

*imponible no se ha consumado todavía, pudiendo los fabricantes repercutir los nuevos impuestos en el coste final de los productos que no han salido todavía de fábrica” (STC 234/2001, FJ 1).*

<sup>239</sup> Artículo 18.Uno de la Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de los Impuestos Especiales (LIIEE 1979).

<sup>240</sup> Artículo 24 a) de la LIIEE 1979.

<sup>241</sup> Artículo 20.Dos c) de la LIIEE 1979.

Esta configuración de la nueva normativa no debe confundirnos, pues en realidad está incidiendo en *devengos producidos en el pasado de conformidad con la anterior regulación* (en este caso, el *devengo de las exenciones* en el Impuesto sobre el Petróleo, producido con la puesta a disposición del adquirente de los productos declarados exentos). La nueva norma pretende *modificar los efectos producidos en el pasado por la normativa anterior, de forma definitiva*. Se trata, por consiguiente, de una disposición *retroactiva*; que, en el caso enjuiciado, fue declarada inconstitucional.

Todas estas consideraciones llevan al TC a afirmar que el precepto en cuestión “*viene a imponer una obligación tributaria de ingreso de cuotas a quienes en su día fueron beneficiarios de una exención, completamente agotada en sus efectos*” (STC 234/2001, FJ 7); gravando situaciones que, “*no sólo al amparo de la anterior normativa estaban declaradas exentas, sino también jurídicamente agotadas (adquisición de productos gravados)*”, “*por lo que es evidente que nos encontramos en presencia de un supuesto de **retroactividad auténtica***” (STC 234/2001, FJ 8)<sup>242</sup>.

### c) “**Echte Rückwirkung**” y “**unechte Rückwirkung**” en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal alemán

La distinción entre retroactividad auténtica (“*echte Rückwirkung*”) y retroactividad impropia (“*unechte Rückwirkung*”), como eje vertebrador de los criterios de enjuiciamiento de la retroactividad con fundamento en el principio de seguridad jurídica, se introdujo en la jurisprudencia constitucional alemana en una Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán (*Bundesverfassungsgericht*), Sala II, de 31 de mayo 1960 (*BVerfGE* 11, 139). Se enjuiciaba en esta Sentencia una Ley que aumentaba las tasas y costas judiciales, disponiendo expresamente su aplicación a los *procesos judiciales pendientes* al tiempo de su entrada en vigor, siempre que la instancia no hubiese finalizado todavía<sup>243</sup>.

---

<sup>242</sup> La negrita es nuestra. Ésta era la postura mantenida por el recurrente y por la Sala *a quo*: “*con la transcrita norma se estaba introduciendo un supuesto de retroactividad de carácter pleno en la nueva Ley 45/1985, por someter a tributación productos cuya adquisición había estado sujeta, pero exenta, y, en consecuencia, por los que se había devengado el correspondiente Impuesto sobre petróleos al amparo de la Ley 39/1979*” (STC 234/2001, FJ 1).

<sup>243</sup> La propia norma aclaraba que la instancia debía entenderse finalizada en el momento de *publicación de la sentencia*. El Legislador había elegido este momento como “*punto de referencia temporal*” (“*Anknüpfungspunkt*”) para suturar la antigua y la nueva regulación. La Ley en cuestión fijaba expresamente su fecha de entrada en vigor el día 1-8-1952, pero no fue publicada hasta el día 8-8-1952.

El demandante alegaba que la aplicación de las nuevas tasas judiciales a una instancia finalizada el 2-8-1952

El Tribunal Constitucional alemán descartó en este caso la retroactividad auténtica, limitándola a los supuestos en que “*la nueva ley incide en hechos concluidos, pertenecientes al pasado, modificándolos con posterioridad*”<sup>244</sup>. En el caso enjuiciado, se consideró que la instancia judicial no finalizada – cuya sentencia no había sido todavía publicada – no podía considerarse un “hecho concluido”, a efectos de inaplicar el nuevo régimen de tasas judiciales<sup>245</sup>.

Este primer pronunciamiento abrió el camino a la formulación jurisprudencial de un principio de irretroactividad, deducido del principio constitucional del Estado de Derecho, y aplicable precisamente en el ámbito de las leyes tributarias desfavorables. El elemento clave de este principio de irretroactividad es el concepto de “retroactividad propia o auténtica”, pues sólo se prohíbe con carácter general que la nueva ley tributaria desfavorable extienda su eficacia (*Wirksamkeit*) a “hechos concluidos”. La primera formulación de este principio general, de creación jurisprudencial, la hallamos en la Sentencia del *Bundesverfassungsgericht*, Sala II, de 19 de diciembre de 1961<sup>246</sup>, ya en materia tributaria.

---

vulneraba el derecho fundamental al libre desarrollo de la personalidad (Art. 2.1 *GG*), al incidir retroactivamente en los planes y actos de disposición adoptados en el pasado.

<sup>244</sup> “*Echte (retroaktive) Rückwirkung eines Gesetzes liest nur vor, wenn das Gesetz nachträglich ändernd in abgewickelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreift*” (*BVerfGE* 11, 139; la traducción en el texto es nuestra).

<sup>245</sup> Señala el *BVerfG* que, en este caso, la solución de Derecho transitorio adoptada por el Legislador *no ha sido la retroactividad auténtica* (incidencia en relaciones jurídicas agotadas), sino la *aplicación inmediata* a los *procesos pendientes* a la fecha de su entrada en vigor. En Derecho procesal, observa el *BVerfG*, ésta es la *regla general* de Derecho transitorio aplicable en ausencia de disposición particular. Los ciudadanos no pueden confiar en que las costas del proceso serán las reguladas al tiempo de su inicio. Concluye el *BVerfG* que la eficacia inmediata de la nueva norma en este caso no vulnera ningún precepto constitucional. Mi objeción al argumento empleado es que no se tiene en cuenta el momento del devengo o exigibilidad de la tasa que ha sido modificada, sino que directamente se adopta la terminación de la instancia como “punto de referencia temporal” para calificar la eficacia temporal de la nueva normativa.

En cambio, la aplicación de la nueva regulación a las *instancias finalizadas entre la fecha de su entrada en vigor y la fecha de su publicación* (entre el 1 y el 8 de agosto de 1952) sí constituye *retroactividad auténtica*. El *BVerfG* considera que debe realizarse una *interpretación correctora* de la fecha de entrada en vigor (fijada el 1-8-1952 para el conjunto de la Ley) en conexión con la *disposición transitoria que declara aplicable la nueva normativa a los procesos en curso*. La *intención del Legislador no era aplicar retroactivamente* la nueva regulación a instancias finalizadas con anterioridad a su publicación. El *retraso de una semana en la publicación* es el que ha generado este breve período de retroactividad, que el Tribunal considera un *error de técnica legislativa*. Para salvar la constitucionalidad de la norma en relación con el caso enjuiciado (instancia finalizada el 2-8-1952), el *BVerfG* interpreta que las nuevas tasas y costas judiciales sólo resultan de aplicación a las instancias que finalicen a partir del 8-8-1952, fecha de publicación de la norma.

<sup>246</sup> *BVerfGE* 13, 261.

Sin entrar a analizar los concretos criterios de enjuiciamiento constitucional – que serán estudiados *infra*, en el lugar correspondiente<sup>247</sup> –, interesa destacar la calificación como “retroactiva” de una ley tributaria, publicada en mayo de 1952, que aumentó el tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades para rentas obtenidas en un *período impositivo concluido* (1951)<sup>248</sup>. A juicio del Tribunal, resultaba decisivo que la *deuda tributaria* por el Impuesto sobre Sociedades del período 1951 hubiera *nacido* ya (el 31-12-1951, conforme al criterio legal) en el importe determinado por el tipo de gravamen anterior. La aplicación de la nueva ley a dicho período de 1951 suponía, por consiguiente, afectar a “*supuestos de hecho concluidos, que habían sido regulados ya jurídicamente de forma definitiva*”<sup>249</sup>. Tal retroactividad<sup>250</sup>, en las circunstancias del supuesto enjuiciado<sup>251</sup>, fue considerada inadmisibles constitucionalmente y se declaró su nulidad<sup>252</sup>.

A distinto resultado llegó la Sentencia del *Bundesverfassungsgericht*, de la misma Sala y fecha (Sala II, 19-12-1961)<sup>253</sup>, que declaró constitucional la elevación del tipo de gravamen por una ley de junio de 1951, para el período impositivo en curso (iniciado el 1-1-1951 y finalizado

<sup>247</sup> *Vid. infra* págs. 464 y sigs.

<sup>248</sup> Se trataba de la Ley de 20 de mayo de 1952, que disponía el aumento del tipo impositivo también para las sociedades contribuyentes por obligación real, con efectos desde el período de 1951. Esta Ley pretendía completar lo dispuesto en la Ley de 27 de junio de 1951 (véase *infra* pág. 423, nota 254), que no había establecido claramente el aumento del tipo para los contribuyentes por obligación real (pues remitía tan sólo al precepto en que se regulaban las sociedades contribuyentes por obligación personal), aunque la intención del legislador había sido establecer el aumento también para aquéllas, diferenciando tan sólo en función del tipo de sociedad.

Sin embargo, el *BVerfGE* consideró que esta Ley de 1952 no podía calificarse como Ley interpretativa de la anterior, pues el *tenor literal* de la Ley de 1951 sólo admitía la interpretación que le dieron los demandantes (el aumento del tipo sólo se establecía para los contribuyentes por obligación personal), y esta disposición aparecía como “querida” por el Legislador.

<sup>249</sup> “(Diese Rückwirkung) betrifft abgeschlossene Tatbestände, die rechtlich endgültig geregelt waren (...)” (*BVerfGE* 13, 261, 272; la traducción es nuestra).

<sup>250</sup> Aunque en el pronunciamiento que analizamos no se llega a calificar explícitamente como retroactividad “auténtica”, sino simplemente como “retroactividad”, de forma implícita se está aludiendo a este carácter “propio” o “auténtico” (citándose además a tal efecto la *BVerfGE* 11, 139, ya comentada). *Vid. BVerfGE* 13, 261, 270; de 19-12-1961.

<sup>251</sup> Circunstancias que consisten en la *agravación* de la posición jurídica del ciudadano, sin que tal *retroactividad* (*auténtica*) estuviese excepcionalmente *justificada* (*BVerfGE* 13, 261, 272; de 19-12-1961). Sobre estos elementos o criterios determinantes del enjuiciamiento constitucional de leyes retroactivas, *vid. infra* págs. 464 y sigs..

<sup>252</sup> Las sociedades contribuyentes por obligación real, que habían realizado el pago del impuesto correspondiente al período de 1951 aplicando el tipo del 50 por 100, y no del 60 por 100, consideraron vulnerados el derecho al libre desarrollo de la personalidad (Art. 2.1 *GG*) y el principio del Estado de Derecho (Art. 20.3 *GG*). En la *BVerfGE* 13, 261 se declaró la inconstitucionalidad de esta ley con retroactividad auténtica, por vulneración del principio de protección de la confianza legítima, derivado del principio del Estado de Derecho.

<sup>253</sup> *BVerfGE* 13, 274; de 19-12-1961.

el 31-12-1951)<sup>254</sup>. Conforme a idéntico criterio que en el pronunciamiento anterior, el Tribunal Constitucional alemán consideró decisivo que “*la realización del hecho tributario relevante para el nacimiento de la deuda tributaria, pese a haberse iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley – fijada el 1-7-1951 –, todavía no hubiese concluido*”; y que, por consiguiente, la deuda tributaria no hubiese nacido<sup>255</sup>.

Conforme a ello, este segundo pronunciamiento (*BVerfG 13, 274*) declaró la constitucionalidad de la Ley enjuiciada y rechazó las alegaciones del recurrente en amparo<sup>256</sup>, señalando que en los impuestos sobre la renta la modificación del tipo de gravamen durante el transcurso del período impositivo, con efectos desde el inicio del mismo, *no constituye un supuesto de retroactividad auténtica*, porque el hecho imponible no ha concluido y el impuesto no se ha devengado todavía. Se trata de una “retroactividad impropia”, que es en principio constitucionalmente admisible, siempre que se lleve a cabo con moderación<sup>257</sup>.

La distinción entre aquellas leyes tributarias desfavorables que “*vinculan consecuencias jurídicas a hechos concluidos*”<sup>258</sup> y aquéllas que, en cambio, “*extienden sus efectos a hechos tributarios cuya realización se ha iniciado*”<sup>259</sup>, pero todavía no ha concluido, se convirtió así en el criterio central para aplicar, bien una prohibición general de retroactividad en el primer caso – con algunas excepciones –, bien meros límites materiales en el segundo – ponderados caso por caso -. Límites materiales que, tratándose de un aumento *moderado* del tipo de gravamen durante

---

<sup>254</sup> Se trataba de la Ley de modificación y simplificación de la Ley del impuesto sobre la renta y de la Ley del impuesto sobre sociedades (*ESt- und KSt- Änderungsgesetz 1951*), de 27 de junio de 1951, que elevaba del 50 por 100 al 60 por 100 el tipo de gravamen aplicable a las sociedades que tributaban por obligación personal, con efectos para el período de 1951. Dicha Ley daba la siguiente redacción al § 19.1 *KStG*:

“*El impuesto sobre sociedades asciende a:*

*El 60 por ciento de la renta de los obligados tributarios a que se refiere el § 1, apdo. 1, núms. 1 a 3 y 6.*

*El 50 por ciento de la renta para el resto de obligados tributarios”.*

El § 1, apdo. 1 *KStG* se refería a los contribuyentes por obligación personal, diferenciando en los números subsiguientes los diversos tipos de sociedad; el § 2.1 *KStG* - que establecía similar diferenciación – era el precepto que se refería a los contribuyentes por obligación real.

<sup>255</sup> “*Die für die Entstehung der Steuerschuld relevante Verwirklichung des Steuertatbestandes hatte also schon vor dem Inkrafttreten des Änderungsgesetzes – dem 1. Juli 1951 – begonnen. Sie war jedoch noch nicht abgeschlossen. Die Steuerschuld war also (...) noch nicht entstanden*” (*BVerfGE 13, 274, 277 y 278*, de 19-12-1961; la traducción es nuestra).

<sup>256</sup> El recurrente en amparo consideraba que esta norma vulneraba su derecho al libre desarrollo de la personalidad (Art. 2.1 *GG*).

<sup>257</sup> En este caso, el tipo de gravamen se había aumentado del 50 al 60 por 100, a mitad del período impositivo (en junio); modificación que el *BVerfG* consideró “moderada” (*BVerfGE 13, 274*).

<sup>258</sup> “*(...) an abgeschlossene Tatbestände andere Rechtsfolgen knüpfen*” (*BVerfGE 13, 274, 278*; de 19-12-1961).

<sup>259</sup> “*(...) die ihre Wirkung auf Steuertatbestände erstrecken, deren Verwirklichung begonnen hat*” (*BVerfGE 13, 274, 278*; de 19-12-1961).

el transcurso del período impositivo, se consideran respetados – como sucedió en esta segunda Sentencia del *BVerfG* de 19-12-1961, que declaró la constitucionalidad de la ley enjuiciada -.

Las definiciones de retroactividad propia o auténtica (*echte Rückwirkung*) y retroactividad impropia o no auténtica (*unechte Rückwirkung*) se fueron perfilando cada vez con mayor precisión en la jurisprudencia constitucional alemana. Los supuestos de retroactividad impropia (definida como incidencia *para el futuro* en hechos y relaciones jurídicas presentes, iniciados pero todavía no concluidos al tiempo de publicación de la nueva ley<sup>260</sup>) se distinguieron también de los supuestos de ausencia de retroactividad. Pero la principal dificultad seguía consistiendo en identificar aquellos hechos relevantes para calificar la acción de la ley en el tiempo, según incidiera ésta en hechos *pasados* o *concluidos* (retroactividad propia), *presentes* o *en curso* (retroactividad impropia) o bien sólo en hechos *futuros* (ausencia de retroactividad).

Desde los primeros pronunciamientos del *BVerfG*, se insistió en que debía atenderse al supuesto de hecho legal (“gesetzlicher Tatbestand”)<sup>261</sup> y, en materia tributaria, éste se ha entendido por lo general como el “supuesto de hecho al que la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria”<sup>262</sup>, haciéndolo coincidir con el período impositivo, en el caso de los tributos periódicos<sup>263</sup>.

Esta delimitación conceptual entre *echte Rückwirkung* y *unechte Rückwirkung* no satisfizo, sin embargo, a gran parte de la doctrina científica, y tampoco a algunos Magistrados del propio Tribunal Constitucional alemán, como muestran varios Votos particulares<sup>264</sup>. Sus críticas impulsaron un cambio en la definición de la retroactividad por el *Bundesverfassungsgericht*, una nueva formulación que alcanzó su mayor relevancia de un pronunciamiento del año 1986<sup>265</sup> – en relación también con una ley tributaria, como ha sucedido con todas las Sentencias del Tribunal Constitucional alemán importantes en materia de retroactividad -, y a la que nos referiremos en próximos epígrafes<sup>266</sup>.

<sup>260</sup> Vid. *BVerfGE* 30, 392, 402; Sentencia del *BVerfG*, Sala II, de 23-3-1971.

<sup>261</sup> Vid. *BVerfGE* 30, 392, 403, de 23-3-1971; con cita de jurisprudencia anterior.

<sup>262</sup> “(...) mit dem gesetzlichen Tatbestand, von dem die Entstehung der Umsatzsteuerschuld abhängig ist (...)” (*BVerfGE* 30, 392, 403; en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido – *Umsatzsteuer* -).

<sup>263</sup> Así, en las dos Sentencias del *BVerfG*, de 19-12-1961, ya comentadas (*BVerfGEE* 13, 261 y 13, 274).

<sup>264</sup> Uno de los primeros y más destacados fue el Voto discrepante del Magistrado STEINBERGER a la Sentencia del *BVerfG*, Sala II, de 15-2-1978 (*BVerfGE* 48, 1, 23).

<sup>265</sup> Sentencia del *BVerfG*, Sala II, de 14-5-1986 (*BVerfGE* 72, 200).

<sup>266</sup> Vid. *infra* págs. 595 y sigs. Esta nueva formulación no ha tenido todavía influencia en la jurisprudencia constitucional española sobre retroactividad tributaria, que mantiene la distinción entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia.



### 3. Criterios de enjuiciamiento sobre la base de esta distinción

#### a) *La prohibición general de retroactividad en caso de retroactividad auténtica*

En los supuestos de “retroactividad auténtica” de normas tributarias (que son minoritarios, tanto en el ordenamiento positivo, como en los casos examinados por los Tribunales), la jurisprudencia constitucional española – a diferencia de lo que sucede en la doctrina constitucional alemana y de lo que podría desprenderse de la STC 126/1987, de 16 de julio -, no ha delimitado claramente una *prohibición general* de retroactividad auténtica, con *excepciones*. Se aplica más bien un juicio casuístico, examinando si, en el caso concreto, concurren motivos que justifiquen que el principio de seguridad jurídica deba ceder ante otros bienes constitucionales.

En cualquier caso, la justificación exigida a la norma en los casos de retroactividad auténtica es superior a la requerida en los casos de retroactividad impropia, pues se exige, en principio, la concurrencia de “exigencias cualificadas del bien común” (en caso de retroactividad auténtica, “*la prohibición de la retroactividad operaría plenamente y sólo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio*” – STC 126/1987, FJ 11 -), aunque en posteriores pronunciamientos se hace referencia a “claras exigencias de interés general”<sup>267</sup>.

Los supuestos de retroactividad auténtica enjuiciados por el TC español han sido escasos. Dejando aparte los pronunciamientos contenidos en la STC 173/1996, de 31 de octubre, y en la STC 182/1997, de 28 de octubre – que se refieren a supuestos de retroactividad auténtica sólo implícitamente o de forma muy secundaria<sup>268</sup> -, los dos supuestos más significativos de

---

<sup>267</sup> El TC no mantiene una concepción demasiado estricta de las “claras exigencias de interés general”, pues *a priori* admite que la finalidad extrafiscal o la consecución de una mayor justicia tributaria puedan ser suficientes (véase la nota siguiente). Se lleva a cabo, en todo caso, un juicio casuístico, atendiendo a las circunstancias del caso concreto.

<sup>268</sup> En primer lugar, en la STC 173/1996, de 31 de octubre (FJ 5), aunque no se llega a calificar el supuesto como retroactividad auténtica, se aplican los mismos criterios de enjuiciamiento, declarándose no justificada la afectación a la seguridad jurídica, ni por los fines extrafiscales de la norma (teniendo en cuenta además que ésta “*no pudo modificar unos comportamientos que ya se habían producido con anterioridad*” a su publicación); ni por la necesidad de una mayor justicia tributaria en el sector del juego, pues, desde la perspectiva de la “razonabilidad”, “*el legislador dispuso del suficiente margen de tiempo para remediar tal discriminación con la adopción de medidas respetuosas de la seguridad jurídica*” (STC 173/1996, FJ 5).

En la STC 182/1997, de 28 de octubre, se asistía a un supuesto de retroactividad auténtica en los casos de aumento de la tarifa del IRPF para los períodos impositivos finalizados entre la fecha de entrada en vigor del

“retroactividad auténtica” en nuestra jurisprudencia constitucional son los enjuiciados en la STC 273/2000, de 15 de noviembre (FFJJ 5 a 12) y en la STC 234/2001, de 13 de diciembre (FFJJ 3 a 12)<sup>269</sup>.

En realidad, en la STC 273/2000, de 15 de noviembre<sup>270</sup>, se examina uno de los supuestos de “excepción” a la prohibición general de retroactividad auténtica – así catalogado en la jurisprudencia constitucional alemana –, que es la convalidación retroactiva de una norma nula<sup>271</sup>. Sin calificarlo como tal “excepción”, esta norma es declarada constitucional, sin votos particulares.

La primera circunstancia que se tiene en cuenta para el enjuiciamiento en esta STC 273/2000, de 15 de noviembre, es que, cuando se aprobó la Ley retroactiva (Ley 17/1987, de 13 de julio), las normas reglamentarias que se elevaban de rango seguían vigentes y gozaban de presunción de legalidad, pues todavía no habían sido anuladas con carácter definitivo. Ciertamente, los Decretos en cuestión habían sido declarado nulos por las Sentencias de la Sala Primera de la Audiencia Territorial de Barcelona de 20 de febrero de 1986 y 3 de febrero de 1987<sup>272</sup>, pero éstas habían sido recurridas por la Generalidad de Cataluña ante el Tribunal

---

Decreto-Ley declarado inconstitucional (23 de julio de 1992) y la fecha de entrada en vigor de la Ley enjuiciada (25 de noviembre de 1992) – períodos impositivos finalizados anticipadamente por fallecimiento, matrimonio, etc. -. Aunque el TC señala que esta retroactividad “carece de efectos constitutivos” (STC 182/1997, FJ 12) y que, por ello, el Legislador no ha vulnerado el principio de seguridad jurídica de forma sobrevenida, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del Decreto-Ley, en realidad se está aplicando – de forma implícita – una excepción a la prohibición general de retroactividad auténtica de las normas tributarias desfavorables, que sí aplica el Tribunal Constitucional alemán: el ciudadano “no puede confiar en la nulidad de una normativa” que le perjudica, ya que ésta puede ser *convalidada retroactivamente* – con el mismo contenido, salvando los vicios de invalidez –, por una norma posterior.

<sup>269</sup> En las SSTC 126/1987 y 173/1996, entendemos que también se enjuician supuestos de retroactividad auténtica, aunque el TC los considera como supuestos de retroactividad impropia.

<sup>270</sup> En esta STC 273/2000, de 15 de noviembre, se resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en relación con el apartado primero de la disposición adicional segunda de la Ley del Parlamento de Cataluña 17/1987, de 13 julio, de Administración Hidráulica de Cataluña.

<sup>271</sup> Sobre esta cuestión, véanse *infra* págs. 474 y sigs. (la excepción de “normativa anterior nula” a la prohibición de retroactividad auténtica en la doctrina constitucional alemana) y págs. 489 y sigs. (límites constitucionales a las normas tributarias que convalidan retroactivamente normas nulas).

<sup>272</sup> Los tributos en cuestión (el canon de saneamiento y el incremento de tarifa) fueron creados por la Ley del Parlamento de Cataluña 5/1981, de 4 de junio, de Evacuación y Tratamiento de Aguas Residuales, que fue objeto de desarrollo reglamentario, entre otros, en los Decretos del Consejo Ejecutivo de la Generalidad 11/1983, de 21 de enero, 128/1984, de 5 de abril, y 150/1984, de 16 de marzo. Estos Decretos fueron anulados en primera instancia por Sentencias de la Sala Primera de la Audiencia Territorial de Barcelona de 20 de febrero de 1986 y 3 de febrero de 1987, al apreciarse que en su elaboración se había omitido el preceptivo informe de la Secretaría General Técnica.

Supremo. La anulación definitiva no tuvo lugar hasta las SSTs de 7 de marzo de 1990 y 23 de abril de 1993 (STC 273/2000, FJ 11).

En definitiva, la norma enjuiciada era una Ley de convalidación retroactiva de carácter “**preventivo**”, pues todavía no se había declarado la nulidad definitiva de las normas reglamentarias elevadas de rango – aunque, ciertamente, las sentencias dictadas en primera instancia habían “puesto en aviso” al Legislador sobre tal posibilidad -.

La segunda circunstancia que se tiene en cuenta por el Tribunal es que “*la anulación de las normas reglamentarias mencionadas tuvo por causa exclusiva la concurrencia de un defecto de procedimiento, sin que en ningún momento las resoluciones judiciales apreciaran la existencia de un vicio de carácter sustantivo*” (STC 273/2000, FJ 12; el subrayado es nuestro)<sup>273</sup>.

Estas dos “circunstancias del caso” (la *vigencia* y aplicabilidad de las normas objeto de convalidación al tiempo de dictarse la Ley retroactiva, así como la causa de su nulidad – por un *defecto del procedimiento* -) llevan al Tribunal a considerar respetado el principio de seguridad jurídica.

Aunque el enjuiciamiento se lleva a cabo desde la perspectiva de la protección de la confianza, el TC destaca también que el “**deber de contribuir**” no se vio modificado o afectado como consecuencia de la Ley retroactiva: “*el deber de contribuir se hallaba ya suficientemente perfilado desde la Ley 5/1981*” (STC 273/2000, FJ 12)<sup>274</sup>.

Junto a este argumento, el Tribunal aduce argumentos ya conocidos, como el hecho de que, al publicarse la Ley de convalidación durante la vigencia de las normas reglamentarias, “*ello no incidió negativamente en la confianza de los ciudadanos, quienes pudieron ajustar su conducta a la legislación vigente*”; así como que, igual que en el supuesto enjuiciado en la STC 182/1997 (FJ 12), “*el precepto cuestionado carece de efectos constitutivos, en el sentido de que*

---

<sup>273</sup> En particular, el TC destaca que las normas reglamentarias anuladas no vulneraban el principio de reserva de Ley en materia tributaria, pues la Ley 5/1981, objeto de desarrollo, contenía ya una regulación básica y suficiente de los elementos esenciales del tributo (STC 273/2000, FJ 12).

En cualquier caso, considero que hay que distinguir si el “vicio de procedimiento” supone una vulneración de la legalidad ordinaria o una vulneración constitucional. En el supuesto enjuiciado en la STC 273/2000, de 15 de noviembre, los reglamentos se anularon por un defecto legal (infracción del art. 130.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958), ya que en su elaboración se había omitido el preceptivo informe de la Secretaría General Técnica.

<sup>274</sup> Esta idea de la incidencia o afectación de la norma retroactiva en la concreción del deber constitucional de contribuir no sirve sólo para descartar una vulneración del principio de seguridad jurídica, sino también del principio de capacidad económica (como señala el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña; STC 273/2000, Antecedente 7); o, como se mantiene en este trabajo, del principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE*.

*no introduce retroactivamente una modificación respecto de una situación que ya venía regida por la reiterada norma” (STC 273/2000, FJ 12).*

Uno de los argumentos novedosos, que tiene relación con la “previsibilidad” de la medida retroactiva y que es específico de los supuestos de convalidación retroactiva de normas nulas, es el hecho de que el ciudadano “debía contar” con que el Legislador subsanara el vicio procedimental. Este argumento, novedoso en nuestra jurisprudencia, es bien conocido en la jurisprudencia constitucional alemana. Como señala el TC: *“de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, puede deducirse un deber de los poderes públicos de observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas jurídicas...; ahora bien, tales principios constitucionales, no cubren una eventual expectativa de que los poderes públicos permanezcan pasivos ante la concurrencia de un vicio procedimental que afecte a una norma cuya aplicación pueda favorecer la consecución de un interés general” (STC 273/2000, FJ 12)<sup>275</sup>.*

Finalmente, el TC aprecia la concurrencia de “claras exigencias de interés público” que justifican la medida retroactiva, concretamente, *“la consecución de un interés de relevancia constitucional, como es la mejora de la calidad ambiental de las aguas (art. 45 CE), que podría verse seriamente quebrantado en la hipótesis de que no se hubiesen podido realizar las obras de saneamiento y depuración necesarias”<sup>276</sup> (STC 273/2000, FJ 12)<sup>277</sup>.*

En conclusión, de nuevo son los criterios de la “previsibilidad” de la medida retroactiva y su “justificación”, los elementos clave para declarar la constitucionalidad de la norma, pese a la especificidad del supuesto enjuiciado en la STC 273/2000, de 15 de noviembre, al tratarse de una Ley de convalidación retroactiva de normas nulas.

Por lo que respecta a la STC 234/2001, de 13 de diciembre<sup>278</sup>, hay que destacar que contiene la segunda declaración de inconstitucionalidad y nulidad<sup>279</sup> de una ley tributaria por su

<sup>275</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>276</sup> Téngase en cuenta que los tributos en cuestión (canon de saneamiento e incremento de tarifa) tienen carácter finalista, y sus rendimientos se destinan a la financiación de las obras y servicios de evacuación, tratamiento y recuperación de las aguas residuales.

<sup>277</sup> Del mismo modo que en la STC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 13), esta noción de “claras exigencias de interés público” en nuestra jurisprudencia constitucional es mucho más laxa que la mantenida en la doctrina constitucional alemana (al respecto, véanse *infra* págs. 477 y sigs.).

<sup>278</sup> Esta STC 234/2001, de 13 de diciembre, resuelve la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en relación con la disp. transit. 4ª norma 7ª, de la Ley 45/1985, de 23 diciembre, de Impuestos Especiales.

<sup>279</sup> Esta declaración de inconstitucionalidad, *“por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE)”* sólo permite revisar aquellas situaciones que no hubiesen adquirido firmeza (STC 234/2001, FJ 13), a fin de evitar la

eficacia retroactiva (y la primera declaración de inconstitucionalidad por “retroactividad auténtica”), sin votos particulares.

En esta STC 234/2001, de 13 de diciembre, se declara expresamente la “retroactividad auténtica” de la disposición enjuiciada (FJ 8)<sup>280</sup> y se aplica la doctrina tradicional del TC, aunque no se llega a explicitar la idea, tan reiterada en pronunciamientos anteriores, de que, en caso de retroactividad auténtica, *“la prohibición de la retroactividad opera plenamente y sólo exigencias cualificadas del bien común pueden imponerse excepcionalmente a tal principio”* (STC 126/1987, entre otras)<sup>281</sup>.

De hecho, el TC ni siquiera llega a examinar si concurren “exigencias cualificadas del bien común” en este supuesto, pues incluso descarta que concorra “cualquier justificación razonable”<sup>282</sup> (STC 234/2001, FJ 8). La norma que suprime la exención con retroactividad auténtica, lo hace de forma *“sorpresiva e injustificada”*, *“con quiebra de la confianza legítima que todo obligado tributario debe tener en la actuación de los poderes públicos”* (STC 234/2001, FJ 8). Concurren, por tanto, los dos elementos (imprevisibilidad y falta de justificación) que llevan a considerar la norma tributaria retroactiva inadmisibles constitucionalmente, por vulneración del principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 CE<sup>283</sup>.

---

problemática que planteó la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la Ley 5/1990, contenida en la STC 173/1996, de 31 de octubre (la primera declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria por su eficacia retroactiva).

<sup>280</sup> Recordemos que en esta STC 234/2001, de 13 de diciembre, se enjuicia la Disposición transitoria cuarta, apartado 7, de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de Impuestos Especiales, que obligaba a los fabricantes que venían gozando de la exención de productos gravados para emplearlos como materia prima en sus procesos industriales, con el fin de obtener productos finales no gravados por el impuesto, de acuerdo con la anterior normativa (Ley 39/1979, de 30 de noviembre), y que dejaban de tenerla conforme a la nueva ley (Ley 45/1985, Disp. Derogatoria 10), a presentar una declaración en el plazo de tres meses comprensiva de las existencias de productos adquiridos sin impuestos, así como los incorporados a los productos en su poder, con ingreso de las cuotas correspondientes

<sup>281</sup> Lo que sí se hace explícitamente es distinguir los criterios de enjuiciamiento que resultaban aplicables en la STC 197/1992, de 19 de noviembre, por tratarse de un supuesto de retroactividad impropia, y los que resultan aplicables en el caso enjuiciado (STC 234/2001, FJ 10).

<sup>282</sup> El Tribunal señala que el supuesto de “retroactividad auténtica” enjuiciado *“no se fundamenta en exigencia alguna de interés general que justifique la subordinación del principio de seguridad jurídica frente a otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 13.b), como sería, por ejemplo, la existencia de una situación económica excepcional o cualquiera otra justificación razonable”* (STC 234/2001, FJ 8).

<sup>283</sup> En el FJ 9 de esta STC 234/2001, de 13 de diciembre, se mencionan, de forma indiferenciada, las diversas manifestaciones del principio de seguridad jurídica que han sido reconocidas en la doctrina constitucional; vertientes objetiva y subjetiva del principio de seguridad jurídica, que en la STC 273/2000, de 15 de noviembre, aparecían claramente diferenciadas.

De hecho, la mayor argumentación en este pronunciamiento se dirige a calificar la “retroactividad auténtica” de la norma enjuiciada, sobre la que se fundamenta la conclusión de inconstitucionalidad: la disposición cuestionada *“impone una imprevisible y más onerosa obligación tributaria, con base en un supuesto de hecho -operaciones de adquisición de productos utilizados como materia prima por fabricantes, ya declarados exentos- realizado en su integridad, y plenamente agotado en sus efectos jurídicos beneficiosos o exoneratorios al amparo de la regulación jurídico-tributaria anterior (Ley 39/1979)”* (STC 234/2001, FJ 11)<sup>284</sup>.

Así, la “imprevisibilidad” de la medida se fundamenta esencialmente en esta eficacia retroactiva, al señalarse que *“los titulares de aquellos productos así adquiridos y almacenados (existencias) no podían razonablemente esperar que la nueva regulación fiscal, no solamente derogase para el futuro la exención en que habían venido amparando el suministro sin pago del impuesto especial, sino que también dejase sin efecto las exenciones ya otorgadas y reconocidas, y que, como componente o elemento de los precios habrían aquéllos tenido en cuenta para la comercialización de sus productos en el mercado, en una razonable previsión de su actividad empresarial”* (STC 234/2001, FJ 11)<sup>285</sup>.

Pero también se aducen nuevos argumentos de interés, en relación con la “imprevisibilidad” de la medida. En primer lugar, se destaca **por primera vez** la ausencia de un *“período temporal razonable para impedir la aplicación del precepto fiscal”*<sup>286</sup>; esto es, los sujetos afectados no tuvieron tiempo, entre la publicación de la norma (24 de diciembre de 1985) y su entrada en vigor (1 de enero de 1986), para que las existencias de los productos en cuestión saliesen de fábrica, evitando así la aplicación de la disposición transitoria. El Legislador no dispuso un diferimiento de la aplicabilidad de la nueva medida, que permitiese a los ciudadanos adecuar su conducta económica a la nueva regulación.

También trae a colación el Alto Tribunal, en relación con la imprevisibilidad de la medida, un argumento bastante novedoso – aunque también mencionado en las SSTC 197/1992 y 205/1992 –, y que más bien se encuentra en conexión con el principio de capacidad económica, al señalar que *“este imprevisible y más oneroso gravamen... no queda eliminado, en su incidencia negativa sobre los fabricantes afectados, por el mecanismo de la repercusión*

---

<sup>284</sup> Sobre la concreción de la retroactividad auténtica en este caso, véanse *supra* págs. 416 y sigs.

<sup>285</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>286</sup> STC 234/2001, FJ 11: *“Esta nota o característica de imprevisibilidad se acentúa si tenemos en cuenta que los fabricantes afectados por la disposición transitoria cuestionada no dispusieron de un período temporal razonable para impedir la aplicación del precepto fiscal, dado que la Ley 45/1985 fue publicada en el «Boletín Oficial del Estado» del día 24 de diciembre de dicho año y entró en vigor el día 1 de enero de 1986”*.

*tributaria, puesto que en este caso es inviable la traslación del tributo a un tercero*” (STC 234/2001, FJ 11)<sup>287</sup>.

Afirmada la “imprevisibilidad” de la medida y el consiguiente “*menoscabo del principio de confianza legítima de los ciudadanos en cuanto contribuyentes, es decir, la razonable y fundada expectativa de éstos en el Ordenamiento jurídico aplicable*” (STC 234/2001, FJ 11), finalmente se niega que concurra una justificación suficiente de la medida retroactiva, no sólo por falta de “exigencias cualificadas de interés general”, sino por la ausencia de cualquier “*justificación objetiva y plausible, que hiciera ceder el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) ante intereses públicos de preferente atención*” (STC 234/2001, FJ 12).

En este punto, el TC señala que, ni en el **debate parlamentario** seguido para la elaboración y aprobación de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de IIEE, ni en el **Preámbulo** de dicha Ley, aparecen razones que justifiquen la norma retroactiva objeto de enjuiciamiento; sin que sirva a tal efecto la justificación genérica contenida en el Preámbulo de la Ley, en relación con el conjunto de disposiciones transitorias previstas en la misma (STC 234/2001, FJ 12)<sup>288</sup>.

### ***b) La ponderación de bienes en caso de retroactividad impropia***

Los supuestos de retroactividad impropia en la jurisprudencia constitucional española son los más numerosos, y se consideran por el TC, en principio, constitucionalmente legítimos. En materia tributaria, los supuestos de retroactividad impropia se refieren sobre todo a incrementos de la cuantía de tributos – sea por la elevación del tipo de gravamen, sea por la creación de gravámenes complementarios – cuyo hecho imponible todavía no ha concluido al tiempo de la publicación de la nueva ley (SSTC 126/1987, 197/1992, 205/1992, 173/1996, 182/1997); pudiendo destacarse, entre los mismos, los casos de disposiciones legales dictadas durante el

---

<sup>287</sup> La negrita es nuestra. No obstante, también declara el TC que, “*con independencia de ello, el desplazamiento de la cuota tributaria no deja de ser una mera eventualidad, al estar condicionado por la efectiva realización, por los fabricantes-transformadores gravados, de la compraventa de sus existencias a terceros adquirentes*” (STC 234/2001, FJ 11).

<sup>288</sup> No puede considerarse suficiente, como bien observa el TC, la siguiente justificación genérica: «*Con carácter general para todas las figuras impositivas contempladas en la Ley, se especifica pormenorizadamente el tratamiento fiscal que procede aplicar a las existencias de cada uno de los productos objeto de las mismas que, en el momento de su entrada en vigor, se encuentren en los establecimientos fabriles, depósitos y almacenes de mayoristas, por las que habrán de realizarse pagos complementarios en unos casos y devoluciones en otros, haciendo posible así condiciones de libre competencia en el mercado interior, sin discriminación de naturaleza fiscal*». Con ello no se ofrece justificación alguna de la obligación tributaria contenida en la disposición transitoria cuestionada (STC 234/2001, FJ 12).

transcurso del *período impositivo*, con efectos desde el inicio del mismo. Como ha señalado el TC, “*la naturaleza periódica del tributo afectado y la configuración de su hecho imponible no impiden, en principio, que el legislador pueda modificar algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el período impositivo en el que deben surtir efectos*” (STC 126/1987, FJ 13; STC 173/1996, FJ 5; y STC 182/1997, FJ 13).

Sin embargo, puesto que el principio de seguridad jurídica también resulta afectado en los supuestos de “retroactividad impropia” (STC 182/1997, FJ 13), debe llevarse a cabo una ponderación de bienes constitucionales, que tenga en cuenta, “*de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso*” (STC 126/1987, FJ 9).

Como “*circunstancias concretas que concurren en el caso*” y que deben tenerse en cuenta en la ponderación de bienes, la STC 182/1997 ha señalado las siguientes: “*la finalidad de la medida; las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad; su importancia cuantitativa, y otros factores similares (STC 126/1987 FFJJ 11 a 13; STC 197/1992, FJ 4 y STC 173/1996, FJ 3)*” (STC 182/1997, FJ 11).

En cuanto a los “imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico-tributario”, el Tribunal toma en consideración “*la finalidad de la norma*” enjuiciada. Así, por ejemplo, en la STC 126/1987, de 16 de julio, se destaca que la norma en cuestión “*responde al intento de adecuar la presión tributaria del sector en cuestión al resto de las modalidades de juego, a fin de lograr una mayor justicia tributaria y aminorar las distorsiones que venían produciéndose entre ellas y que, a su vez, estaban afectando negativamente a la recaudación total procedente del juego*” (STC 126/1987, FJ 13), circunstancias que habían sido puestas de manifiesto por el Legislador en una normativa anterior.

Todo ello lleva al TC a concluir que la medida tributaria enjuiciada, “*cuya aplicación se limita al ejercicio en que la ley se aprueba*”, “*no puede calificarse de imprevisible y que responde a la finalidad, constitucionalmente respaldada, de una mayor justicia tributaria*” (STC 126/1987, FJ 13). Por ello, el Tribunal concluye que la norma en cuestión no infringe ni el principio de seguridad jurídica, ni el principio de interdicción de la arbitrariedad, consagrados ambos en el art. 9.3 CE.

No se tienen en cuenta en este pronunciamiento, en cambio, otras “circunstancias específicas” que había señalado el propio TC – al referirse a la jurisprudencia de otros países – como “*la importancia de las modificaciones introducidas*” o “*el conocimiento por parte del*



*contribuyente de la posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación*”, que no se había puesto de manifiesto claramente en este caso (STC 126/1987, FJ 11).

En cambio, en la STC 173/1996, de 31 de octubre, se declara inconstitucional una norma muy similar a la enjuiciada en la STC 126/1987, de 16 de julio, que creaba también un gravamen complementario sobre la tasa del juego a mediados de año (junio de 1990)<sup>289</sup>, con efectos desde el inicio del mismo. Del mismo modo que en la STC 126/1987, el gravamen complementario se aplicaba a las máquinas recreativas cuya tasa fiscal correspondiente al año 1990 se hubiese devengado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley (antes del 30 de junio de 1990); fijándose su cuantía en la diferencia entre la cuota anterior, ya pagada (141.750 ptas.) y la nueva cuota anual aprobada por la Ley (375.000 ptas.). En ambos casos, se trataba de una *“norma de carácter transitorio cuya aplicación se limita al ejercicio en el que dicha Ley se aprueba”* y que provocaba un *“incremento de notable importancia en una deuda tributaria ya devengada (el 1 de enero) y satisfecha por los sujetos pasivos... un aumento de las tasas ... de más del doble de su cuantía inicial”* (STC 173/1996, FJ 5).

Sin embargo, en esta ocasión, el Tribunal considera que concurren circunstancias diversas, que permiten concluir la vulneración del principio de seguridad jurídica, entendiendo que se había llevado a cabo un aumento de la deuda tributaria *imprevisible y carente de justificación*; a diferencia de la modificación enjuiciada en la STC 126/1987, que se había considerado previsible y justificada por la finalidad, constitucionalmente respaldada, de una mayor justicia tributaria (STC 126/1987, FJ 13; STC 173/1996, FJ 3).

Para considerar *“absolutamente imprevisible”* el gravamen enjuiciado en la STC 173/1996 y, por tanto, contrario al principio de seguridad jurídica, en su vertiente de protección de la confianza, el Tribunal toma en cuenta, como dato principal, los **antecedentes legislativos** de la medida (la **evolución legislativa** en la materia). Así, el TC señala, en relación con el gravamen establecido por la Ley 5/1983 – declarado constitucional en la STC 126/1987 –, que en ese caso *“los sujetos pasivos podían esperar, en un plazo breve, un aumento de las tasas”*: en primer lugar, porque la normativa anterior (Real Decreto-ley 8/1982, de 30 de abril), pese a llevar a cabo un aumento moderado de la tasa (de 6.000 a 40.000 pesetas), *“advertía, de forma premonitoria, que esta cuantía quedaba «todavía muy lejos del tipo normal de gravamen (20 por 100 sobre la cantidad jugada) que soportan otras modalidades de juego»”*; y, en segundo lugar, porque *“cuando se aprobó la Ley 5/1983, no existía disposición legal alguna que hubiera*

---

<sup>289</sup> Esta STC 173/1996, de 31 de octubre, resuelve las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por los TSJ de Cataluña y de Madrid, en relación con el art. 38.Dos.2 de la Ley 5/1990, de 29 junio, de Medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (BOE del 30 de junio, y entrada en vigor el mismo día de la publicación).

*establecido para el año en curso -1983- un aumento de la tasa fiscal del juego” (STC 173/1996, FJ 5).*

En cambio, entiende el TC que *“la situación en la que nace la Ley 5/1990 ... es completamente distinta”*, considerando que *“la moderación de las subidas posteriores a la Ley 5/1983 y, entre ellas, la llevada a efecto para el mismo año 1990, hacía imprevisible que, como gravamen complementario, la nueva cuota fija se aplicara también a ese período impositivo”* (STC 173/1996, FJ 5)<sup>290</sup>.

Esta “imprevisibilidad” de la medida se pone en conexión con el principio de protección de la confianza de los ciudadanos (STC 173/1996, FJ 5)<sup>291</sup>; y, aunque el Tribunal señala que el deber de contribuir (art. 31.1 CE) ya había sido “concretado” por el legislador con carácter definitivo y ya había sido satisfecho por los ciudadanos, a mi entender debería haberse puesto más énfasis en esta circunstancia. De lo contrario, considero que se corre el riesgo de atribuir un alcance excesivamente amplio al principio de protección de la confianza en el ámbito tributario, entendiéndolo como un “derecho a la planificación fiscal segura”, frente a modificaciones que no despliegan retroactividad *stricto sensu*.

Así parece desprenderse de la amplitud de la siguiente afirmación del Tribunal: *“los interesados en esta actividad conocían previamente las consecuencias tributarias que derivaban de su decisión de explotar el negocio de las máquinas o aparatos de juego, conocimiento previo*

---

<sup>290</sup> Por un lado, el TC considera que *“ya se había producido la adecuación de la presión fiscal de las máquinas y aparatos a las demás modalidades del juego (casinos, bingos, tómbolas, etc.)”*, mediante la importante subida de las cuotas operada por el Decreto-ley 8/1982 y por la Ley 5/1983; y, por otro lado, se tiene en cuenta que, en los años posteriores, la cuota había sido simplemente actualizada, mediante aumentos moderados, siendo el último de ellos el operado por el Real Decreto-Ley 7/1989, para el año 1990; por lo que *“ningún dato podía inducir a pensar que para ese mismo año el legislador aumentaría de nuevo la cuota y que lo haría en una cuantía -375.000 pesetas- superior al doble de la ya ingresada”* (STC 173/1996, FJ 5).

Efectivamente, el Decreto-Ley 7/1989, de 29 de diciembre, fijó una cuota de 141.750 ptas. para el año 1990 y, seis meses después, la Ley 5/1990, de 29 de junio (que no era sino la tramitación parlamentaria del Decreto-Ley), elevó la cuantía a 375.000 ptas., con efectos desde el comienzo de la norma anterior (*“que de esta manera nunca llegó a regir con efectos prácticos”*, como se señala en el auto de planteamiento de la cuestión; STC 173/1996, Antecedente 5).

<sup>291</sup> STC 173/1996 (FJ 5): *“cuando el Real Decreto-ley 7/1989 fijó para el año 1990 la tasa fiscal del juego... estaba concretando, en este ámbito de actividad y para el referido período impositivo, el deber de contribuir... Los interesados en esta actividad conocían previamente las consecuencias tributarias que derivaban de su decisión de explotar el negocio de las máquinas o aparatos de juego... De este modo, cuando la Ley 5/1990 estableció un gravamen complementario aplicable sobre las tasas ya devengadas al comienzo del año 1990, no hacía otra cosa que modificar, de manera imprevisible, el quantum del deber de contribuir que ya había sido satisfecho, quebrantando, de este modo, la seguridad jurídica de quienes en 1990 permanecieron en dicho sector del juego o iniciaron su actividad empresarial en el mismo en la confianza de que sus obligaciones fiscales se hallaban previamente delimitadas por el Real Decreto-ley 7/1989”*.

*que es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial, en tanto que el tributo es siempre un componente más -y, a menudo, como sucede en este caso, nada despreciable- del coste de la misma” (STC 173/1996, FJ 5).*

Considero que, en el caso de la STC 173/1996, podría haberse llegado a la misma conclusión de inconstitucionalidad, por aplicación de la prohibición general de retroactividad auténtica. De hecho, el TC tiene en cuenta que la nueva norma incide en una cuota tributaria “devengada y ya satisfecha” (aunque no califica este supuesto como retroactividad auténtica, quizás por congruencia con la STC 126/1987, donde se calificó el mismo supuesto como retroactividad impropia)<sup>292</sup>.

En conclusión, aunque el examen de la concurrencia de “claras exigencias del interés general” (STC 173/1996, FJ 5) no se vincula con la retroactividad auténtica de la norma enjuiciada – que no llega a calificarse como tal -, sino con su carácter “*absolutamente imprevisible*”, lo cierto es que el enjuiciamiento no resulta ajeno a esta circunstancia, al señalarse que “*una modificación retroactiva y de tal magnitud de una cuota tributaria ya satisfecha sólo podría reputarse conforme con la Constitución si existieran claras exigencias de interés general que justificaran que el principio de seguridad jurídica, que, insistimos, no es un valor absoluto, debiera ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos*” (STC 173/1996, FJ 5; el subrayado es nuestro). En consecuencia, el criterio adoptado en este pronunciamiento se acerca más al atribuido a la retroactividad auténtica (prohibición general de retroactividad, con la excepción de la concurrencia de exigencias cualificadas del bien común<sup>293</sup>), que al aplicable en casos de retroactividad impropia (ponderación de bienes).

Y, a la inversa, si no se hubiese tratado de un impuesto devengado y satisfecho, la conclusión habría sido probablemente distinta, pese a la imprevisibilidad de la medida.

Pero, sin duda, el enjuiciamiento más polémico de un supuesto de “retroactividad impropia” ha sido el contenido en la STC 182/1997, de 28 de octubre (FJ 13), al declararse constitucional la elevación de la tarifa del IRPF por la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, con efectos para los períodos impositivos concluidos con posterioridad al 22 de julio de 1992 (esto

---

<sup>292</sup> De hecho, resulta sintomático que en la STC 173/1996 (FFJJ 4 y 5), aunque se adoptan los mismos argumentos que en la STC 126/1987 para determinar el alcance de la retroactividad, no se llega a calificar expresamente la norma como un supuesto de retroactividad impropia.

<sup>293</sup> En caso de retroactividad auténtica, según el TC, “*la prohibición de la retroactividad opera plenamente y sólo exigencias cualificadas del bien común pueden imponerse excepcionalmente a tal principio*” (STC 126/1987, FJ 11; STC 197/1992, FJ 4).

es, a partir de la publicación y entrada en vigor del Decreto-Ley al que sustituyó, con idéntico contenido, y que fue declarado inconstitucional en esta misma sentencia)<sup>294</sup>.

Las circunstancias que tiene en cuenta el TC en la ponderación de bienes son las siguientes: a) el grado de *previsibilidad* de la medida retroactiva; b) la concurrencia de “claras exigencias de interés general”; y c) el alcance de la medida adoptada (su importancia cuantitativa).

*a) El grado de previsibilidad de la medida retroactiva*

Según el TC, el grado de **previsibilidad** de la norma retroactiva “*determina la medida en la que la seguridad jurídica ha quedado afectada*” (STC 182/1997, FJ 13). Y lo cierto es que, aplicando los mismos criterios que en la STC 173/1996 (la consideración de los **antecedentes legislativos**), debe concluirse que la “*política de progresiva disminución de las tarifas del IRPF*” (Ley 18/1991, de 6 de junio; Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992) “*no podía hacer esperar, en principio, ese cambio de rumbo de la política fiscal constituido por la elevación de las escalas de dicho Impuesto para el propio ejercicio de 1992*” (STC 182/1997, FJ 13). Por consiguiente, la medida enjuiciada (una norma tributaria desfavorable con retroactividad impropia) no era previsible.

Sin embargo, a diferencia de lo que sucede en la STC 173/1996, la falta de previsibilidad de la norma retroactiva no lleva en este caso a concluir su inconstitucionalidad. En primer lugar, – sin entrar a examinar la concreta *justificación* de la norma retroactiva – el TC **alude, por primera vez, al principio democrático**, señalando que: “*Las exigencias de seguridad jurídica que derivan del art. 9.3 CE... no pueden nunca llegar hasta el punto de impedir a las Cortes Generales esto es, a la representación del pueblo español (art. 66.1 CE), tomar conciencia de situaciones de crisis financiera, o de cualquier otra especie, y hacerles frente adoptando las medidas que se estimen precisas u oportunas para ello, entre las que se cuentan incluso las necesarias para poner remedio a anteriores y eventuales imprevisiones o -como, sin duda, ha sucedido en este caso- falsas o erróneas expectativas económicas, volviendo, si fuere necesario, sobre anteriores decisiones del propio legislador*” (STC 182/1997, FJ 13)<sup>295</sup>.

<sup>294</sup> La STC 182/1997, de 28 de octubre, resuelve los recursos de inconstitucionalidad promovidos por el Grupo Parlamentario Popular contra los artículos 2º y 6º.1 del Real Decreto-ley 5/1992, de 21 julio, de Medidas Presupuestarias sobre la Renta de las Personas Físicas para 1992 y la prestación por incapacidad laboral transitoria, y contra el artículo 2 de la Ley 28/1992, de 24 noviembre, de Medidas Presupuestarias Urgentes, de modificación de las indicadas escalas. En este pronunciamiento se declara inconstitucional y nulo del artículo 2º del Real Decreto-ley citado, que fue derogado y sustituido, con idéntico contenido, por el art. 2 de la Ley 28/1992 (resultado de su tramitación como Proyecto de Ley de conformidad con el art. 86.3 CE). Este último precepto legal (con idéntico contenido y justificación que el correlativo del Decreto-Ley) fue declarado constitucional.

<sup>295</sup> Ello se pone en conexión con la idea ya reiterada de que “*entre las exigencias de la seguridad jurídica no se*

En segundo lugar, el TC hace referencia, **también por primera vez, al “efecto anuncio”**, al señalar que la publicación del Decreto-Ley el 23 de julio (estableciendo la elevación de la tarifa del IRPF para los períodos impositivos concluidos con posterioridad a su publicación y entrada en vigor), y la tramitación posterior como Proyecto de Ley (de conformidad con el art. 86.3 CE), *“tuvieron la virtud de poner sobre aviso, meses atrás, a los ciudadanos, permitiéndoles en aquel momento tomar conciencia de la situación crítica de las finanzas del Estado (a saber, el crecimiento espectacular del déficit público durante el primer semestre del año) y de las medidas que se proponían para afrontarla con urgencia y rigor, así como de «la posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación» (STC 197/1992, fundamento jurídico 6.º, in fine), dándoles la oportunidad de ajustar su propio comportamiento económico a las consecuencias fiscales derivadas del cambio legislativo que se anunciaba en el IRPF vigente para el ejercicio de 1992”* (STC 182/1997, FJ 13)<sup>296</sup>.

Por otra parte, el TC señala que la inconstitucionalidad y nulidad del Decreto-Ley, por vulneración del art. 86.1 CE, no obsta a que su publicación en el BOE produjese un efecto de “aviso” sobre la nueva regulación; en primer lugar, porque, hasta la publicación de la sentencia que declara su inconstitucionalidad (STC 182/1997, de 28 de octubre), el Decreto-Ley *“ha estado plenamente vigente... surtiendo todos sus efectos”*; y, a mayor abundamiento, *“porque la capacidad de prevenir a los ciudadanos es una cualidad de mero hecho que, como tal, no se ve afectada por una declaración de inconstitucionalidad”* (STC 182/1997, FJ 13). Por ello, concluye el Tribunal que la publicación del Decreto-Ley tuvo *“un «efecto anuncio» sobre las medidas tributarias que se avecinaban en el marco del IRPF”* (aunque en este caso no nos encontramos ante el “efecto anuncio” típico<sup>297</sup>, al que se ha referido con frecuencia la jurisprudencia constitucional alemana<sup>298</sup>).

---

*incluye derecho alguno a la inalterabilidad del régimen fiscal, ni, en general, a la «congelación del ordenamiento jurídico existente»*” (STC 182/1997, FJ 13).

Pero hay que tener en cuenta que la “retroactividad impropia” va más allá, y en este caso se toma en consideración el hecho de que, si bien para el ciudadano era imprevisible el aumento de las tarifas del IRPF, también para el Legislador sobrevino una situación imprevista y de carácter extraordinario, de crecimiento espectacular del déficit público, con la que no contaba al aprobar la normativa anterior – Ley 18/1991 y LPGE para 1992 - (STC 182/1997, FJ 4).

<sup>296</sup> Este argumento del “efecto anuncio” ha sido adoptado por segunda vez en el ATC 165/2001, 19 de junio, que se analiza *infra*.

<sup>297</sup> Efectivamente, este supuesto no coincide con el efecto anuncio “tipificado” en la jurisprudencia constitucional alemana, como excepción a la prohibición de retroactividad auténtica, por varios motivos: en primer lugar, porque no se trata sólo de una situación que dé a conocer el contenido de una futura modificación normativa (como puede ser el anuncio en los medios de comunicación o la publicación del proyecto de ley), sino que, en sí mismo, ya constituye una nueva norma; en segundo lugar, porque – como se señala en el texto – el Decreto-Ley publicado en julio ya desplegaba una “retroactividad impropia”; y, en tercer lugar, porque la retroactividad de la Ley posterior no pretendía evitar la elusión por los obligados tributarios de la aplicación de la nueva regulación dada a

En cualquier caso, hay que señalar que el “deber contar” con la nueva regulación sólo se produce a partir del día 23 de julio de 1992 (fecha de publicación y entrada en vigor del Decreto-Ley), mientras que esta norma desplegaba sus efectos ya a partir del día 1 de enero del mismo año, momento en que, como señala la propia STC 182/1997, era imprevisible que se operase, para ese año, una elevación de las tarifas del IRPF. Esto es, el Tribunal Constitucional (STC 182/1997, FJ 13) está argumentando la “previsibilidad” de la elevación de las tarifas del IRPF desde el 23 de julio de 1992, pero, en cambio, en el período de enero a julio, al que la norma también extiende sus efectos (desplegando una “retroactividad impropia”), la medida era absolutamente imprevisible<sup>299</sup>.

Teniendo en cuenta esta imprevisibilidad de la elevación de las tarifas del IRPF (al menos, con anterioridad al 23 de julio de 1992), el TC aplica el mismo criterio que en la STC 173/1996, de 31 de octubre: una vez constatado el carácter “absolutamente imprevisible” de la Ley en cuestión (STC 173/1996, FJ 5 B), ésta *«sólo podría reputarse conforme con la Constitución si existieran claras exigencias de interés general que justificaran que el principio de seguridad jurídica que, insistimos, no es un valor absoluto, debería ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos»* (STC 173/1996, FJ 5 C).

Por otra parte, el TC destaca que estas exigencias de interés general *“deben ser especialmente nítidas”*, teniendo en cuenta que la norma retroactiva *“incide en un tributo como el IRPF, un impuesto personal, subjetivo y de carácter periódico que, como recordábamos antes, ocupa una posición central en el conjunto de nuestro sistema tributario, circunstancias estas que incrementan notablemente la incidencia que sobre la seguridad jurídica de los ciudadanos puede tener una norma que produce efectos sobre situaciones de hecho o relaciones jurídicas que han comenzado a constituirse antes de su entrada en vigor”* (STC 182/1997, FJ 13)<sup>300</sup>.

---

conocer. No obstante, sí coincide en su substrato, esto es, en que, a partir de la publicación del Decreto-Ley, el ciudadano “debía contar” con la nueva medida y “no podía confiar” ya en la legislación hasta entonces vigente.

<sup>298</sup> Sobre el “efecto anuncio” en la jurisprudencia constitucional alemana, como excepción a la prohibición general de retroactividad auténtica de las normas tributarias desfavorables, véanse *infra* págs. 470 y sigs.

<sup>299</sup> La “previsibilidad” de la nueva regulación cubre entonces el período (del 23 de julio al 31 de diciembre de 1992) en el que la Ley posterior había podido abarcar algún supuesto de retroactividad auténtica (véase *supra* pág. 414).

<sup>300</sup> El subrayado es nuestro. Pese a esta afirmación, el Tribunal acaba concluyendo que la retroactividad del incremento de las tarifas del IRPF no ha vulnerado el principio de seguridad jurídica. Mientras que la consideración de la naturaleza del IRPF llevó a declarar la inconstitucionalidad de la misma medida, aprobada por Decreto-Ley, por considerar que, con independencia del carácter moderado de la elevación de las tarifas, se había “afectado sensiblemente al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, tal y como éste se configura en el art. 31.1 CE” (STC 182/1997, FJ 9). Téngase en cuenta que *“es sobre todo a través del IRPF como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura*

Con esta afirmación, el TC introduce también **por primera vez** un elemento adicional para el enjuiciamiento en los supuestos de “retroactividad impropia”: la **naturaleza del tributo** en el que incide la norma tributaria desfavorable, que determina una mayor o menor incidencia en la seguridad jurídica de los ciudadanos. Por tanto, entre las “circunstancias que concurren en el caso”, que deben ser tenidas en cuenta en la ponderación de bienes (grado de previsibilidad de la norma; finalidad de la medida; importancia cuantitativa; y otros factores similares), hay que incluir la “naturaleza del tributo” en cuestión<sup>301</sup>.

Se procede, así pues, a examinar si concurren “claras exigencias de interés general” que permitan justificar la afectación al principio de seguridad jurídica, en este supuesto de retroactividad impropia de una norma de carácter imprevisible que incide en el IRPF, impuesto que ocupa una posición central en el conjunto del sistema tributario.

*b) La concurrencia de “claras exigencias de interés general”*

Por lo que respecta a la concurrencia de “**claras exigencias de interés general**”, tanto en la STC 173/1996 como en la STC 182/1997 se pone de manifiesto que la excepción de “graves motivos del bien común” (o de “claras exigencias de interés general”) – que en la STC 126/1987, de 16 de julio, adoptando el criterio de la jurisprudencia constitucional alemana, se había referido exclusivamente a los supuestos de “retroactividad auténtica” – se aplica también por el Tribunal Constitucional español cuando la norma tributaria desfavorable con “retroactividad impropia” es “absolutamente imprevisible”. De alguna forma, se equiparan estos supuestos – a efectos de su enjuiciamiento constitucional – con los supuestos de “retroactividad auténtica” (aunque en este último caso se requieren “exigencias cualificadas”).

Pues bien, en la STC 182/1997, de 28 de octubre, se considera que *“a diferencia de lo que sucedía en el supuesto enjuiciado en la STC 173/1996, en este caso concreto concurren claras exigencias de interés público que fundamentan la medida adoptada por la Ley 28/1992,*

---

*impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE, dada su estructura y su hecho imponible”* (STC 134/1996, fundamento jurídico 6.º).

<sup>301</sup> Consideramos de interés destacar, por tanto, la importancia creciente que el TC está confiriendo a la “naturaleza del impuesto”; no sólo para interpretar los elementos del hecho imponible y del devengo adecuadamente – a fin de calificar correctamente la eficacia temporal de la norma –, sino también a la hora de aplicar los criterios de enjuiciamiento constitucional. A estos efectos, es diferente la naturaleza de los Impuestos Especiales sobre fabricación (impuestos indirectos sobre consumos específicos, que gravan al fabricante del producto pero que se repercuten al consumidor final, siendo su finalidad última desincentivar ciertos consumos), que la naturaleza del IRPF (impuesto personal, directo, subjetivo y de carácter periódico, que ocupa una posición central en el conjunto de nuestro sistema tributario).

*aunque ésta tenga incidencia negativa sobre la seguridad jurídica de los ciudadanos” (STC 182/1997, FJ 13, b).*

Según el Tribunal, estas exigencias cualificadas de interés público venían determinadas por *“la necesidad... extraordinaria y urgente de responder al espectacular crecimiento del déficit público durante el primer semestre del ejercicio 1992..., que afectaba gravemente al equilibrio de la Hacienda Pública del Estado y al cumplimiento de uno de los requisitos esenciales del Programa de Convergencia económica (mantener el déficit público dentro del límite del 3 por 100 del PIB) con vistas a alcanzar la Unión Monetaria prevista en el Tratado de la Unión Europea” (STC 182/1997, FJ 13, b).*

Asimismo, se señala que *“tampoco la elección del IRPF, para luchar contra el déficit público fue caprichosa, sino que, como explica la exposición de motivos de la Ley 28/1992, se debió a que su generalidad determina que sus modificaciones sean más efectivas frente a la coyuntura que la de otros tributos de nuestro sistema fiscal menos flexibles o con finalidades más selectivas” (STC 182/1997, FJ 13, b).*

Con estas dos ideas, se hace referencia, por un lado, a la razonabilidad y no arbitrariedad de la medida retroactiva; y, por otro lado, a su necesidad y proporcionalidad, en relación con el fin propuesto.

Para cerrar este epígrafe, traemos a colación el ATC 165/2001, 19 de junio, por el que se inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el TSJ de Madrid en relación con la Disp. Final, apdo. Segundo, de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del IRPF (BOE del 30)<sup>302</sup>, por presunta vulneración del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE). El motivo por el que citamos aquí este pronunciamiento, es que, del mismo modo que en la STC 182/1997, el TC declara constitucional la norma por considerar que incide en impuestos no devengados, que era previsible, y que concurren claras exigencias de interés general que deben prevalecer sobre el principio de seguridad jurídica (particularmente, la evitación del “efecto anuncio”).

La disposición analizada en el ATC 165/2001 constituye uno de los pocos ejemplos de *retroactividad expresa* de una norma tributaria desfavorable y, además, de *entrada en vigor retroactiva*, al situar la entrada en vigor del nuevo régimen de integración y compensación de incrementos y disminuciones patrimoniales en una fecha anterior a la publicación de la ley (el 2 de octubre de 1985, fecha de publicación del proyecto de ley en el BOCG). La modificación consistía en limitar la posibilidad de compensar las disminuciones patrimoniales exclusivamente

---

<sup>302</sup> Véase la cita de la Disp. Final de la Ley 48/1985 *supra* pág. 106, nota 268.



con los incrementos de patrimonio (y no con los rendimientos), permitiendo que, si el resultado fuese negativo, su importe pudiera ser trasladado a los cinco ejercicios siguientes, hasta ser absorbido por los posibles incrementos de patrimonio que se pusieran de manifiesto en igual período.

Según el órgano judicial *a quo*, esta disposición constituye un supuesto de retroactividad auténtica de una norma tributaria desfavorable, contrario al principio de seguridad jurídica. Según el TC, ciertamente *“el adelanto de la aplicación de la ley en dos meses en esta concreta modificación afecta a situaciones de hecho ya producidas (minusvalías realizadas)”*. Sin embargo, declara la constitucionalidad del precepto, teniendo presente:

- *“de un lado, que el impuesto no se había aún devengado al momento de la publicación de la ley;*
- *de otra parte, que dicho adelanto no podía sorprender, al anticipar el propio proyecto de ley la entrada en vigor al momento de su presentación en el Congreso de los Diputados;*
- *y, finalmente, que el anticipo de la entrada en vigor de la medida prevista quedaba plenamente justificado conforme a la propia finalidad de la modificación”* (ATC 165/2001, FJ 3).

Esta argumentación nos plantea las siguientes objeciones:

- En primer lugar, por lo que respecta al devengo futuro del impuesto, habría que excluir los supuestos de devengo anticipado por fallecimiento del contribuyente, producidos entre el 2 de octubre y el 30 de diciembre de 1985 (como bien señalaba el Prof. RODRÍGUEZ BEREIJO, en relación con el supuesto enjuiciado en la STC 182/1997). En estos casos, se produce un supuesto de retroactividad auténtica, tal como la define el TC, por incidencia en períodos impositivos concluidos e impuestos ya devengados con anterioridad a la publicación de la ley.
- En segundo lugar, por lo que respecta a la previsibilidad de la medida, hay que tener en cuenta que la publicación del proyecto de ley en el BOCG no excluye la posibilidad de modificaciones en su texto durante la tramitación parlamentaria.
- En tercer lugar, por lo que respecta a la finalidad de la modificación, no parece que puedan admitirse justificaciones genéricas, como una *“justa distribución de la carga fiscal”* o una *“mejora de aspectos técnicos con implicaciones de justicia social”*

(Exposición de Motivos de la Ley 48/1985); pues, a nuestro juicio, si bien estos motivos justifican la reforma del precepto, no así su carácter retroactivo<sup>303</sup>.

Mayor peso tiene en este sentido la evitación del “efecto anuncio”. Según el TC, *“la retroacción de los efectos de la modificación analizada al día 2 de octubre de 1985 encuentra su justificación en ser ésta la fecha en la que tuvo entrada el proyecto de ley en el Congreso de los Diputados [BOCG de 2 de octubre de 1985] para su tramitación por el procedimiento de urgencia (...). Con ello se pretendía evitar lo que doctrinalmente se ha venido denominando como el «efecto anuncio», habida cuenta que en el proyecto ya se incluía la modificación del art. 22 de la LIRPF en los términos en que finalmente quedaría aprobada (y en el mismo proyecto, la disposición recurrida ya anunciaba la entrada en vigor en la fecha de entrada del texto en el Congreso de los Diputados). De esta manera, de no haberse previsto la excepción en la regla general de entrada en vigor (el día 1 de enero de 1986), se habría provocado precisamente el efecto que se trataba de evitar: la afloración, por quien tenía la posibilidad de articular sus relaciones económicas, de minusvalías dirigidas a neutralizar la tributación de los rendimientos positivos del ejercicio, en contra del deber general de contribuir constitucionalmente recogido en el art. 31.1 CE”* (ATC 165/2001, FJ 4).

Para el TC, éstas son *“claras exigencias de interés general que justifican sobradamente que el principio de seguridad jurídica, que, insistimos, no es un valor absoluto, ceda ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos (en este caso, el deber genérico de contribuir conforme a la verdadera capacidad económica de cada cual)”*.

*c) El alcance de la medida adoptada (su importancia cuantitativa)*

Por último, para reforzar su conclusión de constitucionalidad, el TC hace referencia al **“alcance limitado de la medida adoptada”**, a su escasa **“importancia cuantitativa”**<sup>304</sup>. Esta

<sup>303</sup> Lo mismo podría decirse del argumento complementario al que se refiere el ATC 165/2001, de 19 de junio, al señalar que *“además, se trata de una norma, con vocación de continuidad (como lo demuestra que aun hoy se siga aplicando la misma regla en la normativa vigente)”* (FJ 4).

<sup>304</sup> STC 182/1997, FJ 13, c): *“En efecto, la subida de los tipos de las escalas del IRPF establecida por el art. 2 de la Ley 28/1992, no alcanza, desde la perspectiva que ahora importa del efecto retroactivo y la seguridad jurídica, la «notable importancia» de las que se han producido en otras ocasiones en las que este Tribunal ha debido pronunciarse, como es el caso del gravamen complementario de la tasa fiscal del juego declarado inconstitucional por la STC 173/1996, en el que, como advertíamos en el fundamento jurídico 5.º A), se provocaba un aumento de las tasas pagadas al inicio de 1990 de más del doble de su cuantía inicial”* (el subrayado es nuestro).

En este caso, las tarifas del IRPF se elevaban, en el tipo máximo de la escala, en tres puntos porcentuales (del 53 por 100 al 56 por 100, aplicable a las declaraciones individuales a partir de los 9.550.000 pesetas y en las conjuntas a partir de 11.000.000 de pesetas).

circunstancia, que fue tenida en cuenta por primera vez en la STC 173/1996, de 31 de octubre, para declarar la inconstitucionalidad de la norma (atendiendo al notable aumento del gravamen), es considerada en la STC 182/1997 por primera vez en cuanto al *carácter moderado* de la elevación de la carga tributaria, para declarar su constitucionalidad<sup>305</sup>. Ello pone de manifiesto que los argumentos para considerar constitucional la norma tributaria retroactiva en este caso debían reforzarse especialmente<sup>306</sup>.

En conclusión, atendiendo a las tres circunstancias expuestas (grado de previsibilidad de la medida; concurrencia de claras exigencias de interés general; y alcance limitado de la medida), concluye el TC que *“atendidas las circunstancias concretas del presente caso -a saber, el grado de retroactividad de la norma impugnada, la finalidad de la medida que aprobaba, las circunstancias excepcionales y urgentes que justificaban su adopción y lo limitado de su alcance- no puede decirse que el aumento de las tarifas del IRPF que ha realizado la Ley 28/1992 haya vulnerado el principio de seguridad jurídica garantizado en el art. 9.3 CE”* (STC 182/1997, FJ 13).

Distinta es la opinión del ponente de la sentencia y Presidente a la sazón del TC, D. Álvaro Rodríguez Bereijo, manifestada en su **Voto particular** a esta STC 182/1997, de 28 de octubre (al que se adhieren los Magistrados don Rafael de Mendizábal Allende y don Pablo García Manzano<sup>307</sup>), quien considera que el art. 2 de la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, por el que se incrementaba la tarifa del IRPF para el período impositivo de 1992, debió haber sido declarado inconstitucional (art. 9.3 CE).

*d) La vulneración del principio de protección de la confianza: Voto particular a la STC 182/1997*

---

<sup>305</sup> Sobre la “reserva de bagatela” (insignificancia objetiva del perjuicio causado), considerada en la jurisprudencia constitucional alemana como excepción a la prohibición general de retroactividad auténtica, pueden verse *infra* págs. 478 y sigs.

<sup>306</sup> En cualquier caso, el carácter “moderado” del aumento de la carga tributaria (que es distinto a la denominada “reserva de bagatela”) no justifica por sí solo la retroactividad. Pero tampoco un aumento importante del gravamen es argumento suficiente para considerar inadmisiblemente constitucionalmente la retroactividad impropia (aunque sea muy tenido en cuenta, como en el caso de la STC 173/1996).

<sup>307</sup> La STC 182/1997, de 28 de octubre, cuenta con otros dos Votos particulares, formulados por los Magistrados don Pedro Cruz Villalón y don Vicente Gimeno Sendra, aunque no referidos a la cuestión de la retroactividad, sino al cumplimiento por el Decreto-Ley de los requisitos previstos en el art. 86.1 CE. En total, cinco Magistrados mostraron su disidencia con la opinión mayoritaria, que fue sostenida por los Magistrados D. José Gabaldón López, D. Fernando García-Mon y González-Regueral; D. Julio Diego González Campos; D. Carles Viver Pi-Sunyer, D. Enrique Ruiz Vadillo; D. Manuel Jiménez de Parga y Cabrera; y D. Tomás S. Vives Antón.

En el Voto particular no se pone en duda la calificación de la retroactividad como “impropia”<sup>308</sup>, en relación con los períodos impositivos finalizados con posterioridad a la publicación y entrada en vigor de la Ley, producida el día 25 de noviembre de 1992. En cambio, respecto a los períodos finalizados entre el 23 de julio (fecha de publicación del Decreto-Ley) y el 25 de noviembre de 1992 (fecha de publicación de la Ley) – por fallecimiento, matrimonio, etc. -, se considera producida “una retroactividad de grado máximo que ha de calificarse de «plena» o «auténtica»”, por incidir en “hechos impositivos ya agotados o íntegramente realizados y a obligaciones impositivas ya devengadas”, que debería haberse declarado inconstitucional<sup>309</sup>. En definitiva, se aplica el criterio del “período impositivo” para concretar la distinción entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia<sup>310</sup>.

Por lo que respecta al enjuiciamiento de la “retroactividad impropia”, el Prof. RODRÍGUEZ BEREJO destaca la importancia de considerar “tanto el tipo de impuesto en que se produce, su naturaleza y la estructura del hecho imponible, como las circunstancias concretas concurrentes en el caso” (apartado 2 del Voto particular)<sup>311</sup>. Como ya apuntamos al analizar el FJ 13 de la

<sup>308</sup> En relación con la mayoría de supuestos, en que el período impositivo finaliza el día 31 de diciembre, “puesto que se atribuyen efectos jurídicos futuros a presupuestos de hecho todavía no realizados completamente en el momento de producirse el cambio normativo, dado que las percepciones de renta anteriores a dicho momento no serían sino elementos materiales integrantes de un hecho imponible duradero y unitario que consiste en la obtención de la renta global neta dentro de todo el período impositivo y que se entenderá realizado íntegramente el último día del mismo” (apartado 1 del Voto particular).

<sup>309</sup> Se observa en el Voto particular que “el propio legislador ha tenido buen cuidado de que las nuevas escalas de gravamen del IRPF se apliquen sólo a períodos impositivos no concluidos, a impuestos no devengados”, por lo que considerar, como hace la Sentencia, que es “legítima esta retroactividad de grado en atención a las «exigencias cualificadas del bien común o del interés general», incluso en el limitado número de supuestos del art. 94 de la Ley 18/1991 en que se produce supone -a mi juicio- ser más complaciente con la retroactividad que el propio legislador” (apartado 1 del Voto particular).

En realidad, como se examinó *supra*, la STC 182/1997 (FJ 12) considera que esta retroactividad de grado máximo – derivada de la declaración de inconstitucionalidad del Decreto-Ley y no de la disposición del Legislador – es sólo “aparente”, “sin efectos constitutivos”; y que, por tanto, no vulnera el principio de seguridad jurídica. En definitiva, se está aplicando, a nuestro juicio – aunque de forma implícita –, la excepción de “normativa anterior nula” frente a la prohibición general de retroactividad auténtica; cuya aplicación resulta más evidente en la STC 273/2000, de 15 de noviembre.

<sup>310</sup> Hay que destacar que en este Voto particular también se califica como un supuesto de “retroactividad auténtica” el enjuiciado en la STC 173/1996, señalándose que “el nuevo tipo de gravamen se aplicaba a hechos impositivos ya agotados o realizados en que la deuda tributaria ya estaba devengada a la entrada en vigor de la nueva norma” (apartado 1 del Voto particular). Sin embargo, como se examinó *supra*, en la STC 173/1996 – del mismo modo que en la STC 126/1987 – se consideraba que la norma incidía en “hechos impositivos no concluidos”, porque el hecho imponible de la tasa del juego no se agotaba con el acto de autorización y, aunque no se llegaba a calificar así expresamente, se entendía como un supuesto de retroactividad impropia. Ya expresamos nuestras críticas a esta calificación; por lo que compartimos la observación hecha en el Voto particular, aunque no se corresponda con lo afirmado en la STC 173/1996.

<sup>311</sup> El subrayado es nuestro.

STC 182/1997<sup>312</sup>, es la **primera vez** que se alude al **tipo de impuesto**, como circunstancia a tener en cuenta en la ponderación de bienes que caracteriza el enjuiciamiento de los supuestos de retroactividad impropia<sup>313</sup>.

Para fundamentar la inconstitucionalidad de esta norma tributaria desfavorable con retroactividad impropia, el Voto particular aduce la grave afectación producida al *principio de protección de la confianza* de los ciudadanos, teniendo en cuenta que la elevación de la tarifa del IRPF se lleva a cabo *casi al final del período impositivo*<sup>314</sup>, con efectos para el período en curso, alterándose uno de los *elementos esenciales del impuesto* determinantes de la cuantía de la deuda tributaria.

El Voto particular destaca la afectación que ello produce en *“la confianza que, justificadamente y por causas objetivas, los contribuyentes han depositado en la legislación hasta entonces vigente”*; ya que *“la circunstancia de que los elementos constitutivos del hecho imponible -incluida su dimensión temporal- hayan comenzado a producirse antes de la entrada en vigor de la nueva Ley, ha podido influir incluso decisivamente, en la decisión de llevarlos a efecto por las personas que los realizan, al dar por supuesto que esos hechos no estaban sujetos a tributación o lo estaban en una medida menor”*<sup>315</sup>; lo que *“obliga, en estos casos, al*

<sup>312</sup> Véase *supra* pág. 439, en particular nota 301.

<sup>313</sup> Otra cosa es la consideración de la “estructura del hecho imponible” – a la que se refiere también el Voto particular – y, concretamente, del elemento temporal del tributo, que sí se ha tenido en cuenta en la doctrina constitucional sobre retroactividad tributaria, ya desde la STC 126/1987, de 16 de julio, para determinar el “grado de retroactividad” de la norma enjuiciada.

<sup>314</sup> En la doctrina alemana, estos supuestos de modificaciones producidas casi al final del período impositivo, se consideran metafóricamente como una “carrera” ente el ciudadano y el Legislador. Esta idea subyace en los recursos de inconstitucionalidad interpuestos, según los cuales, de admitirse este tipo de retroactividad, *“bastaría en el futuro que los tipos del IRPF se aprobasen antes del 31 de diciembre de cada año vencido, según como haya ido el gasto público en el período, sin que los ciudadanos puedan hacer ninguna planificación fiscal y con «efecto sorpresa»”* (STC 182/1997, Antecedente 6).

No obstante, el Abogado del Estado hace hincapié en que, en este caso, la medida adoptada respondió a una situación de extraordinaria y urgente necesidad, *“sin que de tal medida quepa inferir un criterio para situaciones financieras normales, pues basta tener en cuenta cuál ha sido el comportamiento normal del Gobierno y de las Cortes en la fijación de tarifas del IRPF, a saber, establecerlas en Ley publicada antes de iniciarse el período impositivo en que hayan de aplicarse”* (STC 182/1997, Antecedente 10).

<sup>315</sup> Esta idea se expresaba ya por el Prof. SÁINZ DE BUJANDA en el año 1965, quien, pese a considerar que en estos supuestos la norma no era “retroactiva”, señalaba que: *“No puede desconocerse, sin embargo, que la circunstancia de que los elementos constitutivos del hecho imponible – incluida su dimensión temporal – hayan comenzado a producirse antes de la entrada en vigor de la ley podrá haber influido, incluso decisivamente, en la decisión de llevarlos a efecto por las personas que los realizan, al dar por supuesto que esos hechos no estaban sujetos a tributación. La obligación de satisfacer el tributo, sobrevenida con posterioridad, puede ocasionar una notable perturbación en los planes económicos de tales sujetos y llegar, incluso, a provocar una importante fricción*

*legislador, a justificar de modo muy riguroso el cambio legislativo retroactivo en derechos, principios y bienes constitucionalmente protegidos” (Voto particular, apartado 2)*<sup>316</sup>.

Y es en esta ponderación de bienes, en la consideración de las “circunstancias que concurren en el caso”<sup>317</sup>, donde el Voto particular (apartado 3) discrepa de la opinión mayoritaria sostenida por el Tribunal, constituyendo uno de los alegatos más importantes en nuestra doctrina a favor de la seguridad jurídica y la protección de la confianza de los ciudadanos, que tanto protagonismo han adquirido en la doctrina alemana.

Al respecto, el Voto particular destaca lo avanzado del período impositivo cuando la Ley que aumentó la tarifa del IRPF para el período en curso se publicó y entró en vigor (el día 25 de noviembre de 1992); sin que la publicación del Decreto-Ley el 23 de julio del mismo año, que “*acaso podría mitigar la imprevisibilidad del cambio normativo*”, se estime concluyente para “*justificar constitucionalmente una quiebra de la seguridad jurídica de aquellos contribuyentes que, razonablemente, habían confiado a lo largo del período impositivo del IRPF en los tipos de gravamen vigentes establecidos por la legislación tributaria, incluso al aprobarse la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992*” (Voto particular, apartado 3).

Y, desde esta perspectiva de la protección de la confianza, se pone de relieve también el **tipo de impuesto** en que incide la norma retroactiva en este caso (el IRPF): “*Es precisamente la naturaleza periódica del Impuesto y la posición central que ocupa en el conjunto del sistema tributario la que hace especialmente relevante la afectación del cambio normativo retroactivo en la seguridad jurídica de los contribuyentes*” (Voto particular, apartado 3)<sup>318</sup>.

---

*con el principio de la capacidad de pago” (vid. SÁINZ DE BUJANDA, F., Hacienda y Derecho, IV, op. cit., 1966, págs. 383 y 384).*

<sup>316</sup> El Voto particular también aduce a este respecto la garantía de “estabilidad” de las normas tributarias (“*la estabilidad de las normas tributarias es, junto con la claridad y certeza, la base de la confianza de los ciudadanos en el ordenamiento jurídico y aunque de ello no se sigue un derecho a la inalterabilidad de aquéllas sí obliga, en estos casos, al legislador, a justificar de modo muy riguroso el cambio legislativo retroactivo*”).

No obstante, puede distinguirse entre la garantía de *estabilidad* del ordenamiento, que es una manifestación de la seguridad jurídica *ex post*, y la exigencia de *ley previa* o de irretroactividad normativa, que se sitúa entre las exigencias de corrección estructural del Derecho como seguridad jurídica *ex ante*. Sobre esta cuestión, véase *infra* pág. 570.

<sup>317</sup> En el Voto particular se señala la similitud de este caso con el supuesto enjuiciado en la STC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 8), en relación con el recargo sobre el IRPF creado por la Ley de la Comunidad de Madrid 15/1984, de 19 de diciembre. En la STC 150/1990, el Tribunal señalaba «*las razonables dudas de constitucionalidad*» que, desde la perspectiva de la seguridad jurídica (art. 9.3 CE), «*podría suscitar*» el «*efecto retroactivo de un recargo (del 3 por 100 sobre la cuota del IRPF) en relación con la renta obtenida durante el período impositivo*»; pero sin entrar en el fondo del asunto, puesto que el propio legislador había suspendido la eficacia de la Ley, con anterioridad a la liquidación del recargo, lo que implicaba una pérdida de objeto del proceso constitucional en este punto.

<sup>318</sup> El subrayado es nuestro.

Pero lo más destacable de este Voto particular es que, **por primera vez** en la jurisprudencia constitucional, se aduce la **protección de la confianza** de los ciudadanos en el momento de la adopción de sus **decisiones económicas**, al señalarse que éstos *“calculan su comportamiento económico según el coste previsible de la carga fiscal que han de soportar al finalizar el período impositivo del Impuesto sobre la Renta. Carga fiscal, es preciso subrayarlo, que depende en buena medida de decisiones, económicas y jurídicas, tomadas por el sujeto pasivo a lo largo del período del Impuesto y que no siempre son fácilmente reversibles”* (Voto particular, apartado 3)<sup>319</sup>.

Este argumento no nos plantea objeciones por lo que respecta a su aplicación en este caso<sup>320</sup>. Pero el empleo generalizado de esta argumentación – muy presente en la doctrina germánica de los últimos años, que afirma el “derecho a una planificación fiscal segura” para los ciudadanos -, puede conducir, a mi juicio, a conclusiones no compatibles con el principio democrático y con las exigencias que fluyen del art. 9.2 CE. A esta cuestión haremos referencia *infra*, al analizar críticamente el principio de protección de la confianza como fundamento de la irretroactividad tributaria.

Téngase en cuenta que, en el Voto particular, por un lado, se acota esta protección de la confianza a las decisiones adoptadas en el propio período impositivo, señalando que el ciudadano *“tiene que poder confiar en que la regulación vigente en el momento en el cual él adoptó sus decisiones no se verá trastornada posteriormente con efectos dentro del mismo período impositivo”*<sup>321</sup>.

Pero además, por otro lado, se tienen muy en cuenta las circunstancias del caso, *“como el propio comportamiento del legislador tributario, que había anunciado una política de reducción de tipos impositivos”*<sup>322</sup>; y que, *“sin que la anunciada y prometida tarifa del Impuesto hubiera*

<sup>319</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>320</sup> Ciertamente, como señala el Voto particular (apartado 3), *“un cambio sorpresivo por medio de Decreto-Ley, una vez transcurrido más de la mitad del período impositivo y luego reiterado en una Ley aprobada poco antes de la finalización del mismo el 31 de diciembre, impide que el ciudadano conozca y calcule de antemano, con un razonable nivel de certeza, las consecuencias y los costes fiscales que se derivan de su propio comportamiento económico o jurídico ajustado a la legislación fiscal vigente del IRPF”* (el subrayado es nuestro).

<sup>321</sup> No obstante, consideramos que el momento relevante para determinar la retroactividad constitucionalmente inadmisibles no es el momento de la adopción de la “decisión económica o jurídica” por el ciudadano – en la doctrina alemana, del “acto de disposición” -; sino el momento de realización del hecho al que la ley vigente vincula un determinado efecto jurídico, con carácter autónomo y definitivo.

<sup>322</sup> La Ley 18/1991, de 6 de junio, de reforma del IRPF había reducido la tarifa del impuesto, anunciando incluso, para ejercicios posteriores, reducciones adicionales de los tipos de gravamen (Disp. adicional octava); y la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, no introdujo modificación

*llegado siquiera a aplicarse, el legislador la cambia por sorpresa y con efectos retroactivos para las rentas del mismo período, quebrando toda confianza **razonable** en la previsibilidad que, objetivamente y atendiendo a sus propios actos<sup>323</sup>, debía haber depositado en el comportamiento del legislador tributario” (Voto particular, apartado 3).*

Por lo que respecta a las exigencias de interés general – que la mayoría del Tribunal tiene muy en cuenta para declarar la constitucionalidad de la Ley -, según el Voto particular, efectivamente, como señala la propia Sentencia, existía una situación de extraordinaria y urgente necesidad que legitimaba acudir al Decreto-Ley (la situación de desequilibrio financiero por la que atravesaba la Hacienda Pública en el ejercicio de 1992), pero esta situación, no es suficiente, en cambio, *“para justificar constitucionalmente la adopción por el Legislador de una determinada medida -la elevación de las tarifas del IRPF poco más de un mes antes de finalizar el período impositivo- que, por su alcance retroactivo y su imprevisibilidad, vulnera la seguridad jurídica del art. 9.3 CE” (Voto particular, apartado 3)*<sup>324</sup>.

Y aquí se pone de manifiesto por el Voto particular una idea muy importante, y es que *“la previsión constitucional de que un Decreto-Ley sea tramitado posteriormente como Ley ordinaria en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación (art 86.3 CE) no puede convertirse en un expediente para sanar ex post factum (con base en un supuesto efecto «anuncio o aviso» de futuros cambios en la legislación, o en las exigencias cualificadas de interés general de la economía) el sacrificio por la Ley, trasunto de aquél de principios o derechos constitucionalmente protegidos como es, en este caso, el de, la seguridad jurídica” (Voto particular, apartado 3)*<sup>325</sup>.

---

alguna de las tarifas del IRPF inicialmente fijadas por la Ley de 1991. Todo ello llevó a los ciudadanos a *“confiar en la previsibilidad y efectividad de la no modificación para 1992 de las tarifas del Impuesto establecidas hasta ese momento, creándose una «expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho», que es la seguridad jurídica entendida en su sentido más amplio (STC 36/1991, fundamento jurídico 5.º)”* (Voto particular, apartado 3; el subrayado es nuestro).

<sup>323</sup> Esta referencia a los “actos propios” del Legislador no debe entenderse como un derecho «a la inalterabilidad del régimen fiscal, ni en general a la congelación del ordenamiento jurídico existente», como aclara el propio Voto particular.

<sup>324</sup> En este punto, el Voto particular trae a colación – implícitamente – la referencia al principio democrático que la Sentencia aduce para fundamentar la constitucionalidad de la medida. A este respecto, el Voto particular no niega que hubiese una grave crisis financiera, y que las medidas de política fiscal pueden utilizarse para afrontar estas situaciones, *“poniendo remedio a eventuales imprevisiones o falsas expectativas económicas anteriores”*; sin embargo, dichas medidas deben llevarse a cabo *“con pleno respeto a los principios y derechos constitucionalmente garantizados de los contribuyentes”*, lo que no sucedía en este caso.

<sup>325</sup> El subrayado es nuestro. En los recursos de inconstitucionalidad interpuestos, ante el argumento de justificar la urgencia del Decreto-Ley en la salvaguarda del principio de seguridad jurídica, se observa que *“el anuncio de un Proyecto de Ley en el «Boletín Oficial del Estado» no hubiese sido más perjudicial para la seguridad jurídica que la utilización abusiva del Decreto-Ley”* (STC 182/1997, Antecedente 1).



En definitiva, son todas estas circunstancias las que llevan a considerar en el Voto particular que, ni el “aviso” producido por el Decreto-Ley sobre la elevación de las tarifas del IRPF; ni la finalidad de luchar con carácter urgente contra el déficit público; ni el carácter moderado del incremento del tributo; resultan suficientes para justificar la afectación a la protección de la confianza de los ciudadanos en los tipos anteriormente vigentes.

Por ello, el Voto particular acaba concluyendo la inconstitucionalidad del aumento de las tarifas del IRPF establecido por la Ley enjuiciada, con carácter retroactivo para el período en curso, porque, “*por el momento del período impositivo en que fue adoptado, puede calificarse de no previsible y carente de suficiente justificación*”<sup>326</sup>, lo que conduce a entender vulnerado el principio de seguridad jurídica garantizado en el art. 9.3 CE.

Para finalizar el análisis de los criterios de enjuiciamiento de la “retroactividad impropia”, queremos señalar que, en el Voto particular a la STC 182/1997, se acaban aduciendo los mismos elementos que fundamentaron la declaración de inconstitucionalidad en la STC 173/1996: la no previsibilidad y la ausencia de suficiente justificación. Ello pone de manifiesto que éste es un juicio casuístico, donde ambos elementos (previsibilidad y justificación suficiente), son conceptos indeterminados, que producen cierta inseguridad por lo que respecta al resultado del enjuiciamiento<sup>327</sup>.

---

Y, por otra parte, se señala también que el Gobierno tenía “*la seguridad de que, por causa de la presencia en las Cámaras de un Grupo Parlamentario con mayoría absoluta, el Real Decreto-ley sería convalidado y tramitado como Ley*” (STC 182/1997, Antecedente 6).

<sup>326</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>327</sup> El *desideratum* sería que, al menos, la inseguridad que genera el recurso la ponderación de bienes o “balancing test” se redujese a los supuestos de retroactividad impropia; sin embargo, como se ha comprobado, ésta se encuentra también presente en los casos de retroactividad auténtica.

### **III. FUNDAMENTO DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD COMO LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR TRIBUTARIO**

Una vez analizada nuestra doctrina constitucional sobre retroactividad tributaria, en los siguientes epígrafes intentaremos mostrar, por un lado, que en nuestro ordenamiento puede aplicarse el principio expreso de irretroactividad (art. 9.3 CE) en materia tributaria, convenientemente articulado con el deber de contribuir (art. 31.1 CE); y, por otro lado, que existen otras prohibiciones *implícitas* de retroactividad tributaria, con fundamento en principios y garantías constitucionales *distintos al principio de seguridad jurídica*<sup>328</sup>.

Como ya hemos señalado con anterioridad, en la mayoría de Constituciones sólo se consagra explícitamente una prohibición de retroactividad en materia penal desfavorable. Así sucede, por ejemplo, en los ordenamientos alemán e italiano. De ahí que la formulación del principio de irretroactividad contemplada en el art. 9.3 de nuestra Constitución resulte original, pues consagra una prohibición de retroactividad en lo desfavorable que excede de la materia penal, aunque no se refiera a la materia tributaria.

No obstante, como se ha estudiado *supra*, en nuestra jurisprudencia constitucional ha prevalecido el enjuiciamiento de la retroactividad tributaria sobre la base de otros principios constitucionales, señaladamente con fundamento en el principio de seguridad jurídica y, específicamente, en su manifestación de la protección de la confianza de los ciudadanos.

En los siguientes epígrafes se analizarán los diversos fundamentos posibles del principio de irretroactividad en materia tributaria – que no se reducen a uno solo, como bien ha señalado nuestro Tribunal Constitucional, y como pone de manifiesto la propia elaboración del principio de irretroactividad, desde sus orígenes<sup>329</sup> -. Recordaremos también la *ambivalencia o reversibilidad de los valores* – igualdad, justicia, seguridad jurídica... – cuando se conectan con el fenómeno de la retroactividad; puesto que, como bien ha señalado el Prof. LÓPEZ MENUDO<sup>330</sup>, dichos valores sirven tanto para fundamentar el principio de irretroactividad, como para justificar la retroactividad de la norma en el caso concreto. Así, por ejemplo, la retroactividad de la norma tributaria puede justificarse por la consecución de una efectiva igualdad o del gravamen de la

---

<sup>328</sup> Ello con independencia de que la *eficacia inmediata* de las normas tributarias y el *Derecho transitorio* se encuentran asimismo sujetos a límites constitucionales, que deben considerarse autónomamente respecto del principio de irretroactividad (véanse *infra* págs. 616 y sigs.).

<sup>329</sup> *Vid. supra*, en el Capítulo Primero, págs. 127 y sigs.

<sup>330</sup> *Vid. LÓPEZ MENUDO, F., El principio de irretroactividad..., op. cit., 1982, pág. 38.*

capacidad económica de los obligados tributarios<sup>331</sup>, que son argumentos que sirven también para considerar dicha retroactividad tributaria constitucionalmente inadmisibles<sup>332</sup>.

### A. Prohibición constitucional expresa de retroactividad tributaria: referencias de Derecho comparado

Como se ha puesto de relieve en los epígrafes anteriores, la Constitución Española carece de una prohibición expresa de retroactividad de las leyes tributarias. Ello ha condicionado, evidentemente, el enjuiciamiento constitucional de las normas tributarias retroactivas. Por ello, con carácter previo, consideramos de utilidad el análisis de aquellos ejemplos de Derecho comparado en los que sí se establece una prohibición constitucional expresa de retroactividad tributaria.

En el ámbito de la Unión Europea, sólo tres Constituciones consagran explícitamente una *prohibición de retroactividad de leyes tributarias*: la Constitución de Grecia de 1975 (art. 78.2 y 3)<sup>333</sup>, la Constitución de Suecia de 1975 (art. 10.2)<sup>334</sup> y la Constitución de Portugal de 1976 (art. 103.3) – esta última a partir de la revisión constitucional de 1997<sup>335</sup> -.

<sup>331</sup> Sobre la *justificación* de la norma tributaria retroactiva en nuestra jurisprudencia constitucional, *vid. supra* págs. 386 y sigs., y págs. 439 y sigs.

<sup>332</sup> En relación con los principios de capacidad económica y de igualdad, como fundamento de la irretroactividad de las normas tributarias desfavorables, véanse *infra* págs. 519 y sigs., y págs. 561 y sigs., respectivamente.

<sup>333</sup> La Constitución de Grecia de 1975, en su artículo 78, apartados 2 y 3, dispone:

“2. Los tributos o cualquier otra carga financiera no pueden ser impuestos por ley con efecto retroactivo que se extienda más allá del ejercicio anterior a aquél en que el tributo será exigido.

3. Como excepción, en el caso de imposición o aumento de un tributo a la exportación o importación, o bien de un impuesto indirecto, se admitirá su exigencia desde la fecha de presentación del correspondiente proyecto de ley al Parlamento, con la condición de que la Ley sea publicada dentro de los límites temporales establecidos en el art. 42 y, en todo caso, no más tarde de diez días desde el fin de la sesión parlamentaria”.

<sup>334</sup> En el Capítulo dedicado a los *derechos y libertades fundamentales*, tras establecer la prohibición de retroactividad desfavorable en materia penal (art. 10.1), la Constitución de Suecia de 1975 prevé la siguiente prohibición de retroactividad de leyes tributarias desfavorables (art. 10.2):

“No pueden exigirse tributos u otros gravámenes si la norma que los impone no estaba vigente al tiempo de realizarse el hecho que genera la obligación.

Si el Parlamento considera que existen razones específicas que así lo exigen, puede aprobarse una Ley que imponga tributos o gravámenes por la realización de hechos anteriores a su vigencia, siempre que en dicho tiempo el Gobierno o una Comisión parlamentaria hubiese presentado ya un proyecto o iniciativa al Parlamento a tal efecto. Cualquier comunicación escrita del Gobierno al Parlamento anunciando un proyecto de esta naturaleza será considerado equivalente a una propuesta formal.

El Parlamento puede establecer excepciones al primer inciso, si considera que ello viene exigido por específicas razones relacionadas con la guerra, peligro de guerra, o crisis económica severa”.

<sup>335</sup> En la revisión de 1982, se introdujo en la Constitución de Portugal de 1976 la *prohibición de retroactividad de las leyes restrictivas de derechos, libertades y garantías constitucionales* (Art. 18.3 CRP: “Las leyes restrictivas de derechos, libertades y garantías deben revestir carácter general y abstracto y no pueden tener efecto retroactivo,

Fuera del ámbito de la Unión Europea, encontramos también diversas Constituciones<sup>336</sup> en las que se consagra una prohibición de retroactividad de las normas que establecen tributos: la Constitución de Algeria de 1976 (art. 64)<sup>337</sup>; la Constitución de Brasil de 1988 (art. 150.III)<sup>338</sup>; la Constitución de la Federación Rusa de 1993 (art. 57)<sup>339</sup> y la Constitución de Colombia de 1991 (arts. 338.3º y 363.2º)<sup>340</sup>, entre otras.

---

*ni disminuir la extensión y el alcance del contenido esencial de los preceptos constitucionales*”). Sin embargo, del mismo modo que la previsión de la Constitución Española de 1978 (la irretroactividad de las “disposiciones restrictivas de derechos individuales”; art. 9.3 CE), esta cláusula no se ha aplicado para enjuiciar la retroactividad de *leyes tributarias*.

En la revisión constitucional de 1997, se introdujo la siguiente prohibición de retroactividad tributaria en el Art. 103.3 de la Constitución portuguesa: “Nadie puede ser obligado a pagar impuestos que no hayan sido creados en los términos de la Constitución, que tengan naturaleza retroactiva o cuya liquidación y recaudación no se realicen en los términos de la ley” (el subrayado es nuestro).

<sup>336</sup> Textos constitucionales consultados en las siguientes fuentes de Internet: [http://www.justiniano.com/constituciones/constituciones\\_del\\_mundo.htm](http://www.justiniano.com/constituciones/constituciones_del_mundo.htm) y <http://www.uni-wuerzburg.de/law/index.html>.

<sup>337</sup> La Constitución de Algeria de 1976, en su artículo 64.4 dispone: “*Ningún tributo, contribución o gravamen de cualquier naturaleza puede ser impuesto con efecto retrospectivo*”.

<sup>338</sup> La Constitución de la República Federativa del Brasil de 1988, en su artículo 150, apdo. III, establece lo siguiente: “*Art. 150. Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios:*

*(...) III. cobrar tributos:*

*en base a hechos imponibles ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera establecido o ampliado;*

*en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los estableció o amplió*”.

Esta garantía de irretroactividad se incluye en la Sección de la Constitución brasileña dedicada a las “*limitaciones del poder de tributar*”, junto a los principios de reserva de ley, de igualdad tributaria y de interdicción de la confiscatoriedad, entre otros.

<sup>339</sup> La Constitución de la Federación Rusa de 1993, artículo 57 *in fine*, dispone:

*“(...) Las leyes que establezcan nuevos tributos o empeoren la situación de los obligados tributarios no tendrán fuerza retroactiva”.*

Este artículo se encuentra ubicado en el Capítulo de la Constitución de la Federación Rusa dedicado a los *derechos y libertades del ciudadano*.

<sup>340</sup> El artículo 338.3º de la Constitución de Colombia de 1991 dispone:

*“Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.*

Este precepto se refiere a las normas que regulan tributos con período impositivo de la base – esencialmente, los impuestos sobre la renta -, prohibiendo que estas normas se apliquen tanto a períodos ya concluidos, como al período impositivo en curso al tiempo de su entrada en vigor.

El artículo 363.2º de la Constitución colombiana de 1991, ya con carácter general, establece:

*“El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.*

El análisis de estos ejemplos de Derecho comparado pone de manifiesto una diversidad de opciones a la hora de formular una prohibición constitucional expresa de retroactividad tributaria. Algunos textos constitucionales se limitan a consagrar una prohibición de retroactividad de las normas que imponen tributos (normas tributarias desfavorables), sin mayor precisión<sup>341</sup>. Éste es el caso de la Constitución de Portugal, cuyo art. 103.3, tras la modificación constitucional operada en 1997, establece que: “*Nadie puede ser obligado a pagar impuestos... que tengan naturaleza retroactiva*”.

Mayor interés presentan aquellas formulaciones constitucionales que concretan el *alcance* de la prohibición de retroactividad – esto es, que definen la “retroactividad” tributaria constitucionalmente prohibida –, estableciendo, en su caso, algunas *excepciones* a dicha prohibición. Por su proximidad a nuestro ordenamiento, nos interesa especialmente lo dispuesto en las Constituciones de Grecia y Suecia, ambas del año 1975.

La Constitución de Grecia admite un período de retroactividad de hasta un ejercicio económico, mientras que la Constitución de Suecia prohíbe la retroactividad tributaria, entendida como incidencia de la nueva norma en supuestos de hecho (“*hechos que generan la obligación*”) realizados en el pasado, con anterioridad a su vigencia. En este segundo caso, la prohibición de retroactividad tributaria es, por tanto, más estricta.

No obstante, hay que destacar que ambos preceptos contemplan *excepciones* a la prohibición general de retroactividad tributaria. En ambos casos, se admite la retroactividad *desde la fecha de presentación por el Gobierno del proyecto de ley al Parlamento* (aunque en la Constitución griega esta excepción se limita expresamente a los impuestos indirectos y se exige además que la Ley sea publicada en todo caso dentro de determinados límites temporales que la propia Constitución establece). La Constitución de Suecia admite también como excepción a la prohibición de retroactividad la concurrencia de *graves motivos que exijan la retroactividad de la ley tributaria*, como una situación de guerra o de crisis económica severa.

Como veremos *infra*, ambas excepciones – la admisibilidad de la retroactividad desde la fecha de presentación del proyecto de ley y la concurrencia de graves motivos del bien común – han sido adoptadas desde el año 1961 en la jurisprudencia constitucional alemana<sup>342</sup>. En el ordenamiento alemán – que carece de una prohibición constitucional expresa de retroactividad – el *Bundesverfassungsgericht* ha afirmado, con fundamento en el principio de seguridad jurídica, la existencia de una prohibición general de retroactividad “auténtica” de las leyes tributarias desfavorables, con algunas excepciones. Ello pone de manifiesto que, por vía jurisprudencial, se ha suplido la falta de consagración explícita de la prohibición de retroactividad tributaria en el texto constitucional.

---

<sup>341</sup> Es el caso de la Constitución de Argelia (*vid. supra* nota 337); la Constitución de la Federación Rusa (*vid. supra* nota 339); y la Constitución de Portugal (*vid. supra* nota 335).

<sup>342</sup> BVerfGE 13, 261.

En algunos ordenamientos latinoamericanos (Constitución de Brasil de 1988<sup>343</sup>; Constitución de Colombia de 1991<sup>344</sup>), la prohibición constitucional de retroactividad de las leyes tributarias va más allá, extendiéndose a los períodos impositivos *en curso* al tiempo de publicación de la nueva ley<sup>345</sup>. La Corte Constitucional colombiana ha delimitado el alcance de esta prohibición, excluyendo su aplicación respecto de las normas tributarias *favorables*, que pueden aplicarse *con efectos para el período impositivo en curso, pero sólo para regular aquellos hechos que se realicen con posterioridad a su publicación*<sup>346</sup>. Este alcance de la prohibición de retroactividad de las leyes tributarias frente al Legislador excede, en cualquier caso, del mantenido en nuestro país y en su entorno jurídico más próximo. No obstante, hay que señalar también que esta prohibición de retroactividad parece admitir excepciones, pues la Corte Constitucional colombiana toma en cuenta la *finalidad* de la norma retroactiva y su *necesidad* o *proporcionalidad* para la consecución del fin propuesto<sup>347</sup>.

<sup>343</sup> *Vid. supra* nota 338.

<sup>344</sup> *Vid. supra* nota 340. Aunque el correspondiente precepto constitucional (art. 363.2º) establece que “(...) *Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad*”, se trata de una prohibición de retroactividad *vinculante para el Legislador* (véase, entre otras, la Sentencia de la Corte Constitucional colombiana núm. C-527/1996, de 10 de octubre, disponible en <http://www.ramajudicial.gov.co>).

El fundamento de esta prohibición es, según la Corte Constitucional colombiana, el valor de la justicia y de la seguridad jurídica, afirmándose que “*como en el caso de la imposición de sanciones, la de tributos requiere la predeterminación de los mismos (...). La persona debe estar preparada para cancelar el impuesto y, por tanto, sufre daño cuando la imposición de gravámenes cubre situaciones o hechos que ya están fuera de su control y previsión” (cfr. Sentencia de la Corte Constitucional colombiana núm. C-149/93, de 22 de abril – el subrayado es nuestro -).*

<sup>345</sup> Aunque el art. 338.3 de la Constitución de Colombia toma como referencia el inicio de la “*vigencia*” de la nueva ley (*vid. supra* nota 340), el momento relevante a efectos de retroactividad es, como hemos estudiado en el Capítulo Primero, la fecha de la publicación. El art. 150 de la Constitución de Brasil se refiere, indistintamente, al inicio de la vigencia y a la fecha de la publicación (*vid. supra* nota 338).

<sup>346</sup> Véase la Sentencia de la Corte Constitucional colombiana de 10 de octubre de 1996.

Interesa destacar esta posibilidad, afirmada por la Corte Constitucional colombiana, de “fraccionamiento” del período impositivo en los impuestos sobre la renta, a efectos de aplicar la nueva norma a los “hechos” (en el caso enjuiciado, “donaciones con derecho a deducción”) realizados con posterioridad a su publicación, aunque la respectiva consecuencia jurídica integre la obligación tributaria devengada al final del período impositivo.

<sup>347</sup> “*No desconoce la Corte que el gobierno al proponer el tributo y el Congreso al aprobar las disposiciones en referencia tuvieron en cuenta importantes finalidades de interés colectivo (...)*”. Ahora bien: “*en el presente caso el Congreso habría podido establecer, dentro del ámbito de sus atribuciones legislativas, otros mecanismos que se hubieran enmarcado dentro de la preceptiva constitucional, para alcanzar las metas propuestas, sin necesidad de esquivar el perentorio mandato que prohíbe la retroactividad de la tributación usando el expediente inconstitucional de dar al impuesto creado la apariencia de inversión forzosa (...)*” (cfr. Sentencia de la Corte Constitucional colombiana núm. C-149/93, de 22 de abril; el subrayado es nuestro).

Implícitamente, la Corte está aludiendo el “principio de proporcionalidad”, como criterio que puede modular la prohibición de retroactividad de las leyes tributarias. Sobre el principio de proporcionalidad como límite a la retroactividad tributaria, y, en particular, sobre la “necesidad” de la norma retroactiva para la consecución del fin propuesto, *vid. infra* págs. 586 y sigs.

Todas estas prohibiciones constitucionales expresas de retroactividad de las leyes tributarias – pese a su dicción genérica en algún caso – se aplican sólo a las normas *desfavorables*<sup>348</sup>. Lo mismo puede decirse respecto de aquellas Constituciones que establecen una *prohibición de retroactividad general, para cualquier materia*, y que, por tanto, también se aplican en materia tributaria. Éste es el caso de la Constitución federal de los Estados Unidos de 1787, la Constitución de Noruega de 1814 y la Constitución de México de 1917, citadas *supra*<sup>349</sup>. Esta última prevé en su art. 14 una prohibición de retroactividad expresamente referida a las leyes que causen *perjuicio* al ciudadano (“*A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna...*”)<sup>350</sup>.

Como ya señalamos, esta cláusula amplia de irretroactividad fue interpretada inicialmente, no como una prohibición constitucional de retroactividad dirigida al Legislador, sino simplemente como mandato dirigido a los órganos de aplicación del Derecho<sup>351</sup>. Sin embargo, superada esta primera etapa, la Corte Suprema mexicana ha afirmado la garantía de irretroactividad también como límite frente al Legislador.

*“El principio de la no retroactividad, significa que el legislador y el juez no pueden despojar a los individuos de los derechos que se llaman adquiridos<sup>352</sup>; el primero por la*

---

<sup>348</sup> “La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas al contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: el que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe” (cfr. Sentencia de la Corte Constitucional colombiana núm. C-527/96, de 10 de octubre).

<sup>349</sup> Vid. *supra* págs. 340 y sigs.

<sup>350</sup> Art. 14 de la Constitución de México de 1917:

“A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

*Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho*” (la cursiva es nuestra).

Esta cláusula de irretroactividad (ubicada en el Capítulo de la Constitución mexicana dedicado a las “garantías individuales” del ciudadano) se basa en el modelo de la cláusula de prohibición de leyes *ex post facto* prevista en la Constitución de los Estados Unidos de América.

La anterior Constitución de México, del año 1857, preveía en su art. 17 una prohibición de retroactividad general, para todas las leyes, independientemente de su contenido (“*No se podrá expedir ninguna ley retroactiva*”), con una formulación similar a la prevista en el art. 97 de la Constitución noruega de 1814.

<sup>351</sup> El Prof. FLORES ZAVALA cita, entre otros, el siguiente fragmento de la primera jurisprudencia de la Corte Suprema en relación con el art. 14 de la Constitución mexicana de 1917: “*este precepto no impone, como el de la Constitución de 1857, una limitación al legislador, prohibiéndole expedir leyes retroactivas, sino que lo deja en libertad para expedir leyes de esta naturaleza cuando lo estime conveniente (tomo I, págs. 857, 873 y 888. Prontuario, tomo XII, pág. 224). (...) “Si bien es verdad que el artículo 14 de la Constitución prohíbe dar a las leyes efecto retroactivo, en perjuicio de persona alguna, cuando las leyes por su naturaleza misma son retroactivas, los jueces no violan el principio constitucional citado al aplicarlas...” (tomo XXII, pág. 984. Prontuario, tomo XII, pág. 225).” (cfr. FLORES ZAVALA, E., *Elementos de finanzas...*, op. cit., 1991, págs. 156 y 157).*

<sup>352</sup> Ésta era la noción de retroactividad en la primera jurisprudencia de la SCJN de México. Sobre la evolución posterior, *vid. infra* págs. 602 y sigs.

*expedición; y el segundo por la aplicación de una ley”* (tomo XXXII, página 443. *Prontuario*, pág. 237, tomo XII)<sup>353</sup>.

Dejando aparte estos últimos ejemplos de Derecho comparado (que se alejan bastante de lo que sucede en nuestro ordenamiento constitucional), nos interesa comprobar qué aplicación se ha dado a la prohibición expresa de retroactividad tributaria en un país de nuestro entorno más próximo, en el ámbito de la Unión Europea. Para ello, tomaremos el ejemplo que nos ofrece la jurisprudencia constitucional portuguesa.

En efecto, aunque la prohibición explícita de retroactividad tributaria en el ordenamiento portugués sea relativamente reciente (1997), la experiencia portuguesa permite confrontar dos situaciones diversas y sucesivas en el tiempo respecto al *fundamento* constitucional de la irretroactividad tributaria, antes y después de su consagración explícita en el texto constitucional.

Hasta 1997, la situación era muy similar a la existente en nuestro ordenamiento. La Constitución portuguesa de 1976 preveía una prohibición expresa de retroactividad en materia penal (art. 29 *CRP*), que tras la reforma de 1982 se extendió a las “*leyes restrictivas de derechos, libertades y garantías*” (art. 18.3 *CRP*)<sup>354</sup>, pero no a las leyes tributarias. El principio *general* de irretroactividad se situaba exclusivamente en el plano *aplicativo*<sup>355</sup>, y la retroactividad de leyes

<sup>353</sup> Cfr. FLORES ZAVALA, E., *Elementos de finanzas...*, *op. cit.*, 1991, pág. 158.

Cuando el Prof. LÓPEZ MENUDO señala, en relación con el art. 14 de la Constitución de México de 1917, que “*los jueces han terminado interpretando que la prohibición no va dirigida al legislador, sino al juez*”, se refiere sólo a la primera jurisprudencia de la Suprema Corte de México (*vid.* LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, *op. cit.*, 1982, págs. 59 y 137-138, con cita de Borda, G., *Portée et limitation de Droit transitoire; Mélanges en honneur de Paul Roubier*, tomo I, París, 1961, pág. 81). Lo mismo puede decirse de la cita de GAYA SICILIA, R., *El principio de irretroactividad de las leyes...*, *op. cit.*, 1987, pág. 54.

<sup>354</sup> Sólo en la Constitución portuguesa de 1826 se había consagrado una prohibición *general* de retroactividad, para todas las leyes (art. 145.2: “*a disposição da lei não terá efeito retroactivo*”). En las posteriores Constituciones de 1911, 1933, y en la redacción originaria de la actual Constitución de 1976, la prohibición de retroactividad se había limitado a la materia penal, considerándose más acorde con el Estado social que el Legislador pudiera decidir en el resto de materias la retroactividad de las leyes.

En el Proyecto de Jorge MIRANDA para la Constitución de 1976 se propuso incluir un principio de irretroactividad de las leyes tributarias, pero éste fue finalmente rechazado, de forma similar a lo sucedido en la tramitación parlamentaria de la Constitución Española de 1978 (art. 9.3 CE).

En la revisión constitucional de 1982 se discutió mucho si debía incluirse un principio expreso de irretroactividad tributaria. Finalmente esta opción se rechazó, aunque se introdujo una prohibición de retroactividad de las “*leyes restrictivas de derechos, libertades y garantías*”, leyes que además deben revestir alcance general y respetar el contenido esencial de los derechos (art. 18.3 *CRP*).

<sup>355</sup> Este principio general de irretroactividad se establece en el artículo 12.1 del Código Civil portugués (“*a lei só dispõe para o futuro*”), como disposición aplicable a todo el ordenamiento, pero sólo en el plano de la interpretación y aplicación de normas jurídicas.



tributarias desfavorables se consideraba por regla general admisible constitucionalmente<sup>356</sup>, salvo que vulnerase determinados principios o garantías constitucionales.

Al respecto, podemos distinguir hasta tres etapas en la jurisprudencia constitucional portuguesa sobre retroactividad tributaria:

1) Entre 1980 y 1989 aproximadamente, se concedió un amplio margen de admisibilidad a las leyes tributarias retroactivas desfavorables, aunque existieron importantes discrepancias al respecto en el seno del propio Tribunal Constitucional. No se dictó en este primer período ninguna declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria retroactiva, pero sí se formularon numerosos votos particulares<sup>357</sup>. El *leading case* en la materia fue el *Parecer* de la *Comissão Constitucional* portuguesa<sup>358</sup> núm. 14/1982, de 22 de abril<sup>359</sup>.

Desde el inicio de esta jurisprudencia, el *principio de protección de la confianza* se erigió como principal *límite constitucional implícito* o *garantía indirecta* frente a la retroactividad de las leyes tributarias, debiendo examinarse *caso por caso* su posible vulneración, con una importante influencia de la doctrina alemana<sup>360</sup>. No obstante, el “grado de retroactividad” (señaladamente, la distinción entre retroactividad propia e impropia<sup>361</sup>) no fue adoptado como *criterio formalista y automático* para determinar si el principio de protección de la confianza resultaba o no vulnerado. En todo caso, se procedía a una ponderación de intereses, de resultado

<sup>356</sup> Se descartó desde un primer momento por la *Comissão Constitucional*, y más tarde por el *Tribunal Constitucional* portugués, que pudiera extraerse una *prohibición constitucional no escrita* de retroactividad tributaria, ni por *aplicación analógica* de la prohibición de retroactividad penal, ni a partir del *principio de legalidad tributaria* (art. 106.2 *CRP*), ni derivada de la *garantía de propiedad* (véanse los *Pareceres* de la *Comissão Constitucional* núm. 25/1981 y 14/1982).

Respecto a la posibilidad de aplicar la prohibición de retroactividad de las “*leyes restrictivas de derechos, libertades y garantías*” (art. 18.3 *CRP*, redacción de 1982) en materia tributaria, el TC portugués ha señalado que, aunque la garantía de propiedad privada se entendiese como un “derecho análogo” a los comprendidos en el art. 18.3 *CRP*, hay que tener en cuenta que *las normas tributarias no son normas restrictivas del derecho de propiedad* (ATC 11/1983).

<sup>357</sup> También en la doctrina científica, voces autorizadas como las de los constitucionalistas GOMES CANOTILHO y MIRANDA reclamaban una mayor limitación de la retroactividad tributaria desfavorable.

<sup>358</sup> La *Comissão Constitucional* desempeñó el papel correspondiente a un Tribunal Constitucional, durante la situación “transitoria” producida desde la aprobación de la *CRP* de 1976 hasta la revisión constitucional de 1982. La primera Sentencia del Tribunal Constitucional portugués en materia de retroactividad tributaria es del año 1983.

<sup>359</sup> *Vid. Pareceres da Comissão Constitucional*, 19º vol.; recogido también en PAZ FERREIRA, E., *Jurisprudência Fiscal Constitucional (seleccionada)*, vol. I, tomo I, Lisboa, 1996, págs. 257 a 277. En el *Parecer* núm. 14/1982 se declaró constitucional la creación de un gravamen impositivo complementario, creado por Ley de abril de 1978, aplicable sobre los rendimientos del trabajo obtenidos en el ejercicio de 1977.

<sup>360</sup> *Vid. Parecer* de la *Comissão Constitucional* núm. 14/1982. La principal diferencia con la jurisprudencia constitucional alemana es que en la jurisprudencia portuguesa no se llega a derivar del principio de protección de la confianza una prohibición general de leyes tributarias retroactivas desfavorables.

<sup>361</sup> Esta distinción adoptada en la jurisprudencia constitucional alemana es acogida por relevante doctrina portuguesa (GOMES CANOTILHO, entre otros), pero no por la jurisprudencia constitucional.

con frecuencia incierto, donde el grado o intensidad de la retroactividad tenía una importancia menor y, en todo caso, se consideraba “ordinario” y “no agravado” un período de retroactividad de un año<sup>362</sup>.

Un buen ejemplo de esta situación inicial nos lo ofrece la primera Sentencia del TC portugués sobre retroactividad tributaria (ATC 11/1983, de 12 de octubre), junto con el Voto particular del Prof. VITAL MOREIRA a la misma<sup>363</sup>. En esta Sentencia, se declaró constitucional la creación *ex novo* de un impuesto *extraordinario* que gravaba *exclusivamente* los rendimientos del trabajo obtenidos en un período anterior, por los que ya se había *liquidado y pagado* el correspondiente impuesto<sup>364</sup>. A este pronunciamiento siguieron otros, donde se reiteró la misma doctrina<sup>365</sup>.

---

<sup>362</sup> Del mismo modo que en la jurisprudencia de la *Corte Costituzionale* italiana (*vid. infra* págs. 519 y sigs.), en la doctrina constitucional portuguesa la noción de retroactividad y su delimitación respecto de fenómenos afines no ha jugado un papel relevante como criterio de enjuiciamiento. La *retroactividad propia o auténtica* no se ha considerado en sí misma inadmisiblemente constitucionalmente como regla general. En este sentido, es más restrictivo el criterio seguido por el Tribunal Constitucional español. En su caso, ha sido la *duración del período de retroactividad* la que se ha tenido en cuenta para valorar la razonabilidad de la medida, *considerando admisible por regla general el gravamen introducido en el año de la liquidación y referido a las rentas obtenidas en el ejercicio inmediatamente anterior* (*vid. Pareceres de la Comissão Constitucional* núm. 25/1981 y 14/1982 – este último *cit. supra*, nota 359 -).

Por el contrario, el aumento de impuestos ya *liquidados y pagados* se considera una retroactividad *intensa* (*vid. Acuerdo del Tribunal Constitucional portugués* n. 11/1983).

<sup>363</sup> *Vid. Diário da República*, 1ª Serie, de 20 de octubre de 1983. También puede consultarse PAZ FERREIRA, E., *Jurisprudência Fiscal...*, *op. cit.*, 1996, págs. 305 a 346. En el ATC 66/1984, de 3 de julio, se enjuició el mismo precepto (esta vez, por fiscalización abstracta sucesiva; en el ATC 11/1983, por fiscalización preventiva); con los mismos argumentos, se dictó también fallo de constitucionalidad, con los Votos particulares de Mário DE BRITO y VITAL MOREIRA (*vid. Diário da República*, 2ª Serie, de 9 de agosto de 1984; recogido en PAZ FERREIRA, E., *Jurisprudência Fiscal...*, *op. cit.*, 1996, págs. 347 a 360). También se enjuició el mismo supuesto en el ATC 67/1991, esta vez con los Votos particulares de Alberto TAVARES DA COSTA y António VITORINO.

<sup>364</sup> La afectación al principio de protección de la confianza quedaba *justificada* en este caso, según el TC portugués, por el carácter *extraordinario* del impuesto y la *situación de grave crisis financiera* que con el mismo se pretendía afrontar. Esta posición debe contrastarse con la de otras jurisdicciones constitucionales, como la alemana y española, que, ante una retroactividad tan intensa y una finalidad genérica de interés recaudatorio para paliar una crisis financiera, habrían declarado probablemente la inconstitucionalidad de la medida. De hecho, dos de los once Magistrados del TC portugués dictaron sendos Votos particulares a este ATC 11/1983. El primer Voto particular al ATC 11/1983, formulado por Mário DE BRITO, se centra en el carácter desproporcionado, por innecesario, de la medida (considera el Magistrado que, para paliar la grave crisis financiera, podrían haberse adoptado medidas no retroactivas de reducción del gasto público o de aumento de los tributos ya existentes, con efectos para el futuro).

Destacamos el segundo Voto particular a este pronunciamiento, formulado por VITAL MOREIRA, en el que, con una clara influencia de la doctrina alemana, se considera que la *intensidad* de la retroactividad, su carácter totalmente *imprevisible*, y su falta de *justificación* por motivos de interés público (ya que según el Magistrado podrían haberse adoptado otras medidas no inconstitucionales para obtener el mismo resultado), deberían haber conducido a la declaración de inconstitucionalidad por vulneración del principio de protección de la confianza. Si ningún impuesto puede ser arbitrario, *el impuesto retroactivo debe ser además necesario, y la necesidad de su eficacia retroactiva deber ser explícitamente justificada por el propio Legislador* (estas observaciones van en la

2) Entre 1990 y 1996, se declaró la inconstitucionalidad de diversas leyes tributarias retroactivas desfavorables, por vulneración del *principio de protección de la confianza*, derivado del Estado de Derecho (art. 2 *CRP*)<sup>366</sup>. Los AATC 216/1990, de 20 de junio<sup>367</sup>, y 70/1992, de 24 de febrero<sup>368</sup>, declararon inconstitucionales normas tributarias con un *período de retroactividad muy breve – inferior al mes – y relativas a impuestos indirectos sobre las importaciones*<sup>369</sup>. El

---

línea de la exigencia de motivación formal de la retroactividad mantenida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas; *vid. infra* págs. 582 y sigs.).

<sup>365</sup> Destaca el ATC 141/1985, de 25 de julio (*Diário da República*, 2ª Serie, de 29 de agosto de 1985; recogido en PAZ FERREIRA, E., *Jurisprudência Fiscal...*, *op. cit.*, 1996, págs. 361 a 402). En este caso se enjuiciaba la creación de un impuesto extraordinario sobre los rendimientos empresariales obtenidos en 1982, que debía liquidarse y recaudarse en 1983, el mismo año de su aprobación. El fallo de constitucionalidad era de esperar, en aplicación de la doctrina expresada en el ATC 11/1983, ante una retroactividad de menor alcance (el gravamen de los rendimientos obtenidos en el ejercicio anterior) y con similar justificación (la corrección del déficit público). Pero también cabía esperar opiniones discrepantes en el seno del propio Tribunal (Voto particular de VITAL MOREIRA, que suscribe Mário DE BRITO), quienes consideraban vulnerado el principio del Estado de Derecho por la norma retroactiva enjuiciada.

<sup>366</sup> El Tribunal Constitucional portugués sigue considerando que no existe una prohibición constitucional general de retroactividad tributaria, ni siquiera implícita, pero sí un límite en el principio de protección de la confianza, que debe valorarse caso por caso. En ningún pronunciamiento este Tribunal ha adoptado un límite diverso a la retroactividad de las leyes tributarias.

<sup>367</sup> En *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, 16º vol.; recogido en PAZ FERREIRA, E., *Jurisprudência Fiscal...*, *op. cit.*, 1996, págs. 403 a 410. Se trata de la primera declaración de inconstitucionalidad relevante en la doctrina del TC portugués sobre retroactividad de leyes tributarias desfavorables. Con anterioridad, en el ATC 409/1989 también se había declarado inconstitucional una norma por este motivo, pero la argumentación a efectos de retroactividad en este pronunciamiento era tan escueta que ha pasado prácticamente desapercibido.

En este ATC 216/1990, de 20 de junio, se declaró la inconstitucionalidad – sin Votos particulares – del Decreto-Ley de 20 de julio de 1988 que había suprimido, con efectos desde el 1 de julio de 1988, la suspensión del cobro de derechos de importación vigente desde el 31 de diciembre de 1987. El período de retroactividad había sido tan sólo de veinte días.

<sup>368</sup> *Vid. Diário da República*, 2ª Serie, de 18 de agosto de 1992; recogido en PAZ FERREIRA, E., *Jurisprudência Fiscal...*, *op. cit.*, 1996, págs. 423 a 445. En este ATC 70/1992 se dictó la segunda declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria retroactiva – también sin Votos particulares –, respecto de una norma aprobada el 8 de junio de 1988 y publicada el 15 de junio del mismo año, que gravaba las importaciones realizadas en el período del 6 de junio al 3 de julio de 1988. La recurrente había realizado la importación el 6 de junio de 1988.

<sup>369</sup> El Prof. CARDOSO DA COSTA distingue los primeros supuestos enjuiciados por el TC portugués, en su mayoría referidos a tributos *periódicos*, modificados en el *ejercicio siguiente* al de la obtención del rendimiento (que fueron declarados constitucionales, aunque con Votos particulares); y estos casos enjuiciados con posterioridad, donde se modificaba *ex post* la tributación de situaciones *instantáneas* ya extintas (supuestos declarados inconstitucionales en su mayoría) (*vid. CARDOSO DA COSTA, J. M., “O enquadramento constitucional...”, op. cit.*, 1997, págs. 418 y 419).

Esta distinción entre tributos periódicos y tributos instantáneos, a efectos del enjuiciamiento de la retroactividad, es sin embargo relativizada por otros autores (CASALTA NABAIS).

TC portugués, tras calificar la norma como *retroactiva*<sup>370</sup>, consideró que esta retroactividad no podía entenderse justificada<sup>371</sup> y la declaró inconstitucional por vulneración del principio de protección de la confianza derivado del Estado de Derecho. Posteriormente, se han dictado también otros fallos de inconstitucionalidad en supuestos similares<sup>372</sup>, así como en un caso de supresión de un beneficio tributario para el futuro<sup>373</sup>. Sin embargo, ha seguido existiendo una importante crítica doctrinal a la inseguridad existente en el enjuiciamiento constitucional de leyes tributarias retroactivas.

3) Por último, desde 1997 hasta la actualidad, el TC portugués ha aplicado la prohibición expresa de retroactividad tributaria establecida en la revisión constitucional de ese mismo año (art. 103.3 *CRP* 1976, en la redacción dada por la Revisión constitucional de 1997<sup>374</sup>). Su introducción, que había sido ya propuesta sin éxito en el Proyecto de Constitución de 1976 y en la Revisión constitucional de 1982, ha sido considerada por regla general de forma positiva en la doctrina, aunque también ha recibido críticas importantes, como la proveniente del Prof. CARDOSO DA COSTA, profesor tributarista y Magistrado del TC portugués<sup>375</sup>.

<sup>370</sup> En el ATC 216/1990 se concreta por primera vez el concepto de retroactividad, como *producción de efectos jurídicos desde una fecha anterior a la de la publicación*. Pero en ningún momento se adopta la distinción entre retroactividad propia e impropia.

<sup>371</sup> Una vez afirmada la retroactividad, el TC portugués lleva a cabo una *ponderación de intereses*: por un lado, comprueba si la confianza del ciudadano en la aplicación de la normativa anterior es efectivamente digna de protección (para ello, la situación jurídica anterior debe ser *legítima y cierta*); por otro lado, examina si concurren graves motivos de bien común que deban prevalecer sobre la confianza de los ciudadanos. Ante la ausencia de estos motivos que justifiquen la retroactividad, se considera vulnerado el principio de protección de la confianza.

<sup>372</sup> *Vid.* ATC (1ª Sección) n. 37/1996, de 17 de enero, donde también se declaró inconstitucional por vulneración del principio de protección de la confianza (art. 2 *CRP*) un Decreto-Ley de 23 de septiembre de 1986 que suprimió la exención de derechos de importación introducida por Decreto-Ley de 9 de abril de 1986, con efectos retroactivos para las importaciones realizadas desde el 1 de marzo de 1986. El mismo supuesto había sido ya enjuiciado en el ATC 409/1989, de 31 de mayo.

Lo relevante en este caso es que la norma enjuiciada *disponía expresamente que su finalidad era la de corregir errores de la normativa anterior*; y esta cuestión apenas se consideró de interés por el TC portugués en su enjuiciamiento.

<sup>373</sup> ATC (2ª Sección) n. 410/1995, de 28 de junio. Véase el comentario a esta Sentencia *infra*, págs. 619 y sigs.

<sup>374</sup> Ley constitucional 1/1997, de 25 de septiembre, que entró en vigor el día 5 de octubre de 1997.

<sup>375</sup> *Vid.* CARDOSO DA COSTA, J. M., “O enquadramento constitucional do Direito dos impostos em Portugal: a jurisprudência do Tribunal Constitucional”, en AA.VV. (coord. Jorge MIRANDA), *Perspectivas constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, vol. II, Coimbra, Ed. Coimbra, 1997, págs. 397 a 428, en particular págs. 414 a 419.

El Prof. CARDOSO, entonces Presidente del TC portugués, cuya postura ha influido mucho en la jurisprudencia constitucional posterior, manifestó en este artículo su oposición a la propuesta de incluir una prohibición *expresa* de retroactividad tributaria en el texto constitucional. Según CARDOSO, el principio de protección de la confianza era ya un canon adecuado para el enjuiciamiento, *caso por caso*, de las leyes tributarias retroactivas; y su aplicación – que había conducido a diversas declaraciones de inconstitucionalidad desde el año 1990 – suponía una garantía suficiente para los obligados tributarios. Una prohibición expresa de retroactividad, en opinión del autor, no sólo era innecesaria, sino que además podía resultar excesiva e incluso peligrosa para la libertad de configuración del

Esta tercera etapa de la jurisprudencia constitucional portuguesa sobre retroactividad tributaria, a partir de 1997<sup>376</sup>, está más caracterizada por la discusión sobre el *ámbito temporal de aplicabilidad del nuevo art. 103.3 CRP*, que por la concreción de su alcance material. Además, en este período la mayoría de leyes tributarias retroactivas enjuiciadas han sido leyes de interpretación auténtica.

Respecto al ámbito temporal de aplicabilidad de la nueva prohibición constitucional expresa de retroactividad tributaria (art. 103.3 *CRP*), cuya entrada en vigor se produjo el 5 de octubre de 1997, el TC portugués ha debido decidir si este precepto resultaba también de aplicación a las leyes o actos jurídicos dictados con anterioridad a dicha fecha, y enjuiciados por el TC con posterioridad. Sobre esta cuestión, el TC portugués<sup>377</sup> ha considerado que debe aplicarse estrictamente el *principio de irretroactividad de las leyes* también a las *leyes de revisión constitucional*<sup>378</sup>. La inconstitucionalidad sobrevenida sólo puede tener efectos *pro futuro*. Ésta es también la postura de la doctrina científica dominante (GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA, MIRANDA). En particular, en los procesos constitucionales de fiscalización concreta interpuestos contra resoluciones judiciales, se consideró en un primer momento que la irretroactividad del nuevo precepto constitucional debía referirse a la fecha de la sentencia impugnada; de forma que el nuevo art. 103.3 *CRP* era aplicable como canon de enjuiciamiento

---

legislador tributario (*vid.* CARDOSO DA COSTA, J. M., “O enquadramento constitucional...”, *op. cit.*, 1997, pág. 419).

Además, el Prof. CARDOSO señala que esta prohibición expresa de retroactividad tributaria (art. 103.3 *CRP*) plantea la dificultad añadida de definir estrictamente, con rigor, cuándo se produce un supuesto de “retroactividad” y cuándo de mera “retrospectividad” o eficacia inmediata; distinción que hasta el momento no había sido objeto de atención por el TC portugués, ya que el principio de protección de la confianza se consideraba aplicable a ambos tipos de situaciones. La práctica inaplicación hasta la fecha del art. 103.3 *CRP*, considerado “irretroactivo”, ha permitido aplazar el pronunciamiento constitucional sobre esta cuestión.

<sup>376</sup> La jurisprudencia más reciente del Tribunal Constitucional portugués (desde 1998) puede consultarse en la siguiente página de Internet: <http://www.tribunalconstitucional.pt>.

<sup>377</sup> Véase el ATC (1ª Sección) 275/1998, de 9 de marzo.

<sup>378</sup> Esta afirmación es discutible con carácter general, y en particular en el ámbito de los derechos fundamentales. En nuestra doctrina, el Prof. LÓPEZ MENUDO ha propugnado que los derechos fundamentales desplieguen una eficacia retroactiva en lo favorable – con el límite de la protección de los derechos de terceros –, pues éste es el resultado de una interpretación finalista de la norma constitucional, acorde con la *voluntas constitutionis*, sin que resulte aplicable en este ámbito la presunción general de irretroactividad (art. 2.3 CC). En palabras de este autor, “la interpretación de la Constitución mediante el viejo instrumental de la hermenéutica privatística debe ser manejada con especial prudencia, pues parece claro que el método para interpretar la Constitución no puede ser el *mismo* que el utilizable para las normas jurídicas en general” (*vid.* LÓPEZ MENUDO, F., “El principio de irretroactividad...”, *op. cit.*, 1991, págs. 463 a 481, en particular págs. 480 y 481).

De ahí que – aunque la prohibición de retroactividad tributaria *ex art.* 103.3 *CRP* no constituya un derecho fundamental –, la solución para disciplinar el tránsito normativo adoptada por el TC portugués debería contar, a mi juicio, con argumentos adicionales a la aplicación del principio general de irretroactividad de las disposiciones jurídicas.

sólo respecto de sentencias posteriores al 5 de octubre de 1997, fecha de su entrada en vigor<sup>379</sup>. Sin embargo, con posterioridad se ha sentado doctrina constitucional en el sentido de que la fecha relevante a estos efectos debe ser en todo caso la de los *hechos* realizados, y no la de la sentencia<sup>380</sup>.

En la única Sentencia del TC portugués que hasta la fecha ha aplicado el art. 103.3 *CRP* como canon de constitucionalidad (ATC 172/2000, de 22 de marzo), se ha afirmado que **esta prohibición expresa de retroactividad tributaria tiene un alcance superior al principio de protección de la confianza**. Puesto que su *fundamento* es la *seguridad jurídica*, esta prohibición de retroactividad significa una *garantía de objetividad y de auto-vinculación del Estado por el Derecho*, y no sólo una *protección frente a la retroactividad lesiva de la confianza*. El TC portugués ha afirmado, en fin, que *la prohibición expresa de retroactividad tributaria (art. 103.3 CRP) no puede interpretarse restrictivamente, en términos semejantes a la jurisprudencia anterior, como si no se hubiese alterado el texto constitucional y la prohibición de retroactividad tributaria sólo pudiese derivarse de los principios generales* (ATC 172/2000). Este alcance del art. 103.3 *CRP* ha venido afirmado por el momento en el ámbito de las leyes tributarias de interpretación auténtica. Habrá que esperar a pronunciamientos futuros para determinar cuál es efectivamente su alcance con carácter general.

## **B. El principio de protección de la confianza como fundamento de la irretroactividad tributaria: análisis crítico**

Actualmente podemos afirmar que se ha llegado, a través de la jurisprudencia constitucional y comunitaria, a una *prohibición, como regla general, de la retroactividad de las normas tributarias desfavorables*, basada en el *principio de protección de la confianza legítima* frente al Legislador, con fundamento en el principio de seguridad jurídica (**prohibición general de retroactividad auténtica de las normas tributarias desfavorables con excepciones**).

---

<sup>379</sup> En el ATC 275/1998 se afirma que el parámetro de constitucionalidad ha de ser el vigente en el momento de aplicación de la norma cuestionada. En el mismo sentido, ATC (2ª Sección) 172/2000, de 22 de marzo.

<sup>380</sup> Véase el ATC (1ª Sección) 193/2001, de 8 de mayo; el ATC (3ª Sección) 284/2001, de 26 de junio; y el ATC (1ª Sección) 306/2001, de 27 de junio. Finalmente, el ATC (Pleno) 110/2002, de 5 de marzo, ha unificado doctrina, confirmando este criterio: la prohibición de retroactividad tributaria contenida en el art. 103.3 *CRP* sólo puede aplicarse respecto de los hechos imponibles realizados a partir de su entrada en vigor, el 5 de octubre de 1997 (siempre que se trate de materia tributaria sustantiva, y no procedimental). El Magistrado MOTA PINTO ha formulado Voto particular a este ATC 110/2002, sosteniendo que las normas constitucionales deben aplicarse *inmediatamente a los procesos judiciales en curso, si el legislador constitucional no dispone lo contrario*. El argumento que aduce al respecto es que las normas constitucionales, siendo criterio de validez de las normas jurídicas, deben vincular inmediatamente a los órganos de aplicación del Derecho, impidiendo que éstos continúen aplicando aquellas normas que han devenido inconstitucionales, de forma sobrevenida.

En nuestro ordenamiento, a partir de la STC 126/1987, de 16 de julio, el Tribunal Constitucional ha adoptado el principio de seguridad jurídica y la distinción entre retroactividad propia e impropia – característicos de la doctrina constitucional alemana – como pilares básicos de su doctrina sobre retroactividad tributaria. El principio de irretroactividad previsto en el art. 9.3 CE ha sido prácticamente abandonado como canon de enjuiciamiento en el ámbito tributario (dejando a salvo la materia sancionadora). Ello contrasta con el criterio seguido en otras materias, como en el ámbito de la función pública y de las prestaciones sociales. También en nuestra doctrina tributarista, que tradicionalmente se había referido a los principios de capacidad económica, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, se está asumiendo con carácter general el principio de protección de la confianza legítima como límite a la retroactividad de las normas tributarias<sup>381</sup>.

Ciertamente, en materia tributaria, el principio de seguridad jurídica adquiere una especial relevancia<sup>382</sup>, como pone de manifiesto nuestra jurisprudencia constitucional (STC 150/1990, entre otras) y ha destacado también la doctrina científica<sup>383</sup>, siendo una de sus principales aplicaciones prácticas la garantía de irretroactividad en lo desfavorable. No obstante, debemos preguntarnos si éste es el fundamento más adecuado para afirmar una prohibición constitucional implícita de retroactividad tributaria. En primer lugar, porque parece que la garantía de irretroactividad debiera tener en nuestro ordenamiento un ámbito de aplicación *autónomo* respecto de otros principios genéricos del Estado de Derecho, como el principio de

---

<sup>381</sup> Vid. ANÍBARRO PÉREZ, Susana, “El principio de protección de la confianza legítima como límite al poder legislativo en materia tributaria”, *REDF*, núm. 119, julio-septiembre 2003, págs. 395 a 419. Véase también una referencia en CALVO ORTEGA, R., “Ordenamiento tributario”, en CALVO ORTEGA, R. (Dir.); TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coord.), *La nueva Ley General Tributaria*, *op. cit.*, 2004, pág. 37.

En particular, el Prof. RODRÍGUEZ BEREJO señala que el contribuyente ha de poder *orientarse* con base en la normativa vigente en cada momento, ha de poder “*ajustar su comportamiento económico al coste previsible de los impuestos, calcular de antemano la carga tributaria y pagar la menor cantidad de impuestos que las Leyes permitan*” (vid. RODRÍGUEZ BEREJO, A., “Los principios de la imposición...”, *op. cit.*, 1998, págs. 608 y 609).

<sup>382</sup> Como ya señalara Adam SMITH en *La riqueza de las Naciones*: “*la certeza de lo que cada individuo debe pagar es, en materia de impuestos, de tan gran importancia que puede decirse, según me parece se deriva de la experiencia de todas las Naciones, que un grado considerable de desigualdad no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre*”.

<sup>383</sup> Nuestro ordenamiento jurídico-tributario padece en la actualidad una situación de considerable *inseguridad normativa*. Esta inseguridad responde a distintas causas, que son consecuencia en gran parte de una *deficiente técnica legislativa* (véanse al respecto *infra* págs. 572 y sigs.). Teniendo en cuenta esta situación, la doctrina científica ha propugnado una penetración amplia y efectiva de las exigencias de seguridad jurídica en las distintas parcelas del Derecho tributario.

Éste es un tema de gran actualidad. En nuestra doctrina, pueden consultarse los siguientes trabajos específicos sobre el principio de seguridad jurídica en materia tributaria: GARCÍA NOVOA, César, *El principio de seguridad jurídica...*, *op. cit.*, 2000; SÁNCHEZ PINO, Antonio José, “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”, *Civitas, REDF*, núm. 109-110, enero-junio 2001, págs. 163 a 185; MARTÍNEZ-AGUADO, Jorge, “El principio de seguridad jurídica en el ámbito del derecho tributario. Sus posibles alternativas”, *Gaceta Fiscal*, núm. 222, julio-agosto 2003, págs. 23 a 40.

seguridad jurídica y el principio de proporcionalidad. En segundo lugar –en conexión con el aspecto anterior –, por el papel que debieran tener y no tienen en la actualidad los derechos constitucionales en materia de retroactividad. Y, por último, porque el enjuiciamiento de la retroactividad tributaria debería ponerse en conexión específicamente con el deber de contribuir consagrado en el art. 31.1 CE.

En la propia doctrina científica alemana, existe una importante crítica a la jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht* en materia de retroactividad, y particularmente en el ámbito tributario. Se ha dicho que esta jurisprudencia – a la que nos referimos a continuación – es imprevisible, que produce inseguridad jurídica y que tampoco satisface las exigencias de justicia, propugnando su abandono<sup>384</sup>.

## 1. El principio de protección de la confianza legítima en el Derecho público

El principio de protección de la confianza y el principio de buena fe son principios que hunden sus raíces en el Derecho privado<sup>385</sup>. En nuestro ordenamiento, el artículo 7.1 del Título Preliminar del CC recoge el principio de buena fe, disponiendo lo siguiente: “1. *Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe*”. Estos principios – que encarnan los valores de la fidelidad, la honestidad, la confianza mutua en las relaciones jurídicas – han tenido entrada en el ámbito del Derecho público esencialmente a través de la jurisprudencia. La Ley 30/1992, de 26 de noviembre (LRJPAC), incluyó una referencia a la *buena fe* como límite a las facultades de revisión de oficio (art. 106), pero ha sido la Ley 4/1999, de 13 de enero, la que ha recogido los *principios de buena fe y de confianza legítima* como *principios generales* que deben regir la *actuación administrativa*<sup>386</sup>. Ambos se consideran principios “derivados del de seguridad jurídica” (*vid.* Exposición de Motivos de la Ley 4/1999).

El principio de buena fe en el ámbito tributario<sup>387</sup> fue reconocido en nuestro “Estatuto del contribuyente” (Ley 1/1998, de 26 de febrero, art. 33<sup>388</sup>), y también lo ha sido en el “Estatuto de

<sup>384</sup> *Vid.* STERN, *Staatsrecht I*, pág. 654; KLOEPFER, Michael, *Vorwirkung von Gesetzen*, München, Ed. Beck, 1974, pág. 110; *cit.* por PIEROTH, B., *Rückwirkung und...*, *op. cit.*, 1981, pág. 19, nota 5.

<sup>385</sup> El origen del concepto de buena fe se encuentra en el Derecho romano, pudiendo destacarse su impronta en el ámbito del proceso y en el ámbito contractual. Véase CASTRESANA, A., “*Fides*”, “*bona fides*”: un concepto para la creación del Derecho, Madrid, Tecnos, 1991.

<sup>386</sup> Artículo 3.1 de la LRJPAC (redacción dada por la Ley 4/1999): “*Principios generales.- 1. Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.*”

*Igualmente, deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima”.*

<sup>387</sup> Sobre este tema puede verse recientemente en nuestra doctrina GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia, *Buena fe y Derecho tributario*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 2001.



los derechos del contribuyente” italiano (Ley de 27 de julio de 2000, n. 212, art. 10<sup>389</sup>). Parte de nuestra doctrina ha criticado la adopción del *principio de buena fe*, propio del ordenamiento jurídico privado, como principio general de actuación en el ámbito tributario y, específicamente, en el ámbito sancionador tributario, donde viene a ser prácticamente identificado con el *principio de culpabilidad* o con la *presunción de inocencia*. La inseguridad sobre el significado que deben tener estos principios de buena fe y de confianza legítima en Derecho tributario ha propiciado su no inclusión en la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; aunque, en cualquier caso, resultan de aplicación como principios generales recogidos en la LRJPAC (art. 3.1).

El principio de buena fe (“*Treu und Glauben*”, “*buona fede e lealtà*”) puede considerarse un principio general en las relaciones entre el Estado y el contribuyente, como expresión de “*civiltà giuridica*”. El ámbito propio y característico del principio de protección de la confianza en Derecho público es el ámbito de la revisión de los actos dictados por la

---

<sup>388</sup> El art. 33 LDGC, ubicado en el Capítulo VII (Derechos y garantías en el procedimiento sancionador), dispone lo siguiente: “*Presunción de buena fe.- 1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe.*

*2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias”.*

<sup>389</sup> En el art. 10 de la Ley italiana de 27 de julio de 2000, n. 212, se consideran conjunta e indistintamente los principios de protección de la confianza y de buena fe del contribuyente.

Art. 10 del Statuto: “*Tutela dell’affidamento e della buona fede. Errori del contribuente.-*

*I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.*

*Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell’amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall’amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell’amministrazione stessa.*

*Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull’ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto”.*

El apartado 2 de este art. 10 del Statuto italiano contiene una norma similar a la prevista en el art. 5, apartado 2, de la LDGC española: “*2. En los términos establecidos por las leyes, quedarán exentos de responsabilidad por infracción tributaria los contribuyentes que adecuen su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas a las que se refiere el párrafo anterior”.*

En el ámbito penal, el art. 15 del Decreto Legislativo de 10 de marzo de 2000, n. 74, por el que se establece la nueva disciplina de los delitos en materia de impuestos sobre la renta y sobre el valor añadido, conforme al art. 9 de la Ley de 25-6-1999, n. 205 (*Gazzetta Ufficiale Repubblica italiana* 76, de 31 de marzo de 2000), dispone: “*Art. 15. Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie. 1. Al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell’articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione”.*

Administración o el de los cambios de interpretación administrativa<sup>390</sup>, siempre que resulten desfavorables para el ciudadano<sup>391</sup>. Sin embargo, este principio de protección de la confianza se ha adoptado también como fundamento de la *irretroactividad normativa*, en materia no sancionadora, respecto de las normas desfavorables para el ciudadano.

Desde esta perspectiva, el principio de protección de la confianza se ha adoptado como garantía para el ciudadano del *conocimiento de las consecuencias jurídicas de sus propios actos*, como uno de los aspectos más relevantes de la seguridad jurídica: su vertiente *subjetiva*, desde la perspectiva del individuo. Pese a no estar expresamente previsto en la *Grundgesetz*, el “principio de protección de la confianza” (“*Grundsatz des Vertrauensschutzes*”) ha sido derivado por el *Bundesverfassungsgericht* como *subprincipio* del principio de seguridad jurídica, deducido éste a su vez del “principio del Estado de Derecho” (“*Rechtstaatsprinzip*”), y ha sido dotado de un *contenido propio*, vinculante para el Legislador. Similar deducción puede observarse en la jurisprudencia constitucional de otros países, como en la de nuestro TC<sup>392</sup>.

Según esta doctrina, el principio de protección de la confianza garantiza al ciudadano, en un Estado de Derecho, el conocimiento de las consecuencias jurídicas de sus actos, a fin de poder hacer efectivo el “libre desarrollo de su personalidad”. En el ámbito tributario, tal conocimiento ha de posibilitar la planificación económica y financiera de la actividad del individuo<sup>393</sup>, llegándose a afirmar un “derecho” a la planificación fiscal segura. No obstante, esta garantía del ciudadano puede colisionar con el interés del Legislador de modificar el

---

<sup>390</sup> Vid. sobre la cuestión DE MITA, Enrico, *Interesse fiscale e tutela del contribuente (Le garanzie costituzionali)*, 3ª ed., Milano, Giuffrè, 1995, Capítulo XIV: “La buona fede in Diritto Tributario (quando l’Amministrazione cambia orientamento)”, págs. 189-193. El autor analiza el cambio de calificación de la Administración tributaria de determinados rendimientos (con la consiguiente sujeción a IVA) –cambio motivado por una sentencia de la *Corte di Cassazione* (n. 274, de 23-1-1986) – y la irretroactividad de la nueva calificación, exigida por el principio de buena fe en las relaciones entre la Administración y el contribuyente, y la prohibición de “*venire contra factum proprium*”. Vid. asimismo BERLIRI, A., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1967, págs. 91-92, y BENATTI, *Principio di buona fede e obbligazione tributaria*, en “Boll. trib.”, 1986, pág. 949.

<sup>391</sup> Sobre el principio de protección de la confianza en Derecho público como límite a la revisión de actos favorables, *vid. infra* págs. 813 y sigs.

<sup>392</sup> El *principio de protección de la confianza legítima* de los ciudadanos, como límite constitucional a la retroactividad tributaria, se menciona en nuestra jurisprudencia constitucional por primera vez en el Voto Particular del Magistrado GÓMEZ-FERRER a la STC 6/1983, de 4 de febrero (aunque la referencia a la *protección de la confianza* en este Voto particular es sólo incidental, porque el Magistrado GÓMEZ-FERRER basa su argumentación en la inconstitucionalidad *formal* del Decreto-Ley). Sin embargo, no es formulado como criterio de enjuiciamiento constitucional por el propio TC hasta la STC 150/1990. *Vid.* al respecto *supra* págs. 379 y sigs.

<sup>393</sup> Nuestro Tribunal Constitucional ha expresado esta idea en la STC 173/1996: “*Los interesados en esta actividad conocían previamente las consecuencias tributarias que derivaban de su decisión de explotar el negocio de las máquinas o aparatos de juego, conocimiento previo que es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial, en tanto que el tributo es siempre un componente más -y, a menudo, como sucede en este caso, nada despreciable- del coste de la misma*” (STC 173/1996, FJ 5).

ordenamiento jurídico-financiero vigente, a fin de adecuarlo a la situación política y económica del momento.

## 2. Su aplicación en la jurisprudencia constitucional alemana como límite a la retroactividad tributaria

### a) *Prohibición general de retroactividad auténtica de las normas tributarias desfavorables*

La doctrina constitucional alemana sobre retroactividad tributaria se inicia con las Sentencias de la Sala II del *Bundesverfassungsgericht*, de 19 de diciembre de 1961 (*BVerfGE 13, 261* y *BVerfGE 13, 274*), que constituyen el *leading case* en la materia. Con anterioridad, los pronunciamientos del *Bundesverfassungsgericht* sobre retroactividad, a falta de una doctrina general, eran casuísticos<sup>394</sup>.

Así, en la *BVerfGE 13, 261* se formula por primera vez una *prohibición constitucional de retroactividad auténtica de leyes tributarias desfavorables*, con fundamento en el *principio de seguridad jurídica, en su vertiente de protección de la confianza, derivado del principio del Estado de Derecho. Este principio rige especialmente para las leyes tributarias, pues éstas*

---

<sup>394</sup> En materia tributaria, puede verse la *BVerfGE 7, 89*, Sala I, de 24 de julio de 1957. En esta Sentencia se enjuiciaba una disposición de la Ley de Hamburgo del Impuesto sobre los perros, de 9-11-1950, que había cubierto un vacío legal con efectos retroactivos desde el 1-4-1948. El demandante, que había obtenido una sentencia judicial a su favor en fecha 31-1-1950, por la que se anulaban las liquidaciones tributarias de los años 1948 y 1949, tuvo que pagar con posterioridad el impuesto correspondiente a dicho período, en aplicación de la nueva regulación retroactiva. Al respecto, el particular alegaba la vulneración del principio del Estado de Derecho (Art. 20 GG), de su derecho al libre desarrollo de la personalidad (Art. 2.1 GG), del principio de igualdad (Art. 3.1 GG) y de la prohibición de retroactividad penal (Art. 103.2 GG).

El *BVerfG* consideró en esta Sentencia que *no cabe extraer una prohibición general de retroactividad del principio del Estado de Derecho* – he aquí la esencial diferencia con su doctrina posterior –, por lo que la vulneración de este principio sólo puede determinarse *caso por caso, en función de las circunstancias*; en particular, atendiendo a (1) la *previsibilidad* de la medida; (2) la *justificación* objetiva de la norma; y (3) su *importancia económica*.

Atendiendo a las circunstancias del caso enjuiciado, el *BVerfG* declaró la constitucionalidad de la norma, considerando que: (1) el tributo recaudado inicialmente en los años 1948 y 1949 no había sido tan “manifiestamente injusto” como para que el ciudadano pudiese *confiar* en que no estaría obligado a su pago; (2) la medida estaba *justificada* objetivamente, para cubrir el vacío de regulación legal de unos tributos, con los que la Administración tributaria contaba; y (3) la *importancia económica* era insignificante para los particulares. Esta última observación puede considerarse un antecedente de la excepción a la prohibición general de retroactividad denominada “reserva de bagatela”. En cambio, por lo que respecta a la convalidación retroactiva de normas nulas, la posterior doctrina del *BVerfG* se apoya en argumentos diversos.

*imponen prestaciones patrimoniales por la realización de determinados supuestos de hecho, “orientando” de este modo los actos de disposición de los ciudadanos (BVerfGE 13, 261).*

Según esta doctrina del *Bundesverfassungsgericht*, de la cláusula del Estado de Derecho puede derivarse el principio constitucional según el cual las leyes tributarias desfavorables como regla general no deben extender su eficacia a presupuestos de hecho concluidos en el pasado<sup>395</sup>. El fundamento de este principio general de irretroactividad tributaria se asienta en la cláusula general del Estado de Derecho. Como requisitos positivos, podemos destacar el carácter “desfavorable” de la norma y su “retroactividad auténtica”; como requisitos negativos, la no concurrencia de alguna de las excepciones elaboradas por el propio TC alemán, que se examinan en los siguientes epígrafes.

### ***b) Excepciones a la prohibición general de retroactividad***

Esta *prohibición general* de retroactividad tributaria (prohibición de retroactividad auténtica de las normas tributarias desfavorables) – basada en el principio de protección de la confianza y en la distinción entre retroactividad auténtica e impropia -, fue desde un principio *matizada* por el Tribunal Constitucional alemán: para que una norma tributaria retroactiva se considere *por regla general* contraria al principio de protección de la confianza, no sólo ha de suponer una *intervención desfavorable* en la esfera jurídica de los ciudadanos afectados, y desplegar una *retroactividad propia o auténtica*, sino que además deben excluirse *al menos cinco excepciones*, catalogadas por el propio *Bundesverfassungsgericht* y formuladas en sus líneas esenciales ya desde el año 1961<sup>396</sup>.

---

<sup>395</sup> La formulación de esta prohibición general de retroactividad tributaria es la siguiente: “*Aus dem Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit läßt sich daher der Verfassungsrechtssatz ableiten, daß belastende Steuergesetze grundsätzlich ihre Wirksamkeit nicht auf abgeschlossene Tatbestände erstrecken dürfen*” (BVerfGE 13, 261, 271).

<sup>396</sup> No se trata propiamente de una *presunción de inconstitucionalidad*, que el legislador deba destruir mediante *prueba inversa* de inexistencia de violación del principio de protección de la confianza. Pero sí que es una *prohibición general*, por lo que, constatada por el BVerfG la inexistencia de supuestos excepcionales que justifiquen la retroactividad auténtica de la norma, ésta es declarada inconstitucional. Cuestión similar se ha planteado en relación con el principio de capacidad contributiva, como límite a la retroactividad de las leyes tributarias. La *Corte Cost.* italiana, constatada la retroactividad de la norma, no presume que ésta sea inconstitucional por vulneración del art. 53 *Cost.*; sino que, a la inversa, determina la constitucionalidad de la norma si puede *presumirse razonablemente* que el requisito de la actualidad de la capacidad contributiva se cumple. Parte de la doctrina defiende la aplicación de una presunción inversa, de inconstitucionalidad; en este sentido, puede verse BARILE, “Capacità contributiva ed imposta sulle aree; efficacia della sentenza della Corte costituzionale sui rapporti progressi”, *Giur. Cost.*, 1966, pág. 749.

Se trata de una lista de excepciones abierta, sin carácter exhaustivo. Estas excepciones a la prohibición general de retroactividad auténtica desfavorable pueden sistematizarse, a nuestro juicio, del siguiente modo:

*A) Excepciones por inexistencia de confianza digna de protección:* (A1) la previsibilidad de la regulación retroactiva (el “deber contar” con dicha regulación); (A2) normativa anterior confusa; (A3) normativa anterior nula;

*B) Excepciones por prevalencia del interés general sobre la confianza digna de protección*<sup>397</sup>: (B1) Concurrencia de graves motivos de interés general o bien común; (B2) Insignificancia objetiva del perjuicio (bagatela).

Las cuatro primeras excepciones fueron formuladas ya en la *BVerfGE* de 19 de diciembre de 1961, con cita de pronunciamientos anteriores. Esta cita de sentencias anteriores revela que la doctrina establecida en la *BVerfG* de 19 de diciembre de 1961 no surgió espontáneamente, sino que supuso la *sistematización* de algunos argumentos que ya se habían adoptado de forma aislada con anterioridad. A partir de los mismos, se afirmó una *prohibición general* de retroactividad auténtica de normas tributarias desfavorables y un *catálogo abierto de excepciones*, que han permitido superar el juicio exclusivamente casuístico de los pronunciamientos anteriores.

Debe señalarse la conexión existente entre estas excepciones. En particular, los supuestos de normativa anterior confusa (A2) y normativa anterior nula (A3)<sup>398</sup> podrían reconducirse a la excepción de *previsibilidad* de la nueva regulación (A1); pero el Tribunal Constitucional alemán los ha catalogado como supuestos *especiales* y autónomos<sup>399</sup>.

---

<sup>397</sup> Las excepciones que se formulan a esta regla general revelan que, también en los supuestos de retroactividad auténtica, se lleva a cabo una ponderación de bienes, entre la protección de la confianza y el interés general.

<sup>398</sup> Incluso los supuestos de *normativa anterior confusa* pueden llegar a ser también supuestos de *normativa anterior nula*, si la regulación en cuestión plantea serias dudas de constitucionalidad desde la perspectiva de la garantía de certeza.

<sup>399</sup> En la exposición de la jurisprudencia constitucional alemana en materia de retroactividad tributaria que lleva a cabo Nadya BOZZA (“La retroattività nella giurisprudenza della Corte costituzionale tedesca”, *Rivista di Diritto Tributario*, 1996-I, págs. 3-15), algunos pronunciamientos se analizan en sede de ambas excepciones –ley (posterior) previsible y ley (anterior) nula –, poniendo de manifiesto la interconexión entre ambos criterios. He considerado preferible, no obstante, atender al criterio de *especialidad* apuntado en el texto. Pues, en definitiva, todos los supuestos de “inexistencia de confianza en la normativa vigente digna de protección” podrían reconducirse al supuesto de “previsibilidad de la nueva regulación”, entendida ésta en un sentido amplio.

También hay que destacar que no se trata de excepciones incompatibles entre sí. Así, por ejemplo, la concurrencia de graves motivos de bien común (B1) suele reforzarse con alguna de las otras excepciones a la prohibición general de retroactividad auténtica<sup>400</sup>.

Estas excepciones formuladas en la jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht* a la prohibición general de retroactividad auténtica de las normas tributarias desfavorables no se han adoptado como tales en nuestra jurisprudencia constitucional<sup>401</sup>. Incluso la excepción de “exigencias cualificadas del bien común”, afirmada en principio como excepción a la prohibición de retroactividad auténtica (STC 126/1987, FJ 11), se ha aplicado más bien como elemento de la ponderación de bienes, que, sobre la base de dos elementos clave (“previsibilidad” y justificación o “razonabilidad” de la norma retroactiva) se tienen en cuenta en nuestra jurisprudencia constitucional, tanto en supuestos de retroactividad auténtica como impropia, para excluir o justificar, respectivamente, la afectación al principio de seguridad jurídica<sup>402</sup>.

#### **a') La excepción del “deber contar” con la nueva regulación retroactiva. El “efecto anuncio”**

El *Bundesverfassungsgericht* niega que exista una confianza digna de protección en el Derecho vigente, *a partir del momento en que* la nueva regulación es *previsible*; esto es, a partir del momento en que el ciudadano, *conforme a la situación legal existente*, “debe contar” con dicha regulación. En atención a este criterio, se considera legítima o *justificada* la retroactividad auténtica de una ley tributaria desfavorable, a partir del momento en que puede afirmarse tal *previsibilidad*<sup>403</sup>.

<sup>400</sup> Véase, entre otras, *BVerfGE* 22, 230.

<sup>401</sup> Sólo se enuncian como “circunstancias” a tener en cuenta en el enjuiciamiento de la retroactividad tributaria, con fundamento en el principio de seguridad jurídica, y esencialmente por lo que respecta a la retroactividad impropia. Así sucede con la “previsibilidad” de la regulación retroactiva (el “deber contar” con dicha regulación); o con la importancia de la medida tributaria – que es el aspecto que subyace en la excepción por “insignificancia objetiva del perjuicio (bagatela)” –. La excepción de la normativa anterior nula aparece de forma implícita en la STC 273/2000, de 15 de noviembre; pero no encontramos ningún reflejo de la excepción de “normativa anterior confusa” (teniendo en cuenta que el TC español no ha enjuiciado leyes de interpretación auténtica retroactivas).

<sup>402</sup> La concurrencia de “exigencias cualificadas del bien común” también se ha aducido para justificar aquella “retroactividad impropia” que afectase gravemente al principio de seguridad jurídica, por su carácter “absolutamente imprevisible” (STC 173/1996, de 31 de octubre).

<sup>403</sup> En definitiva, la confianza del ciudadano en la normativa vigente al tiempo de realización de los hechos *no es digna de protección*, si en la fecha a la que la nueva Ley retrotrae la producción de sus consecuencias jurídicas, el ciudadano *debía contar* ya con dicha regulación.

Este argumento había sido ya tenido en cuenta antes de formularse la prohibición general de retroactividad tributaria, en las *BVerfGEE* 1, 264 [280]; 2, 237 [264 y sigs.]; 8, 274 [304].

El criterio empleado por el *BVerfG* para determinar la “previsibilidad” de la nueva regulación es el del “ciudadano medio” (diligencia media objetivamente considerada). Sobre la base de este criterio, el momento a partir del cual se afirma tal previsibilidad es el de la *aprobación parlamentaria definitiva* de la ley. A partir de ese momento, se considera que el contribuyente *puede conocer* el contenido completo y vinculante de la ley<sup>404</sup>.

Según esta excepción, el ciudadano debe contar con la nueva regulación a partir de su aprobación definitiva por el Parlamento<sup>405</sup>, o bien cuando la anterior regulación exija o presuponga la aprobación de la nueva. La presentación por el Gobierno del proyecto de ley no puede, en principio, eliminar la confianza del ciudadano en la anterior regulación<sup>406</sup>.

No obstante, en ocasiones se ha considerado justificada la retroacción a un momento anterior –el de la publicación del proyecto de ley, o incluso el del anuncio público de la nueva regulación –, con el fin de evitar la elusión por parte de los contribuyentes de la nueva regulación dada a conocer (el denominado “efecto anuncio” – “*Ankündigungseffekt*” -)<sup>407</sup>. En estos supuestos, la ponderación entre la protección de la confianza –debilitada por la pronta y amplia posibilidad de conocimiento de la nueva regulación – y el interés público que se persigue con la retroactividad de la norma –reforzado con la finalidad de evitar el “efecto anuncio” – puede justificar la inaplicación del criterio general de la aprobación definitiva parlamentaria<sup>408</sup>.

---

<sup>404</sup> La doctrina alemana critica que se presuma que el “ciudadano medio” conoce el texto normativo en su fase de aprobación parlamentaria.

<sup>405</sup> El *BVerfG* ha destacado que existe una tensión entre el interés del particular a que la protección de la confianza en la normativa vigente se mantenga hasta la fecha de la publicación de la nueva ley, y el interés del Legislador a hacer efectiva la finalidad de la ley desde la fecha de publicación del correspondiente proyecto. Atendiendo a este conflicto de intereses, el *BVerfG* considera proporcionado situar el límite de la protección de la confianza en la fecha de aprobación definitiva de la ley por el *Bundestag* (*vid.*, entre otras, *BVerfGE* 72, 200).

<sup>406</sup> *BVerfGE* 13, 261, 273.

<sup>407</sup> El “anuncio” del contenido de una norma tributaria de rango legal puede producirse a través de los medios de comunicación; según una concepción amplia, el “efecto anuncio” podría referirse a “*cualquier situación de hecho o de derecho que coadyuvase a difundir o acercar al conocimiento del contribuyente la futura producción de una modificación normativa, sobre todo cuando la misma viene a agravar su posición jurídica*” (véase en este sentido GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad...*, *op. cit.*, 2000, pág. 179). El Tribunal Constitucional alemán sólo acepta como “efecto anuncio”, a efectos de considerar admisible la retroactividad de la ley, bien la publicación formal del proyecto de ley, bien, en todo caso, el anuncio público de la medida por el Gobierno.

<sup>408</sup> Así se ha mantenido en el ATC 165/2001, de 19 de junio, inadmitiendo a trámite la cuestión de inconstitucionalidad interpuesta por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en relación con la Disposición Final Segunda de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por presunta vulneración del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).

Así ha sido declarado por el TJCE en la reciente STJCE de 26 de abril de 2005 (“Goed Wonen”, asunto C-376/02), según la cual, los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica no se oponen a que una ley retrotraiga sus efectos a la fecha del anuncio de su futura aprobación (en el caso enjuiciado, a la fecha del *comunicado de prensa* emitido por el Gobierno), siempre que dicha retroactividad responda a la finalidad de evitar, durante la tramitación del procedimiento legislativo, un incremento de las operaciones económicas contra las que la futura ley pretende luchar – el denominado “efecto anuncio” –; y, además, siempre que con el anuncio de la medida los operadores económicos “*puedan comprender las consecuencias de la modificación legislativa prevista*”<sup>409</sup>.

En atención a los argumentos expuestos *supra*, este pronunciamiento jurisprudencial nos merece una valoración crítica, en el sentido de que, a nuestro juicio, el momento que debe tomarse como referencia en todo caso para admitir la retroactividad dirigida a evitar el efecto anuncio es el de la aprobación parlamentaria definitiva; o, excepcionalmente, la fecha de la publicación oficial del proyecto de ley – o bien, en todo caso, la presentación por escrito del proyecto o iniciativa al Parlamento, como prevé la Constitución de Suecia (art. 10.2)<sup>410</sup> -.

#### **b') Normativa anterior objetivamente confusa**

El *Bundesverfassungsgericht* considera que la confianza del contribuyente en una regulación *confusa y poco clara* no es digna de tutela, y entiende justificada la retroactividad auténtica de la norma posterior que clarifique el contenido de dicha regulación con efectos desde su publicación (*ab origine*)<sup>411</sup>. La norma tributaria desfavorable con retroactividad auténtica es por tanto admisible cuando sustituye una normativa anterior objetivamente oscura, confusa o con lagunas que hacían muy difícil su aplicación.

---

<sup>409</sup> La STJCE de 26 de abril de 2005 declara que: “*los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica no se oponen a que un Estado miembro, con carácter excepcional y con el fin de evitar que durante el procedimiento legislativo se incrementen considerablemente las operaciones financieras destinadas a minimizar la carga del IVA contra las que pretende luchar precisamente una ley de modificación, atribuya a esta ley un efecto retroactivo, cuando, en circunstancias como las del asunto principal, se ha advertido de la próxima adopción de la ley y de su efecto retroactivo a los operadores económicos que realizan operaciones económicas como las contempladas por la ley, de modo que puedan comprender las consecuencias de la modificación legislativa prevista para las operaciones que realizan*”.

<sup>410</sup> El art. 10.2 de la Constitución de Suecia prevé una prohibición de retroactividad de las leyes tributarias desfavorables y algunas excepciones a la misma (véase la cita de este precepto *supra*, pág. 451, nota 334).

<sup>411</sup> Véanse, entre otras, *BVerfGE* 11, 64 (73) y *BVerfGE* 50, 177 (194); *cit.* por PIEROTH, B., *Rückwirkung und...*, *op. cit.*, 1981, pág. 57.



No se admite esta excepción a la prohibición general de retroactividad auténtica cuando la nueva Ley pretende simplemente *corregir un error* existente en la normativa anterior, si esta normativa aparecía ante el ciudadano como *razonable y querida por el Legislador*<sup>412</sup>. El Tribunal Constitucional alemán exige que la oscuridad o lagunas objetivas de la normativa anterior sean graves, y aparezcan como “no queridas” por el Legislador<sup>413</sup>.

El fundamento de esta segunda excepción no ha sido claramente explicitado por el *Bundesverfassungsgericht*, pero responde esencialmente a las propias exigencias de *certeza* normativa derivadas del principio de seguridad jurídica. La garantía de certeza exige que la norma sea clara y carezca de lagunas, y el cumplimiento de estas exigencias puede justificar la retroactividad. Por otro lado, el ciudadano no puede “confiar” en el contenido de una normativa cuyo significado es gravemente confuso.

No obstante, la doctrina ha criticado que el ejercicio inadecuado de la potestad legislativa (sea dictando una norma gravemente confusa, sea dictando una norma inválida, como veremos *infra*) tenga consecuencias desfavorables para el ciudadano–contribuyente.

Un ejemplo de la aplicación de esta excepción en materia tributaria se encuentra en la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 15 de noviembre de 1967<sup>414</sup>. En marzo de 1956, se había establecido por Ley un nuevo supuesto de exención en el IVA, pero ya desde esa fecha existía una situación normativa contradictoria que causaba gran incertidumbre sobre la existencia de dicha exención. No obstante, hubo que esperar hasta julio de 1961 para que se aprobase una Ley aclaratoria, que determinaba la tributación de los supuestos confusos<sup>415</sup> y disponía su entrada en vigor retroactivamente el 1 de julio de 1957. Esta *retroactividad auténtica*, por un período de cuatro años, se entendió *justificada* por el *BVerfG* argumentando que, ya desde 1956, los contribuyentes *no podían contar* con la exención y *debían prever* que

---

<sup>412</sup> Éste era el caso de la Ley enjuiciada en la *BVerfG 13, 261*. Véase pág. 422, nota 248.

<sup>413</sup> Por tanto, esta excepción no puede considerarse referida con carácter general a la retroactividad de las *normas de interpretación auténtica*, pues éstas no siempre presuponen una oscuridad objetiva o lagunas graves de la normativa anterior, sino que se limitan a concretar, *dentro de las interpretaciones posibles* de la norma, cuál es efectivamente la querida por el Legislador.

Para que proceda esta excepción es necesario, en principio, que la regulación anterior sea tan confusa que resulte prácticamente *inaplicable* por los órganos administrativos y jurisdiccionales, de forma que sólo el legislador pueda intervenir para clarificar su significado. En estos supuestos, no existe un contenido normativo determinado, en el que el contribuyente pueda confiar.

No obstante, en algunas ocasiones el *BVerfG* ha aplicado esta excepción en supuestos de especial dificultad en la determinación del significado de la norma, sin llegar al extremo de su *inaplicabilidad*.

<sup>414</sup> *BVerfGE 22, 330*.

<sup>415</sup> La nueva norma adoptó una de las regulaciones contradictorias, clarificando la situación legal.

habrían de ingresar las sumas correspondientes. Por tanto, *podían prever la no disponibilidad de tales sumas*<sup>416</sup>.

Otro motivo por el que la retroactividad auténtica de la nueva norma podría considerarse admisible, desde la perspectiva de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza (que guarda cierta relación con esta excepción de norma incompleta o confusa, y que no ha sido contemplado sin embargo en la jurisprudencia constitucional alemana), es el de la *ausencia de desarrollo reglamentario de la normativa anterior*. La falta de desarrollo reglamentario podría hacer inaplicable la previsión legal, pese a su vigencia, y eliminar el presupuesto de confianza en la misma<sup>417</sup>.

### c') Normativa anterior nula

El *BVerfG* ha considerado también admisible la retroactividad auténtica de la ley desfavorable que *convalida una normativa anterior nula*<sup>418</sup>.

---

<sup>416</sup> Nótese la conexión existente entre este criterio de la *previsibilidad de la indisponibilidad de las cantidades* en cuestión y el *principio constitucional de capacidad contributiva*, como criterio para determinar la legitimidad constitucional de las normas tributarias retroactivas.

<sup>417</sup> El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su Sentencia de 3 de diciembre de 1998, asunto *Belgocodex*, ha destacado la especialidad de este supuesto (aunque sin pronunciarse sobre el fondo de la cuestión), observando que “en las circunstancias específicas del presente asunto, no compete al Tribunal de Justicia, sino al órgano jurisdiccional nacional decidir si mediante la *derogación con carácter retroactivo de una Ley cuyo Decreto de desarrollo jamás se llegó a adoptar* se ha cometido una violación de estos principios” – en referencia a los principios de protección de la confianza y de seguridad jurídica – (STJCE de 3 diciembre de 1998, apartado 26; la cursiva es mía).

En esta Sentencia se enjuiciaba una Ley belga de 16 de julio de 1994 que derogaba, con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 1993, el precepto de la Ley del IVA que otorgaba el derecho de opción por la tributación en el ámbito del arrendamiento de inmuebles. Este último precepto legal remitía al desarrollo reglamentario “la forma de la opción, el modo de su ejercicio y los requisitos que debe cumplir el contrato de arrendamiento”. Tal desarrollo reglamentario nunca llegó a aprobarse.

<sup>418</sup> *Vid. BVerfGE* 19, 187, entre otras. En algunos supuestos, la norma anterior nunca llega a declararse nula, pero existen serias dudas sobre su constitucionalidad, las cuales pueden responder a manifiestos defectos originarios de la norma, o bien a circunstancias sobrevenidas, como la declaración de inconstitucionalidad de otra norma. Al respecto, es importante distinguir entre normas que no se adecúan a la *voluntas legis* resultante del resto de regulación, pero que sin embargo no son en sí mismas inválidas, y normas incompatibles con normas de rango superior y, por tanto, ilegales o inconstitucionales. Ello no obsta a que, en el primer caso, la regulación resultante sea además contraria al principio de seguridad jurídica o al principio de igualdad.

Esta observación muestra la relación existente entre algunas de las excepciones a la prohibición general de retroactividad auténtica elaboradas por el *BVerfG*.

El fundamento aducido para afirmar esta excepción es que el ciudadano “no puede confiar en una normativa nula” que le favorece. Sin embargo, en sentido inverso, “tampoco puede confiar en la nulidad de una normativa” que le perjudica, ya que ésta puede ser *convalidada retroactivamente* – con el mismo contenido, salvando los vicios de invalidez -, por una norma posterior.

Muchos autores han calificado estos pronunciamientos del *BVerfG* de contradictorios. Siguiendo la opinión del Prof. MAURER<sup>419</sup>, esta contradicción puede salvarse considerando que se contemplan dos circunstancias diferentes, dependiendo de si la normativa nula contiene una regulación favorable o desfavorable. Puesto que el principio de protección de la confianza protege frente a modificaciones del ordenamiento *desfavorables* para el particular, tendrá sentido comprobar, respectivamente, si es digna de protección la confianza del ciudadano en el mantenimiento de la normativa favorable inválida – confianza en el contenido de la norma nula -, o bien la confianza en la eliminación de sus efectos, si se trata de una regulación desfavorable – confianza en la nulidad de la norma, que quedaría defraudada por una convalidación de su contenido con efectos *ex tunc* -.

Teniendo en cuenta esta observación, los supuestos comprendidos en la excepción que ahora analizamos pueden sistematizarse, a mi juicio, del siguiente modo:

- El ciudadano no puede confiar en la apariencia jurídica de una norma que presenta serias dudas de constitucionalidad. Ésta puede ser *modificada* o *derogada* por una norma posterior, que contenga una regulación sustantiva distinta –constitucionalmente legítima -, con efectos *ab origine*. Y ello con independencia de que la norma anterior haya sido efectivamente declarada inconstitucional o nula.
- El ciudadano no puede confiar en la nulidad de una norma, incluso si la nulidad ha sido efectivamente declarada con posterioridad; puesto que, *en los casos en que la nulidad de la norma se basa en defectos formales*, el contenido sustantivo de la regulación puede ser “convalidado” por una norma posterior –“subsanaadora” de los vicios formales de la anterior -, con efectos *ab origine* o de retroactividad auténtica.

Esta excepción ha sido adoptada por el *BVerfG* en el enjuiciamiento de diversas normas tributarias desfavorables con retroactividad auténtica.

---

<sup>419</sup> MAURER (1988). WERNSMANN (2000).

En la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 16 de noviembre de 1965<sup>420</sup> se enjuiciaba la supresión por Ley de julio de 1963, con efecto retroactivo a partir del 1 enero 1962, de un beneficio fiscal establecido por una Ley de julio de 1961. Se daba la circunstancia de que, en enero de 1962, el *BVerfG* había declarado la inconstitucionalidad parcial del beneficio (por duplicidad de beneficios fiscales), si bien para supuestos distintos a los regulados por la ley citada.

Éste era un supuesto de *retroactividad auténtica* de una ley tributaria desfavorable, aplicando el criterio del “período impositivo concluido”. Sin embargo, el *BVerfG* aplicó la *excepción* de la *previsibilidad*, pues, a partir de la anulación parcial de la regulación del beneficio, la norma subsistente resultaba injusta y contradictoria con el resto de la regulación. De forma que, a partir de aquel momento, el contribuyente no podía confiar en la subsistencia del beneficio; en otras palabras, podía *prever* que tal beneficio sería suprimido, bien por el propio Legislador, bien, en su caso, por declaración de inconstitucionalidad del *BVerfG*. La norma subsistente no sólo era incoherente con la *voluntas legis* resultante del resto de la regulación, sino además inconstitucional, por vulneración del principio de igualdad, ya que suponía un privilegio para determinados sujetos sin justificación razonable.

En realidad, en este supuesto la inexistencia de confianza digna de protección no responde a la aprobación de una nueva regulación con la que se deba contar sino, más bien, a las propias circunstancias de la normativa existente<sup>421</sup>.

En la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 15 de febrero de 1978<sup>422</sup>, se enjuiciaba una Ley tributaria que convalidaba retroactivamente una norma nula. En 1969, el *Bundesverwaltungsgericht*<sup>423</sup> había declarado la nulidad, por exceso de poder, de una norma reglamentaria de 1956, que disponía la inaplicación de una exención de IVA para determinados supuestos<sup>424</sup>. Con el fin de evitar las solicitudes de devolución de ingresos que esta declaración de nulidad podía originar, el 13 de julio de 1972 se aprobó una Ley que “convalidaba” la regulación reglamentaria declarada nula, con efectos desde febrero de 1956 hasta junio de 1957 (por tanto, con un período de retroactividad de 16 años).

---

<sup>420</sup> *BVerfGE* 19, 187.

<sup>421</sup> En este caso, puesto que la regulación anterior presentaba serias dudas de constitucionalidad, he optado por incluir el supuesto en la excepción de norma nula y no así en la de norma confusa y poco clara.

<sup>422</sup> *BVerfGE* 48, 1.

<sup>423</sup> Tribunal Supremo Federal alemán, de lo Contencioso-Administrativo –excluida la materia financiera–.

<sup>424</sup> La regulación de esta exención del IVA había sido objeto ya de examen por el *BVerfG* en la Sentencia de 15 noviembre 1967 (*BVerfGE* 22, 330), analizada *supra*.

Esta *retroactividad auténtica* se consideró no obstante legítima, pues los contribuyentes, *en virtud de la situación legal entonces existente*, podían *prever* que la exención no les resultaba aplicable. *No podían confiar en la nulidad* de la normativa reglamentaria, por exceso de poder; esto es, *no podían confiar en que los defectos formales de tal regulación no serían “subsanaos” “ab origine”* por una norma retroactiva con rango de ley<sup>425</sup>.

Por todo ello, no podían confiar en la *disponibilidad de las cuantías* en concepto de IVA a las que habían aplicado la exención<sup>426</sup>.

Este supuesto de subsanación de una norma nula con efectos *ex tunc*, por ley con retroactividad *auténtica* –que, desde el punto de vista de la protección de la confianza, supone la excepción de no poder confiar en *la nulidad* de la norma – resulta especialmente interesante. Al mismo dedicamos *infra* un epígrafe independiente.

#### **d') Concurrencia de graves motivos de interés general**

La retroactividad auténtica desfavorable es también admisible si concurren “graves motivos de interés general” que la justifican. Se considera que estos motivos deben prevalecer sobre el interés del particular a la protección de su confianza legítima.

Éste es el único supuesto (dejando aparte la siguiente excepción que analizaremos – “reserva de bagatela” -, de importancia mucho menor) en que, aun constatándose que la *confianza* del ciudadano en la normativa anterior es *digna de protección*, se admite la retroactividad auténtica de la norma tributaria desfavorable.

No obstante, esta excepción se aplica por el *BVerfG* de forma restrictiva, tanto en la apreciación de la concurrencia de “motivos graves de bien común”, como a la hora de declarar la legitimidad de la norma retroactiva con fundamento en la misma. Por lo general, esta excepción suele reforzarse con algún otro argumento relativo a la merma de confianza digna de protección.

En la Sentencia del *BVerfG* de 14 de noviembre de 1961 se adoptó esta excepción para justificar la retroactividad auténtica de una ley tributaria desfavorable<sup>427</sup>. En este pronunciamiento, el *BVerfG* consideró legítima la retroactividad auténtica de una ley tributaria que modificaba una ley anterior de carácter *provisional* sobre desarrollo económico, que había

---

<sup>425</sup> He incluido este pronunciamiento en el análisis de la excepción de la *normativa anterior nula*, porque considero que ésta tiene un carácter de *especialidad* respecto de la excepción de *previsibilidad* de la nueva regulación.

<sup>426</sup> Aspecto relacionado con una posible vulneración del principio de capacidad económica.

<sup>427</sup> *BVerfGE* 13, 215.

sido aprobada en el período de postguerra, en atención a una *especial* situación política, económica y social. En este caso, se consideró que concurrían graves motivos de interés público que justificaban tal retroactividad.

En cambio, no se ha considerado “grave motivo de interés general” el mero interés recaudatorio del Estado<sup>428</sup>.

En la ya comentada Sentencia del Tribunal Constitucional Federal alemán de 15 de noviembre de 1967<sup>429</sup>, la excepción de “graves motivos de interés general o bien común” se aplicó junto con una de las excepciones determinantes de “inexistencia de confianza digna de protección”.

Para aplicar exclusivamente esta excepción, a fin de declarar legítima una norma tributaria desfavorable con retroactividad auténtica, el interés general debe ser claramente grave y prevalente. De lo contrario, la prohibición general de retroactividad auténtica resultaría fácilmente excepcionada y su operatividad quedaría en entredicho.

Precisamente, la doctrina ha criticado esta excepción por el amplio margen de discrecionalidad que supone su apreciación. A mi juicio, no sólo debe constatarse que concurren graves motivos de bien común que justifiquen la medida tributaria retroactiva, sino que además debe verificarse la *adecuación*, la *necesidad* y la *proporcionalidad stricto sensu* de dicha medida en relación con el fin propuesto.

#### **e') Insignificancia objetiva del perjuicio particular (excepción de bagatela)**

La última excepción formulada por el Tribunal Constitucional alemán frente a la prohibición general de retroactividad auténtica de normas tributarias desfavorables ha sido la

---

<sup>428</sup> Explícitamente, en *BVerfGEE* 2, 380 (405) y 30, 367 (391); implícitamente, en *BVerfGEE* 13, 206 (214); 13, 261 (273); 18, 429 (439); 24, 75 (101 y sigs.). *Cit.* PIEROTH, B., *Rückwirkung und...*, *op. cit.*, 1981, pág 59, nota 106.

Como veremos en el Capítulo Quinto, el *mero interés fiscal del Estado* tampoco es justificación suficiente para limitar la eficacia retroactiva de las declaraciones de inconstitucionalidad o de incompatibilidad con el Derecho comunitario de leyes tributarias (STJCE de 11 agosto de 1995, *Roders*, entre otras). Sin embargo, en mi opinión, sí podría considerarse un motivo de interés general suficiente el evitar una situación de grave amenaza al equilibrio presupuestario de un Estado. En este sentido, puede verse la *Décision* del *Conseil Constitutionnel* n. 95-369 DC, de 28 de diciembre de 1995.

<sup>429</sup> *BVerfGE* 22, 330.

denominada “reserva de bagatela”. A diferencia de las cuatro excepciones anteriores, esta última no fue adoptada en la *BVerfGE* de 19 de diciembre de 1961, sino con posterioridad<sup>430</sup>.

*En aquellos casos en que, aun existiendo una base de confianza digna de protección en la legislación vigente y faltando graves motivos de interés general, la retroactividad auténtica de la norma causa un perjuicio mínimo al ciudadano, ésta puede considerarse admisible constitucionalmente.*

En estos casos prevalece el interés general perseguido por la norma retroactiva, pero no porque la confianza en la normativa anterior no sea digna de tutela, sino porque su necesidad de protección queda “debilitada” por la insignificancia objetiva del perjuicio que supone al particular la aplicación de la nueva norma.

### **3. Dos supuestos particulares: retroactividad de normas tributarias de interpretación auténtica y de convalidación de normas nulas**

El motivo del estudio conjunto en esta sede de los supuestos de retroactividad de las normas interpretativas y de las normas de convalidación de normas nulas es que, tratándose en ambos casos de normas con retroactividad auténtica o *stricto sensu*, los Tribunales Constitucionales suelen adoptar un criterio permisivo respecto de su admisibilidad, desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica. La finalidad de estos epígrafes consiste en analizar la particularidad de estas leyes retroactivas y comprobar si el principio de seguridad jurídica, en su vertiente de protección de la confianza, constituye un criterio adecuado para su enjuiciamiento.

Ciertamente, la específica naturaleza de estas leyes determina que, dentro de la categoría de leyes retroactivas, tengan una *mayor probabilidad* de ser consideradas admisibles constitucionalmente. Sin embargo, considero erróneo argumentar que ello se debe a que su retroactividad es sólo “aparente”, sin contenido innovativo o constitutivo<sup>431</sup>, y que, por

---

<sup>430</sup> De ahí que el Prof. CERVERA TORREJÓN, en su importante artículo sobre retroactividad tributaria (CERVERA TORREJÓN, F., “La retroactividad de la norma tributaria”, *op. cit.*, 1976, págs. 257 a 278), no recoja esta última excepción.

<sup>431</sup> La *identidad del presupuesto de hecho regulado* y la *modificación de la consecuencia jurídica a éste asociada* son dos elementos que caracterizan una *sucesión normativa*. Esta cuestión será especialmente destacada en el Capítulo Cuarto, por lo que respecta a la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* en materia penal y sancionadora. Pero también reviste una gran importancia a efectos del principio de irretroactividad, ya que la aplicación de este principio exige la *nueva valoración jurídica* de un determinado *presupuesto de hecho* ya realizado

consiguiente, no vulneran el principio de seguridad jurídica, en su vertiente de protección de la confianza. Entiendo que este argumento es inadecuado, en primer lugar, porque aunque estas normas no incorporen una nueva regulación sustantiva, sí innovan el ordenamiento jurídico (en la medida en que *imponen una determinada interpretación* de la normativa anterior, excluyendo el resto; o bien  *cubren un vacío normativo* que, de no ser aprobadas, existiría)<sup>432</sup>; pero, sobre todo, porque sostener tal argumento significaría que este tipo de leyes pueden escapar en la práctica, de forma casi automática, al control de su retroactividad. Por ello, considero que su específica naturaleza debe conducir precisamente a la adopción de criterios o parámetros de constitucionalidad *específicos* para su enjuiciamiento.

#### ***a) Límites constitucionales a las normas tributarias retroactivas de interpretación auténtica***

La cuestión de la admisibilidad constitucional de la *retroactividad de normas de interpretación auténtica*<sup>433</sup> se viene planteando básicamente como una disyuntiva entre la teoría

---

y valorado en el pasado. Cuando la valoración no ha cambiado, cabe plantear la inaplicación del principio de irretroactividad.

En materia tributaria, esto puede suceder cuando, desde la perspectiva del deber de contribuir – que, según se mantiene en este trabajo, es el que debe informar la aplicación del principio de irretroactividad en esta materia -, el hecho en cuestión merecía ya la misma valoración jurídica de conformidad con la anterior regulación.

<sup>432</sup> Distinto es el caso de las normas que se limitan a reiterar normas anteriores, sin concretar uno de sus posibles significados, ni convalidar su nulidad. Pensemos en las Leyes que se limitan a reproducir el contenido de Decretos-Leyes aprobados con anterioridad, constitucionalmente admisibles, declarándose aplicables desde un momento pasado, coincidente con el inicio de la aplicabilidad del Decreto-Ley. Esta circunstancia es muy frecuente en el ordenamiento tributario. Por ejemplo, en la STC 197/1992 (FJ 5), en relación con la Ley 5/1983, de 29 de junio (BOE del 30), que se limitaba a reproducir literalmente el contenido del Decreto-Ley 24/1982, de 29 de diciembre, sustituyéndolo y derogándolo con efectos desde el 1 de enero de 1983 – fecha de su entrada en vigor -, el TC señala que “*no existe, por tanto, mandato retroactivo, sino reiteración de una norma que ya estaba vigente en el momento de producirse los hechos*” (STC 197/1992, FJ 5).

<sup>433</sup> Se trata de normas que establecen expresamente *cómo debe interpretarse* un precepto anterior, resultando aplicables a los *mismos supuestos* que dicho precepto; por tanto, con eficacia retroactiva (dejando a salvo, por lo general, los casos resueltos con fuerza de cosa juzgada). La calificación explícita por el Legislador de una norma de interpretación auténtica puede consistir en una cláusula del siguiente tenor o similar: “*El artículo X de la Ley Y debe ser interpretado, desde su fecha de entrada en vigor, en el siguiente sentido: (...)*”.

La naturaleza especial de las normas interpretativas ha determinado su tratamiento individualizado en diversas partes de este estudio: por lo que respecta a la concreción del *concepto de retroactividad* y a los supuestos de “*retroactividad tácita*” (Capítulo primero); y en lo relativo al principio de irretroactividad en el plano aplicativo (Capítulo segundo). En este Capítulo tercero, se analizan las particularidades de las normas interpretativas en relación con el principio de irretroactividad en el plano de la producción de normas tributarias.



de la “retroactividad aparente” (según la cual las normas aclaratorias o interpretativas son “por naturaleza” retroactivas y su “retroactividad” es en todo caso admisible constitucionalmente)<sup>434</sup>, y la doctrina que mantiene la sujeción de la retroactividad de las normas interpretativas a límites constitucionales.

La primera posición es la que ha prevalecido en la doctrina científica, tanto española como extranjera<sup>435</sup>, aunque con alguna opinión discrepante en los últimos años (así, en nuestra doctrina, los Profesores ZORNOZA y FALCÓN se manifestaron ya en 1984 en la segunda dirección apuntada<sup>436</sup> y, más recientemente, se ha adscrito a esta postura el Prof. GARCÍA NOVOA<sup>437</sup>).

También en la jurisprudencia constitucional alemana, como sabemos, la “retroactividad” de las normas que sustituyen una normativa anterior confusa se considera una excepción a la prohibición general de retroactividad auténtica de las normas tributarias desfavorables y, en consecuencia, constitucionalmente admisible<sup>438</sup>. Esta doctrina se basa en la idea de que – del mismo modo que las normas que convalidan retroactivamente normas nulas – las normas de interpretación auténtica despliegan una retroactividad “sin efectos constitutivos” y, por tanto, no vulneran el principio de seguridad jurídica, en su manifestación de protección de la confianza.

---

Los principales problemas que se plantean en relación con las normas de interpretación auténtica son los siguientes:

1) La determinación de tal carácter por el intérprete, en caso de ausencia de disposición al respecto, con las consiguientes consecuencias a fin de determinar el ámbito temporal de aplicabilidad de la norma (y, por tanto, su carácter retroactivo o no).

2) La calificación por el legislador de normas de interpretación auténtica, que en realidad son normas innovativas, a las que se pretende dotar de una eficacia retroactiva. Se plantea en este caso la posibilidad de “recalificación” por el intérprete y la determinación de su ámbito temporal de aplicabilidad en función de la nueva calificación, como norma innovativa.

3) Los límites constitucionales a las normas de interpretación auténtica.

<sup>434</sup> En la concepción tradicional, se afirma que las leyes de interpretación auténtica *no son retroactivas*, pues se limitan a fijar como *vinculante* uno de los múltiples significados atribuibles a una norma precedente, de forma que es natural e inevitable que los efectos de tal determinación se produzcan desde el propio origen de la norma interpretada. En cambio, las leyes que atribuyen a otra ley un significado innovativo, no atribuible de ningún modo a la misma en su versión originaria, deben sujetarse a los *límites* generales a la retroactividad de leyes tributarias.

<sup>435</sup> En la doctrina italiana puede verse en este sentido, entre otros, RUSSO, Pasquale, *Manuale...*, *op. cit.*, 1999, pág. 108. También AMATUCCI (pág. 202) sostiene que si la norma es *meramente* interpretativa, puede dictarse por el titular de la potestad reglamentaria, pues siempre será legítima. En cambio, si constituye “*ius novum*”, deberá atenerse a los “criterios de las leyes retroactivas”.

<sup>436</sup> *Vid.* ZORNOZA PÉREZ, Juan; FALCÓN TELLA, Ramón, “La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas”, *Civitas. REDF*, núm. 43, 1984, págs. 433 a 486.

<sup>437</sup> *Vid.* GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad...*, *op. cit.*, 2000, págs. 191 a 194.

<sup>438</sup> Sobre esta cuestión, *vid. supra* págs. 472 y sigs.

Lo que se pretende demostrar en este epígrafe, precisamente, es que la “retroactividad” de las normas interpretativas<sup>439</sup> no puede escapar al control de su admisibilidad constitucional. Podrá mantenerse que su enjuiciamiento ha de ser específico y diverso al de las otras normas, que su retroactividad es consustancial a su carácter interpretativo y que dicha retroactividad resulta en principio constitucionalmente admisible. Pero lo que no puede mantenerse es que la retroactividad de las normas interpretativas resulte *per se* constitucional. Como veremos, la retroactividad de las normas interpretativas puede vulnerar principios constitucionales diversos y, entre ellos, el propio principio de seguridad jurídica.

Para el estudio de esta cuestión, tomaremos como referencia la jurisprudencia de la *Corte Costituzionale* italiana, que ha dictado numerosos pronunciamientos sobre retroactividad de las leyes tributarias de interpretación auténtica – en algún caso, con declaración de inconstitucionalidad –, por lo que su análisis en esta materia resulta de especial interés.

La doctrina de la *Corte Costituzionale* sobre la retroactividad de las leyes de interpretación auténtica se basa en las siguientes premisas<sup>440</sup>:

- 1) La previa determinación del carácter *interpretativo o innovativo* de la norma en cuestión.
- 2) La declaración de que, aunque la norma en cuestión sea *efectivamente interpretativa*, su *retroactividad*<sup>441</sup> puede resultar contraria a algún principio o garantía constitucional<sup>442</sup>.

---

<sup>439</sup> A mi juicio, desde un punto de vista formal-normológico, el concepto de *retroactividad* también puede predicarse de las normas *propiamente* interpretativas (de “interpretación auténtica”). La inexistencia de una *nueva regulación*, de una *modificación normativa*, puede condicionar los criterios de enjuiciamiento constitucional de la retroactividad, pero no la propia *concreción del concepto de retroactividad normativa*.

<sup>440</sup> Véanse esencialmente las Sentencias de la *Corte Costituzionale* n. 424/1993, de 3 de diciembre (*Giur. Cost.*, 1993, págs. 3509 y sigs.); n. 586/1990, de 28 diciembre 1990 (*Giur. cost.*, 1990, págs. 3284 y sigs.); n. 397/1994, de 23 de noviembre (*Giur. Cost.*, 1994, págs. 3529 y sigs.); n. 15/1995, de 19 de enero (*Giur. Cost.*, 1995, págs. 197 y sigs.); n. 311/1995, de 12 de julio (*Giur. Cost.*, 1995, págs. 2419 y sigs.); y n. 376/1995, de 25 de julio (*Giur. Cost.*, 1995, págs. 2750 y sigs.); la mayoría de ellas en materia de función pública o pensiones. Sobre las dos últimas Sentencias citadas puede verse el comentario de GARDINO CARLI, Adriana, “Ancora due sentenze...”, *op. cit.*, 1995, págs. 2425 a 2434.

<sup>441</sup> La *Corte Costituzionale* ha señalado que “*la incidencia sobre relaciones pendientes (procesos pendientes) es un efecto ínsito al fenómeno la interpretación auténtica*” (Sentencia Corte Cost. núm. 26/2003).

Por otra parte, la *Corte* ha declarado expresamente que su doctrina sobre leyes interpretativas se aplica del mismo modo, “*tengan éstas efectos meramente retrospectivos o de verdadera y propia retroactividad*” (*vid.* Sentencia Corte Cost. n. 397/1994, de 23 de noviembre). Ésta es una constante en la jurisprudencia constitucional italiana, que no suele conceder relevancia a la distinción entre las clases o grados de retroactividad. Como excepción – aunque sin referirse explícitamente a los efectos “retrospectivos” de la norma en cuestión – la Corte ha negado que exista auténtica retroactividad en la Sentencia n. 16/2002, en relación con una modificación tributaria operada durante el transcurso del período impositivo.

<sup>442</sup> “*La naturaleza efectivamente interpretativa de una ley no excluye que de la misma puedan derivarse vulneraciones constitucionales*” (*vid.* por todas la Sentencia de la *Corte Costituzionale* núm. 282/2005, de 15 de

- 3) La adopción, como principales límites a la retroactividad de las leyes de interpretación auténtica<sup>443</sup>, de los siguientes principios constitucionales: el respeto a las *funciones constitucionalmente reservadas al poder judicial* y el *derecho a la tutela judicial efectiva*; el principio de *razonabilidad*; el principio de igualdad; la protección de la confianza legítima (como principio connatural al Estado de Derecho); así como la coherencia y certeza del ordenamiento<sup>444</sup>.

En primer lugar, para verificar el carácter efectivamente *interpretativo* de una determinada norma, la *Corte Costituzionale* ha tenido en cuenta la existencia de *dudas hermenéuticas objetivas* sobre el precepto interpretado<sup>445</sup> y ha exigido que la ley en cuestión imponga uno de los *posibles significados* atribuibles a su texto. La retroactividad de las normas “aparentemente interpretativas”<sup>446</sup> – que introducen una regulación que se aparta de la

---

julio). O, dicho de otro modo, “*no es decisivo verificar si la norma enjuiciada tiene carácter efectivamente interpretativo (y por tanto retroactivo) o bien si se trata de una norma innovativa con eficacia retroactiva; (...) en todo caso, la retroactividad debe encontrarse justificada por el principio de razonabilidad y no vulnerar otros valores e intereses constitucionalmente protegidos*” (Sentencia de la *Corte Costituzionale* núm. 376/2004, de 6 de diciembre).

<sup>443</sup> No obstante, hemos de recordar que estos mismos principios que se aducen para limitar la retroactividad pueden servir para justificarla o, incluso, para exigirla constitucionalmente en algunos casos. Al respecto, puede traerse a colación la Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 26 de julio de 2005, núm. 320, relativa a una norma de interpretación auténtica *favorable* al contribuyente, por la que se clarificaba la no sujeción de determinadas rentas, poniendo fin a una situación de divergencia jurisprudencial. El carácter interpretativo de la norma en cuestión determinaba su aplicabilidad respecto de las deudas devengadas en el pasado y todavía no firmes. Sin embargo, el Legislador establecía una limitación a la eficacia retroactiva de esta norma, excluyendo el derecho a la devolución de los impuestos ya pagados sobre las rentas declaradas no sujetas. La *Corte* declara que la limitación de los efectos retroactivos de esta norma interpretativa favorable resulta contraria a los principios de razonabilidad e igualdad, señalando que “*no es compatible con el principio de razonabilidad que el Legislador califique un pago como no debido y al mismo tiempo lo excluya del derecho a la devolución (sentencias n. 416 de 2000 y n. 425 de 1995)*” (Sentencia de la *Corte Costituzionale* n. 320/2005, FJ 2.2).

<sup>444</sup> Entre los pronunciamientos más recientes, *vid.* las Sentencias de la *Corte Costituzionale* núm. 446/2002, 291/2003, 376/ 2004 y 282/2005.

<sup>445</sup> Con posterioridad, la Corte ha *matizado* que, incluso existiendo una *interpretación jurisprudencial consolidada* diversa a la elegida e impuesta por el Legislador, la norma legal puede tener efectivamente carácter interpretativo y éste ser considerado razonable (véase al respecto la Sentencia de la *Corte Costituzionale* n. 397/1994, de 23 de noviembre, FJ 7).

<sup>446</sup> Si la “interpretación auténtica” no coincide con ninguno de los significados dados a la norma con anterioridad por Administración, jurisprudencia y doctrina, esto es, se aparta del resultado al que conducen los métodos tradicionales de interpretación, ¿existe una “modificación normativa”? Si la nueva norma no determina ninguno de los *posibles* significados de la norma anterior, supondría ciertamente una modificación normativa, pues estaría operando de forma subrepticia la derogación de la norma anterior y el establecimiento de una nueva regulación (autónoma respecto de la anterior), confiriéndole además carácter retroactivo (*vid.* GUASTINI, Riccardo, *Le fonti del Diritto e l'interpretazione. Trattato di Diritto privato a cura di Giovanni Iudica e Paolo Zatti*, Milano, Giuffrè, 1993, págs. 288 y 289. Véanse también las Sentencias de la Corte Cost. 118/1957 y 123/1988).

interpretación constante de la Administración y de los Tribunales<sup>447</sup>, o que no cabía derivar de la normativa anterior – puede resultar contraria al *principio de protección de la confianza*<sup>448</sup>.

Sobre la determinación del carácter interpretativo o innovativo de la norma, hay que tener en cuenta que en el ordenamiento italiano se establece (desde su introducción en el art. 1.2 de la Ley de 27 de julio de 2000, por la que se aprueba el *Statuto del contribuente*) una *presunción general de inexistencia de interpretación auténtica*, que sólo puede ser desvirtuada por disposición legislativa en contrario<sup>449</sup>. Con esta regulación – que exige que la interpretación auténtica se lleve a cabo por ley ordinaria y se califique explícitamente como tal – el legislador italiano pretende poner fin a los problemas de identificación de las normas *propriamente* interpretativas (diferenciándolas de las normas *innovadoras*), especialmente relevantes para la aplicación del principio general de irretroactividad, tanto en el plano de la aplicación como de la producción normativa<sup>450</sup>.

La importancia de distinguir entre las normas interpretativas y las normas innovadoras reside en que las primeras constituyen una *excepción* al principio general de irretroactividad en el plano de la aplicación de las normas tributarias, tal como establece el art. 3.1 del *Statuto del contribuente* – disposición que no debe entenderse como un mandato de retroactividad automática de las normas de interpretación auténtica, pero sí como una *presunción general de su retroactividad*<sup>451</sup> -.

---

<sup>447</sup> Así, por ejemplo, si la nueva norma adopta una de las interpretaciones minoritarias, apartándose, por ejemplo, de una jurisprudencia constante.

Sin embargo, hay que recordar también que la retroactividad (auténtica) de las normas *aparentemente* interpretativas, que no se limitan a concretar uno de los posibles significados de la norma a la que (implícitamente) remiten, pero cuya finalidad es clarificar una regulación gravemente deficiente –así, por ejemplo, integrando una laguna normativa -, puede resultar *excepcionalmente justificada*, de conformidad con la dogmática sobre retroactividad elaborada por el *Bundesverfassungsgericht*.

<sup>448</sup> Sobre el elemento de la *confianza* como criterio para distinguir las normas *propriamente* de interpretación auténtica, *vid.* ZAGREBELSKY, “Sulla interpretazione autentica (a proposito della “Legge per Assisi)””, en *Giur. Cost.*, 1974, II, págs. 3483 y sigs. –comentando la Sentencia de la Corte 175/1974 -, *cit.* en MELIS, Giuseppe, “Interpretazione autentica, ...”, *op. cit.*, 1997, págs. 874-875, notas 37 y 42.

<sup>449</sup> Se adopta en este precepto un concepto de “interpretación auténtica” que exige que la norma interpretativa sea *posterior* y emane del *mismo titular de potestad normativa* que aprobó la norma objeto de interpretación.

<sup>450</sup> Sobre los problemas de identificación de las leyes interpretativas, véase GUASTINI, Riccardo, *Le fonti del Diritto e l'interpretazione. Trattato di Diritto privato a cura di Giovanni Iudica e Paolo Zatti*, Milano, Giuffrè, 1993, págs. 287-289.

<sup>451</sup> Se pretende esencialmente restringir, *en el plano de la aplicación normativa*, la posibilidad de aplicar a hechos pasados una disposición legislativa contraria a la interpretación constante de la jurisprudencia, sobre la que el contribuyente había basado su confianza para adoptar determinadas decisiones en materia tributaria. Ciertamente, la calificación expresa de una norma como de “interpretación auténtica” no asegura que ése sea su contenido real. Pero al menos, en ausencia de disposición al respecto, evita al intérprete indagar sobre su carácter de norma de interpretación auténtica.

En cualquier caso, entendemos que esta *presunción general de inexistencia de interpretación auténtica* dispuesta por el legislador italiano puede ser desvirtuada por el carácter *inequívocamente* interpretativo de la norma en cuestión, por lo que sigue siendo necesario determinar el carácter interpretativo o innovador de la norma enjuiciada.

La importancia de esta cuestión en el ordenamiento italiano ha supuesto que, en caso de que el Legislador califique una determinada disposición como “norma de retroactividad auténtica” sin que ésta lo sea – con la finalidad de enmascarar la aprobación de una nueva regulación retroactiva desfavorable –, dicha calificación puede conducir a la declaración de inconstitucionalidad de la norma en cuestión. Así, en la importante Sentencia de la *Corte Costituzionale* n. 155/1990<sup>452</sup>, la constatación de que la norma retroactiva enjuiciada había sido *calificada arbitrariamente por el Legislador como norma de interpretación auténtica*, careciendo de este carácter, condujo automáticamente a su declaración de inconstitucionalidad por *vulneración del principio de razonabilidad* (art. 3 *CRI*). Aunque en pronunciamientos posteriores este criterio, ni ha sido automático, ni ha conducido siempre a la declaración de inconstitucionalidad<sup>453</sup>, revela que la *Corte Costituzionale* se muestra especialmente estricta en esta materia.

---

Esta protección de la confianza frente a las normas interpretativas no debe confundirse con aquélla que supone la exoneración de responsabilidad sancionadora frente a los *cambios de interpretación de la Administración en perjuicio del contribuyente* (art. 10.2 del Estatuto del contribuyente italiano; art. 5.2 LDGC), pues en este caso no existe una modificación de la norma en cuestión.

<sup>452</sup> *Giur. Cost.*, 1990, págs. 952 y sigs., con comentario de MANETTI, “Retroattività e interpretazione autentica: un brusco risveglio per il legislatore”. Véase también el comentario de ANTONINI, “Manovre fiscali: proroga di termini di decadenza scaduti: retroattività irragionevole?”, en *Giur. Cost.*, 1990, págs. 1326 y sigs.

En esta S. *Corte Cost.* n. 155/1990 se declaró inconstitucional por vulneración del art. 3 de la *Costituzione italiana* una norma calificada expresamente como de interpretación auténtica, que en realidad tenía contenido innovador. La inconstitucionalidad de la norma respondía a la “inequívoca irracionalidad del legislador” (vulneración del principio de “*ragionevolezza*”), al valerse de una norma calificada como interpretativa para disponer la derogación de la antigua norma y la retroactividad de una nueva regulación.

Este pronunciamiento de la *Corte Costituzionale* – que ratificó la previa jurisprudencia de la *Corte di Cassazione* – sanciona la irrelevancia de la forma de la disposición (estructura típica) respecto del fondo o sustancia de la norma (contenido interpretativo, *intentio legislatoris*), reconociendo una tutela constitucional *inmediata* por la falta de correspondencia entre forma y fondo de la norma que no sea *razonable*.

Posteriormente, la *Corte* ha relativizado la distinción entre normas de interpretación auténtica y normas pseudo-interpretativas (interpretativas-innovativas) y ha reconocido los siguientes límites constitucionales a la retroactividad, también respecto de normas de interpretación auténtica: el principio general de “razonabilidad”, que supone la prohibición de introducir disparidad de tratamiento injustificada; el principio de tutela de la confianza, como principio derivado del Estado de Derecho; la coherencia y la certeza del ordenamiento jurídico; y el respeto de las funciones constitucionalmente reservadas al poder judicial (*Corte Cost.* 23 noviembre 1994, n. 397).

<sup>453</sup> En la Sentencia de la *Corte Costituzionale* n. 6/1994, pese a confirmarse que la norma en cuestión no era meramente interpretativa, sino que introducía un contenido innovativo con efectos retroactivos, se declaró su

Una vez constatado el carácter *efectivamente interpretativo* de la norma en cuestión, su *retroactividad*<sup>454</sup> - que se presume - puede resultar contraria a algún principio o garantía constitucional. Al respecto, hay que tener en cuenta que la regla general, afirmada la *Corte Costituzionale*, es que, *con independencia de su carácter interpretativo o innovativo*, la retroactividad de las leyes - excepto en materia penal - es admisible constitucionalmente, aunque puede entrar en conflicto con concretos preceptos constitucionales. Salvo algún pronunciamiento aislado<sup>455</sup>, *no se ha adoptado la teoría de la “retroactividad aparente” de las leyes interpretativas*, en el sentido de excluirlas de los posibles límites constitucionales a la retroactividad. *Pero tampoco puede negarse que el carácter interpretativo de la norma haya*

---

constitucionalidad. Véase la referencia correspondiente en GARDINO CARLI, “Ancora due sentenze...”, *op. cit.*, 1995, pág. 2430.

Asimismo, en la Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 6 de diciembre de 2004, núm. 376, se señala que la calificación de una ley como norma de interpretación auténtica, con la finalidad de encubrir una norma innovadora con efectos retroactivos, no es determinante en sí misma de inconstitucionalidad, aunque constituye un indicio de vulneración de los límites a la retroactividad de las leyes (del mismo modo que, al contrario, la constatación del carácter interpretativo de una ley no excluye que su retroactividad deba ser enjuiciada a la luz de los principios constitucionales). En esta Sentencia 376/2004 la norma en cuestión se consideró efectivamente interpretativa y su retroactividad se declaró constitucionalmente admisible.

<sup>454</sup> La *Corte Costituzionale* ha señalado expresamente que su doctrina sobre leyes interpretativas se aplica del mismo modo, “*tengan éstas efectos meramente retrospectivos o de verdadera y propia retroactividad*” (*vid.* Sentencia *Corte Cost.* n. 397/1994, de 23 de noviembre).

Efectivamente, la Corte italiana no suele conceder relevancia a esta distinción. Como excepción - aunque sin referirse explícitamente a los efectos “retrospectivos” de la norma - la Corte ha negado que exista auténtica retroactividad en la Sentencia n. 16/2002, en relación con una modificación tributaria operada durante el transcurso del período impositivo.

<sup>455</sup> Un ejemplo es el de la Sentencia de la *Corte Costituzionale* n. 175/1974, en que se enjuiciaba una norma de interpretación auténtica que restringía el alcance de determinada exención tributaria, respecto de lo interpretado por la *Corte di Cassazione*. En esta Sentencia, los argumentos de la *Corte Costituzionale* se dirigieron esencialmente a afirmar el carácter meramente interpretativo y no innovativo de la norma enjuiciada. Una vez afirmado éste, la retroactividad de la norma se entendió justificada y respetuosa tanto del principio de capacidad contributiva (art. 53 CRI), como de la libertad de iniciativa privada (art. 41 CRI), precisamente con el argumento principal de que el Legislador no había suprimido o restringido una exención tributaria, sino que había concretado cuál era la interpretación que debía haberse dado desde un inicio a su alcance.

Tiene razón el Prof. Gustavo ZAGREBELSKY (actualmente, Magistrado de la *Corte Costituzionale*) cuando critica este modo de argumentar, pues supone sustraer a las normas de “interpretación auténtica” de los límites constitucionales a la retroactividad de las leyes (*vid.* ZAGREBELSKY, Gustavo, “Sulla interpretazione autentica...”, *Giur. Cost.* 1974, págs. 3482 y sigs.).

En el caso de la Sentencia de la *Corte Cost.* n. 175/1974, el Prof. ZAGREBELSKY opina que la retroactividad concedida a la norma no se encontraba justificada y era inconstitucional. Probablemente, aplicando los criterios más estrictos empleados en la jurisprudencia constitucional alemana, el fallo en este caso hubiese sido efectivamente de inconstitucionalidad.

*influido de forma determinante, en primer lugar, para particularizar sus parámetros de enjuiciamiento y, en segundo lugar, para conducir a un fallo de constitucionalidad*<sup>456</sup>.

Uno de los cánones de constitucionalidad más aducidos frente a la retroactividad de las leyes interpretativas es el *principio de respeto a las funciones del poder judicial* (arts. 101, 102 y 104 *CRI*), junto con el *derecho a la tutela judicial efectiva* (art. 24 *CRI*)<sup>457</sup>. Estos principios pueden resultar vulnerados si la norma retroactiva no respeta la *cosa juzgada*<sup>458</sup>, o bien incide *intencionalmente* en los casos *sub iudice*, predeterminando el contenido de la resolución judicial<sup>459</sup>, en perjuicio del ciudadano<sup>460</sup>. En cualquier caso, la Corte ha señalado que, aunque no existan divergencias jurisprudenciales, las leyes de interpretación auténtica no vulneran por ello la reserva de función jurisdiccional, pues la interpretación dada por el Legislador – de carácter general – y la interpretación dada por el Juez – para aplicar la norma al caso concreto – pertenecen a *planos diversos*.

---

<sup>456</sup> Esta diferenciación, por lo que se refiere a los criterios de enjuiciamiento constitucional de la retroactividad (auténtica), entre las normas *propiamente* interpretativas y las normas que contienen una *nueva regulación* (esto es, que no se limitan a concretar uno de los significados posibles de la norma a la que remiten), no significa que la retroactividad de las normas de interpretación auténtica deba reputarse *per se* constitucionalmente admisible.

<sup>457</sup> Véase la Sentencia de la *Corte Costituzionale* n. 118/1957, de 8 de julio (*Giur. Cost.*, 1957, pág. 1067), en materia de resolución de contratos civiles.

El derecho a la tutela judicial efectiva se ha considerado también un canon preferente de enjuiciamiento de la retroactividad en la jurisprudencia del TEDH y del TS norteamericano (véanse sobre esta cuestión *infra* págs. 535 y sigs.).

<sup>458</sup> La *Corte Costituzionale* ha declarado que el Legislador no puede anular los efectos de la cosa juzgada mediante una ley de carácter retroactivo – en particular, mediante una ley de interpretación auténtica – porque ello lesionaría los principios relativos a las relaciones entre poder legislativo y poder jurisdiccional, así como las disposiciones relativas a la tutela judicial de los derechos e intereses legítimos de los particulares (*vid.*, entre los pronunciamientos más recientes, las Sentencias de la *Corte Costituzionale* núm. 15/1995, 374/2000, 525/2000 y 282/2005).

Sin embargo, esta afirmación es matizada en la Sentencia de la *Corte Costituzionale* n. 397/1994, de 23 de noviembre, FJ 8º. La Corte observa al respecto que la Asamblea constituyente suprimió la previsión contenida en el Proyecto de Constitución italiana, según la cual las sentencias con fuerza de cosa juzgada no podían ser anuladas por las leyes, salvo casos particulares.

Una solución adecuada a un problema tan delicado como éste podría ser, según la Corte, permitir que, en sede de *ejecución de lo juzgado*, la *autoridad judicial* pudiese considerar la prevalencia de la norma interpretativa sobre lo juzgado en aplicación de la norma interpretada.

<sup>459</sup> Este límite ha sido también matizado por la *Corte Costituzionale* (Sentencia n. 397/1994, FJ 9º), señalando que el Legislador puede incidir *de forma general sobre todos los juicios, presentes o futuros*, imponiendo determinada interpretación de la norma a aplicar – especialmente, para evitar situaciones de irrazonable disparidad de trato -. Lo que está vedado constitucionalmente por el *principio de separación de poderes* y de *reserva de la función jurisdiccional* es la aprobación de una Ley *con la intención directa de vincular al Juez en determinadas o determinadas controversias*.

<sup>460</sup> Véanse, entre otras, las Sentencias de la *Corte Costituzionale* n. 155/1990, de 4 de abril (*Giur. Cost.*, 1990, pág. 952); y n. 397/1994, de 23 de noviembre (*Giur. Cost.* 1994, pág. 3529).

Específicamente en materia *tributaria*, un posible canon para el enjuiciamiento de la *retroactividad* de las leyes de interpretación auténtica es el *principio de capacidad contributiva* (art. 53 *CRI*). En la Sentencia de la *Corte Costituzionale* n. 45/1964, de 16 de junio, se consideró que el principio de capacidad contributiva no resultaba vulnerado porque la *norma interpretativa* se refería a un *aspecto no esencial del tributo*.

Finalmente, la norma de interpretación auténtica puede vulnerar el principio de protección de la confianza cuando convierte de forma improvisada *contra legem* el comportamiento que el ciudadano había adoptado de buena fe, confiando en una jurisprudencia inequívoca favorable.

Podrá resultar vulnerada la *legítima confianza* de los ciudadanos en la anterior línea jurisprudencial o práctica administrativa consolidada, favorable a sus intereses, sobre todo si la Ley interpretativa (que pretenda corregir deficiencias técnicas de la regulación anterior, o frenar una doctrina jurisprudencial diversa a la intención legislativa) se dicta años después, cuando su aprobación ya no era previsible<sup>461</sup>.

La retroactividad de las leyes tributarias de interpretación auténtica<sup>462</sup> ha sido también enjuiciada por el Tribunal Constitucional portugués, afirmándose que estas leyes deben respetar

---

<sup>461</sup> En caso contrario, si la situación anterior era objetivamente confusa, la Ley interpretativa puede incluso venir exigida por el principio de certeza del Derecho y el principio de igualdad. Véase en este sentido GARDINO CARLI, Adriana, “Ancora due sentenze nel variegato percorso giurisprudenziale in tema di natura e limiti delle leggi interpretative (Comentario a SS. Corte 311/1995 y 376/1995)”, *Giur. Cost.*, 1995, págs. 2425 a 2434, en particular pág. 2434.

Dos importantes ejemplos de esta diversidad de situaciones vienen dados por las Sentencias de la *Corte Costituzionale* n. 229/1999 y n. 525/2000. En la primera Sentencia, se consideró que la Ley en cuestión había sido dictada existiendo un *conflicto interpretativo en sede jurisprudencial* y que, por consiguiente, no podía surgir una confianza legítima del ciudadano digna de protección. En cambio, en la Sentencia n. 525/2000, se entendió vulnerado el principio de protección de la confianza legítima – *ex art. 3 CRI* – porque no existía tal conflicto y la Ley había impuesto una *interpretación netamente minoritaria, legítima en sí misma, pero no en la medida en que pretendía aplicarse con efectos retroactivos*.

<sup>462</sup> Su eficacia retroactiva viene dispuesta en el art. 13 del Código Civil portugués:

“1. *La ley interpretativa se integra en la ley interpretada, dejando a salvo, sin embargo, los efectos ya producidos por el cumplimiento de la obligación, por sentencia con fuerza de cosa juzgada dictada en el pasado, por transacción, aun no homologada, o bien por actos de naturaleza análoga.*

2. *El desistimiento y la confesión no homologados judicialmente pueden ser revocados por aquél que ha desistido o confesado, si la ley interpretativa le resulta favorable”.*

Al establecer que “la ley interpretativa se integra en la ley interpretada”, quiere decirse que aquélla retrotrae el inicio de su aplicabilidad a la fecha de entrada en vigor o inicio de aplicabilidad de la ley interpretada, como si hubiesen sido publicadas conjuntamente.



igualmente los límites constitucionales a la retroactividad; pero ninguna ha sido declarada inconstitucional por este Tribunal, desde el prisma del principio de protección de la confianza<sup>463</sup>. Sólo en la única Sentencia que hasta el momento ha aplicado la nueva prohibición expresa de retroactividad tributaria contenida en el art. 103.3 *CRP* como parámetro de constitucionalidad (ATC, 2ª Sección, n. 172/2000), se declaró inconstitucional la norma de interpretación auténtica enjuiciada<sup>464</sup>.

***b) Límites constitucionales a las normas tributarias que convalidan retroactivamente normas nulas***

Las leyes de convalidación retroactiva<sup>465</sup> son, por lo general, declaradas constitucionalmente admisibles. La finalidad de subsanar los vicios causantes de la invalidez de una normativa anterior se considera precisamente uno de los motivos que justifican la retroactividad auténtica de las normas tributarias desfavorables<sup>466</sup>.

---

Cuando el Legislador califica expresamente una norma como *interpretativa*, está disponiendo implícitamente la *retroactividad* de sus efectos.

<sup>463</sup> En el ATC 275/1998, de 9 de marzo, el TC portugués señaló que la retroactividad de la norma interpretativa enjuiciada podía considerarse tolerable y razonable, dada su previsibilidad, ya que el criterio impuesto por el Legislador había sido desde un inicio el mantenido por la Administración y el que muchos contribuyentes habían aplicado en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; y que, sólo tras algunas vacilaciones en la jurisprudencia, el Tribunal Supremo Administrativo había cambiado, en 1995. Era de esperar que el Legislador interviniera, en 1996, para imponer la interpretación inicialmente dada al precepto, en contra del último criterio jurisprudencial.

En el mismo sentido – en relación con el mismo supuesto – puede verse el ATC (1ª Sección) 620/1998, de 3 de noviembre.

<sup>464</sup> Éste es sin embargo un pronunciamiento aislado en el período 1998-2002, donde el canon de enjuiciamiento aplicado por el TC portugués sigue siendo exclusivamente el principio de protección de la confianza derivado del Estado de Derecho (art. 2 *CRP*), al considerarse *irretroactivo* el nuevo art. 103.3 *CRP*.

<sup>465</sup> En la mayoría de supuestos, se trata de leyes que elevan el rango de la regulación sustantiva aprobada previamente por norma reglamentaria, sin contar con habilitación legal suficiente al efecto. Estos reglamentos son nulos por vulneración del principio constitucional de legalidad.

También pueden distinguirse las leyes de validación anteriores y posteriores a la *anulación por sentencia definitiva* de la norma que convalidan. Las primeras son leyes de validación “*preventivas*”.

Un supuesto particular, pero conexo al de la subsanación de normas reglamentarias nulas, es el de los Decretos-Leyes convalidados que posteriormente son tramitados como ley por el procedimiento de urgencia (art. 86.3 CE), con efectos retroactivos. También en este caso, las normas sustantivas contenidas en el Decreto-Ley pueden ser inconstitucionales por vulnerar los límites propios del Decreto-Ley como fuente del Derecho, pero estos límites no rigen para las leyes. Por consiguiente, la aprobación de estas normas sustantivas por Ley, con eficacia retroactiva, supone privar de eficacia en la práctica a aquellos límites. Véase esta cuestión en el texto, *infra* pág. 494 y sigs. Sobre la conexión entre estos supuestos, puede verse la STC 273/2000, con cita de la STC 182/1997.

<sup>466</sup> *BVerfGE* 19, 187; STC 273/2000, de 15 de noviembre.

Desde la perspectiva del principio de protección de la confianza, se ha considerado que la normativa inválida no ofrece una base de confianza digna de protección, y ello en dos sentidos: por un lado, *no puede confiarse en que esta normativa será aplicada* a los hechos realizados a su amparo (pues una eventual anulación impediría esta aplicación, no sólo *pro futuro*, sino por lo general con *efectos ex tunc*); pero, por otro lado, *tampoco puede confiarse en su inaplicación*, pues, en caso de padecer vicios invalidantes de carácter formal, la regulación sustantiva podrá ser de nuevo aprobada, subsanando estos vicios, con carácter retroactivo.

También cuando el enjuiciamiento constitucional de este tipo de leyes retroactivas se ha basado en otros principios, como el de proporcionalidad, se ha entendido que existían motivos suficientes de interés general, más allá de los estrictamente recaudatorios, para subsanar retroactivamente los vicios de la normativa anterior – por lo general, vicios formales –.

Algunos autores han criticado esta permisibilidad en el enjuiciamiento constitucional de las leyes de convalidación, señalando que con las mismas resulta vulnerado el *principio de reserva de ley* – por lo que aquí interesa, el principio de reserva de ley en materia tributaria – cuando se subsanan retroactivamente los vicios de nulidad de la normativa reglamentaria<sup>467</sup>. Ciertamente, la norma de convalidación retroactiva, si es una norma con rango de ley formal y contiene una regulación suficiente, no vulnera en sí misma la reserva de ley. Sin embargo, en la medida en que, con la aprobación de esta ley “de sanatoria”, *se deje sin efecto la vulneración del principio de legalidad por parte del poder ejecutivo*, puede afirmarse que dicho principio resulta defraudado. En nuestra doctrina se ha pronunciado especialmente en este sentido GARCÍA LUENGO<sup>468</sup>. Lo mismo puede decirse en relación con el resto de límites de la potestad normativa reglamentaria, que no operan respecto de las leyes, o no lo hacen con la misma intensidad<sup>469</sup>.

También es cierto que, en ocasiones, el vacío normativo dejado por el reglamento inválido puede producir graves distorsiones que pongan en peligro otros intereses de relevancia

---

<sup>467</sup> En Italia, esta tesis ha sido mantenida por BARILE (“Note e pareri...”, *op. cit.*, 1957, pág. 43) y acogida en la Sentencia de la *Corte Costituzionale* 36/1959, de 27 de junio. En contra, se pronuncia la doctrina mayoritaria, con el argumento de que la ley tributaria retroactiva no es ley *sine lege* y, por tanto, no vulnera la reserva de ley garantizada en el art. 23 *CRI* (véase *supra* pág. 374, nota 112).

<sup>468</sup> Véase el excelente trabajo de GARCÍA LUENGO, Javier, “La subsanación retroactiva de reglamentos nulos mediante la elevación de rango (A propósito de la STC 273/2000, de 15 de noviembre)”, *Civitas, REDA*, núm. 111, julio-septiembre 2001, págs. 439 a 463.

<sup>469</sup> Entre estos límites de la potestad reglamentaria, cuya eficacia podría quedar desvirtuada por una convalidación legislativa, se encuentra el principio de irretroactividad – que en este trabajo concebimos, no como prohibición absoluta, pero sí con un alcance más amplio que el aplicable a las Leyes (véanse págs. 648 y sigs., en materia tributaria) –.

constitucional. En estos casos, la aprobación de una ley retroactiva con el mismo contenido puede ser el único medio en manos del poder público para salvaguardar dichos intereses; sólo si se dan estos estrictos requisitos de *proporcionalidad*, y considerando que no es motivo de interés general suficiente la mera finalidad recaudatoria, podría considerarse admisible el recurso a las leyes de validación retroactiva.

En nuestro país, la reciente STC 273/2000, de 15 de noviembre, por la que se declara constitucional una ley de este tipo, ha despertado el interés por un tema poco tratado en nuestra doctrina<sup>470</sup>.

En esta STC 273/2000, de 15 de noviembre (ponente CRUZ VILLALÓN), encontramos el primer pronunciamiento sobre la *convalidación retroactiva de una norma nula* en materia tributaria<sup>471</sup>. Se trataba de la convalidación *por Ley* de una *norma reglamentaria nula por vicios de forma*<sup>472</sup>, convalidación consistente en la *elevación de rango* de la norma reglamentaria, manteniendo su regulación sustantiva. La Ley de convalidación fue aprobada *con anterioridad a la anulación judicial firme* de la norma reglamentaria.

En este supuesto, el carácter retroactivo de la norma enjuiciada apenas podía discutirse<sup>473</sup>. Probablemente por este motivo, en la STC 273/2000 se prescinde de calificar la retroactividad de la norma como retroactividad propia o impropia<sup>474</sup>. Este argumento pasa a un segundo plano, y

---

<sup>470</sup> Véase el comentario a esta Sentencia por GARCÍA LUENGO, J., “La subsanación retroactiva...”, *op. cit.*, 2001, págs. 439 a 463. El autor, además de ser muy crítico con la jurisprudencia constitucional sobre retroactividad basada en el principio de protección de la confianza, lo es también, en particular, con la admisibilidad de las leyes de validación retroactivas, y así lo ha manifestado en relación con la STC 273/2000, de 15 de noviembre, dictada en materia tributaria.

<sup>471</sup> El primer tratamiento directo del tema por nuestro Tribunal Constitucional se encuentra en la STC 73/2000, de 14 de marzo (asunto presa de Itoiz); *cit.* por GARCÍA LUENGO, J., “La subsanación retroactiva...”, *op. cit.*, 2001, pág. 450, nota 28.

<sup>472</sup> El vicio de forma de la norma reglamentaria consistía en la falta de informe previo de la Secretaría General Técnica en su procedimiento de elaboración.

<sup>473</sup> Sólo resultaba dudoso el inicio del “período de retroactividad” de la Ley de convalidación, que el TC consideró situado en la fecha de entrada en vigor de las normas reglamentarias convalidadas.

<sup>474</sup> En esta STC 273/2000, se constata cómo el Tribunal Constitucional español no ha mantenido la diferenciación de criterios de enjuiciamiento – siempre con fundamento en el principio de seguridad jurídica – que tan claramente había afirmado en la STC 126/1987, entre retroactividad propia e impropia. Éste es un factor de alejamiento respecto de la doctrina de su homólogo alemán, que ha incardinado este supuesto particular (la convalidación *retroactiva* de normas nulas) en su doctrina sobre retroactividad tributaria, configurándola como *una de las excepciones a la prohibición general de retroactividad auténtica de las normas tributarias desfavorables*.

se acude directamente a la *ponderación de bienes*, entre el interés general perseguido por la norma retroactiva y la confianza del ciudadano en la normativa vigente<sup>475</sup>.

El argumento principal para declarar la constitucionalidad de la norma retroactiva fue su *previsibilidad*: la concreción legal del deber de contribuir ya se encontraba perfilada por la normativa vigente al tiempo de realización del hecho imponible y su sustitución por la Ley de convalidación retroactiva *carecía de efectos constitutivos*. Por ello, el *principio de protección de la confianza legítima* no podía considerarse vulnerado<sup>476</sup>.

Además, la norma retroactiva perseguía la consecución de un interés público de relevancia constitucional: la protección del medio ambiente, garantizada en el art. 45 CE<sup>477</sup>. Sin llegar a calificar esta justificación como “grave motivo del bien común”, ni exigir su motivación expresa en la ley, el TC ha considerado que este interés general es suficiente, no sólo para desestimar una posible vulneración de la interdicción de arbitrariedad, sino para resolver además la *ponderación de bienes* entre el interés particular y el interés general perseguido por la norma retroactiva, a favor de este último.

En mi opinión, los criterios adoptados en la STC 273/2000, de 15 de noviembre, deberían haber sido más restrictivos. En primer lugar, el análisis debería partir de la afirmación de *retroactividad stricto sensu* de la normativa en cuestión<sup>478</sup>. Los criterios para admitir esta retroactividad son más estrictos que los relativos a la eficacia inmediata de las nuevas normas.

---

<sup>475</sup> Acudiendo en todo caso al *balancing test* o ponderación de bienes (entre la afectación al principio de seguridad jurídica –en su vertiente subjetiva de protección de la confianza– y el interés general), se está adoptando un enjuiciamiento constitucional más flexible, pero menos sistemático y preciso, con la consiguiente incertidumbre respecto de sus resultados.

<sup>476</sup> Este argumento se refuerza por el Tribunal Constitucional, en esta STC 273/2000, señalando que los ciudadanos deben *prever* esta ley de convalidación, sin que pueda mantenerse “una eventual expectativa de que los poderes públicos permanezcan pasivos ante la concurrencia de un vicio procedimental que afecte a una norma cuya aplicación pueda favorecer la consecución de un interés general” (STC 273/2000, FJ 12º).

<sup>477</sup> El interés general perseguido por la norma era “la mejora de la calidad ambiental de las aguas (art. 45 CE), que podría verse seriamente quebrantado en la hipótesis de que no se hubiesen podido realizar las obras de saneamiento y depuración necesarias” (STC 273/2000, FJ 12º).

<sup>478</sup> Los criterios de enjuiciamiento de la retroactividad *stricto sensu* y de la eficacia inmediata deben ser diversos. Tanto desde la perspectiva del principio constitucional de irretroactividad, como del principio de seguridad jurídica, la protección que merece el *mantenimiento de los efectos producidos de forma definitiva en virtud de la normativa vigente* no puede equipararse con el mantenimiento de un determinado régimen jurídico para el futuro. Éste es, a mi juicio – pese a la dificultad que entraña la distinción – uno de los criterios más adecuados para *objetivar* el enjuiciamiento constitucional de la eficacia temporal de las normas jurídicas.

Lógicamente, esta protección frente a la retroactividad y frente a la eficacia inmediata de las normas tributarias desfavorables se puede *matizar*, en función de diversas circunstancias, *pero el punto de partida en uno y otro caso ha de ser diverso*.

En estos casos de retroactividad propia, una motivación genérica de protección del medio ambiente no es suficiente para justificar la retroactividad.

En segundo lugar, habría que destacar con más claridad la particularidad del caso enjuiciado (la convalidación retroactiva de normas nulas), para aplicar criterios específicos de enjuiciamiento, y no la genérica ponderación de bienes o *balancing test*.

En tercer lugar, esta particular naturaleza y finalidad de la norma retroactiva (su carácter de norma de convalidación) no debe considerarse como un motivo que automáticamente determine su admisibilidad constitucional – en este sentido discrepo de su consideración en la jurisprudencia constitucional alemana como *excepción* a la prohibición de retroactividad auténtica -.

Deben establecerse criterios objetivos y específicos para el enjuiciamiento de este tipo de normas retroactivas, que tomen en consideración los intereses en juego – sin que quepan justificaciones genéricas sobre la base de intereses constitucionales que puedan hacerse efectivos por otros medios, sin sacrificio del ámbito de libertad de los ciudadanos, su seguridad jurídica y del propio principio de legalidad -. La causa de nulidad de la normativa anterior y la existencia o no de una anulación firme de la norma al tiempo de su convalidación pueden ser circunstancias a valorar en el enjuiciamiento.

En cualquier caso, ni el argumento de la *previsibilidad* de la Ley de convalidación retroactiva, ni el argumento de la *ausencia de carácter innovativo* de dicha Ley, deben tener un papel determinante –y mucho menos exclusivo – en este enjuiciamiento.

La *previsibilidad* de la nueva regulación retroactiva será fácilmente demostrable en la mayoría de supuestos de convalidación, pero no por ello la retroactividad de la norma ha de ser admisible constitucionalmente. **Ésta es una de las principales críticas que pueden oponerse a la adopción del principio de protección de la confianza como criterio prácticamente exclusivo de enjuiciamiento de las normas tributarias retroactivas.**

Así, por ejemplo, *es previsible* (sobre todo si el Gobierno cuenta con mayoría parlamentaria) que un Decreto-Ley – aunque sea de dudosa constitucionalidad – sea tramitado como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia y aprobado como Ley, con el mismo contenido y con efectos retroactivos desde la entrada en vigor de aquél. El Prof. Ignacio DE OTTO considera que esta “eficacia retroactiva” de la ley de conversión *ex art. 86.3 CE* es

inherente a la misma<sup>479</sup> – se trataría de un supuesto de *retroactividad implícita* -, y que con la aprobación de la ley quedan sanados retroactivamente los posibles vicios de inconstitucionalidad del Decreto-Ley, por vulneración de sus límites formales – subsanación que se extendería a todas las normas del Decreto-Ley que, con idéntico contenido, hayan sido incorporadas a la ley de conversión -.

Desde esta perspectiva – considerando *previsible* o *implícita* la retroactividad de la ley de conversión *ex art. 86.3 CE* -, aunque se trate de una *retroactividad auténtica desfavorable*, será difícil sustentar una vulneración del principio de seguridad jurídica o del principio de protección de la confianza<sup>480</sup>, aunque también fuera *previsible* la declaración de inconstitucionalidad del Decreto-ley por vulneración de sus límites formales<sup>481</sup>.

---

<sup>479</sup> Véase DE OTTO, I., *Derecho constitucional...*, *op. cit.*, 1993, págs. 206 a 209. Comentando la cuestión planteada en el caso Rumasa (STC 111/1983, de 2 de diciembre), el Prof. DE OTTO afirma esta retroactividad, señalando lo siguiente: “El decreto-ley es, por decirlo así, *un proyecto de ley con eficacia normativa anticipada a su aprobación por las Cortes* (...); al dar acogida legal al decreto-ley, las Cortes no sólo están haciendo suyo su contenido, sino *también su vigencia anticipada*, es decir, extienden retroactivamente el soporte que la ley presta al contenido que las Cortes hacen suyo. La aprobación de la ley supone de este modo una declaración de que las Cortes hacen suya la voluntad normativa que manifestó el Gobierno, y no sólo *pro futuro*, sino desde el momento mismo en que esa voluntad se plasmó en un decreto-ley” (*vid.* DE OTTO, I., *Derecho constitucional...*, *op. cit.*, 1993, pág. 208; la cursiva es del original).

<sup>480</sup> Sobre la ausencia de mandato innovativo en las Leyes de conversión de Decretos-Leyes anteriores (art. 86.3 CE), que son derogados con eficacia retroactiva, se pronunciaba ya incidentalmente la STC 197/1992, en relación con el art. 23.2.3 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, con efectos desde el 1 de enero de 1983: “dicho artículo es reproducción exacta del 22.2.3 del Real Decreto-Ley 24/1982, el cual viene a sustituir por haber sido derogado por la propia Ley 5/1983. *No existe, por tanto, mandato retroactivo, sino reiteración de una norma que ya estaba vigente en el momento de producirse los hechos*” (STC 197/1992, FJ 5º; la cursiva es mía).

<sup>481</sup> He aquí una muestra de la “maleabilidad” de los argumentos derivados del principio de protección de la confianza.

El Prof. GARCÍA NOVOA considera en todo caso prevalente la “confianza en la supresión de la norma inconstitucional”, señalando lo siguiente: “el Decreto-ley declarado inconstitucional no puede dar lugar a ningún efecto anuncio. En este caso, el Decreto-ley generará una confianza legítima, pero confianza en su eliminación del ordenamiento, especialmente si respecto al mismo se ha presentado y admitido un recurso de inconstitucionalidad; (...) la norma inconstitucional genera una legítima expectativa en torno a su supresión y nunca, como ocurre con la convalidación del Decreto-ley al que se refiere la S. 182/1997, una expectativa al reingreso de la norma inconstitucional a través de una disposición con el mismo contenido” (GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad...*, *op. cit.*, 2000, págs. 182 y 183).

En mi opinión, es *previsible* que el vacío normativo dejado por una normativa declarada inconstitucional sea cubierto retroactivamente por una nueva disposición, compatible con el texto constitucional. Al respecto, habrá que distinguir si el motivo de inconstitucionalidad afecta al contenido sustantivo de la norma en cuestión (caso en el que, lógicamente, no puede esperarse “el reingreso de la norma inconstitucional a través de una disposición con el mismo contenido”) y aquellos supuestos en que la causa de invalidez radica en la fuente formal en que se contiene la norma sustantiva en cuestión. En este último caso, sí puede esperarse que la misma normativa sustantiva será aprobada por una nueva fuente formal, y probablemente prevalezca el interés general a mantener su aplicabilidad retroactivamente desde la fecha de su aprobación inicial.

Sin embargo, esta práctica parlamentaria puede considerarse reprobable, y plantea importantes dudas de constitucionalidad, sea por entender que la retroactividad de la ley es igualmente una retroactividad auténtica con efectos constitutivos<sup>482</sup> – aunque el precepto sustantivo se hallase contenido previamente en el Decreto-Ley<sup>483</sup> –, sea por entender que se vulneran indirectamente los límites del Decreto-Ley (art. 86.1 CE). En este último sentido, si el Decreto-Ley plantea *ex ante* objetivas dudas de constitucionalidad, parece más adecuado que el Gobierno apruebe el correspondiente proyecto de ley (disponiendo la aplicabilidad temporal de la nueva normativa desde la fecha de publicación del proyecto de ley en el Boletín Oficial de las Cortes Generales).

Sobre esta cuestión nos pronunciaremos también al analizar la eficacia temporal de las declaraciones de inconstitucionalidad o nulidad de normas tributarias, en el Capítulo Quinto. En este epígrafe hemos estudiado la retroactividad de las normas que convalidan o sustituyen normas nulas por motivo del instrumento normativo por el que se aprobaron (norma reglamentaria, Decreto-Ley), pero cuyo contenido sustantivo no es ilegal y se reproduce en la norma de convalidación. En el Capítulo Quinto estudiaremos esencialmente aquellos supuestos en que la nueva norma que sustituye la anterior debe modificar su contenido para adecuarse a la legalidad.

En cualquier caso, siempre que la normativa anterior nula es desfavorable para el sujeto, la retroactividad de la norma de convalidación – o la irretroactividad de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad – puede frustrar las expectativas de los particulares a obtener la revisión de las situaciones producidas bajo la vigencia de la norma nula. Esta cuestión se ha planteado ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en la STEDH de 23 de octubre de 1997, *Building Societies* contra *Reino Unido*. Por el momento, interesa destacar que la

---

<sup>482</sup> Véase en este sentido el Voto Particular del Prof. RODRÍGUEZ BEREIJO a la STC 182/1997.

<sup>483</sup> El Prof. Javier PÉREZ ROYO considera que el Decreto-Ley inconstitucional debe entenderse “como si no hubiera existido”, quedando sin cobertura las situaciones producidas entre su publicación y la publicación de la Ley aprobada por las Cortes (el autor no plantea la posible eficacia retroactiva de esta ley posterior). Según J. PÉREZ ROYO, la consecuencia es la “responsabilidad del Estado por los daños ocasionados” por el Decreto-Ley: “[el problema] de las normas de un Decreto-ley, que son anticonstitucionales, en la medida en que están contenidas en un Decreto-ley, y que dejan de serlo, en la medida en que cambian de naturaleza, al pasar a ser normas de una Ley de las Cortes Generales que han tramitado el Decreto-ley según lo previsto en el art. 86.3. ¿Qué ocurre con las situaciones que se han visto afectadas por esas normas entre el momento de publicación del Decreto-ley y el momento de la publicación de la Ley de las Cortes? En principio, la solución parece que sólo puede ser una y es la de considerar que el Decreto-ley es como si no hubiera existido con la consiguiente responsabilidad del Estado por los daños ocasionados” (vid. PÉREZ ROYO, J., *Las fuentes...*, op. cit., 1993, pág. 134).

A mi juicio, la consecuencia no es la responsabilidad por daños – al menos, con carácter general –, sino los efectos propios de la inconstitucionalidad de las normas (véase al respecto el análisis llevado a cabo en el Capítulo Quinto de este trabajo).

aprobación de una *Ley de convalidación retroactiva de una norma reglamentaria anulada*, en la medida en que prive de eficacia el *derecho a la devolución de los ingresos tributarios* efectuados en aplicación de la norma nula, puede suponer – en determinadas condiciones – una vulneración de la *garantía de propiedad* (art. 1 del Protocolo 1 al CEDH) y/o del *derecho a la tutela judicial efectiva* (art. 6 CEDH), en posible combinación con el *principio de igualdad* (art. 14 CEDH). Se pone de manifiesto así que las leyes retroactivas de convalidación de normas nulas pueden ser enjuiciadas a la luz de los derechos constitucionales en juego<sup>484</sup>, relegando el elemento de la *previsibilidad* de la ley a un plano secundario.

#### 4. Propuestas de unificación del concepto de retroactividad, por referencia al “acto de disposición digno de protección de la confianza”: crítica

La alusión a los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza como límites frente a la acción en el tiempo de la nueva ley no es reciente, pues aparece ya en estudios del siglo XIX sobre Derecho intertemporal<sup>485</sup> y ha estado más o menos presente a lo largo de la historia como fundamento o justificación del principio de irretroactividad<sup>486</sup>. Lo que no ha sido tan frecuente es su invocación como criterio para *definir el concepto de retroactividad* de las normas jurídicas. Encontramos no obstante algunas referencias tempranas, en las obras de BLONDEAU (1809)<sup>487</sup> y HOFMANN (1878)<sup>488</sup>.

Para BLONDEAU, toda ley nueva afecta a la *confianza* de los sujetos en el mantenimiento de los efectos de sus actos; por eso, la teoría de BLONDEAU sobre el *efecto retroactivo* consiste en distinguir las expectativas que deben ser inviolables, de aquéllas que no pueden oponerse frente a las reformas legislativas. ROUBIER critica esta distinción entre expectativas “fuertes” –dignas de protección – y expectativas “débiles”, como instrumento para definir el efecto retroactivo o para fijar los límites de la ley en el tiempo; pues considera que la protección de la confianza y la

<sup>484</sup> Sobre el derecho a la tutela judicial efectiva, *vid. infra* págs. 535 y sigs. Sobre la garantía de propiedad, *vid. infra* págs. 539 y sigs. (en particular, págs. 551 y sigs.).

<sup>485</sup> *Vid. SAVIGNY, F. C. von, System..., op. cit., 1849, pág. 390* (“confianza en el imperio de la Ley existente”); JELLINEK, Georg, *Allgemeine Staatslehre*, 1ª ed., 1913, págs. 369 y sigs. (“confianza en la inviolabilidad – *Unverbrüchlichkeit* – del ordenamiento jurídico”); *cit. por MAURER, H., “Kontinuitätsgewähr...”, op. cit., 1988, pág. 213, nota 4.*

<sup>486</sup> A esta cuestión nos referimos *infra*, Capítulo Segundo.

<sup>487</sup> BLONDEAU, *Essai sur ce q'on appelle l'effet rétroactif des lois*, París, Sirey, 1809; *cit. por ROUBIER, P., Le Droit transitoire..., op. cit., 1960, págs. 96 a 98.*

<sup>488</sup> HOFMANN, Franz, *Excuse über österreichisches allgemeines bürgerliches Recht*, vol. I, Viena, 1878, págs. 131 y sigs.; *cit. por AFFOLTER, F., Geschichte..., op. cit., 1902, págs. 620 a 623.*



seguridad jurídica aportan sólo la justificación filosófica del principio de irretroactividad, pero no una construcción jurídica apta para solucionar las cuestiones de Derecho intertemporal<sup>489</sup>.

HOFMANN acude también al criterio de la *protección de la confianza* para definir la retroactividad; concretamente, para caracterizar la noción de *derecho adquirido*. Conforme a este criterio, HOFMANN formula el siguiente principio de Derecho intertemporal, en el ámbito privado: “*Nadie debe ser defraudado en su confianza justificada en el ordenamiento jurídico*”<sup>490</sup>; principio que critica AFFOLTER, por su acusado *subjetivismo*<sup>491</sup>.

Esta perspectiva, cuyas referencias históricas son ciertamente muy aisladas y han pasado prácticamente desapercibidas por la doctrina posterior, ha cobrado sin embargo en los últimos años una inesperada relevancia, precisamente a raíz del control de constitucionalidad de leyes retroactivas. Ello se debe sin duda a que los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza han asumido desde el inicio un papel protagonista en este control; y, de ser límites a la retroactividad de la ley, han pasado en época muy reciente a ser adoptados por parte de la doctrina germánica – particularmente, tributarista – también como criterio de definición del concepto de retroactividad. Su influencia se ha dejado sentir ya en la jurisprudencia constitucional alemana<sup>492</sup>, y puede esperarse que pronto tenga eco también en la doctrina y jurisprudencia españolas.

En este sentido, hay que destacar uno de los pronunciamientos más recientes del *BVerfG* sobre retroactividad tributaria, la Sentencia de 3 de diciembre de 1997 (*BVerfGE* 97, 67)<sup>493</sup>. Vuelve a tratarse en esta ocasión de un caso decidido por la Sala II del *BVerfG*, en relación con una modificación del impuesto sobre la renta (*Einkommensteuer*), introducida por la *Jahressteuergesetz* para 1997, de 20 de diciembre de 1996, por la que se *suprimía el régimen de amortización especial* aplicable a los barcos comerciales, con efectos para los contratos de compra o de construcción concluidos a partir del 25 de abril de 1996. Ésta era la fecha en que el Gobierno había *anunciado* la supresión del beneficio tributario. La particularidad del caso era que *el Gobierno había anunciado que la supresión del beneficio tendría efectos a partir de una fecha posterior, el 1 de mayo de 1996*. En consecuencia, varias empresas se apresuraron a

<sup>489</sup> Vid. ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, op. cit., 1960, pág. 97.

<sup>490</sup> “*Niemand soll in seinem berechtigten Vertrauen auf die Rechtsordnung getäuscht werden*” (HOFMANN, *Excuse...*, op. cit., 1878, pág. 140; cit. por AFFOLTER, F., *Geschichte...*, op. cit., 1902, págs. 622 y 623).

<sup>491</sup> La perspectiva *subjetivista* fue de hecho la dominante a lo largo de todo el s. XIX, a través de la posteriormente tan criticada doctrina de los derechos adquiridos. Vid. AFFOLTER, F., *Geschichte...*, op. cit., 1902, pág. 623, nota 1.

<sup>492</sup> La Sentencia más destacada hasta el momento a este respecto es la *BVerfGE* 97, 67 de 3-12-1997 – como casi todos los pronunciamientos importantes del *BVerfG* en materia de retroactividad, también éste se refiere a una ley tributaria -.

<sup>493</sup> Un extracto de esta *BVerfGE* 97, 67 puede consultarse en *HFR* 1998, núm. 5, págs. 398 a 401.

concluir contratos de construcción de barcos entre el 25 de abril y el 30 de abril de 1996, con la finalidad de que les fuera aplicado el régimen más favorable de amortización especial (que abarcaba cinco períodos impositivos).

Para evitar las consecuencias de este “efecto anuncio”, en la tramitación parlamentaria se acordó anticipar la fecha de inicio de efectos de la medida legislativa al 25 de abril de 1996, apartándose de lo anunciado por el Gobierno. La Ley en cuestión fue aprobada el 7 de noviembre de 1996 y publicada el 27 de diciembre de 1996.

La demandante en amparo era una compañía naviera que había concluido un contrato para la construcción de un barco comercial en fecha 30 de abril de 1996, confiando en que el régimen favorable de amortización especial se suprimiría sólo para los contratos concluidos a partir del 1 de mayo de 1996, tal como había anunciado el Gobierno. La aplicación retroactiva de la Ley publicada el 27 de diciembre de 1996, con efectos desde el 25 de abril de 1996, habría vulnerado, a su entender, los derechos fundamentales al libre desarrollo de la personalidad (Art. 2.1 GG), a la libertad de empresa (Art. 12.1 GG) y a la igualdad (Art. 3.1 GG), además de ser contraria al principio de protección de la confianza legítima, derivado del principio del Estado de Derecho (Art. 20.3 GG).

Por su parte, el Ministerio de Finanzas alegaba que, al tratarse de una modificación del impuesto sobre la renta aprobada durante el transcurso del período impositivo, que afectaba a un impuesto devengado con posterioridad a su publicación, no existía retroactividad auténtica (o “retroactividad de consecuencias jurídicas”), y la medida podía considerarse admisible constitucionalmente.

En esta Sentencia de 3 de diciembre de 1997, la Sala II de *BVerfG* ha otorgado una especial relevancia a la *conclusión del contrato de construcción* del barco comercial, como *acto de disposición* del ciudadano fundado en la *confianza* en la normativa vigente<sup>494</sup>. Hasta tal punto

---

<sup>494</sup> En nuestro ordenamiento, un tema similar se planteó en relación con la Desgravación Fiscal a la Exportación prevista en el IGTE, en su modalidad de *construcción de buques*, que fue reducida del 12% al 10,5%, con efectos desde el día 10 de enero de 1980. Según la OM de 15 de octubre de 1966, “*el derecho a la desgravación fiscal se adquiere por la construcción del buque...*”. El Tribunal Supremo, en STS de 6 de noviembre de 1984, interpretó que, para determinar el tipo de la desgravación, debía aplicarse la ley vigente en el momento de *finalización de la construcción y entrega del buque*, entendiéndose que en dicho momento *nace el derecho a la desgravación*; mientras que la Audiencia Nacional (Sentencias de 16 de marzo y 20 de octubre de 1984) entendió que dicho momento debía ser el del *inicio de la construcción*. Con una argumentación en la que subyace la idea de la protección de la confianza de los ciudadanos, aunque sin mencionarla expresamente, la SAN de 16 de marzo de 1984 considera como momento para determinar la ley aplicable el del “*inicio del hecho que se trata de premiar, al tratarse de una normativa de privilegio que incide en la determinación del proceder por el constructor de aquélla, determinación que no ha de quedar frustrada por una normativa posterior que no pudo prever aquél*” (pueden verse las oportunas

ha conferido relevancia a estos actos de disposición que, pese a no adoptarlos explícitamente para calificar la retroactividad como “retroactividad auténtica” o “retroactividad de consecuencias jurídicas”, ha aplicado los criterios estrictos de enjuiciamiento constitucional correspondientes a ésta<sup>495</sup>. Este pronunciamiento ha llevado a la doctrina tributarista alemana a concluir que “*cuando el obligado tributario, confiando en un incentivo tributario (“Lenkungsstatbestand”), realiza un acto de disposición, y el Legislador pretende con posterioridad modificar sus consecuencias, existirá “retroactividad de consecuencias jurídicas” (“Rückbewirkung von Rechtsfolgen”)”*. Esta retroactividad será generalmente inconstitucional, por vulneración del principio del Estado de Derecho (Art. 20.3 GG)<sup>496</sup>.

No obstante, un sector de la doctrina germana (WERNSMANN, OSTERLOH) se muestra especialmente crítico con esta línea jurisprudencial<sup>497</sup>.

En el caso particular, el Alto Tribunal alemán examinó si concurría la excepción a la prohibición general de retroactividad, consistente en que el ciudadano *debiera contar* con la nueva regulación en la fecha a la que se retrotraen sus efectos. En la doctrina del *BVerfG*, este momento se ha situado por lo general en la fecha de *aprobación parlamentaria definitiva*, solucionando así de forma equilibrada el conflicto de intereses entre el particular y el Legislador. En este supuesto, la protección de la confianza del ciudadano en la normativa vigente quedaría eliminada sólo a partir del 7 de noviembre de 1996, fecha de aprobación de la Ley.

No obstante, el *BVerfG* se aparta en este caso de su doctrina general, señalando que *el Legislador ha de poder adoptar la regulación necesaria para evitar que los destinatarios de la*

---

referencias normativas y jurisprudenciales en HUESCA BOADILLA, Ricardo, *El Derecho transitorio en materia tributaria*, tesis inédita, Valladolid, 1987, págs. 91 a 93).

<sup>495</sup> El *BVerfG* señala expresamente que no es necesario en este caso decidir si concurre o no un supuesto de retroactividad (de consecuencias jurídicas), pues, aun aplicando los estrictos criterios sobre la admisibilidad constitucional de ésta, la norma resultaría admisible.

Con ello, el *BVerfG* viene a equiparar en la práctica los supuestos en que técnicamente concurre la retroactividad auténtica o retroactividad de consecuencias jurídicas de la nueva norma, con aquellos otros supuestos en que la nueva norma incide sobre *actos de disposición económica concluidos en el pasado con carácter irreversible*, modificando sus consecuencias tributarias *futuras* desfavorablemente.

<sup>496</sup> Véase en este sentido BIRK, Dieter, *Steuerrecht*, 5ª ed., Heidelberg, Ed. C. F. Müller, 2002, págs. 42-43, 45-46, *Rz.* 141, 146-150.

<sup>497</sup> La aplicación de los criterios de enjuiciamiento de la “retroactividad auténtica” o “retroactividad de consecuencias jurídicas” a las modificaciones de las consecuencias tributarias de *actos de disposición económica concluidos en el pasado* por el particular, *confiando en la aplicación de un determinado incentivo fiscal*, extendería excesivamente el alcance de la prohibición constitucional de retroactividad, obligando a excepcionarla con mucha más frecuencia que en la actualidad. *Vid.* WERNSMANN, Rainer, *JuS* 2000, págs. 39 y sigs., en particular pág. 40; y OSTERLOH, *DStJG*, 24, 2001, págs. 383 y sigs., en particular págs. 403 y sigs.

*norma se organicen de tal modo tras el anuncio del Gobierno que eviten la aplicación de la nueva normativa*<sup>498</sup>.

El Voto Particular del Magistrado KRUIS a esta *BVerfGE* 97, 67<sup>499</sup> es muy significativo de la inseguridad que puede generar esta doctrina. KRUIS considera que la eficacia temporal de la norma enjuiciada es inconstitucional por vulneración del principio del Estado de Derecho, en relación con los *contratos concluidos entre el 25 de abril y el 30 de abril de 1996*. Aunque el Parlamento no estuviese vinculado por la fecha de inicio de efectos anunciada por el Gobierno, ésta había generado una *confianza digna de protección* en su mantenimiento, que debía prevalecer respecto de la finalidad de la norma<sup>500</sup>.

En la doctrina científica, la definición más acabada del concepto de retroactividad sobre la base del principio de *protección de la confianza* es la formulada por el Prof. Joachim LANG, en 1998: “*Existe retroactividad, a efectos de la prohibición general de retroactividad, cuando una ley modifica las consecuencias jurídicas de actuaciones basadas en la confianza, siempre que éstas puedan considerarse concluidas con anterioridad a la aprobación definitiva de dicha modificación por le legislador (o: con anterioridad a la publicación de la nueva ley)*”<sup>501</sup>. Las referencias temporales que articulan esta definición son dos: el momento conclusivo del *acto del particular digno de protección de la confianza* y la fecha de *aprobación definitiva* (o de *publicación*) de la nueva ley.

Esta definición no difiere aparentemente demasiado de la noción de “retroactividad propia o auténtica”, porque en última instancia se refiere también a “hechos concluidos” en el pasado (“*facta praeterita*”) – en principio, en cualquier momento anterior a la publicación de la norma jurídica -. La diferencia consiste en que, para identificar el “hecho” relevante a efectos de

---

<sup>498</sup> *BVerfGE* 97, 67, 78. Para reforzar su argumentación, el *BVerfG* rechaza que la norma en cuestión vulnere derechos fundamentales, en particular la garantía de propiedad (Art. 14.1 *GG*), la libertad de empresa (Art. 12.1 *GG*) o la libertad general de acción (Art. 2.1 *GG*).

El Prof. BIRK observa críticamente que los motivos que llevaron a considerar excepcionalmente admisible la retroactividad en la *BVerfGE* 97, 67 no eran claros. *Vid.* BIRK, D., *Steuerrecht*, *op. cit.*, 2002, pág. 46 *in fine*.

<sup>499</sup> *BVerfGE* 97, 67, 85.

<sup>500</sup> La singularidad del argumento es que se afirma la protección de la confianza, no en el mantenimiento de la normativa vigente, sino en la propuesta del Gobierno sobre el contenido de la nueva regulación. Se sostiene que, a partir de este anuncio, el ciudadano no podía esperar razonablemente que el beneficio tributario se suprimiera con efectos anteriores al 1 de mayo de 1996. El Gobierno podría no haber indicado ninguna fecha, pero lo hizo; y ello generó un presupuesto de confianza digno de protección.

<sup>501</sup> “(...) *Definition: Rückwirkung i. S. d. allgemeinen Rückwirkungsverbots liegt vor, wenn ein Gesetz Rechtsfolgen für Vertrauensbetätigungen ändert, die vor dem endgültigen Änderungsbeschuß des Gesetzgebers (oder: vor der Verkündung des Gesetzes) als abgeschlossen zu beurteilen sind*”. *Vid.* LANG, Joachim, “*Verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze*”, *Die Wirtschaftsprüfung*, 1998, págs. 163 a 174, en particular pág. 172; la traducción es nuestra.

retroactividad, no se hace referencia al presupuesto de hecho normativo – hecho, relación o situación jurídica regulados por la norma -, sino a un criterio novedoso en este sentido, como es el principio de protección de la confianza.

Para el Prof. LANG – y para el resto de autores alemanes que mantienen esta concepción de la retroactividad – lo relevante es que el ciudadano, confiando en la normativa existente, haya adoptado actos de disposición que, por razones jurídicas o económicas, puedan considerarse *irreversibles*<sup>502</sup>. Con ello, se abandona absolutamente el criterio del supuesto de hecho legal y se amplía de forma considerable el concepto de retroactividad – incluyendo en éste la incidencia en consecuencias jurídicas *futuras* de actuaciones de la confianza concluidas en el pasado -.

Los defensores de esta nueva formulación celebran contar con un concepto *unitario* de retroactividad, al que puedan aplicarse unos mismos criterios de enjuiciamiento constitucional, basados en el principio de protección de la confianza, evitando las “lagunas de protección de la confianza” (“*Vertrauensschutzlücke*”) a que había conducido la tradicional distinción entre retroactividad propia (*echte Rückwirkung*) y retroactividad impropia (*unechte Rückwirkung*). En particular, supuestos considerados de retroactividad impropia o incluso de ausencia de retroactividad conforme al criterio anterior, y declarados por consiguiente constitucionales, podrían calificarse como de verdadera *retroactividad*, en la medida en que se incidiera en consecuencias futuras de actuaciones de la confianza concluidas en el pasado.

Sin embargo, no parece que esta *unificación* del concepto de retroactividad, por referencia a los actos de disposición dignos de protección de la confianza, sea una fórmula adecuada, ni técnica ni materialmente. En cuanto a su corrección técnica, debe objetarse, en primer lugar, que la “conclusión del acto de disposición basado en la confianza” sigue siendo un “punto de referencia temporal” de difícil localización en el tiempo; y, sobre todo, que también pueden existir distintas intensidades, grados o etapas de realización de los actos de disposición (“*facta pendentia*”), por lo que el carácter *unitario* del concepto vuelve a difuminarse. Pero es que además con esta nueva formulación se corre el riesgo, bien de limitar excesivamente la libertad de configuración del legislador, bien de admitir prácticamente cualquier motivo de interés general para justificar la retroactividad<sup>503</sup>.

---

<sup>502</sup> El Prof. LANG aduce como ejemplos la *conclusión* de un seguro de vida, de un contrato sobre construcción y financiación de un edificio, de una transformación societaria, etc. (*vid.* LANG, J., “Verfassungsrechtliche...”, *op. cit.*, 1998, pág. 170). Se trata de actos de disposición que originan relaciones jurídicas duraderas, por lo que el concepto de retroactividad – y su interdicción – podría extenderse a períodos de tiempo muy dilatados.

<sup>503</sup> Véanse algunas de estas objeciones críticas en WERNSMANN, Rainer, “Grundfälle zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit rückwirkender Gesetze”, *Jus* 1999, págs. 1177 a 1180 (1ª parte); y *Jus* 2000, págs. 39 a 43 (2ª parte). Como señala el autor, hay que tener en cuenta que la última tendencia en la doctrina del *BVerfG*, expresada en su Sentencia de 3-12-1997 (*BVerfGE* 97, 67), encierra ese peligro de *ampliar excesivamente el concepto de retroactividad*, por referencia al acto de disposición concluido por el particular en el pasado; y, al mismo tiempo,

En realidad, estos recientes intentos de redefinir el concepto de retroactividad adolecen de los mismos defectos que las denominadas “doctrinas monistas”. Con la pretensión de moldear una noción de retroactividad que sirva para *aplicar automáticamente un principio de irretroactividad* – en este caso, también frente al Legislador, basado en la seguridad jurídica y en la protección de la confianza -, se está olvidando que una cosa es el fenómeno normativo de la retroactividad, con el que se describe determinada acción de la norma jurídica en el tiempo, y otra distinta la vulneración o no de la seguridad jurídica por la norma en cuestión. Por eso, entiendo que el concepto de retroactividad ha de definirse con carácter objetivo y general, referido a la norma jurídica, y prescindiendo de criterios subjetivistas.

## 5. Conclusiones

El eje las críticas a la jurisprudencia constitucional alemana y española sobre retroactividad tributaria se sitúa en la distinción entre retroactividad propia e impropia, y en la diversidad de criterios de enjuiciamiento asociados a dicha distinción. En particular, se ha objetado que las categorías de retroactividad propia e impropia no son adecuadas para un enjuiciamiento basado en el principio de protección de la confianza, ya que lo relevante a estos efectos es el acto de disposición realizado por el ciudadano. Por ello, una parte importante de la doctrina ha abogado por realizar en todo caso una *ponderación* de bienes, entre el interés público perseguido por la nueva regulación y las exigencias de protección de la confianza del ciudadano en el Derecho anterior. Así se consigue que la eficacia inmediata o retroactividad impropia de las normas tributarias desfavorables también pueda considerarse prohibida constitucionalmente, y que resulte exigible una regulación transitoria<sup>504</sup>.

En mi opinión, en cambio, el *principio de irretroactividad* debería tener un ámbito autónomo de aplicación respecto del *principio de protección de la confianza legítima*, aunque ambos se encuentren relacionados. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas pone de manifiesto esta relación y autonomía entre ambos principios, considerados uno y otro *principios fundamentales del ordenamiento comunitario*. En muchas de

---

*reforzar su justificación* – la excepción a la prohibición general de retroactividad propia o retroactividad de consecuencias jurídicas -, con lo que acabaría consiguiéndose un resultado inverso (menor protección de la confianza) al pretendido por la doctrina. *Vid.* WERNSMANN, R., “Grundfälle...”, *op. cit.*, 2000, págs. 41 y 42.

<sup>504</sup> El Prof. PIEROTH expone esta doctrina – que no comparte – en PIEROTH, B., *Rückwirkung und...*, *op. cit.*, 1981, págs. 19 y 20; pág. 85.

sus Sentencias, el TJCE distingue claramente, en apartados diferenciados, el enjuiciamiento sobre la base de cada uno de estos principios<sup>505</sup>.

La confianza legítima es un elemento a tener en cuenta en el enjuiciamiento sobre la base del principio de irretroactividad. El TJCE considera que la ausencia de vulneración de la confianza legítima es una condición para que, si la medida retroactiva se encuentra además justificada y es necesaria para el fin propuesto, pueda admitirse *excepcionalmente* la retroactividad del acto comunitario. Pero esto no significa que puedan identificarse los respectivos ámbitos de protección de uno y otro principio. Así, por ejemplo, una medida retroactiva puede respetar la confianza legítima de los sujetos afectados – p. ej., porque no concorra una confianza digna de protección en la normativa anterior -, pero ser inválida por falta de justificación; y a la inversa, una norma puede ser conforme con el principio de irretroactividad – p. ej, en caso de que carezca de eficacia retroactiva -, pero en cambio vulnerar el principio de confianza legítima de los ciudadanos.

En las Sentencias del TJCE más recientes sobre retroactividad tributaria, sin embargo, las declaraciones de invalidez de normas retroactivas se han fundado en los principios de protección de la confianza y de seguridad jurídica – alegados por los recurrentes -, con inaplicación de la doctrina específica sobre el principio de irretroactividad<sup>506</sup>. Hay que decir, en cualquier caso, que *la constatación de la retroactividad de la norma le ha bastado al TJCE para considerar vulnerado el principio de protección de la confianza legítima*, sin tener en cuenta como posible excepción, por ejemplo, la finalidad de evitar el denominado “efecto anuncio”<sup>507</sup>.

---

<sup>505</sup> Véase en la STJCE (Sala Quinta) de 20 de noviembre de 1997, *P. Moskof AE*, asunto C-244/95 (*Rec.* 1997, pág. I-6441), sobre el tipo de conversión agrícola aplicable en el sector del tabaco crudo, el enjuiciamiento sobre la base del *principio de protección de la confianza legítima* (apartados 63 a 73) y sobre la base del *principio de irretroactividad* (apartados 74 a 82 de la Sentencia).

También en la STJCE de 23 de noviembre de 1999, *República Portuguesa / Consejo*, asunto C-149/96, *Rec.* pág. I-8395, se lleva a cabo un análisis separado de los principios de confianza legítima (apartados 69 a 77) y de irretroactividad de las normas jurídicas (apartados 78 a 82).

<sup>506</sup> STJCE (Sala Quinta) de 3 de diciembre de 1998, *Belgocodex*, asunto C-381/97; STJCE (Sala Sexta) de 8 de junio de 2000, *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße / Finanzamt Paderborn*, asunto C-396/98; y STJCE (Sala Quinta) de 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer / Commissioners of Customs & Excise*, asunto C-62/00. Estas Sentencias del TJCE pueden consultarse en la siguiente página de Internet: <http://curia.eu.int/es>.

En la STJCE de 3 de diciembre de 1998, asunto *Belgocodex*, la recurrente no había alegado vulneración del principio de irretroactividad, sino sólo de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza.

<sup>507</sup> En este sentido, véase la STJCE de 8 de junio de 2000 (apartado 47) y la STJCE de 11 de julio de 2002 (apartado 45): “(...) el principio de protección de la confianza legítima se opone a que una modificación de la normativa nacional prive al sujeto pasivo, con efecto retroactivo, del derecho a una deducción que le había sido conferido” por el ordenamiento comunitario.

El principio de irretroactividad debería conservar, no obstante, su autonomía como canon de enjuiciamiento; pues, aunque la vulneración del principio de protección de la confianza implique efectivamente vulneración del principio de irretroactividad, la norma retroactiva debe respetar además otras exigencias.

Además, hay que tener en cuenta que la aplicación del principio de protección de la confianza como límite constitucional - prácticamente exclusivo - frente a la eficacia temporal de las normas tributarias desfavorables ha conducido a una “relativización” de la noción estricta de retroactividad. En otras palabras, la posible vulneración del principio de seguridad jurídica – en su vertiente subjetiva de protección de la confianza – se ha “independizado” de la existencia o no de retroactividad. Éste ha dejado de ser un elemento relevante y condicionante de los criterios de enjuiciamiento constitucional. Exista o no retroactividad, una parte importante de la doctrina mantiene que lo determinante en todo caso es comprobar el “grado de previsibilidad” de la medida y su “proporcionalidad” en relación con el fin de interés general perseguido por la norma.

Esta tendencia doctrinal *supone marginar la existencia de un principio de irretroactividad autónomo respecto del principio de seguridad jurídica*. En mi opinión, la afirmación anterior sólo puede ser cierta respecto de normas cuya eficacia inmediata puede ser contraria a las exigencias de seguridad jurídica. Pero las normas tributarias *retroactivas* desfavorables deben seguir contando con criterios de enjuiciamiento autónomos, sobre la base del principio de irretroactividad .

Al respecto, podemos traer a colación la jurisprudencia de la *Corte Costituzionale* italiana, donde el principio de protección de la confianza (“*tutela dell’affidamento*”) se ha adoptado también en los últimos tiempos como canon de enjuiciamiento constitucional de las normas tributarias retroactivas, el concepto de “previsibilidad” (“*prevedibilità*”) de la nueva norma juega un importante papel para legitimar su retroactividad<sup>508</sup>.

La referencia al elemento de la “*prevedibilità*” puede hallarse ya en alguno de los primeros pronunciamientos de la *Corte* sobre la admisibilidad constitucional de la retroactividad de normas tributarias, a la luz del principio de capacidad contributiva<sup>509</sup>. No obstante, se asume

---

<sup>508</sup> En materia de tributación retroactiva de la indemnización expropiatoria, la *Corte Costituzionale* ha adoptado el elemento de la “*prevedibilità dell’imposizione*” en las Sentencias n. 410, de 28 julio de 1995 (*Giur. Cost.*, 1995, págs. 2930 y sigs.); n. 14, de 19 enero de 1995 (*Giur. Cost.*, 1995, págs. 192 y sigs.); y n. 315, de 20 de julio de 1994 (*Riv. dir. trib.*, 1994, págs. 537 y sigs.).

<sup>509</sup> Así, en las Sentencias n. 44 de 23 de mayo de 1966 y n. 75 de 11 de abril de 1969 de la *Corte Costituzionale*. Véase *infra* el análisis de estos pronunciamientos, en el epígrafe dedicado al principio de capacidad contributiva como límite constitucional a la retroactividad de la ley tributaria.



este criterio como *justificativo* de la retroactividad de la norma tributaria, *desde la perspectiva del principio de capacidad contributiva*, sin dotarlo de un *contenido objetivo* propio –a diferencia de lo que sucede en la doctrina del *Bundesverfassungsgericht*, donde el criterio de la previsibilidad, como excepción a la prohibición de retroactividad basada en el principio de protección de la confianza, sí que cuenta con una elaboración dogmática -.

Cuando el hecho imponible, indicativo de una misma manifestación de capacidad contributiva, ya estaba contemplado en otro tributo –aunque regulado de forma diversa -, la *Corte Costituzionale* ha considerado que la nueva imposición era *previsible*. De esta forma, la *Corte* ha puesto en relación el concepto de “previsibilidad” de la imposición con los requisitos derivados del principio de capacidad contributiva<sup>510</sup>.

El principio de protección de la confianza como límite a la retroactividad ha sido aducido, bien en conexión con otros principios o derechos constitucionales – como el principio de capacidad contributiva -, bien de forma autónoma.

No obstante, en pronunciamientos de los años ochenta<sup>511</sup>, la *Corte Costituzionale* ha excluido la posibilidad de reconocer en el art. 53 de la *Costituzione* una *protección de la confianza* del contribuyente. Tales pronunciamientos se referían al “estado subjetivo” del contribuyente, pero no a una situación *objetiva* de confianza. Sólo la reciente doctrina constitucional en materia de interpretación auténtica ha otorgado al principio de protección de la confianza del contribuyente la suficiente relevancia, como para considerarlo un principio constitucional *no escrito*<sup>512</sup> susceptible de tutela.

Así, la protección de la confianza, presidida por el principio de *non venire contra factum proprium*, adquiere relevancia tanto respecto de las normas retroactivas que suponen un *ius novum*, como respecto de las normas de interpretación auténtica. Respecto de estas últimas, la vulneración del principio de protección de la confianza se produciría cuando el legislador impusiera, con notable retraso, una interpretación contraria a aquella dada a la norma con

---

<sup>510</sup> Hay que tener en cuenta que, en los pronunciamientos en que la *Corte* ha afirmado la *previsibilidad* de la imposición, como *justificativa* de la retroactividad de la norma tributaria, desde la *perspectiva del principio de capacidad contributiva* –no del principio de protección de la confianza – se daba la particular circunstancia de que la *nueva regulación* o bien suponía la *sustitución de un tributo anterior, gravando el mismo presupuesto de hecho* (*Corte Cost.* n. 75, de 11 abril 1969), o bien el *nuevo presupuesto de hecho gravado* respondía a la misma *ratio legis* que la regulación precedente (*Corte Cost.* n. 315, de 20 julio 1994). La nueva ley se consideraba un *desarrollo* del tributo anterior.

<sup>511</sup> *Ordinanze* n. 143/1982, n. 365/1983, n. 263/1987 y n. 542/1987, *cit.* en MELIS, Giuseppe, “Interpretazione autentica, ...”, *op. cit.*, 1997, pág. 876, nota 43.

<sup>512</sup> Aunque reconducible a disposiciones constitucionales, como el art. 2 y 41 de la *Costituzione italiana*. *Vid.* MELIS, Giuseppe, “Interpretazione autentica, ...”, *op. cit.*, 1997, pág. 876.

anterioridad, la cual hacía pensar *objetivamente improbable* una solución interpretativa diversa<sup>513</sup>. Sólo excepcionalmente, como resultado de la ponderación de los intereses en juego, la incidencia en la protección de la confianza que supone tal retroactividad estaría *justificada*.

La doctrina italiana ve con mucho escepticismo la eficacia del principio de protección de la confianza como límite a la retroactividad de las normas tributarias, a la vista de la aplicación del criterio de la “previsibilidad” de la imposición llevado a cabo por la *Corte* en su jurisprudencia sobre imposición retroactiva de la indemnización expropiatoria (*Corte Cost.* 20 julio 1994, n. 315<sup>514</sup>). En cambio, cabe destacar la efectividad del principio respecto de normas retroactivas en materia de Seguridad Social, cuya vulneración ha determinado dos declaraciones de inconstitucionalidad por la *Corte costituzionale*<sup>515</sup>.

La adopción del elemento de la “*prevedibilità*” como límite constitucional a las normas tributarias retroactivas ha sido criticada por la doctrina italiana, considerando que se trata un elemento sin relevancia jurídica sustancial<sup>516</sup>.

Si se entiende la “*prevedibilità*” como “razonable previsión de la futura sujeción tributaria de hechos económicamente valorables que serán asumidos retroactivamente por el legislador como presupuesto del tributo”, cabría oponer esencialmente dos objeciones a su aptitud para desempeñar aquella función. En primer lugar, su irrelevancia para determinar la *actualidad* de la *capacidad contributiva*, como requisito indispensable a fin de considerar los hechos sujetos como manifestaciones legítimas de tal capacidad. En segundo lugar, su carácter de *valoración subjetiva*, de carácter marcadamente *técnico*, susceptible de utilización *arbitraria*

<sup>513</sup> Vid. MELIS, Giuseppe, “Interpretazione autentica, ...”, *op. cit.*, 1997, págs. 876-877.

<sup>514</sup> En *Riv. dir. trib.*, 1995, II, págs. 537 y sigs. Vid. los comentarios doctrinales de RUSSO, “Riflessioni in tema di tassazione retroattiva delle plusvalenze realizzate a seguito dell’esproprio di terreni o della cessione volontaria dei medesimi in seno a procedure ablativo”, en *Rassegna tributaria*, 1995, págs. 38 y sigs.; FALSITTA, “L’illegittimità costituzionale delle norme retroattive imprevedibili, la civiltà del diritto e il contribuente Nostradamus”, en *Il fisco*, n. 33/1995, págs. 8130 y sigs.; y AMATUCCI, F., “La certezza del diritto come fondamento del divieto di retroattività della legge tributaria”, en *Dir. prat. trib.*, 1995, II, págs. 3 y sigs. Empleándose por la *Corte* el concepto de “*prevedibilità*” –justificativo de la retroactividad normativa, desde la perspectiva del principio de protección de la confianza – en un sentido tan amplio, poca eficacia puede tener este principio en el ámbito tributario. Además, si revela ya poca eficacia respecto de normas que establecen una *nueva regulación*, mucho menos respecto de las normas tributarias interpretativas, que se limitan a concretar uno de los posibles significados de la norma a la que (implícitamente) reenvían. Vid. en este sentido MELIS, Giuseppe, “Interpretazione autentica, ...”, *op. cit.*, 1997, págs. 879-880.

<sup>515</sup> *Corte Cost.* 39/1993 (inconstitucionalidad de una norma de interpretación auténtica que disponía la restitución de pensiones) y 17 junio 1997, n. 211 (norma retroactiva que aumentaba la edad con derecho a pensión, determinando la imposibilidad sobrevenida de obtener una fuente de ingresos).

<sup>516</sup> Véase, por todos, RUSSO, Pasquale, *Manuale di Diritto Tributario*, 3ª ed., Milano, Giuffrè, 1999, págs. 106-107.

respecto del *ciudadano medio*; carácter que supondría la inadecuación de este criterio para constituir un límite objetivo y preciso, vinculante en el ejercicio de la potestad legislativa en materia tributaria<sup>517</sup>.

Todavía más reticente a la admisión del principio de protección de la confianza como criterio de enjuiciamiento constitucional se muestra el *Conseil Constitutionnel* francés, habiendo declarado expresamente (entre otras, en la Decisión n. 97-391, de 7 de noviembre de 1997) que *ninguna norma constitucional garantiza el denominado principio de “confianza legítima”*.

El *Conseil Constitutionnel* ha reiterado que *el principio de seguridad jurídica no tiene valor constitucional más allá de las exigencias concretas* de (1) seguridad del individuo, (2) respeto de las situaciones legalmente adquiridas en el ámbito de las libertades fundamentales y (3) exigencia de claridad legislativa; ya que en lo demás, y en particular por lo que respecta a la “protección de la confianza”, la seguridad jurídica tiene un *contenido demasiado vago e impreciso para ser elevado a rango constitucional*.

### **C. Aplicabilidad del principio de irretroactividad ex art. 9.3 CE**

#### **1. El principio expreso de irretroactividad y su conexión con el art. 31.1 CE**

Como sabemos, en la jurisprudencia constitucional española, el “principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales” (art. 9.3 CE) sólo ha sido adoptado directamente como canon de constitucionalidad de normas tributarias retroactivas, hasta la fecha, en el primer pronunciamiento dictado sobre retroactividad tributaria (STC 6/1983, de 4 de febrero). No obstante, nuestro Tribunal Constitucional nunca ha excluido tajantemente la aplicación de dicho principio en materia tributaria; al contrario, ha considerado que no se había argumentado suficientemente su vulneración, exigiendo en este sentido una *motivación específica*, sin que sirvan alegaciones genéricas (STC 126/1987, FJ 9)<sup>518</sup>.

Además, en algunas sentencias aisladas recientes (STC 104/2000, STC 131/2001), donde la cuestión de la retroactividad ha pasado más bien desapercibida, el TC ha inaplicado el

---

<sup>517</sup> Vid. RUSSO, Pasquale, *Manuale...*, op. cit., 1999, págs. 106-107.

<sup>518</sup> Sobre la inaplicación del principio de irretroactividad ex art. 9.3 CE en la jurisprudencia constitucional sobre retroactividad tributaria, pueden verse *supra* págs. 368 y sigs.

principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE*, no por razón de la materia, sino por haber sido invocado por entes públicos<sup>519</sup>.

Teniendo en cuenta la posición del Tribunal Constitucional español al respecto, enunciamos *supra* dos ideas, que tomamos ahora como punto de partida del siguiente análisis:

- 1) El Tribunal Constitucional todavía no ha concretado cuál deber ser la proyección del principio de irretroactividad en los diferentes derechos proclamados en el Título I de la CE; y, en particular, el TC nunca ha afirmado que la expresión “derechos individuales” deba restringirse a los derechos comprendidos en la Sección 1ª del Capítulo Segundo del Título I (arts. 15 a 29) de la CE. Concretamente, el Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE) “*se refiere a las limitaciones introducidas en el ámbito de los derechos fundamentales y de las libertades públicas (del Título I de la Constitución) o en la esfera general de protección de la persona*” (STC 42/1986, de 10 de abril, FJ 3º; STC 104/2000, FJ 6º; STC 131/2001, de 7 de junio).
- 2) Las normas tributarias no son *por definición* normas “restrictivas de derechos individuales”; en particular, no son normas restrictivas *en sí mismas* del derecho de propiedad<sup>520</sup>.

Partiendo de estas constataciones extraídas de la jurisprudencia constitucional española, nos planteamos la cuestión de si el “*principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales*” (art. 9.3 CE) puede resultar aplicable en materia tributaria: bien porque la norma tributaria retroactiva introduzca limitaciones en los “*derechos fundamentales y libertades públicas (del Título I de la Constitución) o en la esfera general de protección de la persona*” – que, por las razones apuntadas *supra*, entendemos que se extienden,

---

<sup>519</sup> En la STC 104/2000, de 13 de abril, se enjuiciaba la Ley 5/1993, de 16 de abril, por la que se establecía el índice de participación de las Corporaciones locales en los tributos del Estado correspondiente al ejercicio 1990. Por lo que respecta a la retroactividad de la Ley en cuestión (al regular en el año 1993 lo que correspondía percibir a los Entes Locales por su participación en los tributos del Estado en el año 1990), el TC señala que “*no puede prosperar esta denuncia de vulneración, por cuanto el principio de irretroactividad de las leyes consagrado en el art. 9.3 de la Constitución, concierne sólo a (...) las limitaciones introducidas en el ámbito de los derechos fundamentales y de las libertades públicas (del Título I de la Constitución) o en la esfera general de protección de la persona (STC 42/1986, de 10 de abril, FJ 3). Ello hace inviable la invocación de esta norma para afirmar el respeto debido a unas situaciones jurídicas que, si hubieran de identificarse como pretensiones tuteladas por la norma en cuestión, no tendría otros titulares que los entes públicos (en idénticos términos, STC 99/1986, de 11 de julio, FJ 11)*” (STC 104/2000, FJ 6). Reitera esta doctrina la STC 131/2001, de 7 de junio (FJ 5).

<sup>520</sup> La mención explícita que el TC hace del derecho de propiedad (STC 273/2000, entre otras) no es casual. Sobre esta cuestión, véanse *infra* págs. 539 y sigs.

además de a los derechos susceptibles de amparo, a los garantizados en el Capítulo Segundo del Título I de la CE -; bien por la posible relación entre el principio constitucional de irretroactividad garantizado en el art. 9.3 CE y el deber constitucional de contribuir consagrado en el art. 31.1 CE (“*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”).

Por lo que respecta a los derechos y libertades garantizados en el Título I de la CE (entre ellos, el derecho de propiedad, la libertad de empresa, etc.), puede afirmarse que el *deber fundamental de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* (art. 31.1 CE) constituye un *límite inmanente* a los mismos y, como tal límite inmanente, configura el propio *contenido* de tales derechos, libertades y garantías constitucionales<sup>521</sup>. No obstante, entendemos que cabe la posibilidad de que una norma tributaria, por su particular contenido (no por el mero hecho de imponer una carga tributaria), implique además la *restricción* retroactiva de alguno de estos derechos constitucionales garantizados en el Título I de la CE y, en particular, en su Capítulo Segundo<sup>522</sup>.

En cuanto a la posible relación del “principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales” con el deber constitucional de contribuir establecido en el art. 31.1 CE, debe señalarse que este precepto consagra un deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, pero también un “*derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el Legislador según aquella capacidad*”, tal como ha señalado el Tribunal Constitucional, en la STC 182/1997, de 28 de octubre (ponente D. Álvaro RODRÍGUEZ BEREJO):

---

<sup>521</sup> El concepto de “límite inmanente” procede de la doctrina alemana; véase por todos ALEXY, R., *Theorie der Grundrechte*, 2ª ed., Frankfurt am Main, 1994. Esta categoría ha sido manejada en nuestra doctrina tributarista por PALAO TABOADA (1976). Con carácter general, en relación con el deber constitucional de contribuir, puede verse también CASALTA NABAIS, José, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, Ed. Livreria Almedina, 1998, págs. 24 a 27. Esta noción parte de la idea de que los *deberes* y *derechos* previstos en la Constitución no se encuentran en conflicto; o, en cualquier caso, de que se trata de un *conflicto aparente*. Véase al respecto *infra* el análisis de la conexión existente entre el deber de contribuir (art. 31.1 CE) y el derecho de propiedad (art. 33 CE).

<sup>522</sup> Sobre esta posibilidad, que el Tribunal Constitucional no ha considerado todavía en el caso concreto, nos pronunciamos *infra*, págs. 515 y sigs.

Concretamente, en relación con el derecho de propiedad (art. 33 CE), considero que no puede afirmarse que toda norma tributaria sea una norma *restrictiva* de ese derecho (en este sentido, *vid.* GARCÍA LUENGO, J., “La subsanación retroactiva...”, *op. cit.*, 2001, págs. 446 y 447), ni que, en consecuencia, su retroactividad en lo desfavorable resulte en todo caso inconstitucional por vulneración del principio de irretroactividad *ex* art. 9.3 CE. Sin embargo, ello no obsta a que, en determinadas condiciones, el derecho de propiedad pueda erigirse en límite a las normas tributarias retroactivas.

*“Desde una perspectiva material el art. 31.1 CE consagra no sólo los principios ordenadores del sistema tributario, que son, al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado. Existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la Ley; pero existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el Legislador según aquella capacidad” (STC 182/1997, FJ 6)<sup>523</sup>.*

Afirmada la existencia de un “derecho constitucional a contribuir de acuerdo con la capacidad económica” – apuntada ya por el Prof. Jaime GARCÍA AÑOVEROS en 1992<sup>524</sup> -, debemos plantearnos cuál es el alcance de este derecho; en particular, si podemos entender que el art. 31.1 CE otorga verdaderos “derechos individuales” a los ciudadanos.

En este punto, siguiendo al Prof. RODRÍGUEZ BEREIJO, consideramos que el art. 31.1 CE no garantiza “derechos individuales” al ciudadano, en el sentido de derechos subjetivos típicos y activos que puedan ser directamente invocados frente a determinada acción administrativa; sin embargo, sí puede hablarse de un derecho genérico a contribuir de acuerdo con los principios garantizados en el art. 31.1 CE, de forma que la vulneración de este precepto por los poderes públicos origina un derecho subjetivo de “reacción” o defensa del ciudadano, para impugnar ante los Tribunales la actuación ilegal<sup>525</sup>.

La postura del Prof. RODRÍGUEZ BEREIJO tiene la ventaja de atribuir una *dimensión jurídica subjetiva o individual* a los principios consagrados en el art. 31.1 CE (y, en particular, al

---

<sup>523</sup> Estas reflexiones del TC en relación con el deber de contribuir se traen a colación al analizar los límites materiales del Decreto-Ley (art. 86.1 CE).

<sup>524</sup> “El art. 31.1 CE no establece sólo un deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica, sino que crea un derecho constitucional a ser gravado de acuerdo con dicha capacidad y no de otro modo” (GARCÍA AÑOVEROS, Jaime, “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera”, en REDF, núm. 76, 1992, pág. 615).

<sup>525</sup> “El “derecho” a ser gravado de acuerdo con su capacidad económica y a que el Estado, en el cumplimiento de este deber de contribuir, no exija más allá de tales límites o en función de parámetros distintos de los constitucionalmente establecidos, más que un derecho subjetivo típico propiamente dicho [poder a favor de su titular con el cual puede imponer a la administración una conducta (una prestación o una abstención o un deber)], correlativo del deber de contribuir que la Constitución impone “a todos”, se trata más bien de un derecho subjetivo en el sentido de una facultad o poder “reaccional” de defensa o protección de todo sujeto al poder tributario del Estado para impugnar ante los Tribunales la aplicación de la norma, legal o reglamentaria, contraria a los principios tributarios (capacidad económica, igualdad tributaria, generalidad, progresividad, sistema tributario justo, interdicción de alcance confiscatorio) que la Constitución consagra poniendo en movimiento una norma objetiva en su propio interés” (RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, en REDF, núm. 125, 2005, págs. 5 a 40, en particular, págs. 35 y 36).

principio de capacidad económica), más allá de su función de “garantía genérica” (ZORNOZA<sup>526</sup>) o de “principio ordenador del sistema de reparto de la carga tributaria” (ESCRIBANO<sup>527</sup>); sin necesidad de afirmar, por otra parte, la existencia de un “derecho fundamental” a contribuir de acuerdo con la capacidad económica.

Ahora bien, si admitimos que el art. 31.1 CE – además de un derecho subjetivo de “reacción” o defensa del ciudadano – consagra un auténtico “derecho constitucional” a contribuir de acuerdo con la capacidad económica, como mantiene parte de la doctrina (CASADO OLLERO<sup>528</sup>, SOLER ROCH<sup>529</sup>), la aplicabilidad directa del principio de irretroactividad en relación con el art. 31.1 CE resulta reforzada. Ahora bien, a nuestro juicio, en ningún caso puede considerarse que el art. 31.1 CE garantice un “derecho fundamental” – como especificación del derecho de igualdad reconocido en el art. 14 CE (HERRERA MOLINA) - susceptible de amparo; sino, a lo sumo, un derecho constitucional contemplado en el Capítulo II del Título I de la CE, cuyo contenido debe ser respetado por el Legislador (no resultando aplicable, por tanto, la garantía reforzada establecida en el art. 53.2 CE, aunque sí lo dispuesto en el art. 53.1 CE).

En cualquier caso, desde una u otra perspectiva – sea entendido como derecho subjetivo de “reacción”, sea entendido como derecho constitucional con contenido propio -, el “derecho” a contribuir de acuerdo con los principios consagrados en el art. 31.1 CE incorpora en su ámbito de protección una *mayor garantía hacia el pasado*; o, en otras palabras, el deber de contribuir, en su función de *límite* para los poderes públicos y *garantía* para el ciudadano, protege en mayor medida las inmisiones normativas en situaciones pasadas.

Ahora bien, para que una norma tributaria pueda considerarse contraria al principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE*, en primer lugar, debe tratarse de una norma *retroactiva*, conforme

---

<sup>526</sup> ZORNOZA, Juan, “Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF (Comentario a la STC 45/1989 de 20 de febrero)”, en *REDC*, núm. 27, 1989, pág. 184.

<sup>527</sup> ESCRIBANO, Francisco, “Principio de igualdad y deber de contribuir en la jurisprudencia constitucional”, en AA.VV., *El principio de igualdad en la Constitución española*, vol. I, Madrid, 1991, pág. 756.

<sup>528</sup> Según el Prof. CASADO, “*junto al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, el art. 31 CE tutela dos derechos constitucionales de los ciudadanos reflejados: de una parte, en la conexión imposición-capacidad económica... el derecho a contribuir en los límites (mínimo de subsistencia y máximo no confiscatorio) impuestos por la capacidad económica como sustrato o base de toda imposición... y, de otra, en la conexión imposición-legalidad, esto es, en el derecho de los ciudadanos a contribuir con arreglo a la Ley*” (CASADO OLLERO, Gabriel, en el “Prólogo” al libro de L. M. ALONSO, *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Madrid, 1993, pág. 9).

<sup>529</sup> En palabras de la Prof. SOLER ROCH, el art. 31.1 CE implica el “*reconocimiento de un derecho individual a que la contribución se exija a cada ciudadano sólo de acuerdo con su riqueza efectiva y a que el esfuerzo contributivo se mida en términos adecuados en relación con dicha riqueza*” (SOLER ROCH, M<sup>a</sup> Teresa, en el “Prólogo” al libro de E. CENCERRADO MILLÁN, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, Madrid, Marcial Pons, 1999, pág. 8).

a la noción estricta de retroactividad que hemos estudiado. En segundo lugar, deberá ser “restrictiva” del “derecho” garantizado por el art. 31.1 CE; en otras palabras, la retroactividad de la norma ha de suponer una intromisión que afecte de modo esencial el derecho constitucional a ser gravado de acuerdo con la capacidad económica y conforme al resto de principios consagrados en el art. 31.1 CE. Para ello, habrá de tratarse de una norma desfavorable para el ciudadano<sup>530</sup>.

Sobre el requisito de la eficacia temporal de la norma, recordemos que en sede constitucional se ha objetado que “*la irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal*” (SSTC 126/1987 y 197/1992), motivo por el cual los constituyentes suprimieron la referencia a las leyes tributarias del principio de irretroactividad expresamente consagrado en el art. 9.3 CE (téngase en cuenta que este principio de irretroactividad no admite excepciones). Pues bien, a mi juicio, la anterior afirmación se refiere a una *noción amplia* de retroactividad – que era la predominante en la época de elaboración de la Carta constitucional, comprensiva de los grados máximo, medio y mínimo -. Sin embargo, la misma afirmación pierde su sentido cuando ceñimos el principio de irretroactividad a una noción estricta de retroactividad normativa, como la mantenida en este trabajo<sup>531</sup>.

En cuanto al segundo aspecto mencionado, entendemos que no toda imposición retroactiva vulnera necesariamente el derecho constitucional que consideramos implícito en el art. 31.1 CE. Para ello, consideramos que ha de afectar sensiblemente a su ámbito de protección, limitando de forma considerable su disfrute<sup>532</sup>. Se trataría aquí de adoptar un criterio semejante

---

<sup>530</sup> Insistimos en que las normas tributarias no son normas “restrictivas de derechos individuales” en sí mismas, como reiteradamente ha declarado el TC, y que tienen su fundamento autónomo en el deber de contribuir consagrado en el art. 31.1 CE. Pero ello no excluye que puedan resultar restrictivas, en determinados supuestos, de derechos constitucionales, sean específicamente tributarios (derecho a contribuir de acuerdo con la capacidad económica), sean de carácter general (como el derecho a la tutela judicial efectiva o el derecho de propiedad). Una norma tributaria de ese tipo que despliegue una retroactividad auténtica puede considerarse contraria al “principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales” expresamente consagrado en el art. 9.3 CE.

Ello no supone, en absoluto, “retroceder” a una concepción del tributo como institución odiosa. Al contrario, algunas de las posiciones mantenidas en relación con el principio de protección de la confianza, como límite al Legislador tributario, pueden resultar menos acordes, a mi juicio, con la función del tributo en un Estado social y democrático de Derecho.

<sup>531</sup> *Vid. supra* págs. 174 y sigs., *infra* págs. 594 y sigs.

<sup>532</sup> Al respecto, hay que tener en cuenta cómo ha interpretado el TC el deber constitucional de contribuir (aunque se trate de un deber constitucional “de configuración legal”), entre otras, en las SSTC 27/1981, 110/1984, 126/1987, 45/1989, 76/1990, 150/1990, 197/1992, 221/1992, 134/1996, 173/1996 y 38/1997: “*la Constitución conecta el citado deber con el criterio de la capacidad económica (con el contenido que a este principio de justicia material se ha dado, fundamentalmente, en las SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990, 221/1992 y 134/1996), y lo relaciona, a su*



al mantenido por el Tribunal Constitucional en la interpretación conjunta de los artículos 86.1 y 31.1 de la CE, por lo que respecta a la admisibilidad constitucional de los Decretos-Leyes en materia tributaria: “(...) *vulnerará el art. 86 CE cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario*” (véase la STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7, que introdujo este criterio<sup>533</sup>; y, posteriormente, las SSTC 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; 108/2004, de 30 de junio, FJ 7; y 189/2005, de 7 de julio, FJ 7).

Hasta ahora, la *importancia cuantitativa y cualitativa* de la norma tributaria retroactiva se ha tenido en cuenta sólo a los efectos de llevar a cabo, en los supuestos de *retroactividad impropia*, la *ponderación de bienes* entre la afectación a la seguridad jurídica del ciudadano y el interés general perseguido por la norma (STC 126/1987, entre otras). Lo que se propone en este trabajo es tener en cuenta esa importancia cuantitativa y cualitativa de la medida tributaria *como criterio indicativo de la afectación al deber constitucional de contribuir*, y concederle desde, esta perspectiva, un papel relevante en el enjuiciamiento de la retroactividad tributaria, *a la luz del principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales* (art. 9.3 CE, en conexión con el art. 31.1 CE). Al respecto, como ha señalado el TC – en referencia al art. 86.1 CE –, hay que “*tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso, y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate*” (STC 182/1997, FJ 8)<sup>534</sup>.

---

*vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario. El art. 31.1 CE, en efecto, dijimos tempranamente en la STC 27/1981, «al obligar a todos al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: La de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad» (fundamento jurídico 4.º)”* (STC 182/1997, FJ 6; el subrayado es nuestro).

<sup>533</sup> Como señala el Prof. F. PÉREZ ROYO, la STC 182/1997, de 28 de octubre, “*viene a recoger... el enfoque que consideramos correcto*”; esto es, un enfoque o línea doctrinal mantenido ya con anterioridad, según el cual “*en el caso de los tributos, la cláusula del artículo 86.1 debe ser puesta en conexión, no con el principio de legalidad, sino con el deber de contribuir establecido en el artículo 31.1: el ámbito material vetado al Decreto-ley es el de la regulación sustantiva de dicho deber de contribuir. Ahora bien, como indica el propio artículo 31.1 CE (“todos contribuirán... mediante un sistema tributario justo...”)*, la configuración de este deber de contribuir debe ser establecida a partir del conjunto del sistema tributario. Por lo cual podrá ser afectado en su sustancia únicamente por las innovaciones normativas que alcancen, desde el punto de vista cualitativo o cuantitativo, una cierta relevancia respecto del conjunto del sistema tributario. Este razonamiento lleva a examinar caso por caso cada Decreto-ley para enjuiciar si el mismo afecta o no al deber de contribuir en los términos que se acaban de indicar” (vid. PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario...*, op. cit., 8ª ed., 1998, pág. 64; 14ª ed., 2004, págs. 71 y 72).

<sup>534</sup> Sobre la interpretación de lo que debe entenderse por “afectación” del «deber de contribuir» (en relación con el art. 86.1 CE), se manifiesta el Voto particular formulado por el Magistrado D. Pedro Cruz Villalón a la STC 182/1997, de 28 de octubre, donde se considera que “*el deber de contribuir no resulta «afectado» en el sentido vedado por el art. 86.1 CE en aquellos casos en los que la posición del contribuyente en el conjunto del sistema no queda sensiblemente alterada, por más que la presión fiscal individualmente sentida pueda quedar modificada*”; y se tiene en cuenta, además, la “adecuación” y “necesidad” de la medida (principio de proporcionalidad).

Pues bien, en relación por lo que respecta al deber de contribuir – atendiendo a la doctrina constitucional aplicada en relación con el Decreto-Ley (STC 182/1997, FJ 7, y posteriores) –, será preciso tener en cuenta en cada caso **en qué tributo concreto incide** la norma en cuestión (*“constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica”*; STC 182/1997, FJ 7); **qué elementos del mismo – esenciales o no – resultan alterados**; y cuál es la **naturaleza y alcance de la concreta regulación** de que se trate (SSTC 182/1997; 137/2003; 108/2004; y 189/2005).

En los pronunciamientos relativos al Decreto-Ley, ha resultado determinante la **“naturaleza del impuesto”** regulado. En particular, en relación con el IRPF, el TC ha considerado que éste constituye *“uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características, ... cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes”* (STC 182/1997). De ahí que, tanto la modificación de la tarifa del IRPF operada por el Decreto-Ley 5/1992 (STC 182/1997) como la modificación del régimen de los incrementos y disminuciones patrimoniales en el IRPF operada por el Decreto-Ley 7/1996 (STC 189/2005), se hayan declarado contrarias al art. 86 CE, por considerar que afectan sensiblemente al deber de contribuir.

En cambio, al enjuiciar la modificación por Decreto-ley del tipo de gravamen o la base imponible de otros impuestos, como el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte (STC 137/2003, FJ 7); el Impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas (STC 108/2004, FJ 8); o el propio Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (STC 189/2005, FJ 8), el Tribunal Constitucional ha declarado no vulnerado el art. 86 CE, atendiendo a que se trataba de tributos que, *“lejos de configurarse como un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, gravan una específica manifestación de capacidad económica”* (la que se pone de manifiesto con la adquisición de vehículos, el consumo de alcoholes y las adquisiciones lucrativas de bienes o derechos, respectivamente); razón por la que no puede afirmarse que la modificación parcial de su tipo de gravamen o de su base imponible *“repercuta sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes. Además, dada su estructura y hecho imponible, a diferencia del impuesto sobre la renta de las personas físicas, tampoco puede afirmarse que a través del citado impuesto se personalice el reparto de la carga fiscal en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad”* (STC 137/2003, FJ 7; STC 108/2004, FJ 8; STC 189/2005, FJ 8).

---

No obstante, en relación con el principio de irretroactividad ex art. 9.3 CE, hay que estar, no tanto al deber de contribuir abstractamente considerado, sino a la “restricción del derecho individual”.

Junto a la naturaleza del impuesto, resulta relevante asimismo la **naturaleza y alcance de la concreta regulación** llevada a cabo por Decreto-Ley, de forma que, en relación con la modificación del IRPF y del IS operada por el art. 5 del Real Decreto-ley 7/1996, el TC declara que, “*en la medida en que se limita a establecer una actualización de balances (...) a la que sólo pueden acogerse determinados sujetos pasivos de los impuestos sobre sociedades y sobre la renta de las personas físicas y que tiene carácter voluntario, tampoco puede concluirse que haya alterado de manera relevante la presión fiscal que deben soportar la generalidad de los contribuyentes*” (STC 189/2005, FJ 8).

Esta doctrina puede resultar de utilidad a la hora de determinar cuándo se ha producido una “afectación esencial al deber constitucional de contribuir” por una norma tributaria retroactiva desfavorable, circunstancia que, a nuestro juicio, ha de tener un papel en el enjuiciamiento. No debe ser irrelevante considerar si la norma retroactiva regula un *elemento esencial* del tributo o no; qué repercusión tiene su aprobación en la *posición del ciudadano en el conjunto del sistema tributario*, etc<sup>535</sup>. Esta última idea se pone de manifiesto en la STC 182/1997, especialmente en el Voto particular formulado por el Prof. RODRÍGUEZ BEREIJO, donde se destaca la naturaleza del IRPF y su posición en el sistema tributario (aunque no sea para enjuiciar una posible vulneración del principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE*, como se mantiene en este trabajo, sino del principio de seguridad jurídica).

## **2. Planteamiento general: el ámbito de protección de los derechos y libertades constitucionales**

En nuestro ordenamiento constitucional existe ya una prohibición expresa de retroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE), que hemos considerado como prohibición de retroactividad *stricto sensu*, aplicable a los derechos comprendidos en el Capítulo II del Título I de la CE.

Nuestra Constitución acoge así la idea esencial de que el ámbito de protección de los derechos y libertades constitucionales constituye un límite a la retroactividad. En otros

---

<sup>535</sup> Ello no significa que el elemento de la seguridad jurídica – y, en particular, la previsibilidad de la medida retroactiva – no deba ser tenido en cuenta también en el enjuiciamiento. No obstante, atendiendo al fundamento que propugnamos, el elemento de la previsibilidad no ha de tener el papel protagonista que se le confiere al enjuiciar la retroactividad tributaria a la luz del principio de protección de la confianza; de forma que, incluso siendo “previsible” una norma tributaria retroactiva, podría ser declarada inconstitucional.

ordenamientos, este límite ha tenido que considerarse implícito en los preceptos que consagran los derechos y libertades constitucionales<sup>536</sup>.

Sin embargo, sigue resultándonos útil considerar el ámbito de protección de los derechos y libertades constitucionales como límite a la retroactividad; en primer lugar, porque ello nos permite completar el análisis del art. 9.3 CE, en relación con derechos constitucionales concretos; y, en segundo lugar, porque este ámbito de protección de los derechos y libertades puede ser el canon de constitucionalidad adecuado cuando la norma en cuestión no sea retroactiva *stricto sensu*.

El ámbito de protección de los derechos y libertades constitucionales comprende, por regla general, tanto su “nacimiento” (“*Entstehenssicherung*”) como su “permanencia en el tiempo” (“*Bestandsschutz*”)<sup>537</sup>. La delimitación del *contenido esencial* de los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II del Título I CE debe tener en cuenta, a mi juicio, esta perspectiva temporal. De forma que una misma modificación restrictiva del régimen jurídico de un derecho puede resultar constitucional o inconstitucional en función de su ámbito temporal de aplicabilidad<sup>538</sup>.

En cualquier caso, la mayor protección que encierra el contenido esencial de los derechos respecto de posiciones jurídicas ya nacidas (“*Bestandsgarantie*”) es en principio predicable de todos los derechos y libertades reconocidos en el Capítulo II del Título I CE. De forma que esta garantía constituye un criterio de enjuiciamiento constitucional aplicable más allá del ámbito material de la previsión contenida en el art. 9.3 CE. Aunque se mantenga una interpretación estricta de la misma, o incluso en el supuesto hipotético de que tal previsión no existiera, es posible deducir del propio contenido de los derechos y libertades constitucionales una mayor protección respecto del pasado.

---

<sup>536</sup> En los países en los que, como Alemania, no se reconoce expresamente una prohibición de retroactividad de las leyes restrictivas de derechos y libertades constitucionales, tal prohibición se llega a deducir del propio *contenido* de tales derechos y libertades. El *Bundesverfassungsgericht*, pese a haber elaborado los límites constitucionales a la retroactividad de las leyes tributarias esencialmente a partir del “principio del Estado de Derecho”, también ha afirmado el papel de los derechos y libertades constitucionales como tales límites.

<sup>537</sup> Vid. PIEROTH, Bodo, *Rückwirkung...*, *op. cit.*, 1981, págs. 302-303. El autor toma los conceptos “*Entstehenssicherung*” – “*Bestandsschutz*” de KLOEPFER, Michael, *Grundrechte als Entstehenssicherung und Bestandsschutz*, München, Ed. Beck, 1970.

<sup>538</sup> Una medida tributaria que en sí misma sea conforme con el precepto que consagra el derecho o libertad en cuestión, puede infringirlo, en cambio, en combinación con el art. 9.3 CE, por revestir carácter retroactivo. Consideraciones análogas, pero en relación con el principio de igualdad, pueden hallarse en la doctrina del TEDH. Vid. PÉREZ ROYO, F., “El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, *Civitas, REDF*, núm. 109-110, enero - junio 2001 (número especial en memoria del Profesor GARCÍA AÑOEROS), pág. 36.

Estas reflexiones conducen a las siguientes ideas:

- En el *ámbito de los derechos fundamentales y libertades públicas o en la esfera global de protección de la persona*<sup>539</sup>, la restricción legal *retroactiva* es inconstitucional (art. 9.3 CE). También las modificaciones *pro futuro* pueden ser inconstitucionales, si vulneran la “*Bestansgarantie*” del derecho, que integra su contenido esencial (art. 53.1 CE<sup>540</sup>). En todo caso, hay que distinguir entre retroactividad y eficacia inmediata o *pro futuro*<sup>541</sup>.
- En particular, los derechos que integran la garantía de propiedad están cubiertos por la garantía expropiatoria (art. 33 CE).
- Los otros derechos (legales, y no constitucionales) no gozan de este ámbito de protección frente a las modificaciones legislativas desfavorables. Les son aplicables, en cualquier caso, los límites generales a la retroactividad de las leyes. No se adopta en nuestra Constitución, ni expresa ni implícitamente, la clásica teoría de los derechos adquiridos. Así lo ha interpretado, con buen criterio, nuestro Tribunal Constitucional<sup>542</sup>.

Los derechos y libertades constitucionales son por tanto también un posible canon de constitucionalidad para el enjuiciamiento de leyes retroactivas. Es más, su aplicación debe prevalecer sobre la de principios constitucionales “abstractos”, como el principio de seguridad jurídica, en virtud de una posición de “especialidad” frente a éstos<sup>543</sup>.

---

<sup>539</sup> Ámbito que hemos identificado, al menos, con el de los derechos y libertades constitucionales reconocidos en el Capítulo II del Título I CE.

<sup>540</sup> Véase la formulación de los arts. 1 y 19 de la *Grundgesetz*.

<sup>541</sup> El Prof. PIEROTH propugna que el enjuiciamiento sobre la base de los derechos fundamentales se lleve a cabo respecto de toda “referencia normativa al pasado”, sin necesidad de formular una noción estricta de retroactividad (*vid.* PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, págs. 95 y sigs.). Sin embargo, en nuestro ordenamiento, donde existe una prohibición general de retroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE), esta prohibición debe ceñirse al concepto estricto de retroactividad, por las razones apuntadas en el texto; sin perjuicio de que el ámbito de protección de los derechos fundamentales resulte directamente aplicable frente a otras “referencias normativas al pasado”.

<sup>542</sup> Véase *supra* la cita de las SSTs correspondientes.

<sup>543</sup> No obstante, el *BVerfG* acude al ámbito de protección de los derechos y libertades constitucionales prácticamente sólo en supuestos de “*unechte Rückwirkung*”, limitándose en los casos de “*echte Rückwirkung*” a enjuiciar conforme al principio constitucional de protección de la confianza. Este proceder ha sido criticado por el Profesor PIEROTH, argumentando que la orientación a preceptos constitucionales concretos y la relación de especialidad de éstos respecto a los principios constitucionales “abstractos” debe respetarse en todo caso. El Prof.

En otras palabras, entendemos que, para el enjuiciamiento de la retroactividad, es preferible el recurso a los principios constitucionales expresamente previstos, con contenido propio, así como a los derechos y libertades individuales, que no a los principios constitucionales de carácter general<sup>544</sup>. El Profesor PIEROTH ha destacado esta conveniencia de orientar el control de constitucionalidad de las leyes hacia garantías constitucionales concretas, expresamente previstas en la Constitución, en aras de preservar el principio democrático y de mantener una nítida delimitación de funciones entre el Tribunal Constitucional y el Legislador.

En nuestro ordenamiento, además, al contar con un principio de irretroactividad expreso, podemos distinguir: ante normas *retroactivas* que restringen el derecho constitucional en cuestión, el canon de constitucionalidad preferente ha de ser el “principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales” consagrado en el art. 9.3 CE, que debe entenderse referido a los derechos que integran la “esfera general de protección de la persona”, como ha afirmado nuestro Tribunal Constitucional; y, por otro lado, en el caso de normas que restringen el contenido objetivo del derecho en cuestión *sin eficacia retroactiva stricto sensu*, el canon de constitucionalidad debe ser el propio ámbito de protección del derecho, puesto en relación con los principios generales del Estado de Derecho.

Ante todo, debe comprobarse en primer lugar si la modificación normativa que incide en el pasado se encuentra comprendida en la esfera de aplicación de un derecho o libertad constitucional. En caso afirmativo, hay que examinar: *a)* si la nueva regulación respeta el principio de irretroactividad *ex* art. 9.3 CE; y *b)* si respeta además el *ámbito de protección constitucionalmente garantizado* del derecho o libertad, en primer lugar por su *contenido* y, en segundo lugar, por lo que respecta a su *inmisión en situaciones pasadas*<sup>545</sup>.

En primer lugar, nos centraremos en los que considero derechos constitucionales específicamente tributarios, que pueden entenderse comprendidos en el art. 31.1 CE; destacadamente, el derecho constitucional de contribuir de acuerdo con la capacidad económica. En segundo lugar, analizaremos los derechos constitucionales de carácter general como límite a la retroactividad tributaria.

---

PIEROTH ha defendido enérgicamente este papel de los derechos fundamentales (entre ellos, el derecho de propiedad – que es un derecho fundamental en el ordenamiento alemán -) como *canon de constitucionalidad de aplicación preferente* respecto del principio de protección de la confianza derivado del Estado de Derecho.

<sup>544</sup> PIEROTH, TABET.

<sup>545</sup> Debe comprobarse si la inmisión normativa en el pasado respeta el *principio de proporcionalidad*. Vid. *BVerfG* de 15-10-1996, *BVerfGE* 95, 64, 86 y *BVerfG* de 14-10-1997, *BVerfGE* 96, 330, 340 y sigs.

### 3. Principios constitucionales tributarios como límite a la retroactividad tributaria

Si la retroactividad de las normas tributarias desfavorables plantea una problemática particular, como demuestra la doctrina elaborada al respecto en la jurisprudencia constitucional, los cánones de constitucionalidad para su enjuiciamiento deberían ser también, en la medida de lo posible, específicamente tributarios.

*La garantía de irretroactividad ha de contar con un espacio propio en la exposición sistemática del deber constitucional de contribuir. Pero ha de tener también perfiles claros, y ello pasa ineludiblemente por distinguir la retroactividad de otros fenómenos conexos, como la eficacia inmediata de las normas.*

En definitiva, una vez concretado el *quantum* del deber de contribuir (devengada la obligación tributaria con carácter definitivo), no puede éste incrementarse retroactivamente (con retroactividad *stricto sensu*, esto es, modificando efectos ya producidos conforme a la normativa anterior con carácter definitivo), pues ello puede suponer vulneración del principio de irretroactividad consagrado en el art. 9.3 CE<sup>546</sup>.

#### a) *El principio de capacidad económica*

En nuestra jurisprudencia constitucional se ha afirmado que las normas tributarias *pueden* vulnerar, por su carácter retroactivo, el principio de capacidad económica garantizado en el art. 31.1 CE, pero esta vulneración se ha negado siempre en el caso concreto (STC 126/1987, FJ 10; STC 197/1992, etc.).

Esta jurisprudencia constitucional contrasta con la posición de nuestra doctrina tributarista que, por influencia de la doctrina italiana, ha defendido el papel preferente del

---

<sup>546</sup> Hay que destacar que en la STC 173/1996 (FJ 5) se hace referencia a esta concreción del deber de contribuir, como límite a la retroactividad, pero exclusivamente desde la perspectiva de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza: “cuando el Real Decreto-ley 7/1989 fijó para el año 1990 en la tasa fiscal del juego una cuota tributaria de 141.750 pesetas por cada máquina o aparato, estaba concretando, en este ámbito de actividad y para el referido período impositivo, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el art. 31.1 de la Constitución”; de forma que, “cuando la Ley 5/1990 estableció un gravamen complementario aplicable sobre las tasas ya devengadas al comienzo del año 1990, no hacía otra cosa que modificar, de manera imprevisible, el quantum del deber de contribuir que ya había sido satisfecho, quebrantando, de este modo, la seguridad jurídica” (STC 173/1996, FJ 5).

principio de capacidad contributiva como límite constitucional a la retroactividad de las normas tributarias. Así lo propugnaba ya el Prof. SÁINZ DE BUJANDA en 1963<sup>547</sup>, y con posterioridad lo han hecho otros muchos autores<sup>548</sup>. El Prof. RODRÍGUEZ BEREJO ha apuntado que la posible vulneración del principio de seguridad jurídica por una norma tributaria retroactiva va acompañada de una lesión del principio de capacidad económica<sup>549</sup>. La importancia de esta argumentación a nuestro juicio radica en que, con la misma, el enjuiciamiento de la retroactividad tributaria se ubica en el precepto constitucional que regula el *deber de contribuir* (art. 31.1 CE).

El protagonismo del principio de capacidad económica o capacidad contributiva como límite a la retroactividad de las leyes tributarias ha tenido lugar sobre todo en la jurisprudencia constitucional italiana<sup>550</sup>. A partir de los años sesenta, el principio de capacidad contributiva

---

<sup>547</sup> “La renta gravada ha de ser, además, *actual*. (...) Pero puede ocurrir que la percepción de la renta no se transforme en presupuesto de hecho de una obligación tributaria hasta algún tiempo después que aquel fenómeno haya tenido lugar. Esto es lo que acontece en el caso de normas tributarias que establezcan o modifiquen, con efectos retroactivos, esta clase de impuestos. (...) Ahora bien: ese distanciamiento temporal entre la percepción de la renta – índice de la capacidad contributiva – y el nacimiento de la obligación tributaria puede, naturalmente, traer consigo una atenuación o pérdida de la capacidad de pago del sujeto gravado. (...)”

Puede afirmarse, por tanto, con el apoyo de ese doble elemento – criterios doctrinales y conducta del legislador –, que la retroactividad de la norma tributaria puede entrar en colisión con el principio de capacidad de pago, *lo que verosíblemente se producirá en aquellos casos en los que sea dilatado el lapso de tiempo entre la percepción de la renta y la elevación de ese fenómeno a la categoría de hecho generador de la obligación tributaria*” (SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, III, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1963, págs. 205 y 206; la cursiva es mía).

Como veremos, las dificultades en el control de la retroactividad bajo el prisma del principio de capacidad contributiva aparecen cuando el período de retroactividad no es dilatado.

<sup>548</sup> *Vid.*, entre otros, MARTÍN QUERALT, Juan, “La retroactividad tributaria...”, *op. cit.*, 1993, págs. 50 y 51; PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Madrid, Civitas, 1ª ed., 1991; 8ª ed., 1998, pág. 80.

<sup>549</sup> Señala el Prof. RODRÍGUEZ BEREJO: “aquellas normas tributarias que graven supuestos de hecho realizados antes de la entrada en vigor de la norma – constriñendo así la esfera jurídico-patrimonial del contribuyente con efectos retroactivos – pueden lesionar el principio de seguridad jurídica (y el de capacidad económica) *si y en la medida* en que por su grado de retroactividad comporten una intervención del instrumento fiscal grave e imprevista respecto de situaciones jurídicas consolidadas en las cuales los sujetos pasivos podían, razonablemente, depositar su confianza” (*vid.* RODRÍGUEZ BEREJO, A., “Los principios de la imposición...”, *op. cit.*, 1998, pág. 609; el subrayado es nuestro).

<sup>550</sup> El principio de capacidad contributiva también ha sido adoptado como canon de enjuiciamiento de la retroactividad tributaria en instancias jurisdiccionales de otros ordenamientos, pero su importancia ha sido menor. En la jurisprudencia norteamericana, acogiendo el principio de capacidad de pago (*ability to pay*) como límite a la retroactividad, puede verse la Resolución del Tribunal Supremo de Wisconsin en el caso *Welch v. Henry* (1938); en el ordenamiento alemán, la Sentencia del *Finanzgericht* de Münster de 1951 empleó también el argumento de la capacidad contributiva, *en conexión con el principio de buena fe (Treu und Glauben)*, como límite a la retroactividad. *Vid.* Klein, 1952, pág. 52.



(artículo 53 *CRI*<sup>551</sup>) se erigió en límite fundamental a la retroactividad de las normas tributarias desfavorables<sup>552</sup>. Con ello, se superaba la ausencia de prohibición constitucional expresa de retroactividad tributaria (limitada a la materia penal)<sup>553</sup>, al mismo tiempo que se revalorizaba el principio de capacidad contributiva como límite efectivo y vinculante para el Legislador.

No obstante, en la actualidad, la doctrina constitucional italiana sobre retroactividad se asienta esencialmente sobre el pilar del artículo 3 de la *Costituzione*<sup>554</sup> (donde se considera comprendido el *principio de razonabilidad*, así como el *principio de protección de la confianza*), en relación con la garantía o principio *específico* que se considere afectado por la norma retroactiva, en función de la materia (principio de capacidad contributiva -art. 53 *CRI*-; garantía de prestaciones sociales -art. 38 *CRI*<sup>555</sup>-; derecho a la tutela judicial efectiva -art. 24 *CRI*<sup>556</sup>-, etc.)<sup>557</sup>.

---

<sup>551</sup> La Costituzione della Repubblica italiana de 1947 garantiza expresamente en su art. 53 el principio de capacidad contributiva, con el siguiente tenor: “*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività*”.

<sup>552</sup> Tras descartarse por la doctrina otros principios constitucionales como fundamento de este límite a la retroactividad, en particular los principios de reserva de ley tributaria (art. 23 *CRI*) y de anualidad presupuestaria (art. 81 *CRI*).

<sup>553</sup> El artículo 25.2 de la Constitución de la República Italiana consagra una prohibición de retroactividad exclusivamente en materia penal desfavorable: “*Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso*”.

El artículo 11 de las *disp. prel. cod. civ.* establece un mandato de irretroactividad dirigido tan sólo a los órganos de aplicación del Derecho.

<sup>554</sup> Art. 3 *CRI*: “*Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali.*

*È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese*”.

<sup>555</sup> Art. 38 *CRI*: “*Ogni cittadino inabile al lavoro e sprovvisto dei mezzi necessari per vivere ha diritto al mantenimento e all'assistenza sociale.*

*I lavoratori hanno diritto che siano preveduti ed assicurati mezzi adeguati alle loro esigenze di vita in caso di infortunio, malattia, invalidità e vecchiaia, disoccupazione involontaria.*

*Gli inabili ed i minorati hanno diritto all'educazione e all'avviamento professionale.*

*Ai compiti previsti in questo articolo provvedono organi ed istituti predisposti o integrati dallo Stato.*

*L'assistenza privata è libera*”.

<sup>556</sup> Art. 24 *CRI*: “*Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi.*

*La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento.*

*Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione.*

*La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari*”.

<sup>557</sup> La Corte Costituzionale ha declarado la inconstitucionalidad de leyes *retroactivas* en materia no penal con fundamento en el *principio de capacidad contributiva* - art. 53 *CRI* - (Sentencia n. 44/1966, en materia tributaria) y en el *derecho a las prestaciones sociales* - art. 38 *CRI* - (Sentencia n. 822/1988, en materia de Seguridad Social);

En cualquier caso, hay que señalar que, en la jurisprudencia de la *Corte Costituzionale*, la distinción entre retroactividad estricta y eficacia inmediata o retroactividad impropia nunca ha jugado un papel relevante en el enjuiciamiento<sup>558</sup>. En su caso, ha sido la duración del “período de retroactividad” el factor que se ha tenido en cuenta.

La evolución de la doctrina constitucional italiana se ha ido produciendo paulatinamente. Los intentos de dotar de contenido al concepto de capacidad contributiva<sup>559</sup>, como límite

---

pero también sobre la base del principio genérico de *razonabilidad*, puesto en relación con la exigencia de *certeza* de las situaciones pasadas – art. 3 *CRI* - (Sentencia n. 155/1990, en materia de legislación *antitrust*).

<sup>558</sup> Se encuentra sin embargo alguna referencia en la doctrina italiana a la importancia de la estructura del *supuesto de hecho tributario* y de la producción del correspondiente *efecto jurídico*, para el enjuiciamiento constitucional de una norma tributaria retroactiva *a la luz del principio de capacidad contributiva*. No puede considerarse *previsible*, al efecto de justificar su *retroactividad*, la modificación de aquellos *hechos*, manifestaciones de capacidad contributiva, *ya cualificados jurídicamente y realizados en función de tal disciplina*. Los *elementos constitutivos del hecho imponible complejo ya realizados adquieren una fuerza expresiva de capacidad contributiva diversa a aquélla referible al momento de la “integración” del hecho imponible*.

Desde esta perspectiva, la **actualidad de la capacidad contributiva** debe ser referida a los hechos o elementos del hecho imponible complejo, y no así a la obligación tributaria periódica; esto es, a los hechos en cuanto **presupuestos condicionantes de la obligación**.

Esta perspectiva puede ser adecuada como criterio para dotar de contenido objetivo al elemento de la “previsibilidad” de la imposición, a fin de enjuiciar la *actualidad* de la capacidad contributiva.

En este sentido, observando que la cuestión requiere un análisis profundo de teoría general del Derecho sobre el concepto de *hecho*, así como sobre la relación entre *hecho* y *efecto jurídico*, *vid.* GIOVANNINI, Alessandro, “Retroattività e stabilità delle leggi d’imposta” (Nota a *Corte Cost.* 20 julio 1994, n. 315), en *Giurisprudenza italiana*, 1995, parte I, págs. 433-442, págs. 441-442.

<sup>559</sup> El concepto de capacidad contributiva, como criterio de reparto de la carga tributaria, tiene su origen en la Ciencia de la Hacienda clásica. Los intentos en la doctrina por integrar este concepto en la ciencia jurídico-tributaria y dotarlo de contenido han marcado un “ciclo de apogeo y crisis” del principio de capacidad contributiva (*vid.* PALAO TABOADA, Carlos, “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en AA.VV., *Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro*, tomo II, Ed. Tecnos, Madrid, 1976, págs. 375 a 426).

En primer lugar, cabe destacar la concepción *causalista* de GRIZIOTTI, que identifica la capacidad contributiva con la *causa última* del deber de pagar el impuesto, como manifestación indirecta de la causa primera, que es la *participación del contribuyente en los beneficios derivados de los servicios públicos*. La capacidad contributiva es desde esta concepción un elemento constitutivo de la obligación tributaria, cuya existencia debe constatararse en el caso concreto, acudiendo a tal efecto a la *interpretación funcional* de la norma tributaria (*Vid.* GRIZIOTTI, “Intorno al concetto di causa nel diritto finanziario”, *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Giuffrè, Milán, 1953, págs. 295 y sigs.; “L’interpretazione funzionale delle leggi finanziarie”, *ibid.*, págs. 417 y sigs).

El rechazo de la concepción causal griziottiana por la doctrina condujo a una desvalorización del concepto de capacidad contributiva y del carácter jurídico-vinculante del correspondiente principio (*Vid.* GIANNINI, A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, 8ª ed., Giuffrè, Milán, 1960, págs. 60 y sigs.; BERLIRI, A., *Principi di diritto tributario*, vol. II, Giuffrè, Milán, 1957, págs. 98 y sigs.).

vinculante para el Legislador, encontraron su respuesta en el ámbito de la retroactividad tributaria. El origen del apogeo del principio de capacidad contributiva como límite a la retroactividad se encuentra en una serie de doctrinales publicados en la revista *Il Diritto dell'Economia* en el año 1957<sup>560</sup>. Posteriormente, esta doctrina tuvo su influjo en la jurisprudencia constitucional, culminando en la primera declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria por vulneración del principio de capacidad contributiva, en el año 1966 (Sentencia de la *Corte Costituzionale* italiana 44/1966, de 23 de mayo).

Con anterioridad a este capital pronunciamiento, existieron otras sentencias de la *Corte Costituzionale* relativas a normas tributarias retroactivas, en un sentido cada vez más restrictivo de la retroactividad. El primer pronunciamiento constitucional sobre retroactividad tributaria tras el surgimiento de la doctrina a la que nos referíamos anteriormente fue el contenido en la la Sentencia de la *Corte Costituzionale* 9/1959, de 9 de marzo<sup>561</sup>. La cuestión enjuiciada ya se había

---

No obstante, en 1961, GIARDINA intenta dotar de contenido al principio constitucional de capacidad contributiva, exigiendo la existencia de una *fuera económica* como substrato irrenunciable de la imposición; el presupuesto de hecho del tributo debe ser *en la normalidad de los casos* índice de riqueza (*Vid.* GIARDINA, E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Giuffrè, Milán, 1961).

Si bien a partir de 1961 se admite la virtualidad jurídica del principio constitucional de capacidad contributiva como límite al legislador tributario, su contenido continúa siendo indefinido y abstracto, y sus hipótesis de vulneración extremas. Fue precisamente en materia de *retroactividad de leyes tributarias* donde el principio reveló su utilidad práctica como límite frente al legislador, al declararse en la Sentencia de la *Corte Cost.* de 23 mayo 1966, n. 44, la inconstitucionalidad del carácter retroactivo del impuesto municipal sobre el incremento de valor de los solares, por vulneración del principio de capacidad contributiva.

<sup>560</sup> Se trataba de los artículos publicados por AA.VV., bajo el título de “Note e pareri...”, *Il Diritto dell'Economia*, 1957. Estos artículos reflejan claramente la división de opiniones entre los autores sobre este tema.

El Prof. Paolo BARILE, el Prof. Giovanni MIELE y WERTHMÜLLER (“Note e pareri...”, *op. cit.*, 1957, págs. 44-46, 58-60 y 39, respectivamente) sostienen que el principio de capacidad contributiva tiene un contenido *vinculante* para el Legislador y que del mismo puede deducirse una prohibición de las leyes que imponen o aumentan gravámenes tributarios retroactivamente, en virtud de hechos concluidos en el pasado. Con posterioridad, véase en este mismo sentido MOSCHETTI, Francesco, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973 (trad. esp. por CALERO, J. y NAVAS, R.: MOSCHETTI, F., *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, págs. 348 y sigs.).

De opinión contraria son los Prof. A. D. GIANNINI, Giuseppino TREVES y Enrico ALLORIO (“Note e pareri...”, *op. cit.*, 1957, págs. 51, 55 y 65, respectivamente), quienes consideran que el principio de capacidad contributiva es una mera *directiva* para el Legislador y que en ningún caso puede fundarse exclusivamente en dicho principio una declaración de inconstitucionalidad. Estos autores entienden que la aprobación de leyes tributarias retroactivas debe quedar a *discrecionalidad* del Legislador.

<sup>561</sup> En Sentencias de la *Corte Costituzionale* anteriores (Sentencias n. 118/1957, de 2 de julio, y n. 81/1958, de 30 de diciembre) únicamente se señalaba que el principio de irretroactividad de las leyes previsto en el artículo 11 de las *disp. prel. cod. civ.* carece de rango constitucional, salvo lo dispuesto en el art. 25 *CRI* en materia penal, aunque la retroactividad de las leyes financieras y tributarias *puede entrar en conflicto con otros preceptos constitucionales*. Sin embargo, no se analizaba si se producía este conflicto con preceptos constitucionales concretos (que, por otra parte, no habían sido alegados en el correspondiente recurso).

discutido en sede doctrinal y había suscitado opiniones divergentes<sup>562</sup>. La particularidad del caso fue determinante para emitir el fallo de constitucionalidad, sin necesidad de adoptar una postura tajante ni de hacer declaraciones espectaculares sobre los límites constitucionales a la retroactividad tributaria: se trataba de una *Ley que convalidaba retroactivamente una regulación reglamentaria anterior, anulada por exceder la habilitación legal*, y la Corte consideró que no se vulneraba con ello ningún precepto constitucional.

En particular, respecto del principio de capacidad contributiva, la *Corte Costituzionale* se limitaba a afirmar que “no es exacto que una ley tributaria cuando es retroactiva viole por sí misma el principio de capacidad contributiva” (Sentencia de la *Corte Costituzionale* n. 9/1959, de 9 de marzo, FJ 10°).

En la posterior Sentencia de la *Corte Cost.* n 174/1963 vino a suceder prácticamente lo mismo, pues la finalidad de la Ley retroactiva consistía también en “sanar” la situación ilegítima producida por una regulación reglamentaria incorrecta. Sin embargo, en este caso se alzaron ya algunas voces críticas, como la del Prof. MICHELI, quien señalaba que la finalidad “sanatoria” no debía considerarse razón suficiente para justificar la retroactividad de la ley tributaria desfavorable, y reivindicaba el papel del principio de capacidad contributiva como posible límite a la retroactividad<sup>563</sup>.

El reconocimiento de que el principio de capacidad contributiva podía ser *en algún caso* vulnerado por la retroactividad tributaria no tuvo lugar hasta la Sentencia de la *Corte Costituzionale*, núm. 45/1964, de 16 de junio. En esta Sentencia se declara por primera vez la posible ilegitimidad de una ley tributaria retroactiva por la quiebra de la relación entre imposición y capacidad contributiva<sup>564</sup>, aunque la norma en cuestión fue declarada constitucional. Una vez más el carácter de la norma – en este caso se trataba de una norma *interpretativa* – fue determinante para declarar su legitimidad.

El *leading case* en la materia se contiene en la Sentencia de la *Corte Costituzionale* italiana n. 44/1966, de 23 de mayo, por la que se declaró inconstitucional una ley tributaria retroactiva por vulneración del principio de capacidad contributiva consagrado en el art. 53

---

<sup>562</sup> Según el Prof. Enrico ALLORIO, esta norma retroactiva era constitucional (“Note e pareri...”, *op. cit.*, 1957, págs. 66 a 68). En cambio, el Prof. MINOLI consideraba que, aunque la retroactividad tributaria no era *per se* inconstitucional, en este caso podía entenderse vulnerada la libertad de iniciativa privada (art. 41 *CRI*) – por el efecto distorsionador de la retroactividad en el sistema económico privado – y el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24 *CRI*) – por la incidencia de la norma retroactiva en casos *sub iudice* -.

<sup>563</sup> *Vid.* MICHELI, G. A., “Note minime...”, *Giur. Cost.* 1963, págs. 1702 y sigs.

<sup>564</sup> Con esta Sentencia puede decirse que se acoge el movimiento doctrinal de revalorización del principio de capacidad contributiva.

*CRI*<sup>565</sup>. Se trataba de una Ley del año 1963 que autorizaba a los municipios a gravar con un nuevo Impuesto sobre plusvalías aquellas *enajenaciones* de solares edificables *realizadas en el decenio anterior a la entrada en vigor de la Ley*.

La Corte consideró que, en este caso, *no podía presumirse razonablemente que los efectos económicos* de aquellas enajenaciones realizadas en el pasado *permanecieran en la esfera patrimonial de los sujetos*, teniendo en cuenta además que podían haberse concluido en un tiempo notablemente remoto (hasta diez años atrás), en el que *no era previsible* el establecimiento del impuesto (Sentencia de la *Corte Cost.* n. 44/1966, FJ 6°).

En definitiva, los tres elementos que deben constatarse para apreciar la inconstitucionalidad de la norma son: 1) su carácter retroactivo, por aplicarse el impuesto a relaciones extinguidas en el pasado; 2) que la capacidad contributiva sobre la que incide el impuesto no sea *actual* en el momento de *entrar en vigor* la nueva norma, sino que haya *desaparecido* o se encuentre *disminuida*; esta circunstancia se constata al excluir la *presunción racional* de que los efectos económicos del acto gravado subsisten en la esfera patrimonial del sujeto al tiempo de dicha entrada en vigor; y 3) que el hecho gravado se realizase en época tan remota que *no fuese previsible* el establecimiento del impuesto<sup>566</sup>.

Dejando aparte las posturas extremas sobre esta cuestión<sup>567</sup>, el criterio para determinar la vulneración del principio de capacidad contributiva es el de la “normalidad de los casos” (“*id*

---

<sup>565</sup> Tras esta declaración de inconstitucionalidad de 1966, el principio de capacidad contributiva se consideró por la doctrina como límite esencial al deber constitucional de contribuir, y criterio material de justicia tributaria (En palabras de MANZONI, “La capacidad contributiva, en sustancia, no juega sólo como presupuesto y como límite, sino también como *parámetro* de la imposición: sirviendo, pues, de medida unitaria de referencia en la determinación de la concreta carga tributaria que debe gravar sobre los diversos sujetos”. *Vid.* MANZONI, I., *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Turín, 1965, pág. 14. Como señala PALAO, la doctrina española asumió en sus líneas fundamentales la construcción doctrinal italiana. Véanse las citas correspondientes en PALAO TABOADA, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, 1976, pág. 392, nota 48.

<sup>566</sup> Hay que destacar que, para apreciar si una norma tributaria retroactiva ha vulnerado el principio de capacidad contributiva, la *Corte Costituzionale* alude ya en su primer pronunciamiento a la *falta de previsibilidad* de la imposición, como elemento que contribuye a destruir la *presunción racional* de que la capacidad contributiva se ha mantenido a lo largo del tiempo.

<sup>567</sup> ALLORIO mantiene que la presunción de existencia de capacidad contributiva constituye el ejercicio de una discrecionalidad técnica del legislador, que no puede ser objeto de control de constitucionalidad. *Vid.* ALLORIO, “Breve trittico sulla irretroattività delle norme tributarie”, *Studi in onore di A. D. Giannini*, Giuffrè, Milán, 1961, págs. 29 y sigs. MANZONI, con una postura totalmente opuesta, afirma que la ley retroactiva es inconstitucional siempre que determinadas situaciones concretas puedan destruir la presunción de capacidad contributiva. *Vid.* MANZONI, “Sul problema della costituzionalità delle leggi tributarie retroattive”, *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1963, I, págs. 532-539; y en *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Turín, 1965, págs. 162-170.

*quod plerumque accidit*"); sólo si “lo normal” es que la capacidad contributiva ínsita en el presupuesto de hecho del tributo –considerado “atemporalmente” – esté extinguida en el momento de la entrada en vigor de la norma tributaria retroactiva, ésta será inconstitucional. Este criterio de la “normalidad de los casos” debe identificarse con la “presunción razonable” de la subsistencia actual de capacidad contributiva manifestada por la realización de un hecho pasado.

El principio de capacidad contributiva se acoge a partir de esta Sentencia 44/1966 como principal límite a la retroactividad tributaria, frente a otras garantías constitucionales, como la libertad de iniciativa privada y el derecho de propiedad. Pese a la existencia de alguna opinión doctrinal crítica con este pronunciamiento (SCHIAVELLO, 1966), la doctrina mayoritaria acogió con satisfacción esta orientación de la jurisprudencia constitucional italiana.

Esta línea de enjuiciamiento constitucional fue seguida en pronunciamientos de años posteriores. En la Sentencia de la *Corte Cost.* n. 75/1969, de 11 de abril, se declaró también la inconstitucionalidad de otros preceptos de la misma Ley enjuiciada en la Sentencia 44/1966, con similares argumentos, pero *matizando* que, si se hubiera tratado de la *sustitución de un impuesto ya existente por un nuevo impuesto, que gravase retroactivamente la misma manifestación de capacidad contributiva, se habría declarado constitucional.*

La mayoría de Sentencias posteriores de la *Corte Costituzionale* sobre retroactividad tributaria se han referido a *leyes de interpretación auténtica*, y su argumentación ha resultado condicionada por esta circunstancia<sup>568</sup>. No obstante, cierto cambio en la doctrina constitucional italiana sobre retroactividad tributaria se anticipaba ya con estos pronunciamientos, y ha sido ratificado a partir de los años noventa.

En la Sentencia de la *Corte Costituzionale* n. 315/1994<sup>569</sup>, el elemento de la *previsibilidad de la imposición*, respecto de un *nuevo hecho imponible, análogo o reconducible a los ya gravados con anterioridad*, ha sido el argumento aducido por la Corte para considerar respetado el principio de capacidad contributiva por una norma que gravaba plusvalías obtenidas en los últimos tres años.

Este criterio de la *previsibilidad de la imposición* y, en menor medida, el de la *brevidad del período de retroactividad* – teniendo en cuenta que en la Sentencia n. 315/1994 se consideró “breve” un período de retroactividad de tres años – son los criterios que ha adoptado la *Corte Costituzionale* para considerar que pueda *presumirse razonablemente la subsistencia de*

---

<sup>568</sup> Véase la exposición y análisis de esta doctrina, *supra* págs. 480.

<sup>569</sup> En sentido similar, pueden verse también las Sentencias de la *Corte Costituzionale* n. 14/1995, de 19 de enero, y n. 410/1995, de 27 de julio.

*capacidad contributiva*. Esta verificación – insiste la Corte – se rige por *criterios objetivos*, con independencia de la *situación subjetiva* del particular afectado.

En esta Sentencia de la *Corte Cost.* 20 julio 1994, n. 315 (*Presidente* PESCATORE; *Relatore* VARI), se enjuiciaba la constitucionalidad del art. 11.9 de la Ley 30 diciembre 1991, n. 413, que disponía la aplicación de las normas sobre la imposición de las plusvalías obtenidas en procedimientos expropiatorios “a las sumas percibidas con ocasión de actos voluntarios o resoluciones emitidas con posterioridad al 31 diciembre 1988 y hasta la fecha de entrada en vigor de la ley”. La *Corte* desestimó la cuestión de inconstitucionalidad, en relación con los artículos 3 y 53 de la *Costituzione*. Como argumentos para negar la vulneración del principio de capacidad contributiva (art. 53 *Cost.*) cabe destacar los siguientes:

- La *previsibilidad de la imposición*, determinada por el contexto normativo antecedente. La nueva norma constituye la explicitación de una regulación ya derivable de la normativa anterior. Responde a la *ratio* de la normativa precedente y completa su regulación.
- La brevedad del “período de retroactividad” (en el caso enjuiciado, tres años).
- La irrelevancia de la prueba por parte del contribuyente de una situación subjetiva de no disponibilidad de la renta obtenida. El principio de capacidad contributiva es de carácter objetivo y la actualidad de la capacidad contributiva se presume legítimamente. La *presunción* de capacidad contributiva *actual* en la que se fundamenta la imposición se basa en la percepción de la indemnización durante el trienio anterior a la entrada en vigor de la nueva ley. Esta imposición respeta el principio de “*ragionevolezza*”.

En la reciente Sentencia de la *Corte Cost.* n. 16/2002, se ha verificado la *actualidad* de la capacidad contributiva – y, por tanto, el respeto del art. 53 *CRI* – por referencia al criterio de la renta obtenida o imputada al *período impositivo en curso*, señalándose que el gravamen de esta renta del período en curso *no implica retroactividad*.

El elemento de la *previsibilidad* no se ha traído a colación en esta última Sentencia. Es más, se afirma claramente que la existencia de una confianza digna de protección no condiciona el pronunciamiento sobre la base del principio de capacidad contributiva “*porque éste tiene un carácter objetivo, referido a índices reveladores de riqueza, y no a estados subjetivos de*

*confianza del contribuyente*<sup>570</sup> – confianza legítima que, en su caso, puede ser relevante a efectos de aplicar el principio constitucional de razonabilidad<sup>571</sup> -.

En la misma línea que la Sentencia de la *Corte Cost.* núm. 16/2002, destacamos uno de los pronunciamientos más recientes e importantes en materia de retroactividad tributaria en la jurisprudencia constitucional italiana: la Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 28 de julio de 2004, núm. 285. En este pronunciamiento, se enjuiciaba un Decreto-Ley de mayo de 1994, convertido en Ley en julio de 1994, que suprimía el carácter deducible de determinados intereses pasivos en el impuesto sobre la renta, con efectos “*a partir del período impositivo en curso a fecha 8 de diciembre de 1993*”. La norma en cuestión – que sustituía el régimen de deducibilidad de los intereses por un régimen de detracción del impuesto – incidía, por tanto, en un período impositivo en curso al tiempo de su aprobación y publicación (1994), así como en un período impositivo ya concluido (año 1993).

El enjuiciamiento en este caso se centra sobre todo en el principio de capacidad contributiva (art. 53 CRI), así como en el principio de igualdad (art. 3 CRI), sin efectuar un análisis autónomo a la luz del principio de razonabilidad (art. 3 CRI)<sup>572</sup>.

---

<sup>570</sup> Esta reciente afirmación de la *Corte Costituzionale* merece alguna observación. En primer lugar, hay que destacar la consideración de la *confianza* del particular en la normativa vigente como un “estado subjetivo”. Ello contrasta con el contenido objetivo que suele atribuirse al principio de protección de la confianza legítima. En segundo lugar, la Corte parece distinguir el criterio de la *confianza legítima* y el de la *previsibilidad* de la imposición, que sí ha sido adoptado en diversos pronunciamientos como criterio *objetivo* para verificar la *actualidad* de capacidad contributiva. Sin embargo, en la jurisprudencia constitucional alemana el criterio de la *previsibilidad* de la nueva regulación (el “debe contar con” la nueva normativa) es uno de los factores determinantes para considerar respetado el principio de protección de la confianza legítima. En definitiva, por “protección de la confianza legítima” del particular se entienden, en uno y otro ordenamiento, cosas distintas.

<sup>571</sup> La *Corte Costituzionale* conecta el principio de protección de la confianza legítima con el principio de razonabilidad (ambos con fundamento en el art. 3 CRI), al tiempo que lo desvincula del principio de capacidad contributiva (art. 53 CRI). Queda la duda de cómo hubiese resuelto la *Consulta* italiana esta Sentencia n. 16/2002, si el art. 3 CRI también hubiese sido alegado por los recurrentes. En cualquier caso, parece recomendable alegar ambos preceptos (art. 3 CRI y art. 53 CRI), si se quiere alcanzar la declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria retroactiva desfavorable en el ordenamiento italiano.

<sup>572</sup> Efectivamente, por lo que respecta a la alegada vulneración del art. 3 CRI, la *Corte* niega que se vulnere el principio de igualdad, y señala que no puede mantenerse que un beneficio fiscal previsto por la normativa anterior no pueda ser modificado – reducido o suprimido – por la confianza creada en el contribuyente; pues ello supondría que el Legislador no podría efectuar nuevas valoraciones, a fin de repartir más equitativamente la carga tributaria. La circunstancia de que, desde el año de estipulación del contrato generador de intereses (1984), hasta el año en que se suprimió el carácter deducible de los mismos (1993), el interesado hubiese tenido la posibilidad de deducir, “*no comporta en absoluto que se haya consolidado a su favor una posición subjetiva de intangibilidad, también para el futuro, de la situación ventajosa conferida por la normativa anterior*” (S. 285/2004, FJ 7).

Nada hay que objetar a esta afirmación, puesto que no existe un derecho al mantenimiento de un beneficio fiscal “para el futuro”. Sin embargo, hay que tener en cuenta que la norma enjuiciada en esta Sentencia 285/2004 no



Por lo que respecta al principio de capacidad contributiva (art. 53 *CRI*), la *Corte* considera, en relación con el período impositivo 1994, que, habiéndose reducido el beneficio fiscal en el mes de mayo, la norma incidía en una capacidad contributiva actual y no pasada (S. 285/2004, FJ 4). Por otra parte, la *Corte* señala también que, atendiendo al carácter anual del período impositivo en el impuesto sobre la renta, “*hubiese sido ilógico someter los cinco primeros meses del año a un determinado régimen tributario, distinto de aquél aplicable a los siete meses posteriores (...). La actualidad de la capacidad contributiva prevista en el art. 53 de la Constitución debe examinarse, por tanto, con referencia al completo año solar tomado en consideración por la norma, de forma que ni siquiera se plantea en este caso, en sentido propio, un problema de retroactividad de la disposición cuestionada*” (S. 285/2004, FJ 4; el subrayado es nuestro).

La argumentación seguida por la *Corte Costituzionale* podría hacer pensar que, en relación con el período impositivo ya concluido (1993), el resultado habría de ser diferente. Sin embargo, la *Corte* considera que tampoco existe en relación con este período un supuesto de “retroactividad sustancial” o estricta, porque el día 8 de diciembre de 1993 entró en vigor un anterior Decreto-Ley – no convertido en Ley, pero que supuso una continuidad respecto del Decreto-Ley de junio de 1994 –, de forma que en este caso la nueva regulación también incidió en un período impositivo en curso, no concluido, y, por consiguiente, se refirió a una capacidad contributiva actual y no pasada (S. 285/2004, FJ 5). Para reforzar su conclusión en relación con el período de 1993, la *Corte* se refiere también al “breve período de tiempo” transcurrido entre el nacimiento de la obligación tributaria (1993) y la entrada en vigor de la norma en cuestión (1994), producida en el año de liquidación del impuesto<sup>573</sup>.

Como puede apreciarse en este pronunciamiento de la *Corte Costituzionale*, el enjuiciamiento es menos estricto que el que podemos apreciar en los ordenamientos alemán y español.

---

reducía el beneficio tributario con efectos para los períodos impositivos futuros, sino que incidía en un período ya concluido (1993) y en un período en curso (1994) al tiempo de la aprobación y publicación de la ley.

<sup>573</sup> La *Corte Costituzionale* aduce al respecto su Sentencia núm. 143/1982, por la que declaró constitucional un Decreto-Ley (D.P.R.) de abril de 1977, en la parte referida a las declaraciones por el impuesto sobre la renta que debían presentarse en el año 1977, relativas a las rentas obtenidas en 1976. En este pronunciamiento, la *Corte* consideró que no se producía una vulneración del principio de capacidad contributiva (art. 53 *CRI*), atendiendo a “la brevedad del tiempo transcurrido” entre el nacimiento de la obligación tributaria (año 1976) y el de la entrada en vigor de la norma (año 1977).

Precisamente, la importancia creciente del *principio de razonabilidad*, frente al principio de capacidad contributiva<sup>574</sup> (que en cualquier caso no se ha abandonado como criterio de enjuiciamiento de la retroactividad), se debe en parte a la dificultad de discernir con criterios técnicamente operativos la existencia o inexistencia de una “capacidad contributiva *actual*”. Las dificultades para determinar los supuestos en que no existe una “presunción razonable” de subsistencia de capacidad contributiva han determinado las críticas a la virtualidad del principio de capacidad contributiva como límite constitucional autónomo y concreto frente a la retroactividad de la ley tributaria<sup>575</sup>.

---

<sup>574</sup> El Profesor PALAO entiende que, de hecho, el canon de constitucionalidad efectivamente empleado –bajo la construcción dogmática formal del principio de capacidad contributiva – en la declaración de inconstitucionalidad de la Sentencia *Corte Cost.* de 23 mayo 1966, n. 44, era la *interdicción de arbitrariedad del poder legislativo*. Vid. PALAO TABOADA, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, 1976, pág. 389.

<sup>575</sup> Es el propio *concepto jurídico* de capacidad contributiva el que sigue careciendo de una delimitación doctrinal uniforme. La doctrina mantiene al respecto diversas tesis: *a)* un contenido limitado a la especificación del principio de igualdad en el ámbito tributario (“justificación razonable de la desigualdad”; prohibición de arbitrariedad), interpretación que ha sido asumida por la más reciente jurisprudencia de la *Corte Costituzionale*; *b)* un contenido conectado al disfrute de los servicios públicos indivisibles; *c)* una concepción de capacidad contributiva como *fundamento constitucional, límite y parámetro* necesario del poder de imposición, cuyo substrato material es una capacidad económica, caracterizada por especiales connotaciones que la hacen apta para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. La elección por el legislador de los hechos reveladores de capacidad contributiva debe atenerse a criterios de racionalidad y respetar las garantías constitucionales.

La primera opción doctrinal supone la renuncia a un concepto formal, adecuado a categorías lógicas y racionales, de capacidad contributiva –por tanto, no pueden deducirse, según las reglas del razonamiento, consecuencias lógicas del mismo –; el principio de capacidad contributiva emana directamente del principio de igualdad material, de justicia tributaria, y, como tal, depende de una decisión valorativa. Se admite así la indeterminación del concepto jurídico de capacidad contributiva y su innecesaria previsión expresa en los textos constitucionales. Véase, en la doctrina española, PALAO TABOADA, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, 1976, págs. 375-426, especialmente págs. 410-426.

La segunda postura es mantenida, entre otros, por MAFFEZZONI (*Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, UTET, Turín, 1970), quien propone revalorizar la concepción de GRIZIOTTI en este aspecto, dejando aparte la doctrina de la causa del impuesto; *cit.* en PALAO TABOADA, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, 1976, págs. 405 y sigs.

En cambio, según la última concepción, la capacidad contributiva se entiende como aquella capacidad económica susceptible (o sea, abstractamente idónea para) suministrar al sujeto gravado por la obligación impositiva los medios económicos necesarios para su cumplimiento. Capacidad contributiva que, así entendida, constituye un límite constitucional a la imposición por ley de prestaciones tributarias. El presupuesto de hecho tributario, a estos efectos, debe reunir los requisitos de *actualidad* y *efectividad*. El requisito de la *actualidad* de la *capacidad contributiva* excluye que la imposición tributaria pueda gravar legítimamente situaciones que, aun siendo valorables económicamente, no sean aptas para asegurar al sujeto pasivo los recursos necesarios para el cumplimiento de la obligación, ni siquiera por una *presunción abstracta y razonable*, debido a su situación temporal en una época demasiado remota respecto al momento de nacimiento de la obligación tributaria. Vid. RUSSO, Pasquale, *Manuale di Diritto Tributario*, 3ª ed., Milano, Giuffrè, 1999, págs. 51-57. El requisito de la *actualidad* de la *capacidad contributiva* excluye asimismo la posibilidad de una recaudación del tributo *excesivamente anticipada* respecto de la realización del presupuesto, por la dificultad asimismo de localizar los medios económicos necesarios a tal efecto.

La Sentencia de la *Corte Costituzionale* n. 155/1990<sup>576</sup> ha cumplido un papel muy relevante en esta potenciación del principio genérico de razonabilidad como límite a la retroactividad normativa. En esta Sentencia se afirma que el *principio general de irretroactividad de las leyes*<sup>577</sup>, aunque carezca de rango constitucional<sup>578</sup>, constituye una *regla esencial del sistema jurídico* a la que el *Legislador* debe razonablemente atenerse, *salvo efectiva causa justificada*, debido a que la *certeza de las relaciones pasadas* es un elemento esencial de la convivencia civil y de la tranquilidad de los ciudadanos. El fundamento de esta regla esencial, que el *Legislador* debe respetar, se encuentra en el artículo 3 de la Constitución italiana.

El precedente análisis de la jurisprudencia constitucional italiana sobre retroactividad tributaria y de su evolución pone de manifiesto que, desde los primeros pronunciamientos (1959 a 1966) –en que se adoptaba como criterio prácticamente exclusivo el principio de capacidad contributiva –se ha ido relegando la importancia de este principio, primero, por su conexión cada vez más importante con el criterio de la previsibilidad; pero sobre todo en los últimos años (desde 1990), por la adopción del principio de razonabilidad como criterio de enjuiciamiento de las leyes tributarias retroactivas.

En mi opinión, los criterios de la *previsibilidad* y de la *razonabilidad*, más que criterios de enjuiciamiento autónomos – como sucede en la jurisprudencia constitucional alemana e italiana, respectivamente – han de ser criterios de enjuiciamiento de la retroactividad tributaria a la luz del *derecho constitucional* afectado – como se desprende de algunos pronunciamientos de la propia *Corte Costituzionale*, que ponen en conexión el principio de capacidad contributiva con el criterio de la previsibilidad -. A mi juicio, los derechos constitucionales – y, específicamente, los derechos constitucionales tributarios – deben erigirse en canon de constitucionalidad *preferente* en el enjuiciamiento de la retroactividad tributaria.

---

<sup>576</sup> Véase el comentario a esta Sentencia de la *Corte Cost.* n. 155/1990 por MANETTI, “Retroattività...”, *Giur. Cost.*, 1990, págs. 963 y sigs.

<sup>577</sup> Artículo 11 *Preleggi*.

<sup>578</sup> Con excepción de la materia penal, *ex art. 25 CRI*.

### **b) La prohibición de confiscatoriedad**

En nuestro ordenamiento, pese a no existir apenas pronunciamientos constitucionales al respecto, la doctrina se ha planteado las relaciones entre la tributación y el derecho de propiedad, analizando especialmente la *prohibición de confiscatoriedad* prevista en el art. 31.1 CE. Sobre este tema, resulta de gran interés el análisis de la Prof. AGULLÓ<sup>579</sup>, tanto por lo que respecta a las relaciones entre tributación y propiedad, como a la función de la prohibición de confiscatoriedad. Sobre la función que cumple en nuestro ordenamiento constitucional la prohibición de confiscatoriedad (art. 31.1 CE), la autora afirma que su previsión constitucional expresa responde al “*deseo de establecer un límite a la imposición progresiva que sirva para realizar la idea de justicia cuando el sistema tributario entre en colisión con otras instituciones asimismo amparadas por el texto constitucional. Esta función de superación de una posible colisión de principios es lo que justifica, creemos que puede justificar, su mención separada de la idea de justicia. La prohibición de confiscatoriedad no es una limitación que se impone a un sistema tributario justo, sino su especificación en un momento de colisión de normas, colisión que normalmente no se da*”<sup>580</sup>.

Efectivamente, prescindiendo de si la tributación constituye un *ataque* o bien un *límite inmanente* al derecho de propiedad (posición esta última que es la mantenida en este trabajo), lo cierto es que el tributo *incide siempre* en la propiedad. Y, dado que tributo y propiedad son instituciones *compatibles*, el problema consiste en determinar cuándo una norma tributaria constituye un *ataque prohibido* al derecho de propiedad (según nuestra postura, dónde está el *límite* a este *límite inmanente* al derecho de propiedad). Al respecto, la prohibición de confiscatoriedad desempeña un papel de gran relevancia.

En este sentido, considero que es acertado mantener, en congruencia con la interpretación expuesta hasta el momento de las relaciones entre deber de contribuir y derecho de propiedad, que la prohibición de confiscatoriedad opera en caso de *conflicto* entre la concreción legal del deber de contribuir y el derecho de propiedad<sup>581</sup> –conflicto que, como señala la Prof. AGULLÓ, en principio no se produce –, señalando el límite a partir del cual la norma tributaria vulnera el

---

<sup>579</sup> AGULLÓ AGÜERO, Antonia, “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, *Civitas, REDF*, núm. 36, 1982, págs. 555 a 561.

<sup>580</sup> *Vid.* AGULLÓ AGÜERO, Antonia, “Una reflexión...”, *op. cit.*, 1982, pág. 561.

<sup>581</sup> *O con otras instituciones amparadas asimismo por el texto constitucional*, como p. ej. el principio de la economía de mercado (art. 38 CE), cuyo estudio sin embargo no se aborda, pues nos ceñimos a los posibles conflictos entre el deber de contribuir y el derecho de propiedad.

*contenido esencial* del derecho de propiedad. La prohibición de confiscatoriedad constituye por tanto un *límite* a un *límite inmanente* al derecho de propiedad (“límite de límites”).

Desde esta perspectiva, debemos plantearnos si la prohibición de confiscatoriedad, además de constituir un “límite a la imposición progresiva”, puede suponer además un “límite a la imposición retroactiva”.

En definitiva, cabe cuestionarse si la prohibición de confiscatoriedad opera como límite a la imposición no sólo cuando ésta rebasa el límite de la progresividad –por tanto, cuando entra en colisión con la propiedad debido a una imposición *excesiva*<sup>582</sup> –, sino también cuando resulta imprevisible y desproporcionada –vulnerando entonces su “garantía de permanencia”, en conexión con los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad –. Se trata por tanto de delimitar el significado, contenido y alcance de la prohibición de confiscatoriedad, *desde una perspectiva temporal*.

Pues bien, partiendo de la tesis de A. AGULLÓ, entendemos que la prohibición de confiscatoriedad puede constituir también un límite a la imposición tributaria *retroactiva*, en los casos en que la retroactividad de la norma tributaria conlleve el efecto señalado por la autora, esto es, la “desnaturalización del tributo”.

Hasta la fecha, nuestro Tribunal Constitucional se ha referido únicamente a la exigencia más evidente de la interdicción de confiscatoriedad tributaria<sup>583</sup>: ésta “*obliga a no agotar la riqueza imponible – sustrato, base o exigencia de toda imposición – so pretexto del deber de contribuir*”<sup>584</sup>, lo que tendría lugar “*si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se*

---

<sup>582</sup> Como señala la Profesora AGULLÓ, dónde debe situarse el límite del alcance confiscatorio es un problema que la conciencia histórico-social de lo justo se encargará de señalar en cada momento. *Vid.* AGULLÓ AGÜERO, Antonia, “Una reflexión...”, *op. cit.*, 1982, pág. 561.

<sup>583</sup> En la STC 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9º), se encuentra el pronunciamiento constitucional más importante hasta la fecha sobre la interdicción de la confiscatoriedad en materia tributaria. Pueden consultarse también las SSTC 14/1998 (FJ 11º B) y 233/1999 (FJ 23º). En la STC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13º *in fine*), el respeto del principio de capacidad económica se juzgó suficiente para excluir el pretendido carácter confiscatorio del tributo en cuestión.

<sup>584</sup> La exigencia lógica de “*no agotar la riqueza imponible*”, que se ejemplifica con el “*evidente resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta*” (STC 150/1990, FJ 9º), es tan sólo la garantía mínima que supone la prohibición de confiscatoriedad. Afirmado por el TC que la interpretación de este principio dista de ser una cuestión doctrinalmente pacífica (“*hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva (...); hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y hay finalmente quien opina que constituye un límite – por más que indeterminado y de difícil determinación – al principio de progresividad del sistema tributario*”; STC 150/1990, FJ 9º), se ha interpretado sobre todo en este último sentido.

estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución” (STC 150/1990, FJ 9º)<sup>585</sup>.

Pero la interdicción constitucional de confiscatoriedad (art. 31.1 CE) supone ante todo una garantía frente a vulneraciones del *principio de proporcionalidad* en el ámbito tributario. Este límite debe operar, a mi juicio, no sólo ante desproporciones de carácter *cuantitativo* (p. ej., tipos de gravamen excesivos), sino también de carácter *cualitativo*, como la que puede suponer una eficacia retroactiva.

Sin embargo, el principal inconveniente de la prohibición constitucional de confiscatoriedad como límite a la retroactividad tributaria es que su ámbito de protección se limitará a *manifestaciones extremas de retroactividad*, supuestos que probablemente resultarán también contrarios al principio de capacidad económica.

El hecho de que estos supuestos sean muy raros en la práctica (p. ej., períodos de retroactividad muy extensos), y que hasta la fecha no se haya declarado inconstitucional ninguna norma tributaria por vulneración de la interdicción de confiscatoriedad<sup>586</sup>, no obsta a su consideración como posible límite material específico a la retroactividad tributaria desfavorable.

---

<sup>585</sup> En cambio, el Tribunal Constitucional Federal alemán, en dos Sentencias del 22 de junio de 1995 (*BVerfGE 93, 121* y *BVerfGE 93, 165*) – sobre valores unitarios en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones – sí ha concretado el límite de la confiscatoriedad, con fundamento en la garantía de propiedad (Art. 14 GG), señalando que el gravamen total sobre la renta – incluyendo impuesto sobre el patrimonio e impuestos sobre la renta – debe mantenerse aproximadamente en el cincuenta por cien (“*Die Vermögensteuer darf deshalb zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrages bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt und dabei insgesamt auch Belastungsergebnisse vermeidet, die einer vom Gleichheitssatz gebotenen Lastenverteilung nach Maßgabe finanzieller Leistungsfähigkeit zuwiderlaufen*” – *BVerfGE 93, 121* -).

<sup>586</sup> El Tribunal Constitucional, en cambio, sí ha declarado vulnerado el principio de capacidad económica en algún caso, como en la STC 46/2000, de 17 de febrero (atendiendo a la mayor tributación soportada como consecuencia de la disminución de magnitudes gravables, por la relación entre rentas regulares e irregulares) y en la STC 194/2000, de 19 de julio (que declaró inconstitucional y nula la DA Cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, por establecer la ficción de que la diferencia entre el valor declarado y comprobado era objeto de una transmisión onerosa y lucrativa al mismo tiempo, gravando de este modo una renta inexistente).

#### 4. Derechos constitucionales de carácter general como límite a la retroactividad tributaria

No debe pasar desapercibida la importancia de relacionar el principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE* con alguno de los derechos y libertades fundamentales susceptibles de **amparo constitucional**:

“Es evidente que la sola vulneración del mencionado principio de irretroactividad no es por sí sola susceptible de amparo constitucional. Pero no por ello cabe excluir que *la prohibición de aplicaciones retroactivas de normas restrictivas de derechos individuales opere con carácter general como una garantía constitucional frente a limitaciones indebidas del derecho a la libertad personal*” (STC 32/1987, FJ 4º; la cursiva es mía).

En mi opinión, esta observación del Tribunal Constitucional puede trasladarse a cualquier derecho o libertad susceptible de amparo constitucional, como el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), que estudiamos a continuación como límite a la retroactividad tributaria.

##### *a) El derecho a la tutela judicial efectiva. Relación con el principio de reserva de jurisdicción*

En nuestra jurisprudencia constitucional, apenas hallamos pronunciamientos donde el *derecho a la tutela judicial efectiva* (art. 24.1 CE<sup>587</sup>) o el *principio de reserva de la jurisdicción* (art. 117.3 CE<sup>588</sup>) se tomen en consideración como posibles límites a la aprobación de Leyes retroactivas<sup>589</sup>, y, en cualquier caso, no se refieren a la materia tributaria<sup>590</sup>. En este sentido,

---

<sup>587</sup> Art. 24.1 CE: “Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión”.

<sup>588</sup> Artículo 117.3 CE: “El ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan”.

<sup>589</sup> Entre las escasas referencias que hallamos en nuestra jurisprudencia constitucional, puede destacarse la reciente STC 139/2005, de 26 de mayo, comentada más adelante en el texto.

<sup>590</sup> En materia tributaria, sólo en la STC 273/2000, de 15 de noviembre, encontramos alguna referencia al derecho a la tutela judicial efectiva, pero únicamente para indicar su exclusión en el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad: “Expresamente indica el órgano judicial en su Auto de planteamiento que queda

puede contrastarse nuestra doctrina constitucional con lo que sucede en la jurisprudencia del TEDH, donde estos límites a la retroactividad manifiestan una considerable importancia.

El derecho a la tutela judicial efectiva suele alegarse en relación con *procesos pendientes* al tiempo de aprobarse y publicarse la ley retroactiva, que viene a frustrar toda posibilidad de éxito en el proceso; mientras que el principio de reserva de la jurisdicción se aduce por lo general cuando la nueva ley retroactiva pretende incidir en *procesos ya concluidos* al tiempo de su aprobación y publicación, con la consiguiente revisión de sentencias dictadas en el pasado. Esto suele suceder en el caso de leyes *interpretativas* o de *convalidación* de normas nulas<sup>591</sup>.

Por lo que respecta al derecho a la tutela judicial efectiva, puede destacarse la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo<sup>592</sup> y, en particular, en materia tributaria, la STEDH de 23 de octubre de 1997, *Building Societies* contra *Reino Unido*, donde se enjuició la posible vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 6.1 CEDH) por una *Ley de convalidación retroactiva* que frustraba las solicitudes de devolución de los tributos pagados en aplicación de una norma nula<sup>593</sup>.

En este caso, la Ley de convalidación retroactiva enjuiciada había eliminado toda posibilidad de triunfo en los procesos dirigidos por las sociedades demandantes contra el Estado, para obtener la devolución de las cantidades pagadas. El TEDH se muestra especialmente restrictivo a la hora de admitir la validez de estas leyes:

“(...) al Tribunal le preocupan particularmente los riesgos inherentes al uso de una legislación retroactiva que tiene por efecto influir sobre la decisión judicial de un

---

*al margen de la misma la posible inconstitucionalidad por vulneración del art. 24.1 CE en su momento apuntada por la parte actora, puesto que dicho precepto no impide al legislador regular situaciones «sub iudice», a salvo el principio de seguridad jurídica, lo que traslada el problema al art. 9.3 CE” (STC 273/2000, Antecedente 3 y FJ 4).*

<sup>591</sup> Tanto en el enjuiciamiento de la retroactividad de las leyes de interpretación auténtica (*vid. supra* págs. 480 a 489), como de las leyes que convalidan normas nulas (*vid. supra* págs. 489 a 496), señalábamos la inadecuación de mantener como criterio prácticamente exclusivo de enjuiciamiento el principio de seguridad jurídica, en su vertiente de protección de la confianza. El derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de reserva de la jurisdicción – entre otros posibles límites, como el derecho de propiedad – pueden resultar más adecuados para el control constitucional de este tipo de leyes (en particular, sobre el control por la *Corte Costituzionale* italiana de las leyes de interpretación auténtica a la luz de estos principios, *vid. supra* pág. 487).

<sup>592</sup> En la jurisprudencia de la *Supreme Court* norteamericana, el principio del proceso debido (cláusula del “*due process of law*”) también ha desempeñado un importante papel en el enjuiciamiento de la retroactividad tributaria, pero no tanto en su vertiente procesal (derecho a la tutela judicial efectiva y otras garantías jurisdiccionales) como en su vertiente sustantiva (interdicción de la arbitrariedad). Por ello, remitimos el análisis de esta jurisprudencia a las págs. 575 y sigs.

<sup>593</sup> Hay que destacar que el art. 6.1 CEDH se consideró en este caso aplicable, aunque las acciones de reembolso correspondientes tuviesen su origen en la legislación fiscal.



*litigio en el que el Estado es parte, sobre todo cuando este efecto supone que el litigio no pueda ya ganarse. El principio de prevalencia del derecho y la noción de proceso equitativo exigen considerar restrictivamente las razones dadas para justificar tales medidas”.*

Ahora bien, como señala el propio TEDH, “*el art. 6.1 [CEDH] no debe interpretarse como impeditivo de toda injerencia de los poderes públicos en un proceso judicial pendiente en el que son partes*” (STEDH de 23 de octubre de 1997, apdo. 112). Para valorar la admisibilidad de esta injerencia, el TEDH tiene en cuenta diversas circunstancias<sup>594</sup>:

- 1) El estado más o menos avanzado de la instancia judicial al tiempo de aprobarse la medida retroactiva.
- 2) La concurrencia de *motivos de interés general* que justifican la norma, más graves que la simple finalidad de frustrar las posibilidades de éxito de los procedimientos judiciales en curso.
- 3) Los factores que concurren en el origen del litigio; en particular, si se trata de diligencias judiciales oportunistas que pretenden pervertir la intención del Parlamento, aprovechando un error u omisión del Legislador.

En el caso enjuiciado en la STEDH *Building Societies*, el derecho a la tutela judicial efectiva no se entendió vulnerado en el caso concreto, considerando: (1) que las sociedades demandantes ni siquiera se encontraban en la fase de audiencia al tiempo de aprobarse la Ley de convalidación retroactiva, mientras que la sociedad *Woolwich* ya había obtenido un pronunciamiento judicial definitivo a su favor; (2) que la finalidad de la norma era cubrir un vacío impositivo injustificado, producido por un desfase técnico; y (3) que las demandantes conocían ya al tiempo de la interposición de su recurso la intención, anunciada oficialmente por el Gobierno, de aprobar una Ley de convalidación retroactiva de las normas reglamentarias. El TEDH considera que con estos procesos los particulares intentaron aprovecharse de los vicios técnicos del Reglamento y frustrar deliberadamente la intención inicial del Parlamento.

En relación con el principio de reserva de la función jurisdiccional (consagrado en nuestro ordenamiento en el art. 117.3 CE<sup>595</sup>) en su función de límite a la retroactividad de las

---

<sup>594</sup> STEDH de 23 de octubre de 1997, *Building Societies*, apartado 112.

<sup>595</sup> Art. 117.3 CE citado *supra*, pág. 535, nota 588.

leyes, podemos citar la reciente STC 139/2005, de 26 de mayo, en que se enjuiciaba la constitucionalidad de una modificación retroactiva en materia de planes y fondos de pensiones<sup>596</sup>. La modificación consistía en explicitar la posibilidad de que los entes integrantes del sector público pudieran, no sólo instar la creación de un plan o fondo de pensiones, sino también realizar contribuciones o aportaciones a los mismos, con efectos *desde la promulgación* de la norma originaria, disipando así las dudas existentes al respecto con anterioridad. Aunque este pronunciamiento no se refiera a la materia tributaria, resulta igualmente relevante para nuestro análisis, porque las declaraciones del Tribunal Constitucional contenidas en el mismo son trasladable a otras materias.

La alegada vulneración de la “reserva de jurisdicción” se produciría, según el órgano jurisdiccional *a quo*, porque dicha norma retroactiva llegaba a “*convalidar actuaciones declaradas nulas por los tribunales ordinarios, o en trance de serlo*” – actuaciones adoptadas en beneficio del personal al servicio del sector público –, lo que “*no sólo representaría una invasión de la esfera jurisdiccional exclusiva de los órganos integrados en el Poder Judicial, sino que además atentaría contra la institución de la cosa juzgada y el cumplimiento de las resoluciones judiciales firmes*”.

Pues bien, el TC, tras declarar que el art. 117.3 CE no puede consagrar una cristalización del ordenamiento que resulte de la interpretación jurisprudencial como límite a la libertad de configuración del Legislador<sup>597</sup>, señala, en primer lugar, que la norma en cuestión “*es, evidentemente, una nueva Ley, que no se confunde con la anterior 8/1987, sino que, sencillamente, viene a reformarla, determinando, eso sí, que tal reforma regirá “desde la promulgación” de la Ley reformada*”<sup>598</sup>; y, en segundo lugar, que la nueva ley “*no conlleva por*

---

<sup>596</sup> En esta STC 139/2005, de 26 de mayo, se enjuiciaba la constitucionalidad de la DF Segunda de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de planes y fondos de pensiones, en la redacción dada por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados. Dicha Ley había introducido los incisos subrayados a continuación: “*Los Organismos a los que se refiere la Disposición Adicional Cuadragésima octava de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1986, podrán promover planes y fondos de pensiones y realizar contribuciones a los mismos, en los términos previstos en la presente Ley y desde su promulgación*”. El TSJ del País Vasco, que promovió la cuestión de inconstitucionalidad, planteaba la posible vulneración por esta disposición de los arts. 14, 103.3, 117.3 y 134.2 CE.

<sup>597</sup> Señala el TC que, “*como ya dijimos en la STC 181/2000, de 29 de junio, “del principio de exclusividad de Jueces y Magistrados en el ejercicio de la potestad jurisdiccional (art. 117.3 CE) no puede inferirse la existencia de una correlativa prohibición impuesta al legislador, por la que se condicione su libertad de configuración para elegir el nivel de densidad normativa con que pretende regular una determinada materia” (FJ 19). Tanto menos podrá, por consiguiente, compartirse una interpretación del alcance de dicho principio que llegue al extremo de consagrar una auténtica cristalización del ordenamiento resultante de la labor interpretativa llevada a cabo por los Jueces y Magistrados en el desempeño de sus funciones jurisdiccionales*” (STC 139/2005, FJ 3).

<sup>598</sup> Con ello, el TC parece negar implícitamente el carácter meramente interpretativo de la norma o, al menos, relativizar la distinción entre normas interpretativas y normas que innovan el ordenamiento, a efectos del

*sí sola e inexcusablemente, dados sus términos y su contenido, la revisión de las resoluciones judiciales que hayan ganado firmeza*”, por lo que no atenta contra las facultades atribuidas a los órganos jurisdiccionales en el art. 117.3 CE (STC 139/2005, FJ 3). Por consiguiente, el Alto Tribunal, tras afirmar el carácter innovativo del precepto y la retroacción de su eficacia al momento de su promulgación<sup>599</sup>, lleva a cabo una interpretación del alcance de su retroactividad conforme a la Constitución<sup>600</sup>.

### **b) El derecho de propiedad**

En la jurisprudencia constitucional española, el derecho de propiedad (art. 33 CE) apenas se ha utilizado como canon de enjuiciamiento constitucional de las leyes tributarias y, en particular, de las leyes tributarias *retroactivas*. Encontramos alguna referencia en la STC 6/1983, de 4 de febrero (en relación con la supresión de beneficios tributarios sobre *bienes inmuebles*)<sup>601</sup>, y en la STC 126/1987, de 16 de julio, donde se considera que *“tampoco pueden advertirse, en relación con los derechos de propiedad y de libertad de empresa, efectos derivados del*

---

enjuiciamiento constitucional de su eficacia retroactiva. En relación con la disposición enjuiciada, frente a la alegación del Abogado del Estado sobre la inexistencia de juicio de relevancia (aduciendo que *“la norma cuestionada no innova y se limita a plasmar una interpretación auténtica del sentido y alcance de los preceptos que ya figuraban en la redacción originaria de la LPFP”*), el Tribunal Constitucional desestima la alegación, señalando *“que dicha eficacia retroactiva existe se infiere de manera inconcusa de la inclusión de un último inciso (“desde su promulgación”) en el citado precepto legal. Un inciso con el que el legislador estatal ha tratado, según hemos expuesto con anterioridad, de dejar claro el sentido de sus mandatos normativos, y lo ha hecho retrotrayendo la eficacia de la nueva redacción a un momento muy anterior a su entrada en vigor. Por consiguiente, no puede tildarse de irrazonable un entendimiento del alcance de esa eficacia retroactiva que conlleva la necesidad de proceder a una nueva interpretación de su alcance y efectos”* (STC 139/2005, FJ 5).

<sup>599</sup> Señala también el TC que *“no nos corresponde dilucidar el alcance de los efectos retroactivos de la norma cuestionada más allá de lo que anteriormente se ha precisado”* (STC 139/2005, FJ 5), siendo ésta una cuestión que corresponde determinar a los Tribunales ordinarios.

<sup>600</sup> También en relación con los principios de legalidad, anualidad y universalidad presupuestaria consagrados en el art. 134.2 CE, el TC señala que *“los efectos retroactivos del precepto legal impugnado no eximen a las actuaciones administrativas en esta materia, a las que tal retroactividad pudiera aplicarse, del cumplimiento de las exigencias presupuestarias que se derivan del art. 134.2 CE”*; en otras palabras, la retroactividad de la norma en cuestión no convalida las actuaciones administrativas anteriores a su publicación y respeta las exigencias del art. 134.2 CE (STC 139/2005, FJ 4).

<sup>601</sup> En particular, el TC rechazó en este pronunciamiento que, sobre la base del derecho de propiedad, pueda afirmarse una vulneración de derechos tributarios adquiridos por la norma tributaria objeto de enjuiciamiento (*vid.* el análisis de esta cuestión llevado a cabo *supra* págs. 393 y sigs.). No obstante, hay que tener en cuenta que en este caso se daba la circunstancia especial de que el impuesto en cuestión (antigua Contribución Territorial Urbana) recaía sobre bienes inmuebles del patrimonio de los obligados tributarios, circunstancia que había propiciado la alegación de una supuesta vulneración del derecho de propiedad (art. 33 CE).

*gravamen complementario que sean distintos de los que pueden ir unidos a la tributación que recae sobre el ejercicio de actividades económicas” (STC 126/1987, FJ 9).*

En definitiva, prevalece la idea de que el deber constitucional de contribuir (art. 31.1 CE) “*enlaza sin tensión dialéctica alguna con la función social de la propiedad (art. 33.2 CE)*” (STC 182/1997, FJ 6; STC 273/2000, FJ 5); y que las normas tributarias, que son consecuencia obligada de dicho mandato constitucional, no vulneran el derecho de propiedad, aunque sean retroactivas.

Sin embargo, el análisis de la jurisprudencia constitucional comparada y europea pone de manifiesto, como veremos a continuación, que el derecho de propiedad, en determinados supuestos, puede ser adoptado como canon de constitucionalidad para el enjuiciamiento de leyes tributarias retroactivas o con eficacia inmediata<sup>602</sup>.

#### **a') La garantía de propiedad y la garantía expropiatoria como límites a la retroactividad**

El derecho de propiedad se encuentra consagrado en nuestro ordenamiento constitucional (art. 33 CE<sup>603</sup>) y en la mayoría de ordenamientos constitucionales de nuestro entorno jurídico<sup>604</sup>, así como en la Declaración Universal de Derechos Humanos<sup>605</sup>, en el Protocolo núm. 1 al Convenio Europeo de Derechos Humanos<sup>606</sup>, en la Carta de los Derechos Fundamentales de la

<sup>602</sup> Sobre nuestra propuesta de distinguir la retroactividad estricta y la eficacia inmediata en el enjuiciamiento constitucional, véanse *infra* págs. 606 y sigs.

<sup>603</sup> Artículo 33 CE:

“1. Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia.

2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes.

3. Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes”.

<sup>604</sup> Artículo 42 CRI, Artículo 14 GG.

<sup>605</sup> Artículo 17 DUDH:

“1. Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente.

2. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad”.

<sup>606</sup> Artículo 1 del Protocolo núm. 1 al CEDH:

“Protección de la propiedad.

*Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.*

*Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas”.*

Unión Europea<sup>607</sup> y, recientemente, en el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, suscrito en Roma el 29 de octubre de 2004 (cuya Parte II está constituida por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión)<sup>608</sup>. El *contenido esencial* de este derecho de propiedad – que en algún ordenamiento, como el alemán, es considerado un *derecho fundamental* – debe ser respetado por el Legislador (art. 53.1 CE; art. 52.1 CDFUE<sup>609</sup>).

La mayoría de formulaciones del derecho de propiedad contemplan separadamente, por un lado, una *garantía general del derecho de propiedad* (art. 33.1 CE; art. P1-1 CEDH, primer enunciado; art. 17.1 CDFUE, primer enunciado) y, por otro lado, la *garantía expropiatoria* (art. 33.2 CE; art. P1-1 CEDH, segundo enunciado; art. 17.1 CDFUE, segundo enunciado). Estas dos garantías, que han sido claramente diferenciadas en la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en aplicación del art. P1-1 CEDH, desempeñan un papel diverso en el enjuiciamiento de la retroactividad normativa.

---

<sup>607</sup> Artículo 17 CDFUE:

“Derecho a la propiedad.

1. Toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de sus bienes adquiridos legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos. Nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida. El uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida que resulte necesario para el interés general.

2. Se protege la propiedad intelectual”.

<sup>608</sup> Artículo I-9 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa: “Artículo I-9. Derechos fundamentales: 1. La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales que constituye la Parte II.

2. La Unión se adherirá al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales. Esta adhesión no modificará las competencias de la Unión que se definen en la Constitución.

3. Los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros forman parte del Derecho de la Unión como principios generales”.

El artículo II-77 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa recoge la formulación del derecho a la propiedad contenida en el artículo 17 de la CDFUE (*cit. supra* en la nota 607).

<sup>609</sup> Artículo 52.1 CDFUE:

“Alcance de los derechos garantizados.

1. Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Sólo se podrán introducir limitaciones, respetando el principio de proporcionalidad, cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás”.

Sobre el papel del *principio de proporcionalidad* en la limitación por ley de los derechos y libertades constitucionales, y en particular en el enjuiciamiento de la retroactividad, véanse *infra* págs. 567 y sigs.

Aunque ni en nuestro ordenamiento, ni en los de su entorno jurídico más próximo – a diferencia de lo que sucede en la jurisprudencia del TEDH<sup>610</sup> – la garantía de propiedad haya sido adoptada como límite constitucional a la retroactividad *tributaria*, sí se ha empleado como canon de enjuiciamiento constitucional en aquellos ámbitos jurídicos que regulan o inciden directamente en *derechos de carácter patrimonial* de los ciudadanos (propiedad intelectual<sup>611</sup>; legislación de aguas; etc.). Desde esta perspectiva, el derecho de propiedad mantiene cierta vinculación histórica con el “derecho adquirido” en su concepción clásica, limitada a los derechos de carácter patrimonial<sup>612</sup>.

Esto supone – al menos teóricamente – una mayor protección frente a la eficacia temporal de las normas desfavorables en los ámbitos de carácter estrictamente patrimonial, pues **la garantía que ofrece el principio de protección de la confianza se encuentra desplazada – y con frecuencia *subsumida* – en la garantía que ofrece el derecho de propiedad**. Al respecto, ha señalado el *BVerfG* que, si una norma restringe retroactivamente el derecho de propiedad, aunque haya sido *anunciada* previamente por el poder público y los interesados *debiesen contar* con ella, el Legislador no puede igualmente incidir en esos derechos subjetivos patrimoniales sin motivos legitimadores suficientes. “*En este sentido, la garantía de propiedad supera al principio de protección de la confianza del Estado de Derecho*”<sup>613</sup>.

La garantía de propiedad ofrece protección, tanto frente a inmisiones legislativas *retroactivas*<sup>614</sup>, como frente a aquellas restricciones de derechos patrimoniales con eficacia

<sup>610</sup> *Vid. infra* págs. 551 y sigs.

<sup>611</sup> El canon de enjuiciamiento depende en todo caso, lógicamente, del ordenamiento y de la instancia jurisdiccional de que se trate. Por ejemplo, en materia de derechos de autor, la eficacia temporal de las normas es enjuiciada tanto desde la perspectiva de la garantía constitucional de propiedad (*BVerfGE* 31, 275, Sala I, de 8 de julio de 1971), como exclusivamente sobre la base del principio de protección de la confianza (STJCE de 29 junio de 1999, asunto *Butterfly Music*).

En lo que respecta a nuestro ordenamiento, considero que, si la norma incide en un derecho constitucional concreto, el enjuiciamiento de su eficacia temporal debería hacerse *partiendo del ámbito de protección de ese derecho, puesto en relación con los principios genéricos de seguridad jurídica, igualdad, interdicción de la arbitrariedad, etc., derivados del Estado de Derecho*.

<sup>612</sup> Sobre la vinculación entre la noción clásica de “derecho adquirido” y la garantía constitucional de la propiedad, puede verse PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, págs. 132 a 134; y, más extensamente, págs. 280 y sigs.

<sup>613</sup> *Vid. BVerfGE* 31, 275, de 8 de julio de 1971.

<sup>614</sup> ¿Cuándo puede afirmarse que la nueva configuración legal del derecho de propiedad es retroactiva? En materia de propiedad intelectual y derechos de autor, la STJCE de 29 de junio de 1999, asunto *Butterfly Music*, rechazó en el caso concreto la retroactividad de la nueva regulación, señalando:

“En efecto, puesto que el restablecimiento de los derechos de autor y de los derechos afines *no incide en los actos de explotación definitivamente realizados por un tercero* antes de la fecha en la que dicho restablecimiento se produjo, no puede considerarse que tenga efectos retroactivos. (...)” (*vid. STJCE* de 29 de junio de 1999, *Butterfly Music*, asunto C-60/98, *Rec.* pág. 3939, apartado 24; la cursiva es mía).

inmediata o efectos *pro futuro*, que se llevan a cabo sin motivos justificados o sin una transición adecuada.

La primera Sentencia del Tribunal Constitucional alemán en que se enjuició la retroactividad de una norma a la luz de la garantía de propiedad (Art. 14 *GG*), declarándose además su inconstitucionalidad, fue la *BVerfGE* 31, 275 (Sala I), de 8 de julio de 1971, en materia de derechos de autor. También en el ámbito comunitario, la *eficacia temporal* de las normas que restringen los derechos de propiedad intelectual ha sido enjuiciada desde la perspectiva de la garantía de propiedad<sup>615</sup> (STJCE de 29 de junio de 1999, entre otras).

En la *BVerfGE* 31, 275, se declaró inconstitucional por vulneración de la garantía de propiedad (Art. 14 *GG*) una disposición transitoria que declaraba inmediatamente aplicable la nueva regulación – más restrictiva – de los derechos de autor. La nueva Ley sustituía los anteriores derechos de autor por derechos de protección de la obra con un contenido más limitado; reducía además la duración de estos derechos, de 50 a 25 años, y fijaba el inicio de este plazo en la fecha de grabación o creación de la obra, y no así en la fecha de fallecimiento del autor, como hacía la normativa anterior. Todos estos cambios fueron considerados en cuanto a su contenido sustantivo constitucionales, ya que se mantienen dentro del ámbito de libertad de configuración del Legislador<sup>616</sup>.

Ahora bien, la disposición transitoria de esta Ley establecía que la nueva regulación de los derechos de autor debía aplicarse también a las grabaciones realizadas antes de su fecha de entrada en vigor (el 1 de enero de 1966). Esto suponía que las obras creadas o grabaciones realizadas en el pasado, que según la normativa anterior estaban protegidas por los derechos de autor durante un plazo de 50 años desde su fallecimiento, quedaban reguladas del siguiente modo: las grabaciones realizadas hacía más de 25 años, quedaban automáticamente sin protección alguna – ni siquiera la que ofrecía la nueva Ley – ante posibles reproducciones de la obra y comercialización por terceros; y las grabaciones realizadas en ese período de 25 años

---

<sup>615</sup> Conviene recordar que el artículo 17 CDFUE, en su apartado 2, recoge expresamente la garantía de propiedad intelectual (véase la cita del precepto en la nota 607). En el texto explicativo al art. 17 CDFUE elaborado por los redactores de la Carta, se señala lo siguiente: “*Se hace una referencia explícita en el segundo apartado a la protección de la propiedad intelectual, que es uno de los aspectos del derecho de propiedad, debido a su creciente importancia y al derecho comunitario derivado. La propiedad intelectual abarca además de la propiedad literaria, el derecho de patentes y marcas y los derechos conexos. Las garantías establecidas en el apartado 1 se aplican por analogía a la propiedad intelectual*”.

<sup>616</sup> La modificación en este caso era desfavorable para los autores, pero favorable para las productoras discográficas, que podían explotar las grabaciones anteriores sin pagar derechos de autor (al contrario de lo que sucedía en el asunto *Butterfly*, resuelto por STJCE de 29 de junio de 1999). En el ámbito jurídico-privado, la calificación de una norma como *favorable* o *desfavorable para los ciudadanos* es relativa, pues, generalmente, las normas que perjudican determinados intereses particulares benefician los intereses opuestos.

anterior a la entrada en vigor de la Ley quedaban protegidas, pero sólo conforme a lo dispuesto en la misma, hasta agotar el período de 25 años desde la grabación.

El supuesto descrito constituye, en mi opinión, una *restricción normativa de los derechos de propiedad intelectual con eficacia retroactiva*<sup>617</sup>. No se trata de una mera *aplicación inmediata* de la nueva regulación a los derechos en curso, modificando su contenido para el futuro. Hay que tener en cuenta que el plazo de duración del derecho de propiedad intelectual, según la anterior regulación, sólo se iniciaba a partir del fallecimiento del autor, y la fecha de producción o grabación de la obra no tenía relevancia alguna a estos efectos. Lo que hace la nueva norma, por tanto, es *conferir la valoración jurídica de dies a quo y dies ad quem del plazo de duración de los derechos de autor a hechos que eran irrelevantes al respecto conforme a la anterior regulación*<sup>618</sup>.

Éste es por tanto un caso de retroactividad, y no de mera aplicabilidad inmediata, de una norma restrictiva de derechos de propiedad intelectual. Los criterios para su enjuiciamiento deben ser, por consiguiente, más estrictos. En particular, debe exigirse una mayor justificación de la medida, unos motivos legitimadores específicos, para admitir su eficacia retroactiva. En nuestro ordenamiento, esta norma podría considerarse contraria al “principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales” (art. 9.3 CE), entendiendo por tales derechos los contemplados en el Capítulo Segundo del Título I de la CE, entre los que se encuentra la garantía de propiedad (art. 33 CE).

En la *BVerfGE* de 8 de julio de 1971 en ningún momento se calificó la norma en cuestión como retroactiva (ni siquiera como norma con “retroactividad impropia”); sin embargo, ésta es la idea que aparece implícita en la argumentación, al señalar (FJ V, apdo. 2 b) que *debe distinguirse entre la modificación del contenido de un derecho preexistente para el tiempo futuro, y la*

---

<sup>617</sup> Quizás el intérprete, ante las dudas de constitucionalidad que planteaba el tenor de la disposición transitoria, hubiera podido entender que ésta no debía dar lugar a una aplicación retroactiva; esto es, que el plazo de 25 años establecido en la nueva Ley debía aplicarse efectivamente también a las anteriores grabaciones, *pero sólo computándolo a partir del 1 de enero de 1966*, fecha de su entrada en vigor. El *BVerfG*, sin embargo, no contempla esta posibilidad; viene a considerar que la voluntad del Legislador era inequívoca y declara la inconstitucionalidad de la disposición transitoria enjuiciada.

<sup>618</sup> Una reducción *inmediata y sin transición* del plazo de duración de un derecho supone que los derechos existentes al tiempo de entrada en vigor de la nueva norma deben valorarse *desde ese momento* conforme a la misma: si ya ha transcurrido el plazo en ella previsto, el derecho se considera *inmediatamente extinguido para el futuro* (privación de derechos sin sustitución); en caso contrario, el derecho *se mantendrá*, pero sólo *por el tiempo que reste hasta agotar el nuevo plazo*. En ambos casos, la *valoración jurídica producida en el pasado* (el cómputo del plazo conforme a la anterior normativa, y la existencia o inexistencia del derecho *durante ese tiempo pasado*) *son respetados* por la nueva regulación. Por ello, no existe retroactividad. En cambio, la norma es retroactiva cuando cambia la valoración del pasado, confiriendo a hechos pretéritos un efecto del que carecían conforme a la normativa anterior, o bien suprimiéndolo (sea el de inicio del cómputo, el de su interrupción, el de su extinción, etc.).



*privación de ese derecho preexistente, “sin sustitución”.* Este último es el efecto que ha producido la cláusula sobre aplicación temporal de la nueva regulación; *efecto que puede producirse, bien por una eficacia retroactiva, bien por una eficacia inmediata sin cautelas de transitoriedad.*

Este último efecto debe estar *especialmente justificado*. La consecución de un Derecho uniforme puede justificar la ausencia de ultractividad, pero no sirve para justificar ni la retroactividad, ni una eficacia inmediata que suponga privación automática de derechos. Faltando motivos legitimadores graves y específicos para justificar esta eficacia, como se entendió en la *BVerfGE* de 8 de julio de 197, se produce una vulneración de la garantía de propiedad, en su función de “garantía de posición jurídica” (“*Rechtsstellungsgarantie*”).

Por lo que respecta a la *garantía expropiatoria* (art. 33.3 CE<sup>619</sup>), nuestro Tribunal Constitucional no ha adoptado esta garantía como límite a las privaciones *retroactivas* de derechos en general o situaciones jurídicas subjetivas. El TC mantiene al respecto un concepto amplio de “bienes y derechos”<sup>620</sup>, excluyendo, en todo caso, las meras expectativas<sup>621</sup>; pero exige asimismo, en el supuesto de existencia de un derecho subjetivo actual consolidado, que se dé “*el dato de la privación singular propia de toda expropiación, que implica una sustracción o ablación de un derecho, como «sacrificio especial» impuesto a uno o varios sujetos por razones de utilidad pública o interés social, pero no -como en la jubilación anticipada- una limitación, delimitación o regulación -general- del contenido de un derecho, que no les priva del mismo, sino que lo configura ex novo o modificando una situación normativa general anterior*” (STC 99/1987, FJ 6, b). La configuración de la garantía expropiatoria como un límite a la

---

<sup>619</sup> Art. 33.3 CE: “*Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes*”.

<sup>620</sup> “*No define la Constitución qué deba entenderse exactamente por expropiación de «bienes y derechos», pero dado que el precepto se remite a «lo dispuesto por las Leyes», parece que hay que referirse a la legislación vigente, que acoge un concepto amplio respecto al posible objeto de la expropiación*” (STC 108/1986, FJ 20); en particular, “*el concepto de expropiación forzosa de la Ley vigente -art. 1, Ley de 16 de diciembre de 1954- que lo definía o define como «cualquier forma de privación singular de la propiedad privada o de derechos o intereses patrimoniales legítimos»*” (STC 99/1987, FJ 6, b).

<sup>621</sup> En palabras del TC, “*sólo son expropiables y, por tanto indemnizables la privación de bienes y derechos o incluso intereses patrimoniales legítimos aun no garantizados como derechos subjetivos (por ejemplo, las situaciones en precario); pero en ningún caso lo son las expectativas. Más aún, la doctrina jurídica y la jurisprudencia consideran, casi unánimemente, que sólo son indemnizables las privaciones de derechos ciertos, efectivos y actuales, pero no eventuales o futuros. En la medida en que, como se ha dicho reiteradas veces, no existe un derecho adquirido a que se mantenga una determinada edad de jubilación, debe concluirse que de lo que se ha privado a Jueces y Magistrados es de una expectativa, pero no de un derecho actual consolidado, con la consecuencia de que esa privación no es expropiatoria*” (STC 108/1986, FJ 20).

retroactividad normativa, defendida por algún autor<sup>622</sup>, supondría extender dicha garantía, tanto a un concepto amplio de *derechos*, como a las *privaciones generales* de los mismos<sup>623</sup>.

### **b') La garantía de propiedad y la garantía expropiatoria como límites a la retroactividad tributaria**

Interesa analizar el papel de la garantía de la propiedad como límite constitucional a la imposición por Ley de *prestaciones patrimoniales de carácter público*, papel que ha sido destacado y defendido por el Profesor PIEROTH<sup>624</sup>. La función social que las Constituciones de los Estados modernos confieren al derecho de propiedad determina una *ampliación de su contenido*, más allá de la clásica concepción de la propiedad característica del Estado liberal burgués del siglo XIX.

En nuestro ordenamiento, la garantía de propiedad no ha sido adoptada como límite constitucional a la retroactividad tributaria. En particular, se ha rechazado una vulneración del derecho de propiedad como consecuencia de la supresión de un beneficio tributario (STC 6/1983). El Tribunal Constitucional alemán también ha negado que la supresión retroactiva de beneficios tributarios suponga una inmisión en la garantía de propiedad (Art. 14 párr. 1, 1º GG)<sup>625</sup>. Al respecto, ha señalado que la previsión de un beneficio tributario no es una “*posición jurídica adquirida con el concurso del trabajo o del capital*”; no es “propiedad” en el sentido de la garantía constitucional de propiedad (Art. 14.1 GG)<sup>626</sup>.

---

<sup>622</sup> Favorable a esta posibilidad se manifiesta el Profesor Luis M<sup>a</sup> Díez-PICAZO, quien sitúa en la garantía expropiatoria la vía del legislador para franquear el límite de la intangibilidad de la cosa juzgada, que califica por tanto como un *límite relativo* (DÍEZ-PICAZO, L. M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, págs. 201-203).

<sup>623</sup> La doctrina mayoritaria española identifica expropiación con privación *singular* de derechos, sobre la base de la Ley de Expropiación Forzosa de 1954. *Vid.*, por todos, GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R., *Curso...*, vol. II, *op. cit.*, 1981, págs. 220-222 (cit. Díez-Picazo, 1990, pág. 202). Sobre el papel del concepto *estricto* de expropiación (basado en la exclusión de las expropiaciones legislativas y en un concepto de propiedad restringido a cosas corporales o derechos reales sobre las mismas), como causa del tradicional olvido del derecho de propiedad como límite a la tributación, *vid.* PALAO TABOADA, C., “La protección constitucional...”, *op. cit.*, 1979, págs. 284-285.

<sup>624</sup> *Vid.* PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, págs. 280 a 360; en particular por lo que respecta al Derecho tributario, págs. 349 a 355.

<sup>625</sup> BVerfG de 3-12-1997, BVerfGE 97, 67, 83 y sigs.

<sup>626</sup> Éste es un argumento constante en la jurisprudencia constitucional alemana. Véase, entre otras, la BVerfGE 18, 392.

a") **Derecho de propiedad y deber de contribuir**

Con carácter previo al análisis del derecho de propiedad como *límite constitucional* a la imposición *retroactiva* de tributos, es preciso analizar qué relación existe en nuestro ordenamiento constitucional entre el derecho de propiedad y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Como ya apuntamos en el epígrafe anterior, el derecho de propiedad se encuentra garantizado en la mayoría de ordenamientos constitucionales de nuestro entorno jurídico y en las principales declaraciones de derechos fundamentales de ámbito internacional y comunitario. Sin embargo, no es frecuente el reconocimiento explícito de un deber constitucional de contribuir en los ordenamientos de nuestro entorno, y tampoco ha sido recogido en el Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa<sup>627</sup>.

Nuestra Constitución sí consagra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en el art. 31.1 CE<sup>628</sup>. Como ha señalado el Prof. Matías CORTÉS, este *reconocimiento constitucional* del deber de contribuir permite conciliar claramente la exigencia de tributos con la garantía de propiedad<sup>629</sup>. No obstante, también en aquellos ordenamientos donde el deber de

---

<sup>627</sup> El artículo I-54 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa se refiere a los “*recursos propios de la Unión*”, sin hacer referencia alguna a los tributos ni al deber de contribuir:

“Artículo I-54. Recursos propios de la Unión:

1. La Unión se dotará de los medios necesarios para alcanzar sus objetivos y para llevar a cabo sus políticas.
2. El presupuesto de la Unión será financiado íntegramente con cargo a los recursos propios, sin perjuicio de otros ingresos.
3. Una ley europea del Consejo fijará el límite de los recursos de la Unión y podrá establecer nuevas categorías de recursos o suprimir una categoría existente. Dicha ley sólo entrará en vigor una vez que haya sido aprobada por los Estados miembros de conformidad con sus respectivas normas constitucionales. El Consejo de Ministros se pronunciará por unanimidad previa consulta al Parlamento Europeo.
4. Una ley europea del Consejo fijará las modalidades de los recursos de la Unión. El Consejo de Ministros se pronunciará previa aprobación del Parlamento Europeo”.

No obstante, el Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa recoge el valor de la *solidaridad*, en su artículo I-2 (“Artículo 2. Valores de la Unión: La Unión se fundamenta en los valores de respeto a la dignidad humana, libertad, democracia, igualdad, Estado de Derecho y respeto a los derechos humanos. Estos valores son comunes a los Estados miembros en una sociedad caracterizada por el pluralismo, la tolerancia, la justicia, la solidaridad y la no discriminación”) y en el Preámbulo a su Parte II – Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión -: “... la Unión está fundada sobre los valores indivisibles y universales de la dignidad humana, la libertad, la igualdad y la solidaridad, y se basa en los principios de la democracia y del Estado de Derecho”.

<sup>628</sup> Artículo 31.1 CE: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

<sup>629</sup> Señala el Prof. Matías CORTÉS lo siguiente: “El legislador constituyente se ha visto obligado a recoger el deber de contribuir porque de lo contrario las leyes tributarias podrían ser tachadas de inconstitucionalidad.

contribuir no se contempla expresamente, la exigencia de tributos se considera compatible con la garantía del derecho de propiedad, tanto en su vertiente de garantía general de respeto de los bienes, como frente a las privaciones de bienes concretos cuya finalidad es “*garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas*”. Esta última previsión, contenida en el inciso final del art. P1-1 CEDH, no ha sido recogida en la formulación del derecho de propiedad en la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE (art. 17 y art. II-77 del Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa), porque “la redacción se ha modernizado”<sup>630</sup>, pero debe considerarse igualmente implícita en su contenido.

El *deber constitucional de contribuir* (art. 31.1 CE) no se encuentra en conflicto con el *derecho de propiedad*<sup>631</sup>, pero tampoco se halla desconectado del mismo (STC 182/1997, FJ 6º)<sup>632</sup>.

---

*¿Bastaría una ley ordinaria para establecer un tributo? Probablemente no. La enorme lesión que los ingresos tributarios significan para el derecho de propiedad de los contribuyentes podría quizás hacer pensar a algunos que un derecho fundamental estaba siendo vulnerado sistemáticamente por las leyes que integran el sistema tributario. Sólo el amparo constitucional permite la transferencia de rentas privadas al erario público” (vid. CORTÉS, Matías, “El equilibrio constitucional y el equilibrio jurídico tributario”, Civitas, REDF, núm. 109-110, enero-junio 2001, pág. 16).*

<sup>630</sup> En los textos explicativos de la “Convención” que redactó la Carta, se señala lo siguiente en relación con el *derecho de propiedad* (art. 17 CDFUE): “*Se trata de un derecho fundamental común a todas las constituciones nacionales. Ha quedado consagrado en numerosas ocasiones en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, por vez primera, en la sentencia Hauer (de 13 de diciembre de 1979, Rec. 1979, pág. 3727). La redacción se ha modernizado, si bien conforme al apartado 3 del artículo 52, este derecho tiene el mismo sentido y alcance que el garantizado en el CEDH, no pudiendo sobrepasarse las limitaciones previstas en este último*”.

<sup>631</sup> La imposición tributaria no puede considerarse una “expropiación sin indemnización”, porque tiene su *fundamento autónomo en el deber constitucional de contribuir* (art. 31.1 CE). De modo que “*la privación imperativa, al menos parcial, de propiedades, derechos patrimoniales o rentas sin compensación*”, que “*es, en términos generales, de esencia al ejercicio de la potestad tributaria y al correlativo deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*” (STC 150/1990, FJ 9º) no puede considerarse, en sí misma, una medida restrictiva del derecho de propiedad.

<sup>632</sup> En este epígrafe se parte de la premisa de que existe una conexión entre el deber de contribuir y el derecho de propiedad, y lo que se pretende analizar es en qué consiste y cómo se concreta dicha relación. Una exposición de la doctrina tradicional, que mantiene la *inconexión* entre el derecho de propiedad y los impuestos, puede verse en PALAO TABOADA, C., “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, en AA.VV., *Hacienda y Constitución (La Hacienda Pública en la Constitución Española)*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, págs. 277-320. El abandono del derecho de propiedad como límite al poder tributario se debe, según el Prof. PALAO, a la clásica noción estricta de expropiación (véase pág. 546, nota 623) y, en la doctrina española e italiana, a una concepción positivista y formalista del principio de capacidad contributiva, como criterio exclusivo de la imposición (PALAO TABOADA, C., “La protección constitucional...”, *op. cit.*, 1979, pág. 282 y págs. 284-285). *Vid.* también, del mismo autor, PALAO TABOADA, C., “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en AA.VV., *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1976, págs. 377-426.

Es importante destacar que no existe un *conflicto real* entre el derecho de propiedad y el deber de contribuir. En este sentido, las normas tributarias no pueden equipararse a las normas expropiatorias. Afirmar lo contrario<sup>633</sup> supone desconocer la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional sobre la relación entre el derecho de propiedad (art. 33 CE) y el deber de contribuir (art. 31.1. CE).

Ahora bien, lo cierto es que sí existe una “conexión” entre el derecho de propiedad y el deber de contribuir, que puede llevar a entender las normas tributarias – que son la concreción legal de este deber constitucional – de dos formas: bien como *injerencia en el ámbito de protección del derecho de propiedad* (en su *contenido no esencial*), que queda *justificada* por el reconocimiento del deber constitucional<sup>634</sup>; bien como normas que se mantienen dentro de los márgenes del propio *contenido* del derecho de propiedad, delimitado, en nuestro *Estado social y democrático de Derecho*, por su *función social* (art. 33.2 CE)<sup>635</sup>. Según esta última concepción, que es la mantenida en este trabajo, el deber de contribuir es un *límite inmanente* al derecho de propiedad.

Nuestro TC apenas ha empleado la garantía de propiedad como canon de constitucionalidad para enjuiciar la admisibilidad de normas tributarias. En la STC 37/1987, de 26 de marzo, se analiza el contenido del derecho de propiedad, pero no como límite constitucional al poder tributario. Este tema no ha recibido por tanto la atención que del mismo se esperaba como consecuencia de la previsión expresa en el art. 31.1 CE de la prohibición de confiscatoriedad<sup>636</sup>. De ahí que se deba recurrir, como ya hiciera el Profesor PALAO en 1979<sup>637</sup>, al análisis que de la cuestión se lleva a cabo en otros ordenamientos, análisis entre los que destaca, entonces y ahora, el existente en la doctrina y jurisprudencia constitucionales alemanas.

Este análisis pondrá de manifiesto que la garantía de propiedad puede resultar vulnerada por una norma tributaria no sólo en los casos extremos apuntados por el Tribunal Constitucional

---

<sup>633</sup> La afirmación de que las normas tributarias son normas que se hallan en conflicto *real* con el derecho de propiedad – afirmación equivocada, a mi juicio – puede encontrarse en algunos sectores no tributaristas. Véase GARCÍA LUENGO, J., “La subsanación retroactiva...”, *op. cit.*, 2001, págs. 446 y 447; y AYATS i VERGÉS, M., *La retroactivitat de les lleis administratives: especial estudi de la retroactivitat de la norma sancionadora més favorable*, tesis inédita, Barcelona, 2002.

<sup>634</sup> Véase en particular la STEDH (Sección Primera) de 3 de julio de 2003, *Buffalo Srl. en liquidación* contra Italia, asunto 38746/97 (comentada *infra* en el texto).

<sup>635</sup> Entiendo que la coexistencia en nuestra Constitución de un deber de contribuir y de un derecho de propiedad individual debe inspirar la interpretación del contenido constitucional de ambos, deber y derecho, conciliándolos. De forma que resulta más adecuado considerar el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, no como una injerencia en el ámbito de protección del derecho de propiedad, sino como un *límite inmanente* al mismo, que delimita su contenido.

<sup>636</sup> Vid. PALAO TABOADA, C., “La protección constitucional...”, *op. cit.*, 1979, pág. 281.

<sup>637</sup> Vid. PALAO TABOADA, C., “La protección constitucional...”, *op. cit.*, 1979, págs. 285 y sigs.

(vaciamiento del derecho de propiedad como institución: STC 150/1990, FJ 9º, entre otras), sino también en aquellos supuestos en que la norma tributaria produzca un “sacrificio patrimonial singular e injustificado”<sup>638</sup>.

Inicialmente, el *Bundesverfassungsgericht* negaba que el establecimiento de prestaciones patrimoniales públicas pudiera afectar a la garantía de propiedad (Art. 14 *GG*), aunque reconocía que, en caso de que el gravamen fuera excesivo o perjudicara de forma esencial las relaciones económicas, sí que podía entrar en conflicto con dicha garantía<sup>639</sup>.

Con posterioridad, la garantía del derecho de propiedad se ha entendido de forma más amplia. El *BVerfG*, en dos Sentencias de 1995<sup>640</sup>, - relativas a la valoración unitaria en el Impuesto sobre el Patrimonio (“*Vermögensteuer*”) y en el Impuesto sobre Sucesiones (“*Erbschaftsteuer*”), respectivamente – ha manifestado la exigencia de una imposición tributaria respetuosa con la garantía de propiedad, más allá del límite de la “confiscatoriedad”.

---

<sup>638</sup> Ya en 1979, tras el análisis de la doctrina alemana en la materia, el Prof. PALAO concluía que “una Ley tributaria puede afectar a la esfera patrimonial de los particulares de modo tan grave que entra en colisión con el precepto constitucional, sin necesidad de que ello entrañe un peligro para el sistema económico y social plasmado en la Constitución. Para que esto suceda se requiere que el ataque tenga una especial agudeza y vaya acompañado de una especial deliberación” (PALAO TABOADA, C., “La protección constitucional...”, *op. cit.*, 1979, pág. 317). En 1983, el autor reiteraba y delimitaba esta idea del siguiente modo: “En otro lugar he sostenido, apoyándome en la doctrina alemana, muy rica en este tema, la tesis de que en principio la imposición no entra en conflicto con el derecho de propiedad, pero que tal cosa puede suceder en dos supuestos: de una parte cuando se trate de impuestos intervencionistas o con fines extrafiscales, siempre que su exacción reúna caracteres semejantes a los de una expropiación, es decir, en esencia, cuando represente un sacrificio patrimonial singular e injustificado del particular. De otra parte, cuando la imposición entraña un vaciamiento del derecho de propiedad (violación del derecho de propiedad como institución)” (PALAO TABOADA, C., “La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales...”, *op. cit.*, 1983, pág. 167). En particular, en relación con el principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE), señala el autor que “la legislación tributaria no afecta en cuanto tal a ninguno de los derechos reconocidos a los ciudadanos en la Constitución. Sólo de manera muy excepcional y cuando concurren muy estrictos requisitos puede hablarse de una violación por ella del derecho de propiedad” (“La disminución retroactiva...”, *op. cit.*, 1983, pág. 169).

<sup>639</sup> ¿Cómo pueden conciliarse ambas afirmaciones, sin caer en contradicción? A esta jurisprudencia y a la contradicción denunciada por la doctrina se refiere PALAO TABOADA, C., “La protección constitucional...”, *op. cit.*, 1979, págs. 286 y 287.

A mi juicio, en la negación del *BVerfG* de que la tributación afecte (al contenido) del derecho de propiedad está ínsita la idea de que, en un Estado social y democrático de Derecho, la garantía de propiedad ya *implica*, en su contenido, la posibilidad del establecimiento de prestaciones patrimoniales públicas. Lo que sucede es que la concreción de este *límite implícito* o *inmanente* al derecho de propiedad puede llegar a generar un *conflicto* con tal derecho, cuando el establecimiento de la prestación resulta desproporcionado o imprevisible.

<sup>640</sup> *BVerfGE* 93, 121 y *BVerfGE* 93, 165.

El análisis de la jurisprudencia constitucional alemana debe completarse en la actualidad con el examen de otra doctrina que promete ser fuente constante de reflexiones sobre el tema. Me refiero a la doctrina de la Comisión y el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH). La interpretación que estos Órganos del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) llevan a cabo de los posibles conflictos entre garantía de propiedad y deber de contribuir resulta de gran interés<sup>641</sup>. Considero que tal interpretación responde a la idea que de estos conflictos se ha expuesto *supra*, aunque deben realizarse algunas matizaciones al respecto.

#### **b") La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos**

La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha abierto recientemente una nueva vía para el enjuiciamiento de la retroactividad de las normas tributarias, con fundamento en la garantía de propiedad, consagrada en el artículo 1 del Protocolo núm. 1 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950 (en adelante, art. P1-1 CEDH<sup>642</sup>).

Para valorar qué papel confiere el TEDH a la garantía de propiedad como fundamento para declarar la invalidez de normas tributarias retroactivas<sup>643</sup>, hay que tener en cuenta – como siempre, en esta materia – las concretas circunstancias de los casos enjuiciados. Hasta la fecha, los pronunciamientos dictados al respecto (STEDH de 23 de octubre de 1997, *Building Societies* contra *Reino Unido*; STEDH de 16 de abril de 2002, *Dangeville* contra *Francia*<sup>644</sup>) se han referido concretamente a la supresión o reducción retroactiva del *derecho a la devolución de ingresos tributarios efectuados en aplicación de una norma inválida*.

En la STEDH de 23 de octubre de 1997, *Building Societies* contra *Reino Unido*, se enjuiciaba una *Ley de convalidación retroactiva* de un reglamento tributario anulado por exceso de poder. El Reglamento había pretendido cubrir un vacío legal, generado por una modificación legislativa, sin que la Ley – que no previó la regulación de Derecho transitorio adecuada al

---

<sup>641</sup> *Vid.*, al respecto, el reciente trabajo del Profesor Fernando PÉREZ ROYO “El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, *Civitas, REDF*, núm. 109-110, enero - junio 2001 (número especial en memoria del Profesor GARCÍA AÑOVEROS), págs. 23-44.

<sup>642</sup> Véase la reproducción de este art. P1-1 CEDH *supra*, pág. 540, nota 606.

<sup>643</sup> Especialmente teniendo en cuenta que las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que reconoce nuestra Constitución deben interpretarse de conformidad con el CEDH (art. 10.2 CE).

<sup>644</sup> Las Sentencias del TEDH pueden consultarse en el sitio de Internet <http://hudoc.echr.coe.int>. Con el término “HUDOC” (*Human Rights Documents*) se designa la base de datos que contiene las decisiones relativas al CEDH, sean del TEDH, de la Comisión Europea de Derechos Humanos, o del Comité de Ministros.

efecto – hubiese introducido la pertinente habilitación reglamentaria<sup>645</sup>. Las sociedades demandantes consideraban que, mediante la posterior Ley de convalidación retroactiva, se había suprimido su derecho a la devolución de los tributos pagados en aplicación de la norma anulada, con infracción de la *garantía de propiedad* (art. 1 del Protocolo 1 al CEDH) y del *derecho a la tutela judicial efectiva* (art. 6 CEDH), en combinación con el *principio de igualdad* (art. 14 CEDH).

La primera cuestión que se plantea el TEDH en esta Sentencia de 23 de octubre de 1997 es si las sociedades demandantes tenían un *derecho de crédito* frente al Estado, que pudiera considerarse un **“bien” integrante de la garantía de propiedad** (art. P1-1 CEDH), y del que la legislación retroactiva les habría privado.

Según el TEDH, *el derecho a la devolución de los tributos pagados en aplicación de normas inválidas puede considerarse efectivamente, con carácter general, un “bien” protegido por la garantía de propiedad.*

No obstante, en el caso de las sociedades demandantes, *la base de este derecho de crédito era precaria, porque se fundaba en la sentencia dictada a favor de otra sociedad* – la Woolwich

---

<sup>645</sup> Los hechos enjuiciados en esta STEDH de 23 de octubre de 1997 eran los siguientes: hasta el ejercicio 1985-1986 inclusive, las *“building societies”* (cajas mutualistas de depósitos) pagaban una tarifa convenida en el impuesto sobre la renta, calculada sobre los intereses obtenidos por los socios-inversores en el ejercicio contable cerrado. El impuesto se pagaba con carácter anticipado, el 1 de enero correspondiente al ejercicio impositivo (comprendido entre el 6 de abril y el 5 de abril de cada año). La Ley de Finanzas de 1985 dispuso, con efectos desde el 6 de abril de 1986, la derogación del sistema anterior y la introducción de un nuevo sistema de cálculo de la cuota a pagar, trimestral, a partir del ejercicio fiscal 1986-1987. Un reglamento de 1986, con entrada en vigor el 6 de abril de 1986, desarrolló este nuevo sistema de cálculo trimestral, sobre la base de los intereses efectivamente pagados en el año real de la imposición.

Esta modificación normativa (el pase del sistema del “ejercicio contable cerrado” al sistema de cálculo trimestral en el año real de la imposición) había generado un *“período de desfase”*, entre el cierre del ejercicio fiscal de las *building societies* y el primer trimestre del ejercicio 1986-1987, que suponía un *vacío legal* respecto de los intereses obtenidos en dicho período. Con el fin de remediar esta situación, no prevista por la Ley de Finanzas de 1985, las *disposiciones transitorias del Reglamento de 1986* establecieron que tales intereses debían tributar también, aplicándose para ello la regulación vigente en el ejercicio anterior, 1985-1986.

El 18 de junio de 1986, la sociedad *Woolwich* impugnó dichas disposiciones transitorias reglamentarias, considerando que excedían la habilitación legal y que generaban doble imposición. Ante la posibilidad de que tales disposiciones fuesen anuladas, el Legislador tributario reaccionó rápidamente, aprobando por Ley de 25 de julio de 1986 una habilitación para regular por vía reglamentaria la tributación del “período de desfase”.

Las disposiciones reglamentarias de 1986 que habían sido impugnadas por la sociedad *Woolwich* fueron anuladas por exceso de poder, en primera instancia por la *High Court* el 31 de julio de 1987, y definitivamente por la Cámara de los Lores el 25 de octubre de 1990. En esta resolución definitiva, se reconocía el derecho de la *Woolwich* a la devolución del impuesto pagado en aplicación del reglamento anulado, más los correspondientes intereses.



- el 25 de octubre de 1990, y sus acciones de reembolso se habían ejercitado tras el anuncio oficial de convalidación por Ley de la norma anulada<sup>646</sup>. Por ello, el TEDH acepta *sólo por hipótesis* que pueda hablarse de “bienes” en este caso, a fin de constatar si la medida retroactiva había supuesto una “*injerencia*” en los mismos y, en su caso, si dicha injerencia se encontraba o no *justificada* (STEDH de 23 octubre de 1997, apartado 70).

Aceptando la hipótesis de que los derechos de crédito de las tres sociedades demandantes fuesen asimilables a la categoría de “bienes” (art. P1-1 CEDH), la Ley de convalidación retroactiva de 1991 habría supuesto efectivamente una **injerencia** en los mismos (apartado 74).

Para que esta injerencia sea admisible, en primer lugar debe responder a una **finalidad legítima**. En el caso enjuiciado la injerencia en el derecho de propiedad producida por la Ley retroactiva respondía a la *finalidad legítima de asegurar el pago de impuestos*<sup>647</sup> – contemplada en el inciso final del art. P1-1 CEDH – (apartado 79).

Pero además, para que esta injerencia sea admisible, debe existir un “**justo equilibrio**” entre las exigencias de interés general y los imperativos de protección de los derechos fundamentales del individuo; así como una relación razonable de *proporcionalidad* entre los medios empleados y el fin perseguido. Todo ello teniendo en cuenta que, *en materia tributaria, el Legislador dispone de un amplio margen de apreciación*, que el Tribunal debe respetar, a no ser que carezca de base razonable (apartado 80).

---

<sup>646</sup> Algunos meses después de la anulación definitiva de la norma reglamentaria por la Cámara de los Lores (véase la nota anterior), el 15 y el 17 de marzo de 1991, otras tres *building societies* presentaron solicitudes de devolución del impuesto pagado en aplicación de dicha norma. Ante estas nuevas impugnaciones, el 19 de marzo de 1991 el Gobierno *anunció* la introducción de unas disposiciones legislativas correctoras de los vicios técnicos del reglamento anulado, disposiciones que fueron definitivamente aprobadas en la Ley de Finanzas de 1991, con entrada en vigor el 25 de julio de 1991. Esta Ley estableció expresamente que *los efectos retroactivos de la convalidación legislativa no se extenderían a aquellas “building societies” que hubiesen emprendido acciones contra el reglamento en cuestión antes del 18 de julio de 1986* (fecha en que se había aprobado la habilitación legislativa para regular por vía reglamentaria la tributación del “período de desfase”). La única sociedad que se encontraba en esa situación (por haber impugnado el día 18 de junio de 1986) era la sociedad *Woolwich*.

Las tres sociedades que habían presentado sus solicitudes de devolución el 15 y el 17 de marzo de 1991 (*Affaire National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society y Yorkshire Building Society*) plantearon su demanda ante la Comisión Europea de Derechos Humanos, considerando que se había vulnerado su derecho de propiedad (art. P1-1 CEDH) y su derecho a la tutela judicial efectiva (art. 6 CEDH), considerados aisladamente o en combinación con el derecho de igualdad (art. 14 CEDH), al haberseles *privado retroactivamente del derecho a recuperar las cantidades pagadas en aplicación del reglamento nulo*.

<sup>647</sup> Las disposiciones reglamentarias convalidadas, que habían sido anuladas por exceso de poder, perseguían precisamente cubrir el vacío impositivo generado por el cambio del sistema de cálculo de la cuota. Respondían a la finalidad de la Ley, que era gravar todos los intereses obtenidos, y no generaban doble imposición. Al contrario, remediaban una situación de *injustificada ausencia de gravamen* durante determinado período. Pero la Ley, que no había previsto este desfase, no había incluido la habilitación necesaria para ello.

En este caso, el TEDH considera respetado el equilibrio entre el interés general y la protección del derecho de propiedad, con los siguientes argumentos: ante una *Ley de convalidación retroactiva de un reglamento anulado por motivos técnicos*, que persigue reafirmar la intención inicial del Legislador y hacer efectivo el deber de contribuir, *los particulares no pueden aprovecharse del descuido en la Ley habilitadora para no tributar*. Tampoco pueden alegar en este caso que la nueva Ley retroactiva les produce una *carga excesiva*, pues habrían tributado del mismo modo si la legislación anterior hubiese continuado en vigor (apartado 81).

Por todo ello, la garantía de propiedad se considera no vulnerada, ni aisladamente, ni en combinación con el principio de igualdad (art. 14 CEDH). No existe vulneración del principio de igualdad cuando la Ley de convalidación retroactiva excluye únicamente de su aplicación a aquellos particulares *que hubiesen asumido el riesgo de impugnar la norma con anterioridad a la decisión sobre su convalidación*<sup>648</sup> y hubiesen *obtenido una decisión judicial definitiva a su favor* (apartados 88 a 90)<sup>649</sup>. Tampoco se consideró vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 6 CEDH)<sup>650</sup>.

Casi cinco años después del asunto *Building Societies*, el TEDH ha vuelto a pronunciarse sobre la supresión o restricción retroactiva del derecho a la devolución de los impuestos pagados en aplicación de una normativa inválida; y en este caso ha considerado que se operaba efectivamente una *privación ilegítima de “bienes”*, vulnerando la garantía de propiedad (art. P1-1 CEDH). El pronunciamiento al respecto se contiene en la STEDH de 16 de abril de 2002, *Dangeville contra Francia*, asunto 36677/97.

---

<sup>648</sup> La sociedad *Woolwich* – a diferencia de las tres sociedades demandantes ante el TEDH – tomó la iniciativa independiente y arriesgada de impugnar judicialmente la validez del reglamento y obtuvo una sentencia judicial definitiva a su favor, *situación que la Ley de convalidación de 1991 decidió respetar*.

<sup>649</sup> En su Voto Particular a la STEDH de 23 de octubre de 1997, el Juez JAMBREK mantiene que sí resultan vulnerados en este caso los derechos de propiedad y de tutela judicial efectiva, en combinación con el principio de igualdad, con el argumento de que *la declaración de invalidez erga omnes del reglamento debía aprovechar por igual a todas las “building societies” que hubiesen pagado el impuesto en aplicación de la normativa anulada, con independencia de que hubiesen impugnado en su día*, sin que exista una justificación objetiva y razonable para la diferencia de trato.

En particular, señala el Juez JAMBREK que, en aras de una buena Administración de Justicia, debería entenderse que la *Woolwich* emprendió una “acción colectiva”, “en nombre de” todas las *building societies* que se encontraban en análoga situación a la suya, por haber pagado el impuesto en aplicación de las disposiciones transitorias del reglamento de 1986.

<sup>650</sup> Véase el epígrafe correspondiente, *supra* págs. 535 y sigs.

En el asunto *Dangeville*, la sociedad demandante era titular de unos derechos de crédito a la devolución del IVA pagado, por infracción del Derecho comunitario<sup>651</sup>. Tras haber agotado todas las instancias judiciales, sin que se le hubiera reconocido ni el derecho a la devolución del ingreso tributario indebido ni una indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado, la sociedad *Dangeville* alegó ante el TEDH la vulneración de su derecho de propiedad (art. P1-1 CEDH).

El TEDH, ateniéndose a su doctrina sobre la garantía de propiedad, analiza en el caso concreto los siguientes extremos:

1) *La existencia de un “bien”, en el sentido del art. P1-1 CEDH:*

El derecho de crédito frente al Estado, en razón de un impuesto indebidamente pagado, constituye un “bien” en el sentido del art. P1-1 CEDH, *siempre que exista al menos una esperanza legítima de poder obtener el reembolso de la cuantía litigiosa*<sup>652</sup>.

2) *La existencia de una injerencia y la regla aplicable:*

La privación por el Estado de este derecho a la devolución (sea por una nueva normativa – caso *Building Societies* -, sea por una resolución jurisprudencial – caso *Dangeville* -) constituye una injerencia en el ejercicio de los derechos de crédito frente al Estado, que puede calificarse como *privación parcial de la propiedad*. La *regla aplicable* es la segunda frase del párrafo primero del art. P1-1 CEDH: “*Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del Derecho Internacional*”<sup>653</sup>.

3) *La justificación de la injerencia:*

En el caso enjuiciado, la injerencia en los derechos de crédito de la demandante – *Dangeville* – no estaba justificada por exigencias de interés general. El TEDH tiene en cuenta

---

<sup>651</sup> El Estado francés no había transpuesto la Sexta Directiva en plazo, aplicando una legislación interna sobre el IVA en las operaciones de seguros y reaseguros incompatible con el ordenamiento comunitario, desde el 1-1-1978 hasta el 30-6-1978.

<sup>652</sup> *Vid.* STEDH de 16 abril de 2002, *Dangeville*, apartados 46 a 48; en particular, apartado 48. La diferencia con el asunto *Building Societies* (STEDH de 23 octubre de 1997) – donde la calificación del derecho a la devolución del impuesto como un “bien” se afirmó sólo por hipótesis – es que en este caso las sociedades demandantes presentaron la solicitud de devolución sólo tras dictarse la sentencia que anulaba la norma tributaria y tras haberse anunciado oficialmente la convalidación por Ley del reglamento anulado. En cambio, en el asunto *Dangeville* la solicitud de devolución se había instado desde un primer momento.

<sup>653</sup> *Vid.* STEDH de 16 abril de 2002, *Dangeville*, apartado 51.

que el Consejo de Estado francés desestimó la pretensión de *Dangeville* basándose en una interpretación excesivamente restrictiva de las exigencias procedimentales, y que con posterioridad cambió su criterio, dando la razón a otras sociedades que se encontraban en una situación sustantiva muy similar.

4) *El mantenimiento de un justo equilibrio entre los intereses en presencia:*

La desestimación del derecho de crédito de *Dangeville* frente al Estado constituía una injerencia en su derecho de propiedad *desproporcionada* frente al interés general perseguido.

Afirmada la vulneración de la garantía de propiedad (art. P1-1 CEDH), el TEDH señala que “*la mejor forma de reparación consiste en el reembolso del IVA indebidamente pagado desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 1978*” (STEDH de 16 abril de 2002, *Dangeville*, apartado 70).

La conclusión que puede extraerse de la doctrina expresada por el Tribunal de Estrasburgo en la Sentencia *Dangeville* no es la de que toda vulneración del Derecho comunitario asegure siempre y en cualquier caso a los sujetos pasivos un derecho a la devolución de los tributos pagados en aplicación de la normativa inválida, o bien una indemnización en la misma cuantía. Hay que tener en cuenta, por un lado, que el ejercicio de este derecho a la devolución se somete a las condiciones de fondo y forma establecidas en la legislación nacional (p. ej., a un plazo de prescripción razonable), siempre que con ello se respeten los principios de equivalencia y efectividad. Pero, además, para que este derecho a la devolución esté garantizado como “valor patrimonial”, debe existir “*al menos una esperanza legítima de poder obtener el reembolso de la cuantía litigiosa*”. Al respecto, no es indiferente la actuación del particular en el ejercicio de su derecho de crédito. Y por último, aún existiendo una injerencia o una “privación parcial” del derecho de propiedad sin indemnización, la misma resultará admisible si responde a exigencias de interés general que deban prevalecer en el caso concreto frente a los imperativos de protección del derecho del particular, siempre que la medida adoptada sea proporcionada a los fines perseguidos.

En el último pronunciamiento del TEDH sobre el derecho de propiedad y las normas tributarias, se considera esta garantía, no sólo frente a las “privaciones” de bienes o derechos, sino como límite general al poder tributario. En la STEDH (Sección Primera) de 3 de julio de 2003, *Buffalo Srl. en liquidación contra Italia*, asunto 38746/97, se afirma que “*la imposición fiscal constituye en principio una injerencia en el derecho garantizado por el primer párrafo del artículo 1 del Protocolo núm. 1, injerencia que se encuentra justificada, de conformidad con el segundo párrafo de este artículo, que prevé expresamente una excepción por lo que respecta al*

*pago de impuestos u otras contribuciones*”. Y continúa el TEDH: “*A los fines de la primera frase del primer párrafo del artículo 1 del Protocolo núm. 1, el Tribunal debe determinar si se ha mantenido un justo equilibrio entre las exigencias del interés general de la comunidad y los imperativos de la salvaguarda de los derechos fundamentales del individuo (...). Por consiguiente, la obligación financiera nacida de la imposición tributaria puede lesionar la garantía consagrada en este precepto si se impone a la persona o entidad en cuestión una carga excesiva o atenta de forma sustancial en su situación financiera*”.

En esta Sentencia, se declara *vulnerada la garantía de propiedad* (art. P1-1 CEDH) como consecuencia del *retraso de la Administración en el pago de los créditos de impuesto de que era titular la sociedad* (devoluciones del impuesto sobre la renta), teniendo en cuenta que debido a ello la sociedad había tenido que recurrir a financiación externa, con tipos de interés más elevados que el interés a pagar por el Estado. El derecho de crédito a la devolución del impuesto por parte del Estado constituye un “bien”, y el retraso en su pago determina una *injerencia* en el derecho de propiedad. A diferencia de otros supuestos, no se trata de una “privación parcial de la propiedad”, pero sí se afecta al *principio general de respeto de los bienes*<sup>654</sup>, de forma desproporcionada.

Con ello el TEDH está afirmando que el poder tributario cuenta con un *límite general* en la garantía de propiedad – no sólo en caso de privaciones parciales de bienes o de derechos de carácter patrimonial -; abriendo la posibilidad de obtener una reparación económica por los daños y perjuicios causados por normas y actuaciones tributarias.

**c") La garantía expropiatoria (“Taking Clause”) como límite a la retroactividad en la jurisprudencia del Tribunal Supremo norteamericano**

El Tribunal Supremo norteamericano (*Supreme Court*) – cuya jurisprudencia sobre retroactividad tributaria ha sido generalmente relacionada en nuestra doctrina con el principio de interdicción de la arbitrariedad<sup>655</sup> – viene enjuiciando desde hace años la *retroactividad*

---

<sup>654</sup> En los anteriores pronunciamientos sobre el tema, se había considerado aplicable, bien la regla sobre privación de la propiedad - segunda frase del primer párrafo del art. P1-1 CEDH – (*vid.* STEDH de 22 septiembre de 1994, *Hentrich*, apartado 35), bien la regla sobre privación de bienes en el ejercicio del poder “para asegurar el pago de los impuestos” - segundo párrafo del art. P1-1 CEDH – (*vid.* STEDH de 23 febrero de 1995, *Gasus*, apartado 59; y STEDH de 23 octubre de 1997, *Building Societies*, apartado 79).

En esta STEDH de 3 de julio de 2003, *Buffalo*, se declara por primera vez vulnerado el *principio general de respeto de los bienes* (primera frase del primer párrafo del art. P1-1 CEDH) por una medida de carácter tributario.

<sup>655</sup> *Vid.* STC 126/1987, FJ 9 B), donde se señala que la retroactividad de las normas fiscales puede vulnerar principios constitucionales como “*los principios de capacidad económica, seguridad jurídica e interdicción de la*

*tributaria* bajo el prisma de la *cláusula expropiatoria* (“*Taking Clause*”), como posible vulneración de la garantía constitucional de propiedad<sup>656</sup>. Para la *Supreme Court* norteamericana, una *regulación económica de carácter retroactivo* puede resultar *materialmente expropiatoria* – aunque no constituya la “clásica” expropiación –; y, en consecuencia, inconstitucional por vulneración del derecho de propiedad.

La cláusula expropiatoria se ha configurado en el ordenamiento norteamericano como límite, fuera del ámbito penal, a la legislación retroactiva que afecta a los derechos patrimoniales de los ciudadanos<sup>657</sup>. Esta garantía se considera de aplicación preferente a la cláusula del “*Due process*”, cuyos contornos vagos – interdicción de la arbitrariedad e irrazonabilidad – dificultan la declaración de inconstitucionalidad de una legislación tributaria retroactiva.

Aunque la jurisprudencia norteamericana sobre legislación retroactiva en materia tributaria y económica no es demasiado sistemática<sup>658</sup>, pueden identificarse los siguientes criterios de enjuiciamiento<sup>659</sup>, a la luz de la cláusula expropiatoria:

- I) En primer lugar, debe constatarse si la ley retroactiva ha supuesto una injerencia en el derecho de propiedad y, en su caso, de qué tipo.
- II) En segundo lugar, debe llevarse a cabo una ponderación de bienes entre las exigencias de interés general perseguidas por la norma y la incidencia en los derechos de los particulares

---

*arbitrariedad, por referencia a la jurisprudencia italiana, alemana y norteamericana*”, respectivamente (el subrayado es nuestro). En la doctrina tributarista española, véase por todos CERVERA TORREJÓN, F., “La retroactividad de la norma tributaria”, *op. cit.*, 1976, págs. 257 y sigs.; y PALAO TABOADA, C., “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, 1976, págs. 384 a 390; y “La disminución retroactiva...”, *op. cit.*, 1983, pág. 169.

Sobre la primera jurisprudencia de la *Suprema Court* norteamericana, en que la interdicción de la arbitrariedad – vertiente sustantiva de la cláusula del “*due process of law*” – se adoptaba como canon exclusivo de enjuiciamiento de la retroactividad tributaria, véanse *infra* págs. 579 y sigs.

<sup>656</sup> La cláusula expropiatoria, consagrada en la 5ª Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos, garantiza que nadie podrá ser privado de sus bienes por causa de utilidad pública sin una justa indemnización.

<sup>657</sup> Desde principios del siglo XIX (caso *Dash*, 1811), el Tribunal Supremo de los Estados Unidos ha considerado como principio tradicional del *common law* el principio de irretroactividad de las leyes, con fundamento en esenciales nociones de justicia. La prohibición de retroactividad de las normas penales desfavorables se fundamenta en la cláusula constitucional “*ex post facto*” (véase *U. S. v. Calder*, 1798). La cláusula expropiatoria (*Taking Clause*) protege frente a la retroactividad que afecta a la esfera patrimonial de los ciudadanos.

<sup>658</sup> En materia de retroactividad de las leyes de contenido económico, pueden verse principalmente las siguientes Sentencias de la *Supreme Court* norteamericana: Sentencia *Connolly v. Pension Benefit Guaranty Corporation*, 475 U.S. 211, 225 (1986); y Sentencia de 25 de junio de 1998, caso *Eastern Enterprises Petitioner v. Apfel, Commissioner of Social Security et. al.*, 524 U.S. 498 (1998), esta última comentada en el texto.

Las Sentencias de la *Supreme Court* de los Estados Unidos dictadas desde 1991 (vol. 502) pueden consultarse en la página de Internet <http://www.supremecourtus.gov/opinions/boundvolumes.html>.

<sup>659</sup> Estos criterios guardan cierta similitud con los mantenidos en la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (véase el epígrafe anterior, *supra* págs. 551 a 557).

afectados por la misma. Para realizar esta ponderación, se tienen en cuenta los siguientes factores:

- 1) El *impacto económico* que la nueva regulación ha producido en la situación de los particulares.
- 2) El carácter selectivo de la medida legislativa.
- 3) El alcance de la retroactividad<sup>660</sup> de la norma y la frustración de las expectativas razonablemente fundadas en actos de inversión<sup>661</sup>.
- 4) La naturaleza y finalidad de la actuación del poder público, así como la proporcionalidad *stricto sensu* de la consecuencia normativa, en relación con la conducta realizada.

La Sentencia de la *Supreme Court* de 25 de junio de 1998, caso *Eastern Enterprises v. Apfel*, ofrece un ejemplo reciente de esta doctrina. Los hechos enjuiciados eran los siguientes: en 1946, fruto de un acuerdo entre el Gobierno y los sindicatos de la industria del carbón, se crearon unos fondos de pensiones para los trabajadores del sector. Cincuenta años después, las circunstancias económicas y sociales (descenso de la producción de carbón; aumento del número de jubilados; incremento de los costes sanitarios; etc.), pusieron en peligro dicho sistema de pensiones. Para reaccionar frente a esta situación, una Ley de 1990 impuso a las empresas que habían intervenido en el proceso de negociación colectiva de los años cuarenta la responsabilidad en el pago de las pensiones. Una de las empresas afectadas por la medida (la sociedad *Eastern*), alegó ante la *Supreme Court* que aquella legislación retroactiva vulneraba la cláusula del “*Due Process*” en el ámbito sustantivo y violaba su derecho de propiedad.

El Tribunal Supremo de los Estados Unidos declara, en primer lugar, que la norma en cuestión tiene *carácter retroactivo*, pues *impone prestaciones patrimoniales* a determinadas empresas en virtud de relaciones de trabajo extinguidas y negociaciones concluidas varias décadas antes de su aprobación.

Sin embargo, también señala el Tribunal que, en *materia económica*, el Congreso tiene un *amplio margen de actuación* para adoptar sus decisiones, incluyendo el poder de afectar a compromisos contractuales adquiridos con particulares. Por ello, *se admite como regla general*

---

<sup>660</sup> La *Supreme Court* no adopta una distinción de clases o grados de retroactividad. Lo que sí tiene en cuenta es la duración del “período de retroactividad”, declarando admisibles por lo general períodos de retroactividad breves y fijados *ex ante*, mediante el correspondiente anuncio oficial.

<sup>661</sup> En la doctrina jurisprudencial norteamericana, los supuestos de frustración de expectativas se consideran conjuntamente con los supuestos de retroactividad. Sin embargo, no se hace referencia a un “principio de protección de la confianza legítima” de los particulares.

la imposición de prestaciones patrimoniales con carácter retroactivo, siempre que tal retroactividad se ciña a *períodos breves y determinados*, particularmente con la finalidad de evitar el denominado “efecto anuncio”.

No obstante, *incluso en este ámbito donde la retroactividad está generalmente tolerada, se han fijado algunos límites*<sup>662</sup>. La legislación tributaria y económica *retroactiva* será *inconstitucional* por vulneración de la cláusula expropiatoria (*Taking Clause*), en caso de que (1) imponga una *severa carga*, (2) para determinados particulares, (3) que no podían razonablemente prever dicha imposición, y (4) cuyo alcance resulte sustancialmente desproporcionado para las partes.

En el caso *Eastern*, la *Supreme Court* considera *vulnerada la garantía de propiedad* atendiendo a los siguientes factores: (1) el grave impacto económico de la medida retroactiva<sup>663</sup>; (2) su carácter selectivo; (3) la afectación sustancial de las expectativas razonablemente fundadas<sup>664</sup>; y (4) que la finalidad perseguida por la norma, de solucionar un grave problema de interés general<sup>665</sup>, *no era suficiente para justificar* la imposición a determinadas empresas, con carácter *selectivo*, de un *cuantioso gravamen*, basado en la realización de una *conducta lejana en el pasado*, y *desproporcionado* respecto del compromiso que las empresas asumieron entonces o del perjuicio que causaron.

### c) *El libre desarrollo de la personalidad*

El Tribunal Constitucional Federal alemán, en Sentencia de 3 de diciembre de 1992 (ponente KIRCHHOF) ha introducido el criterio de la *libertad* como canon de enjuiciamiento de leyes tributarias retroactivas.

---

<sup>662</sup> Vid. *United States v. Darusmont*, 449 U.S. 292, 296-297 (1981).

<sup>663</sup> Aunque no se trate de una “privación de bienes” de carácter permanente (como sucede en la expropiación *stricto sensu*), la nueva norma había impuesto una *obligación patrimonial desproporcionada* en relación con la conducta de la empresa demandante. Concretamente, se trataba de la obligación de pago de pensiones de jubilación para más de mil trabajadores, considerada excesiva respecto del papel de la empresa en la negociación colectiva concluida en el pasado.

<sup>664</sup> La Ley imponía una obligación de pago de *subsídios futuros*, pero en atención a negociaciones colectivas y relaciones de trabajo extinguidas décadas antes de su aprobación. En la terminología de VOGEL, éste sería un supuesto de “*tatbestandliche Rückanknüpfung I*”, pues se establece la producción de un efecto jurídico futuro por la realización de hechos totalmente concluidos en el pasado (sobre esta noción, véanse *infra* págs. 595 y sigs.).

<sup>665</sup> La finalidad de interés general consistía en financiar las pensiones de jubilación del sector de la minería del carbón.



Efectivamente, del mismo modo que en relación con la garantía de propiedad, el deber constitucional de contribuir es también un *límite inmanente* al “libre desarrollo de la personalidad” (art. 10.1 CE)<sup>666</sup>. Esta garantía general de actuación libre del ciudadano, dentro del marco de la legalidad y del respeto a los derechos de terceros, se concreta en las distintas libertades particulares. Al respecto, puede destacarse la libertad de planificación económica o la libre iniciativa económica privada, que comprende el derecho al trabajo (art. 35.1 CE), el libre ejercicio de la profesión (art. 35.1 CE) y la libertad de empresa (art. 38 CE)<sup>667</sup>. El deber de contribuir puede considerarse “conectado” a estos derechos y libertades, pero ello no significa que las normas tributarias sean en sí mismas *restrictivas* de tales derechos. Una norma tributaria puede *afectar* al ámbito de protección de estos derechos sin *restringirlos* y, por consiguiente, sin vulnerar el principio de irretroactividad *ex art.* 9.3 CE.

#### **d) El principio de igualdad**

El principio de igualdad no ha sido adoptado con frecuencia como límite a las normas tributarias retroactivas y, en la mayoría de casos, su vulneración no se ha debido a la eficacia temporal de la norma, sino a su propio contenido, por introducir un trato discriminatorio tanto para el pasado como para el futuro<sup>668</sup>.

En nuestra jurisprudencia constitucional, tan sólo encontramos referencias a la posible vulneración del principio de igualdad por una norma tributaria retroactiva en algunos autos de

---

<sup>666</sup> Artículo 10.1 CE: “1. La dignidad de la persona, los derechos inviolables que le son inherentes, el libre desarrollo de la personalidad, el respeto a la ley y a los derechos de los demás son fundamento del orden político y de la paz social” (el subrayado es nuestro).

El Art. 2.1 GG contempla este “derecho al libre desarrollo de la personalidad” (“*Recht auf die freie Entfaltung seiner Persönlichkeit*”), en el Capítulo dedicado a los derechos fundamentales (“*Grundrechte*”). Sobre el papel de este derecho como límite a la retroactividad, hasta 1981, puede verse PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, págs. 139 a 144.

<sup>667</sup> Por lo que respecta al derecho a la libertad de empresa (art. 38 CE) como límite a la retroactividad tributaria, no encontramos pronunciamientos de nuestro Tribunal Constitucional, pero sí podemos traer a colación las alegaciones del Abogado del Estado en la STC 173/1996 (Antecedente 11), donde señalaba, en relación con la creación retroactiva del gravamen complementario sobre la tasa del juego, que “*el juego es una actividad... sometida a una intensísima intervención administrativa, con una sustancial dosis de discrecionalidad técnica a la vista de su incidencia en la sociedad; en tal sentido, las expectativas de los empresarios en este campo son de una entidad jurídicamente menor que en el resto de la actividad económica, careciendo en el caso presente de suficiente trascendencia social y económica para exigir una plena protección del principio de confianza*”.

<sup>668</sup> Véase en este sentido PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, págs. 44 a 50. El principio de igualdad (Art. 3.1 GG) no cumple, en la mayoría de casos, la función de una prohibición de retroactividad implícita (*vid. BVerfGE* 40, 65, entre otras).

planteamiento de cuestiones de inconstitucionalidad, pero sin la suficiente concreción como para que el Tribunal Constitucional se pronuncie al respecto<sup>669</sup>.

Para examinar esta cuestión, hay que tener en cuenta en primer lugar que la diferencia de trato introducida como consecuencia de una *sucesión normativa* no vulnera en sí misma el principio de igualdad. Como ha señalado nuestro Tribunal Constitucional:

*“Las desigualdades de normas que se suceden en el tiempo es inherente o consustancial al sistema de producción normativa. Lo contrario conduciría al absurdo de impedir cualquier modificación legal, porque siempre, por cuidadosas y detallistas que fueran las disposiciones transitorias, habría casos iguales que, regulados por unas u otras normas, en razón del tiempo de su entrada en vigor, o de su aplicación transitoria, conducirían a resultados desiguales, que por ser consecuencia de política legislativa, y no de criterios discriminatorios, no guarda relación alguna con el principio de igualdad del art. 14 de la Constitución” (STC 109/1987, FJ 4º)<sup>670</sup>.*

En segundo lugar, debe recordarse la *reversibilidad* de los valores (justicia, seguridad jurídica, etc.) y, en particular, del principio de igualdad, en relación con la retroactividad normativa; de forma que el principio de igualdad puede servir tanto para prohibir la retroactividad, como para justificarla<sup>671</sup>. Así, en nuestra jurisprudencia constitucional, en

---

<sup>669</sup> Así, en la STC 126/1987, de 16 de julio (Antecedente 14), la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Territorial de Sevilla señalaba que, *“al aplicarse la elevación de la cuantía de la tasa no sólo a las máquinas que pudieran ser autorizadas con posterioridad a la fecha de vigencia de la Ley, sino también a las máquinas autorizadas y en funcionamiento, ya que sujeta a gravamen aquéllas cuya tasa correspondiente al año 1983 ya se había devengado, puede resultar lesionado el principio de igualdad, dado que situaciones diferenciadas y distintas son sometidas a idéntico trato fiscal, gravándose lo mismo a quienes para devengar el gravamen han de realizar el hecho imponible consistente en la obtención del permiso correspondiente, que a quienes no realicen hecho imponible alguno”* (STC 126/1987, Antecedente 14; el subrayado es nuestro).

Ante esta argumentación genérica, el Tribunal Constitucional declara lo siguiente: *“El art. 14 CE se considera infringido por otorgarse el mismo trato fiscal a quienes realizan el hecho imponible, consistente en la obtención de la autorización correspondiente, que a quienes no realizan hecho imponible alguno. La escueta argumentación aducida no permite descubrir el alcance de esta afirmación en relación con el principio de igualdad. Aparte de que es imposible el nacimiento de una obligación tributaria si no es con referencia a un hecho imponible, lo cierto es que no se aprecian elementos discriminatorios en la configuración del gravamen complementario. En definitiva, este gravamen viene a igualar fiscalmente a todas las máquinas o aparatos automáticos que se autoricen o estén en funcionamiento en 1983 y aparece justificado -lo mismo que el aumento de las cuotas fijas de la tasa fiscal que en la misma Disposición se establece- por la necesidad de adecuar dichas cuotas al tipo normal de gravamen que soportan otras modalidades de juego”* (STC 126/1987, FJ 4; el subrayado es nuestro).

<sup>670</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>671</sup> A esta reversibilidad de los valores que sirven tanto para fundar el principio de irretroactividad como para justificar la retroactividad, nos hemos referido en varias ocasiones (*vid. supra* pág. 450).

relación con un mismo gravamen retroactivo (STC 126/1987, relativa al gravamen complementario sobre la tasa del juego), se ha alegado el principio de igualdad, tanto para considerar inconstitucional dicho gravamen<sup>672</sup>, como para fundamentar su constitucionalidad<sup>673</sup>.

Una vez hechas estas aclaraciones, hay que señalar que una norma tributaria *retroactiva* puede resultar inconstitucional por vulneración del principio de igualdad, generalmente en combinación con un concreto derecho o garantía constitucional. En particular, el principio de igualdad como límite a la retroactividad ha sido alegado con ocasión de los efectos *ex tunc* de las declaraciones de inconstitucionalidad o bien en relación con Leyes que convalidan o subsanan retroactivamente normas nulas<sup>674</sup>. Existen al respecto varios ejemplos en la jurisprudencia constitucional española y extranjera, así como en la jurisprudencia europea<sup>675</sup>.

Entendido el principio de igualdad como “interdicción de la arbitrariedad”<sup>676</sup>, como prohibición de discriminaciones arbitrarias –por tanto, igualdad en un sentido material, y no

<sup>672</sup> Vid. Antecedente 14 de la STC 126/1987, de 16 de julio (*cit. supra* nota 669).

<sup>673</sup> La consecución de la igualdad tributaria por una norma tributaria retroactiva no sólo se aduce para considerar respetados los principios de igualdad y de interdicción de la arbitrariedad (*vid.* STC 126/1987, Antecedente 11 y FJ 4), sino también para considerar admisible la retroactividad de la norma.

<sup>674</sup> La eficacia en el tiempo de las declaraciones de inconstitucionalidad y nulidad, así como del restablecimiento de la legalidad mediante la aprobación de nuevas normas, generan múltiples e interesantes cuestiones de Derecho intertemporal. A ellas nos referimos en el Capítulo Quinto de este trabajo. En este tema, resulta imprescindible considerar las cuestiones de la teoría de la nulidad en sede de Teoría general del Derecho, así como los principios constitucionales implicados: por lo que respecta al *interés general* en el restablecimiento de la legalidad, esencialmente el principio de *seguridad jurídica* –en su vertiente objetiva –; por lo que se refiere al *interés particular*, el principio de protección de la confianza –sea autónomamente, sea comprendido en el ámbito de un derecho o garantía particular – y el principio de igualdad –sea autónomamente, sea comprendido en el ámbito de un derecho o garantía particular –. En esta sede conviene apuntar algunas reflexiones por lo que respecta al papel que juega en este ámbito el principio de igualdad.

<sup>675</sup> El TEDH, en su Sentencia de 23 de octubre de 1997 (caso *Building Societies*), negó que la aplicación retroactiva de la norma “subsanaadora” a los particulares que reclamaron a raíz de la declaración de nulidad vulnerara la prohibición de discriminación en el ejercicio de los derechos reconocidos en el Convenio –concretamente, del derecho de propiedad –, en comparación con la Sociedad (*Woolwich*) cuya reclamación había determinado tal declaración de nulidad. Según el TEDH, *la disparidad de trato estaba justificada*, pues sólo esta Sociedad “*tomó la decisión independiente y arriesgada de impugnar por vía judicial la validez del reglamento*”.

Este pronunciamiento ha sido analizado también desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva (págs. 535 y sigs.) y de la garantía de propiedad (págs. 551 y sigs.).

<sup>676</sup> Vid. LEIBHOLZ, G., *Die Gleichheit vor dem Gesetz*, 2ª ed., Beck, Munich y Berlín, 1959 (reimpresión de la 1ª ed. de 1925, con la adición de otros trabajos del autor).

El concepto de igualdad es, como señala el Profesor Ernesto GARZÓN VALDÉS, un concepto no autosuficiente e instrumental. En un Estado social y democrático de Derecho, el principio de igualdad ha de *impedir la arbitrariedad* del legislador y del juez, y asegurar la imparcialidad (*vid.* GARZÓN VALDÉS, Ernesto, “Reflexiones sobre el concepto de igualdad”, conferencia inaugural del *Seminario Albert Calsamiglia* del Área de Filosofía del Derecho de la Universitat Pompeu Fabra, celebrada en Barcelona, el día 28 de mayo de 2001).

meramente formal -, su aplicación carece de criterios apriorísticos<sup>677</sup>, pues dependerá de lo que en cada situación histórica se considere “razonable”. Según LEIBHOLZ, “puede hablarse de un *abuso de la discrecionalidad* (“*Ermessensmissbrauch*”) incompatible con el principio de igualdad cuando no es posible hallar para la diferenciación o equiparación legal un *fundamento razonable*, derivado de la *naturaleza de la cosa* o de cualquier modo objetivamente manifiesto”<sup>678</sup>.

En este sentido, hay que tener en cuenta la postura que concibe el principio de capacidad económica como especificación del principio de igualdad<sup>679</sup>.

**e) El principio de efectividad en el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento comunitario**

Una de las Sentencias del TJCE más recientes en materia de retroactividad tributaria, la STJCE de 11 de julio de 2002, asunto *Marks & Spencer*, ha puesto de manifiesto la relevancia del *principio de efectividad de los derechos conferidos por el ordenamiento comunitario* como límite a la retroactividad<sup>680</sup>.

En esta Sentencia se enjuiciaba una norma del Reino Unido que *reducía el plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos* en el ámbito del IVA y otros impuestos indirectos, de seis a tres años. La entrada en vigor de la nueva normativa sobre el plazo de prescripción, aprobada el 19 de marzo de 1997, se anticipó varios meses, haciéndola coincidir con la fecha del anuncio de la propuesta del proyecto de ley por el Gobierno, el 18 de julio de 1996. El nuevo plazo de prescripción de tres años debía aplicarse tanto a las solicitudes

<sup>677</sup> En este sentido, el Prof. PALAO observa un paralelismo entre el principio de igualdad y el principio de irretroactividad de las normas jurídicas, principios que constituyen una exigencia de la misma idea de Derecho – conectados por tanto con el principio del Estado de Derecho -, y cuyo contenido material no puede delimitarse de forma rígida. Afirmados como principios consubstanciales a la idea de Derecho, su *excepción por ley ordinaria debe resultar justificada*, y debe ser además *adecuada y proporcionada* (vid. PALAO TABOADA, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, 1976, pág. 411, nota 106). Al respecto, el autor señala el paralelismo existente entre los intentos de construir sistemas apriorísticos de Derecho transitorio y los criterios formales para la aplicación del principio de igualdad.

<sup>678</sup> Vid. LEIBHOLZ, G., *Die Gleichheit...*, *op. cit.*, 1959, pág. 245 (el subrayado es nuestro). Esta cita la tomamos de PALAO TABOADA, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, 1976, pág. 411, nota 107.

<sup>679</sup> Según esta postura, la ausencia de formulación del principio de capacidad económica en los textos constitucionales –como sucede en la Ley Fundamental de Bonn – no supone merma de garantías para el individuo. En este sentido, vid. PALAO TABOADA, Carlos, “Apogeo y crisis...”, *op. cit.*, 1976, págs. 416 y 417.

<sup>680</sup> En esta STJCE de 11 de julio de 2002, asunto *Marks & Spencer*, la norma retroactiva se enjuició a la luz del principio de efectividad de los derechos conferidos por el ordenamiento comunitario y del principio de protección de la confianza.

de devolución de ingresos indebidos presentadas a partir de aquella fecha, como a las que se encontrasen entonces en curso de tramitación<sup>681</sup>.

La recurrente *Marks & Spencer* había presentado el 31 de octubre de 1996 una solicitud de devolución del IVA ingresado entre mayo de 1991 y agosto de 1996, en aplicación de la STJCE de 24 de octubre de 1996, asunto *Argos*<sup>682</sup>, por la que se había declarado contrario al Derecho comunitario el criterio seguido hasta entonces por la Administración tributaria del Reino Unido en materia de base imponible del IVA (venta de bonos con descuento). Como consecuencia de la aplicación retroactiva del nuevo plazo de prescripción, *Marks & Spencer* sólo podría obtener la devolución de los ingresos efectuados en los últimos tres años, y no de los últimos seis años, como disponía la normativa vigente al tiempo de presentar la solicitud.

En primer lugar, el TJCE considera aplicable el principio de efectividad, porque *el derecho a obtener la devolución de cantidades percibidas por un Estado miembro cuando se han infringido las normas de Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos por las disposiciones comunitarias*<sup>683</sup>.

El ejercicio del derecho a la devolución por infracción del ordenamiento comunitario se somete a la regulación de cada Estado miembro, con dos condicionantes:

- Que la regulación nacional de este derecho no sea menos favorable que la referente a recursos semejantes de naturaleza interna (*principio de equivalencia*);
- Que dicha regulación no haga imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (*principio de efectividad*)<sup>684</sup>.

En particular, el principio de efectividad permite que el derecho a la devolución se someta a un plazo de recurso razonable, de carácter preclusivo, en interés de la seguridad jurídica. Un plazo de prescripción de tres años a partir de la fecha del ingreso se considera por el

<sup>681</sup> La nueva regulación (art. 47 de la *Finance Act* de 1997) disponía lo siguiente:

*“1. Los Commissioners no estarán obligados, por razón de una solicitud presentada con arreglo a este artículo, a devolver ninguna cantidad percibida más de tres años antes de la presentación de la solicitud.*

*2. (...) se considerará que el apartado 1 entró en vigor el 18 de julio de 1996; dicha disposición se aplicará, en toda devolución de esa fecha o de fecha posterior, a cualquier solicitud presentada con arreglo al artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1994, incluidas las solicitudes presentadas antes de esa fecha y las solicitudes relativas a pagos realizados antes de esa fecha”* (el subrayado es nuestro).

<sup>682</sup> STJCE de 24 de octubre de 1996, asunto *Argos*, C-288/94, *Rec.* pág. I-5311.

<sup>683</sup> Véase STJCE de 11 de julio de 2002, *Marks & Spencer*, asunto C-62/00, apartado 30, con cita de más sentencias.

<sup>684</sup> Véase, entre otras, la STJCE de 17 de noviembre de 1998, *Aprile*, asunto C-228/96, *Rec.* pág. I-7141, apartado 18.

TJCE un plazo razonable, que no hace imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la devolución<sup>685</sup>.

Estas condiciones de ejercicio del derecho a la devolución pueden ser *modificadas restrictivamente* por el Legislador nacional, pero para ello deben cumplirse ciertas condiciones<sup>686</sup>, y en particular:

*“por lo que se refiere a su aplicación en el tiempo, una normativa de esta índole debe establecer un plazo suficiente para garantizar la efectividad del derecho a la devolución. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha señalado que cumple dicha condición una normativa que no tenga realmente un alcance retroactivo”* (STJCE de 11 julio de 2002, apartado 36).

Ahora bien, el principio de efectividad de los derechos no sólo prohíbe la *retroactividad* de la medida restrictiva, sino que también exige la previsión de un *régimen transitorio adecuado y razonable*, para hacer posible el ejercicio del derecho, como señala el propio TJCE:

*“[régimen transitorio] que permita a los justiciables disponer de un plazo suficiente, después de la adopción de ésta [de la nueva normativa], para poder presentar las solicitudes de devolución que podían presentar al amparo de la anterior normativa. Un régimen transitorio de esta índole es necesario, puesto que la aplicación inmediata a dichas demandas de un plazo de prescripción más corto que el que estaba en vigor con anterioridad produciría el efecto de privar retroactivamente a algunos justiciables de su derecho a la devolución o de dejarles únicamente un plazo demasiado corto para ejercitar ese derecho”* (STJCE de 11 julio de 2002, apartado 38)<sup>687</sup>.

---

<sup>685</sup> Vid. STJCE de 17 noviembre de 1998, *Aprile*, apartado 19; y STJCE de 11 julio de 2002, *Marks & Spencer*, apartado 35.

<sup>686</sup> La otra condición exigida por el TJCE es que la regulación restrictiva del ejercicio del derecho a la devolución *“no debe estar específicamente dirigida a limitar las consecuencias de una sentencia del Tribunal de Justicia de la que se desprenda que una normativa nacional relativa a un tributo determinado es incompatible con el Derecho comunitario”* (STJCE de 11 julio de 2002, apartado 36).

Compárese este argumento del TJCE con la jurisprudencia constitucional sobre retroactividad y el derecho a la tutela judicial efectiva (*vid. supra* págs. 535 y sigs.).

<sup>687</sup> Nótese la similitud con el argumento adoptado en la STJCE de 29 de junio de 1999, *Butterfly Music*, en materia de derechos de autor.

## 5. Otros límites a la retroactividad como canon complementario o subsidiario de enjuiciamiento

Los dos límites a la retroactividad que estudiaremos bajo este epígrafe (el principio de seguridad jurídica, por un lado; y el principio de proporcionalidad, interdicción de la arbitrariedad o razonabilidad, por otro) son principios que cumplen un papel relevante en la jurisprudencia constitucional alemana, italiana y española, sobre retroactividad tributaria; bien considerados subprincipios implícitos en la “cláusula del Estado de Derecho”<sup>688</sup>; bien, como sucede en nuestro ordenamiento, consagrados expresamente en un precepto constitucional (art. 9.3 CE), como principios del Estado de Derecho (art. 1.1 CE<sup>689</sup>).

### a) *Significado y alcance del principio de seguridad jurídica; en particular, su relación con el principio de irretroactividad*

La Constitución Española de 1978 consagra *expresamente* el principio de seguridad jurídica en su artículo 9.3, junto con el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales<sup>690</sup>. Esta consagración expresa no es frecuente en los ordenamientos constitucionales de nuestro entorno jurídico, donde el principio de seguridad jurídica – aparte de su consagración como *derecho fundamental a la seguridad personal*<sup>691</sup> – suele entenderse implícitamente comprendido en el “principio del Estado de Derecho”<sup>692</sup>, como componente o subprincipio derivado del mismo<sup>693</sup>.

<sup>688</sup> En Alemania, Art. 20.III GG.

<sup>689</sup> Artículo 1.1 CE: “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”.

<sup>690</sup> Artículo 9.3 CE: “La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

<sup>691</sup> Artículo 17.1 CE: “Toda persona tiene derecho a la libertad y a la seguridad. (...)”.

Este *derecho fundamental a la seguridad personal* se contempla en el artículo 3 de la DUDH, en el artículo 5 del CEDH, y en el artículo 6 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE, junto con el derecho a la libertad personal.

<sup>692</sup> En nuestra CE, el art. 1 establece el principio o cláusula del *Estado social y democrático de Derecho*. En la *Grundgesetz* alemana, el “principio del Estado de Derecho” se menciona expresamente en el Art. 28 párr. 1, 1º GG, pero puede desprenderse asimismo de otros preceptos constitucionales, como el Art. 20 párr. 3º GG. El contenido del “principio del Estado de Derecho” es muy amplio e indeterminado. *Vid.* BIRK, D., en HÜBSCHMANN / HEPP / SPITALER, *Kommentar...*, *op. cit.*, 2000, § 4 AO, Rz. 710 ss, Rz. 722, pág. 334. El art. 2 de la Constitución de la República Portuguesa prevé también la cláusula del *Estado de Derecho democrático*.

Desde sus primeros pronunciamientos, nuestro Tribunal Constitucional ha calificado la seguridad jurídica como “*suma de certeza y legalidad*”<sup>694</sup>, *jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable*<sup>695</sup> e *interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio*” (STC 27/1981; STC 99/1987; STC 227/1988).

El principio de seguridad jurídica se concibe así de forma unitaria, pero manteniendo la *autonomía* de sus diversas manifestaciones. Se trata de un principio con *proyecciones infinitas*, cuyas exigencias deben interpretarse en todo caso de forma equilibrada para permitir el progreso social y la promoción de la *igualdad material* (STC 27/1981, FJ 10°).

La STC 150/1990, de 4 de octubre, dio un paso importante en esta concreción del contenido del principio de seguridad jurídica en nuestro ordenamiento constitucional<sup>696</sup>. En particular, la STC 150/1990 se pronuncia sobre dos “aspectos” del principio de seguridad jurídica: la *certeza* de la norma – entendida como *previsibilidad* de los efectos de su aplicación<sup>697</sup> - y la garantía frente a la *retroactividad* normativa<sup>698</sup>.

---

<sup>693</sup> Así, en el ordenamiento constitucional alemán, el principio de seguridad jurídica (“*Rechtssicherheitsprinzip*”) se deriva del “principio del Estado de Derecho”.

<sup>694</sup> A nuestro juicio, el principio de legalidad en materia tributaria (art. 31.3 CE), además de su significado estricto como reserva de ley formal, incluye otras exigencias, en estrecha relación con el principio de seguridad jurídica. Las exigencias de *determinación* de la ley tributaria, de *previsibilidad* y de *comprensibilidad*, pueden ser derivadas, a nuestro juicio, del principio de legalidad. Evidentemente, el alcance de estas exigencias es menor que en Derecho penal.

<sup>695</sup> Nótese que esta referencia a la “irretroactividad de lo no favorable” es más amplia que la garantía de irretroactividad explícitamente prevista en el art. 9.3 CE. El principio de seguridad jurídica puede proteger, efectivamente, más allá de lo garantizado por el principio constitucional de irretroactividad. Así se ha considerado en materia tributaria: en las SSTC 173/1996, de 31 de octubre, y 234/2001, de 13 de diciembre, se contienen sendas declaraciones de inconstitucionalidad de normas tributarias retroactivas desfavorables, por vulneración del principio de seguridad jurídica.

<sup>696</sup> Aunque, como sabemos, el TC no hubo de pronunciarse en esta Sentencia sobre el fondo del asunto – esto es, sobre la posible vulneración del principio de seguridad jurídica por la norma tributaria retroactiva –, ya que fue suspendida la eficacia de la Ley antes de la liquidación del gravamen enjuiciado (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8°, último párrafo). Véase al respecto la nota 317, pág. 446, de este trabajo.

<sup>697</sup> No obstante, hay que señalar que la *previsibilidad* de los efectos de la aplicación de una norma es una garantía para cuyo cumplimiento no basta la *certeza* normativa – entendida como claridad normativa -, sino también su publicidad, su irretroactividad, etc.

<sup>698</sup> Estas exigencias del principio de seguridad jurídica a que se refiere la STC 150/1990 se ciñen a las normas de carácter general; pero no hay que olvidar que la seguridad jurídica también se proyecta en el plano de los actos jurídicos particulares (actos administrativos y sentencias) – cuestión que será analizada en el Capítulo Quinto de este trabajo -.

El Prof. SÁNCHEZ PINO, en su análisis de la seguridad jurídica en materia tributaria (“Exigencias de la seguridad jurídica...”; *op. cit.*, 2001, págs. 167 y sigs.), distingue entre los requisitos de la seguridad jurídica *en la creación del Derecho* (publicidad de la norma; claridad normativa; estabilidad del Derecho) y los requisitos de la



Por lo que respecta a la garantía de *certeza* de la norma, el TC ha declarado que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad exigen que la norma sea *clara*, “*para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma*”; mediante el empleo de una depurada *técnica legislativa*, que determine el carácter *abarvable y comprensible* de la misma, “*puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia*” (STC 150/1990, FJ 8)<sup>699</sup>.

Ahora bien, esta garantía de *certeza* exigida por el principio de seguridad jurídica sólo resulta vulnerada “*si, en el contexto ordinamental en que se inserta [la norma] y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho (...), el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generan en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos*” (STC 150/1990, FJ 8)<sup>700</sup>.

En cuanto a la garantía frente a la *retroactividad* normativa, la STC 150/1990 constituye el primer pronunciamiento de nuestro TC en que se declara que el principio de seguridad jurídica “*protege... la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad*” (STC 150/1990, FJ 8<sup>o</sup>)<sup>701</sup>.

En la STC 273/2000, de 15 de noviembre, se continúa con esta delimitación del principio de seguridad jurídica, distinguiendo entre la garantía de *certeza* del Derecho (calificada como “*vertiente objetiva*” del principio de seguridad jurídica; FFJJ 9<sup>o</sup> y 10<sup>o</sup>) y la *previsibilidad* de los

---

seguridad jurídica *en la aplicación del Derecho* (cosa juzgada; prescripción). Esta clasificación podría matizarse, a mi juicio, distinguiendo las exigencias de seguridad jurídica en el plano aplicativo, según se dirijan a los *órganos de aplicación* jurídica en tanto que *creadores de Derecho* (productores de actos administrativos y sentencias), o bien como aplicadores de normas jurídicas de carácter general (por ejemplo, por lo que respecta a la determinación de la eficacia temporal de las normas, o a su aplicación analógica).

<sup>699</sup> El subrayado es nuestro. En palabras del TC, esta garantía de certeza de la norma debe reforzarse especialmente “*en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos*” (STC 150/1990, FJ 8).

<sup>700</sup> El subrayado es nuestro. En otras palabras, “*no cabe admitir que se infringe el principio de seguridad jurídica cuando un texto normativo no se plantea y resuelve por sí mismo de modo explícito todos los problemas que puede suscitar su aplicación*” (STC 150/1990, FJ 8). En el caso enjuiciado en esta sentencia, la Ley en cuestión no regulaba determinados problemas de aplicación del recargo creado y de determinación de la deuda tributaria; problemas que, según el Tribunal, “*pueden encontrar fácil solución en el marco del ordenamiento vigente*”.

<sup>701</sup> El subrayado es nuestro.

efectos de la aplicación de la norma por los poderes públicos (calificada como “vertiente subjetiva” del principio de seguridad jurídica; FFJJ 9º y 11º). Nótese cómo la *previsibilidad* es una categoría amplia y versátil, que se ha asociado tanto a la garantía objetiva de certeza de la norma (STC 150/1990, entre otras), como a la vertiente subjetiva de la seguridad jurídica. Lo mismo puede decirse respecto de la noción de *certeza* o la idea de protección de la *confianza* de los ciudadanos.

Nos interesa destacar los siguientes aspectos de esta doctrina constitucional sobre la seguridad jurídica: la falta de homogeneidad en la terminología empleada; la interpretación de la seguridad jurídica de forma equilibrada con el valor de la justicia<sup>702</sup>; la consideración de la “irretroactividad de lo no favorable” como una de las manifestaciones del principio de seguridad jurídica; y, finalmente, la impronta especial que se confiere a la seguridad jurídica en el ámbito tributario.

La *seguridad jurídica* es un concepto indeterminado, por su ambigüedad. Las nociones de *certeza del Derecho*, *previsibilidad*, *protección de la confianza*, etc., se utilizan a menudo de forma indiferenciada. No existe una sistemática clara al respecto.

En este sentido, acogemos la clasificación del Prof. PÉREZ LUÑO, quien define el concepto de seguridad jurídica a partir de dos exigencias: a) *Corrección estructural*: la norma ha de ser promulgada y publicada; sus términos deben ser claros; ha de carecer en la práctica de lagunas; ha de tener en el sistema jurídico una jerarquía fija y respetada; debe *ser anterior a los hechos que regula* y ha de *garantizar la durabilidad de las situaciones creadas bajo su amparo*; b) *Corrección funcional*: depende de la *eficacia* del Derecho, esto es, del cumplimiento de las normas por sus destinatarios y de su aplicación regular por los órganos competentes<sup>703</sup>.

Nuestro Tribunal Constitucional contempla ante todo la seguridad jurídica como exigencia de *corrección estructural* del Derecho. En este ámbito, puede distinguirse, desde una perspectiva temporal, la seguridad jurídica como exigencia de *previsibilidad* o seguridad jurídica *ex ante*, y la seguridad jurídica como exigencia de *estabilidad* o seguridad jurídica *ex post*<sup>704</sup>. La

---

<sup>702</sup> Debe relativizarse la supuesta tensión dialéctica entre seguridad jurídica y justicia, pues la seguridad jurídica es presupuesto indispensable para que pueda darse la justicia. En palabras del Prof. RECASENS: “*sin seguridad no hay Derecho, ni bueno, ni malo, ni de ninguna clase*” (*Tratado General de Filosofía del Derecho*, México, 1970, pág. 224).

<sup>703</sup> Vid. PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique, *La seguridad jurídica*, Barcelona, Ariel, 1991, págs. 22 a 27. Véase también GUIBOURG, R.A., “Fuentes del Derecho”, en GARZÓN VALDÉS, Ernesto y LAPORTA, Francisco J. (editores), *El Derecho y la justicia*, Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía, Ed. Trotta, CSIC, BOE, 1996, págs. 192-193.

<sup>704</sup> Es muy distinto el alcance de la garantía de *estabilidad* o seguridad jurídica *ex post* frente a las normas generales que frente a los actos particulares dictados en el pasado. Así, en nuestro Estado social y democrático de Derecho, mientras que la *cosa juzgada* ofrece básicamente esta garantía de estabilidad, la noción “clásica” de los

exigencia de *ley previa* o de *irretroactividad normativa* se sitúa entre las exigencias de corrección estructural del Derecho como seguridad jurídica *ex ante*. No obstante, en la medida en que la retroactividad normativa se extienda a hechos decididos por acto administrativo o sentencia judicial firme (*causae finitae*), la garantía de irretroactividad implicará también una garantía de *estabilidad* de dichos actos particulares del poder público.

Ahora bien, existe otra importante distinción del principio de seguridad jurídica, según se contemplen sus exigencias de corrección estructural como *exigencia objetiva* del ordenamiento, o bien en su faceta *subjetiva*, esto es, como posibilidad por los ciudadanos de conocimiento del Derecho<sup>705</sup>. El ciudadano ha de poder conocer la *existencia* de la norma jurídica general y su *contenido*, esto es, el *presupuesto de hecho* y la *consecuencia jurídica* previstos en la misma. Para ello, se requiere, no sólo que el Estado dé *publicidad* a las normas<sup>706</sup> y que éstas sean *claras* y *plenas*<sup>707</sup>, sino también que sean normas *previas* a las conductas reguladas.

En su vertiente *subjetiva*, la seguridad jurídica *ex ante* significa “seguridad de orientación” (“*Orientierungssicherheit*”), esto es, la garantía de que los ciudadanos puedan *orientar* y *organizar su conducta presente, sobre la base de razonables pautas de previsibilidad*<sup>708</sup>. Las exigencias de la seguridad jurídica objetiva (publicidad; irretroactividad; etc. – *ex art. 9.3 CE* –) deben proyectarse en las situaciones personales subjetivas, a fin de

---

*derechos adquiridos*, en cambio, no puede oponerse con carácter general frente al Legislador. Recuérdense al respecto las palabras del Tribunal Constitucional, en la STC 27/1981, de 20 de julio: “(...) esa teoría de los derechos adquiridos, que obliga a la Administración y a los tribunales cuando examinan la legalidad de los actos de la Administración, no concierne al Legislativo ni al Tribunal Constitucional cuando procede a la función de defensa del ordenamiento, como intérprete de la Constitución”.

<sup>705</sup> El Prof. PÉREZ LUÑO adopta el término de “seguridad jurídica” *stricto sensu* para la exigencia *objetiva* de corrección estructural y funcional del Derecho, reservando la noción de “certeza del Derecho” para la faceta *subjetiva* de la seguridad jurídica (la proyección de la seguridad objetiva en las situaciones personales, como forma subjetiva de conocimiento). Sin embargo, en nuestra doctrina científica y jurisprudencia constitucional, suelen emplearse ambas expresiones de forma indistinta. *Vid.* PÉREZ LUÑO, A. E., *La seguridad jurídica*, *op. cit.*, 1991, págs. 21-22 y pág. 37, nota 32.

<sup>706</sup> El principio de publicidad, como exigencia de la seguridad jurídica, rige en todos los Estados modernos. En nuestro Estado de Derecho esta exigencia sólo puede cumplirse con la *publicación formal* de las normas en el correspondiente Diario oficial.

No obstante, la *publicidad* de la norma, incluso de su contenido definitivo, puede darse ya en una fase anterior a la publicación, tras su aprobación definitiva. En ese caso, los ciudadanos pueden conocer ya un enunciado que, sin embargo, *todavía no es jurídico*. Éste es precisamente, como se verá *infra*, uno de los criterios que considera el *BVerfG* al enjuiciar el cumplimiento del principio de seguridad jurídica por una ley retroactiva.

<sup>707</sup> La *Corte Costituzionale* italiana (Sentencia 364/1988) declaró inconstitucional el art. 5 del Código Penal “*en la parte en que no excluye de la inexcusabilidad de la ignorancia de la ley penal la ignorancia inevitable*”, ignorancia “inevitable” que se da por ejemplo cuando el texto legislativo es *absolutamente oscuro* (Sentencia *Corte Cost.* 185/1992) o cuando existan en la jurisprudencia *graves conflictos interpretativos*.

<sup>708</sup> *Vid.* PÉREZ LUÑO, A. E., *La seguridad jurídica*, *op. cit.*, 1991, págs. 21 y 22.

garantizar un ámbito de efectiva *libertad* en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales por los ciudadanos.

Esta “seguridad de orientación” (vertiente subjetiva de la seguridad jurídica *ex ante*) es identificada por el Tribunal Constitucional con el *principio de protección de la confianza*, aunque el origen dogmático de este principio se encuentra en las exigencias de la seguridad jurídica *ex post* o garantía de estabilidad<sup>709</sup>.

Particularmente en materia tributaria, nuestro ordenamiento presenta una situación de considerable *inseguridad normativa*. Esta inseguridad responde a distintas causas. Por un lado, podemos referirnos a aquellas causas que derivan de la formulación y contenido de la norma tributaria: multiplicidad de remisiones<sup>710</sup>; oscuridad y grave complejidad de la norma; excesivo casuismo –que a su vez es fuente frecuente de mutaciones normativas-; etc.

Por otro lado, aquéllas que se deben a la proliferación de normas tributarias, a veces exigidas por la cambiante realidad social, otras veces como consecuencia de una prolija regulación: multiplicidad de nuevas normas aprobadas, bien para completar la regulación existente, bien para modificarla o derogarla, lo que supone excesivo cambio normativo; dispersión de las normas tributarias en cuerpos jurídicos distintos, en ocasiones relativos a las más diversas materias; etc.<sup>711</sup>

---

<sup>709</sup> Desde la perspectiva temporal, la seguridad jurídica en su vertiente subjetiva significa *previsibilidad de la actuación estatal* para el futuro y *protección de la confianza* para el pasado. Vid. BVerfGE 7, 89, 95, de 24 de julio de 1957 y BVerfGE 25, 269, 290, de 26 de febrero de 1969.

Sobre el principio de protección de la confianza legítima, véanse *supra* págs. 462 y sigs.

<sup>710</sup> En el proyecto de ley del “Estatuto del contribuyente” italiano (Ley 27-7-2000, n. 212), presentado el 31-5-1996, se preveía una norma del siguiente tenor (art. 2.3 del proyecto): “*Le disposizioni tributarie sono formulate in modo tale da evitare rinvii mediante date ed estremi numerici a leggi ed altri atti aventi forza di legge. In luogo di tali rinvii si procede alla integrale trascrizione delle norme che devono considerarsi vigenti*”. No obstante, esta norma fue finalmente suprimida del texto definitivo de la Ley.

<sup>711</sup> A estas causas de inseguridad jurídica en el ámbito tributario se ha referido el Tribunal Constitucional en varias ocasiones.

Por lo que respecta al primer grupo de causas señalado en el texto, en la STC 150/1990 (FJ 8º) se manifiesta: “*Los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este orden de exigencias no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos. Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y, además de socavar la*

Es patente hoy en día en nuestro país la extraordinaria mutabilidad del ordenamiento tributario. No es demasiado distinta la situación en los países de nuestro entorno. Ciertamente la legislación –entendida en sentido amplio– es el motor para el cambio social, y a través de la misma se desarrolla la política social y económica del Estado, situándose las normas tributarias en ese contexto. Pero la flexibilidad y dinamismo que este ámbito del ordenamiento exige, para su adecuación a las circunstancias sociales, no ha de conllevar, como sucede en la actualidad, un ordenamiento jurídico-tributario sometido a constantes modificaciones, que se suceden a un ritmo desenfrenado. La idea del “legislador motorizado” (“*motorisierter Gesetzgeber*”) – expresión debida a Carl SCHMITT<sup>712</sup> – encuentra especial reflejo en la legislación tributaria.

La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, introdujo determinadas normas dirigidas a paliar esta situación de *inseguridad normativa*, que pueden situarse en dos planos distintos. Por un lado, normas de *técnica legislativa*, dirigidas al Legislador –también al Ejecutivo, como redactor de proyectos de ley- y al titular de la potestad reglamentaria, en el plano de la producción normativa (arts. 4.1 y 4.2 LDGC<sup>713</sup>); por otro lado,

---

*certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia*” (el subrayado es nuestro).

Por lo que respecta al segundo grupo de causas de inseguridad jurídica a que nos referimos en el texto, en el Voto particular del Prof. RODRÍGUEZ BEREIJO a la STC 182/1997, de 28 de octubre, se afirma que “*la estabilidad de las normas tributarias es, junto a la claridad y certeza, la base de la confianza de los ciudadanos en el ordenamiento jurídico*” (el subrayado es nuestro).

<sup>712</sup> SCHMITT, Carl, “Die Lage der europäischen Rechtswissenschaft” (1943/44), en *Verfassungsrechtliche Aufsätze aus den Jahren 1924-1954: Materialien zu einer Verfassungslehre*, Berlín, Ed. Duncker & Humblot, 1ª ed., 1958, pág. 404 y sigs.

<sup>713</sup> Artículo 4 LDGC, apartados 1 y 2: “*Normativa tributaria.*–

1. *Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes.*

2. *Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas”.*

Véase el análisis de estas disposiciones en págs. 77 y sigs.

El art. 2 de la reciente Ley italiana de 27 de julio de 2000 (“Estatuto de los derechos del contribuyente”) prevé estas mismas normas y otras adicionales, con el fin de garantizar la claridad y transparencia de las disposiciones tributarias. Su tenor es el siguiente:

“*Articolo 2. Chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie.*–

1. *Le leggi e gli altri atti aventi forza di legge che contengono disposizioni tributarie devono menzionarne l’oggetto nel titolo; la rubrica delle partizioni interne e dei singoli articoli deve menzionare l’oggetto delle disposizioni ivi contenute.*–

2. *Le leggi e gli atti aventi forza di legge che non hanno un oggetto tributario non possono contenere disposizioni di carattere tributario, fatte salve quelle strettamente inerenti all’oggetto della legge medesima.*–

3. *I richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio.*–

normas dirigidas a la Administración, en el plano de la aplicación normativa (arts. 5.1 y 6.1 LDGC). Al respecto, interesa señalar, como observa acertadamente el Prof. RAMALLO MASSANET (1999), que la LDGC ha potenciado los deberes de *asistencia e información* de la Administración tributaria a los contribuyentes, pero apenas dio solución al problema de la deficiente técnica legislativa, que es precisamente la causa principal de la creciente necesidad de información del contribuyente, por desconocimiento de la normativa tributaria<sup>714</sup>.

La *retroactividad* de las normas constituye también una causa importante de inseguridad jurídica en materia tributaria. La jurisprudencia constitucional alemana ha configurado sobre la base del principio de seguridad jurídica (concretamente, sobre su vertiente subjetiva, el principio de protección de la confianza) una prohibición de retroactividad de las normas tributarias, pese a que ésta no se establece expresamente en la *Grundgesetz*. El Tribunal Constitucional español ha recibido la influencia de esta doctrina alemana<sup>715</sup>.

Pues bien, lo que propugnamos en este trabajo es que el principio de seguridad jurídica se adopte como canon *complementario* de enjuiciamiento de la retroactividad normativa – y, en particular, de la retroactividad tributaria –, desde la perspectiva de los derechos constitucionales en juego – sea por aplicación del principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE*; sea por aplicación del ámbito de protección del derecho, cuando la norma no sea retroactiva *stricto sensu* –; y sólo *subsidiariamente* como canon exclusivo de enjuiciamiento, cuando no resulte afectado ninguno de los derechos constitucionales consagrados en el Capítulo II del Título I de la CE.

La misma postura mantenemos respecto del principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 9.3 CE), al que nos referimos en el siguiente epígrafe.

---

4. *Le disposizioni modificative di leggi tributarie debbono essere introdotte riportando il testo conseguentemente modificato*”.

<sup>714</sup> No nos referimos tan sólo a la información sobre el contenido de la normativa tributaria, a la asistencia administrativa para “hacer” comprensible la ley al ciudadano, sino a la propia información sobre qué normas pertenecen al ordenamiento tributario en un determinado momento. Sobre la primera cuestión, observa el Prof. W. SCHICK que la complejidad de la regulación sustantiva tributaria viene frecuentemente impuesta por las garantías constitucionales y, en particular, por el principio de igualdad (SCHICK, Walter, “Il procedimento nel Diritto Tributario”, *Trattato di Diritto Tributario (dir. da A. Amatucci)*, Vol. III, *Il procedimento di attuazione della norma tributaria*, CEDAM, Padova, 1994, pág. 71).

<sup>715</sup> El Profesor Luis M<sup>a</sup> Díez-PICAZO rechaza “cualquier intento de ampliar el ámbito de la retroactividad constitucionalmente prohibida sobre la base de argumentaciones en torno a la seguridad jurídica”. No obstante, observa que “el único supuesto en que el Tribunal (TC) ha considerado la posibilidad de configurar, sobre la sola base del principio de seguridad jurídica, un ámbito autónomo de retroactividad constitucionalmente vedada es el de las leyes fiscales retroactivas” (DÍEZ-PICAZO, L. M<sup>a</sup>, *La derogación...*, *op. cit.*, 1990, pág. 196, nota 79).

Finalmente, por lo que respecta al contenido del principio de seguridad jurídica, hay que señalar que, aunque *la garantía de irretroactividad en lo desfavorable constituya una manifestación básica del principio de seguridad jurídica*, no hay que olvidar que en nuestro ordenamiento constitucional el principio de irretroactividad tiene un ámbito de aplicación propio por lo que respecta a las *disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales*. En este ámbito, el principio de irretroactividad expresamente consagrado en el art. 9.3 CE debe aplicarse con carácter preferente al principio genérico de seguridad jurídica (también consagrado en el art. 9.3 CE).

Fuera de este ámbito, la protección del ciudadano frente a la *retroactividad* normativa desfavorable puede hallar fundamento en el principio de seguridad jurídica, pero también en otros principios y garantías constitucionales.

En definitiva, los respectivos ámbitos de aplicación del principio de irretroactividad (art. 9.3 CE) y del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) no deben confundirse, aunque el primero pueda considerarse, *en parte*, una manifestación del segundo.

El principio de seguridad jurídica, ni es siempre una garantía adecuada frente a la retroactividad, ni se limita a la misma, pudiendo ofrecer también protección en determinadas circunstancias frente a la *eficacia inmediata* de las normas, e incluso fundamentar una exigencia de *estabilidad* normativa.

### ***b) Principios de interdicción de la arbitrariedad, razonabilidad y proporcionalidad***

El principio de interdicción de la arbitrariedad – que nuestra Constitución (art. 9.3 CE) consagra expresamente frente a todos los “poderes públicos”, incluido el Legislador<sup>716</sup> – ha

---

<sup>716</sup> Nuestro Tribunal Constitucional ha declarado que la “interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos” (art. 9.3 CE) constituye también un límite frente al Legislador, pero matizando su alcance del siguiente modo: “(...) *la noción de arbitrariedad no puede ser utilizada por la jurisprudencia constitucional sin introducir muchas correcciones y matizaciones en la construcción que de ella ha hecho la doctrina del Derecho administrativo, pues no es la misma la situación en la que el legislador se encuentra respecto de la Constitución, que aquélla en la que se halla el Gobierno, como titular del poder reglamentario, en relación con la Ley*” (STC 66/1985, de 23 de mayo, FJ 1º; STC 99/1987, FJ 4º).

Sobre la diversa aplicación de la *interdicción de arbitrariedad* frente a la *potestad legislativa* y la *potestad reglamentaria*, puede verse FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, *De la arbitrariedad del legislador. Una crítica de la jurisprudencia constitucional*, Madrid, Civitas, 1998, págs. 87 y sigs. En particular, sobre la interdicción de la arbitrariedad como límite a la retroactividad reglamentaria, *vid. infra* págs. 646 y sigs.

adquirido un gran protagonismo en el enjuiciamiento constitucional de las normas tributarias retroactivas. Aunque inicialmente se planteó la posibilidad de aplicar este principio como límite *autónomo* frente a la retroactividad tributaria (STC 126/1987<sup>717</sup>), y así ha sido propugnado por una parte de la doctrina<sup>718</sup>, lo cierto es que el principio de interdicción de la arbitrariedad ha sido aplicado principalmente como criterio complementario para enjuiciar la posible vulneración de otro principio, libertad o garantía constitucional *afectado* por la norma retroactiva (en particular, el principio de seguridad jurídica o el principio de protección de la confianza<sup>719</sup>, pero también los derechos fundamentales<sup>720</sup>).

En otros ordenamientos, como el alemán e italiano, donde no existe una consagración expresa de la interdicción de la arbitrariedad, los Tribunales Constitucionales operan este control genérico de las leyes con fundamento en el principio de igualdad o, en el caso de Italia, sobre la base del “principio de razonabilidad”<sup>721</sup>, que se considera *implícitamente* comprendido en la

<sup>717</sup> Vid. STC 126/1987, FFJJ 7 y 9 B).

<sup>718</sup> Ya en 1954, el Prof. PAULICK consideraba el principio de interdicción de la arbitrariedad (“*Willkürverbot*”) como límite determinante frente a la retroactividad de las normas tributarias desfavorables (vid. PAULICK, Heinz, “Zur Frage der Zulässigkeit verschärfender Rückwirkungsanordnungen in Steuergesetzen”, *Schriftenreihe des Deutschen Industrie- und Handelstages*, núm. 32, 1954, págs. 19 y sigs.; cit. por PIEROTH, B., *Rückwirkung...*, op. cit., 1981, pág. 145, nota 149).

En nuestra doctrina, mantiene esta tesis el Prof. PALAO TABOADA, para quien el principio de interdicción de la arbitrariedad constituye el límite fundamental a la retroactividad tributaria, y no así el principio de capacidad contributiva (vid. PALAO TABOADA, Carlos, “Apogeo y crisis...”, op. cit., 1976, en particular págs. 384 a 390). Esta idea es reiterada por el autor en su comentario a la STC 6/1983: “una ley tributaria retroactiva no será inconstitucional por el mero hecho de serlo, sino cuando dicho carácter sea arbitrario, no “razonable”, según el criterio frecuentemente utilizado por la jurisprudencia suprema norteamericana” (vid. PALAO TABOADA, Carlos, “La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales...”, op. cit., 1983, pág. 169).

<sup>719</sup> En la propia STC 126/1987, donde el principio de interdicción de la arbitrariedad se toma en consideración – además de los principios de capacidad económica y seguridad jurídica – como posible límite a la retroactividad tributaria, no se lleva a cabo un análisis autónomo del mismo, sino que se remite a la argumentación vertida en relación con el principio de seguridad jurídica, señalándose que “si al enjuiciar la norma cuestionada desde el punto de vista de sus efectos sobre la seguridad jurídica de los contribuyentes se tiene en cuenta su finalidad y las circunstancias que en ella concurren, ha de concluirse que no resulta fundada su pretendida inconstitucionalidad. Y, asimismo, de las consideraciones anteriores se deduce que dicha norma tampoco infringe el aducido principio de interdicción de la arbitrariedad, reconocido igualmente en el art. 9.3 de la Constitución” (STC 126/1987, FJ 13).

<sup>720</sup> Recordemos que esta doble perspectiva – como **principio general autónomo** y como **garantía comprendida en el ámbito de protección de un derecho o libertad constitucional** – es la que se predica también de la “garantía de continuidad” y del “principio de protección de la confianza”.

<sup>721</sup> Como señala en nuestra doctrina el Prof. Alejandro NIETO, “la Corte constitucional italiana ha saltado de forma deliberada desde la igualdad garantizada en la Constitución a la razonabilidad (que no aparece en la Norma fundamental y que comprende otros muchos principios, empezando por el de proporcionalidad) y, basándose en su propia autoridad, ha terminado afirmando – como se ha visto en el epígrafe anterior – que puede controlar las leyes irracionales y las irrazonables y no sólo las desiguales” (NIETO, A., *El arbitrio judicial*, op. cit., 2000, pág.



cláusula del Estado de Derecho. El principio de interdicción de la arbitrariedad y el principio de razonabilidad tienen un contenido muy similar; en relación con este último, destaca su papel en el Derecho comparado, al que dedicamos un epígrafe independiente.

Finalmente, hay que destacar la conexión entre el principio de interdicción de la arbitrariedad o el principio de razonabilidad y el “principio de proporcionalidad”. Como sabemos, el principio de proporcionalidad no se encuentra consagrado expresamente en la Constitución Española, pero, ya desde los primeros pronunciamientos del TC, ha jugado un importante papel a la hora de *ponderar* la protección del principio o libertad *afectado* por la norma y el *interés general* perseguido por la misma. Su utilización ha destacado, por influencia de la doctrina del TEDH, en la aplicación del test de igualdad – mediante la exigencia de una “razonable relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida”, para que la diferencia de trato no derive en discriminación<sup>722</sup>; pero progresivamente ha sido extendido también al control de las leyes restrictivas o limitativas<sup>723</sup> de otros derechos constitucionales (libertad personal; libertad de expresión; derecho a la tutela judicial efectiva; etc.)<sup>724</sup>.

El fundamento de este principio de proporcionalidad puede situarse en cláusulas genéricas, como el principio del Estado de Derecho (art. 1.1 CE) o el propio principio de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), aunque en la jurisprudencia constitucional más reciente destaca su caracterización como parámetro de control no autónomo y aislado, sino *instrumental*, relacionado siempre con el control de preceptos constitucionales concretos (principalmente, aquéllos que garantizan los derechos fundamentales objeto de restricción)<sup>725</sup>. Desde las SSTC 66/1995 y 55/1996 (siendo ponente el Magistrado D. VIVER PI I SUNYER), se ha introducido en la jurisprudencia constitucional española el test alemán de proporcionalidad, que consiste en el examen de tres requisitos o condiciones para considerar respetado dicho principio:

---

359). Sobre la adopción del principio de razonabilidad (“*ragionevolezza*”) en la jurisprudencia constitucional italiana como límite a la retroactividad, véanse *infra* págs. 586 y sigs.

<sup>722</sup> “(...) la igualdad es sólo violada si la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable, y la existencia de dicha justificación debe apreciarse en relación a la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida” (STC 22/1981, de 2 de julio, FJ 3; entre otras).

<sup>723</sup> La norma en cuestión *incide en el contenido del derecho*, pero no vulnera su *contenido esencial*, pues en tal caso no cabría ponderación alguna.

<sup>724</sup> SSTC 22/1981; 62/1982; 108/1984, etc. Pueden verse más referencias en GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus, *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Cuadernos Aranzadi del Tribunal Constitucional, núm. 11, Elcano, Thomson-Aranzadi, 2003, págs. 167 y sigs.

<sup>725</sup> Sobre la caracterización y el fundamento constitucional del principio de proporcionalidad, véase el estudio de GONZÁLEZ BEILFUSS, M., *El principio de proporcionalidad...*, *op. cit.*, 2003, págs. 98 a 108.

los requisitos de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto de la medida objeto de control<sup>726</sup>.

Ciertamente, en nuestra jurisprudencia constitucional no existe una clara delimitación entre los principios a que nos referimos en este epígrafe: la interdicción de la arbitrariedad; el principio de razonabilidad y el principio de proporcionalidad se utilizan con frecuencia de forma indistinta, debido a la estrecha relación existente entre los mismos<sup>727</sup>. Sin embargo, siguiendo al Prof. GONZÁLEZ BEILFUSS, podemos señalar que, tanto el principio de interdicción de la arbitrariedad como el principio de razonabilidad tienen un carácter no-relacional (se analiza la finalidad de la medida aisladamente considerada, así como la idoneidad de la medida para alcanzar la finalidad propuesta); mientras que el principio de proporcionalidad tiene un carácter relacional: los requisitos de la necesidad y de la proporcionalidad *stricto sensu* incorporan una dimensión comparativa de la que carecen los juicios de la no arbitrariedad y la razonabilidad. En otras palabras, una medida arbitraria o irrazonable siempre vulnerará el principio de proporcionalidad en sentido amplio; en cambio, una medida que sea razonable puede resultar sin embargo desproporcionada, por vulnerar los requisitos de necesidad o proporcionalidad en sentido estricto<sup>728</sup>.

En consecuencia, ampliaremos el análisis del principio de interdicción de la arbitrariedad o de razonabilidad – que supone una exigencia básica de *justificación* de la medida retroactiva por una *finalidad de interés general*<sup>729</sup> - con el examen del principio de proporcionalidad, que comprende las tres exigencias de adecuación; necesidad y proporcionalidad *stricto sensu* de la medida.

---

<sup>726</sup> En la jurisprudencia constitucional alemana, los criterios de enjuiciamiento del principio de proporcionalidad en sentido amplio (“*Übermaßverbot*”) son la adecuación o idoneidad (“*Geeignetheit*”); necesidad (“*Erforderlichkeit*”) y proporcionalidad en sentido estricto (“*Verhältnismäßigkeit*”) de la medida. Esta distinción se mantiene también en la jurisprudencia constitucional española y portuguesa.

<sup>727</sup> Así, por ejemplo, por lo que respecta a la relación entre el principio de proporcionalidad y la interdicción de la arbitrariedad, existen pronunciamientos constitucionales que prácticamente los equiparan (SSTC 99/1987; 6/1988; y 70/1988); otros que los separan radicalmente (SSTC 66/1985; 142/1993; y 50/1995); y otros que ponen de manifiesto su estrecha relación (SSTC 55/1996; y 161/1997). *Vid.* al respecto GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus, *El principio de proporcionalidad...*, *op. cit.*, 2003, págs. 101 y 102.

<sup>728</sup> *Vid.* GONZÁLEZ BEILFUSS, M., *El principio de proporcionalidad...*, *op. cit.*, 2003, págs. 101 a 106, en particular pág. 103. El autor señala además que la interdicción de la arbitrariedad se vincula a cualquier tipo de actividad de los poderes públicos, mientras que la proporcionalidad sólo puede analizarse respecto a medidas *restrictivas*.

<sup>729</sup> El legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración (“*Gestaltungsfreiheit*”), no actúa - *en principio* - arbitrariamente cuando la regulación se fundamenta en motivos legítimos de “bien común” o “interés general”. Según esta noción estricta, el concepto de arbitrariedad significa la “radical, absoluta negación” de la justicia material (LEIBHOLZ, *Die Gleichheit...*, *op. cit.*, pág. 249).

### a') La cláusula del “proceso debido” (“*due process*”) en la jurisprudencia norteamericana

En la jurisprudencia de la *Supreme Court*, el principio del proceso debido (cláusula del “*due process of law*”), de origen anglosajón<sup>730</sup>, ha desempeñado un relevante papel en el enjuiciamiento de la retroactividad tributaria, especialmente el “*due process*” en su vertiente sustantiva, esto es, la exigencia de razonabilidad y no arbitrariedad de las leyes<sup>731</sup>. Aunque en los últimos años, como sabemos, el enjuiciamiento de la retroactividad tributaria por la *Supreme Court* ya no se centra en este principio general, sino en el derecho de propiedad o cláusula expropiatoria (“*Taking Clause*”)<sup>732</sup>, esta primera jurisprudencia norteamericana sobre retroactividad tributaria, centrada en la cláusula del “*due process*”, constituye un importante elemento de análisis de la interdicción de arbitrariedad como límite a la retroactividad de las normas tributarias en nuestro ordenamiento.

---

<sup>730</sup> El principio “*due process of law*” se formula por primera vez en la Carta Magna de Inglaterra del año 1215 y es posteriormente recogido en la Constitución norteamericana, en la 5ª enmienda (1791) (“*No person Shall be... deprived of life, liberty, or property, without due process of law*”) y en la 14ª enmienda (1868) (“*nor shall any State deprive any person of life, liberty or property, without due process of law*”). Se trata de un principio constitucional fundamental en la jurisprudencia norteamericana, que tiene una vertiente *procesal* – nadie puede ser privado de la vida, libertad o propiedad, excepto a través de procesos ajustados a la Constitución – y una vertiente *sustantiva* – la Administración no puede limitar o privar arbitrariamente a los individuos de ciertos derechos fundamentales -. En nuestro ordenamiento, el “*due process of law*” procesal puede identificarse, esencialmente, con el derecho a la tutela judicial efectiva y el resto de garantías jurisdiccionales previstas en el art. 24 CE. Un estudio comparado de este principio – en el Derecho procesal norteamericano y alemán – y un análisis de su aplicación en la legislación y jurisprudencia españolas puede verse en ESPARZA LEIBAR, Iñaki, *El principio del proceso debido*, Barcelona, Ed. Bosch, 1995.

<sup>731</sup> Sobre el principio del proceso debido en su vertiente procesal, en particular, sobre el derecho a la tutela judicial efectiva como límite a la retroactividad, pueden verse *supra* págs. 535 y sigs.

<sup>732</sup> Así, por ejemplo, en uno de los pronunciamientos más recientes sobre el tema (Sentencia de la *Supreme Court* de 25 de junio de 1998, caso *Eastern Enterprises v. Apfel*), el recurrente alegaba vulneración de la cláusula del “*Due Process*” en el ámbito sustantivo y del derecho de propiedad, en relación con una norma que obligaba al pago de determinadas prestaciones en virtud de hechos producidos en el pasado. La *Supreme Court* declara inconstitucional la norma en cuestión por infracción de la “*Taking Clause*”, sin entrar en el examen de la alegada vulneración del principio del “*due process*” (puede verse el análisis de este pronunciamiento, en relación con el derecho de propiedad como límite a la retroactividad, *infra*, págs. 557 y sigs.). En la actual jurisprudencia norteamericana, el principio general del proceso debido, de contornos imprecisos, difícilmente se adopta como fundamento, por sí solo, de la declaración de inconstitucionalidad de una norma retroactiva de carácter económico.

El proceso experimentado en la jurisprudencia norteamericana en materia de retroactividad tributaria es, en cierto modo, inverso al que puede apreciarse en la jurisprudencia constitucional italiana, donde el principio de capacidad contributiva está siendo en cierto modo desplazado como canon de enjuiciamiento por el principio general de razonabilidad (“*ragionevolezza*”).

El Tribunal Constitucional, en la STC 126/1987 (FJ 11) – que puede considerarse el *leading case* en materia de retroactividad tributaria – citaba las Decisiones de la *Supreme Court* de 11 de enero de 1937 (*U. S. v. Hudson*), 21 de noviembre de 1938 (*Welch v. Henry et alii*) y 12 de enero de 1981 (*U. S. v. Darusmont*)<sup>733</sup>. Sin embargo, el origen de la jurisprudencia de la *Supreme Court* sobre retroactividad tributaria se encuentra ya en anteriores pronunciamientos. En particular, podemos citar varias Sentencias que declararon la inconstitucionalidad de leyes tributarias retroactivas por vulneración de la cláusula del “*due process of law*”, atendiendo al carácter *no razonable y arbitrario* de la retroactividad. En este sentido, puede verse la Decisión de 31 de mayo de 1927 (*Nichols v. Coolidge*, 274 U.S. 531); la Decisión de 9 de abril de 1928 (*Untermeyer v. Anderson*) y la Decisión de 24 de febrero de 1931 (*Coolidge v. Long*, 282 U.S. 582)<sup>734</sup>. En todas ellas, la *Supreme Court* norteamericana declaró arbitrarias y, por tanto, contrarias a la cláusula del “*due process*”, leyes que gravaban sucesiones y donaciones realizadas con anterioridad a su publicación<sup>735</sup>.

Posteriormente, la prohibición de retroactividad tributaria basada en la cláusula del “*due process*” ha sido matizada por la *Supreme Court*. Así, en la Decisión de 2 de marzo de 1931 (*Milliken v. United States*)<sup>736</sup> – que también enjuiciaba una ley que gravaba donaciones anteriores a su promulgación – se señaló que “*un impuesto no es necesariamente arbitrario y por consiguiente inválido porque se aplique retroactivamente*”; pudiendo resultar constitucionalmente admisible en atención a las “*particulares circunstancias*” del caso, en

---

<sup>733</sup> En la STC 126/1987, señalaba el TC que el Tribunal Supremo norteamericano “*ha declarado la constitucionalidad de medidas fiscales retroactivas cuando la retroactividad alcanza a periodos cercanos al de la tramitación de la ley en cuestión, como es el caso de leyes fiscales cuyo objeto es gravar rentas o beneficios obtenidos durante el año en que se aprobó la ley o incluso durante el año de la sesión legislativa anterior a la de su aprobación (Decisiones de 11 de enero de 1937, 21 de noviembre de 1938 y 12 de enero de 1981, en los casos U. S. V. Hudson, Welch V. Henry et alii, y U. S. V. Darusmont)*” (STC 126/1987, FJ 11).

<sup>734</sup> *Nichols v. Coolidge*, 274 U.S. 531; *Untermeyer v. Anderson*, 276 U.S. 440; y *Coolidge v. Long*, 282 U.S. 582.

<sup>735</sup> En el caso *Untermeyer v. Anderson* (1928) – donde se enjuiciaba una ley de junio de 1924 que gravaba donaciones producidas en enero del mismo año -, no se consideró constitucionalmente admisible que la ley gravase actos producidos durante su tramitación parlamentaria, señalándose que el contribuyente no podía prever la tributación al tiempo de la tramitación parlamentaria, porque el contenido de la norma era todavía incierto: “*The mere fact that a gift was made while the bill containing the questioned provisions was in the last stage of progress through Congress we think is not enough to differentiate this cause from the former one and to relieve the legislation of the arbitrary character there ascribed to it. (...) The taxpayer may justly demand to know when and how he becomes liable for taxes-he cannot foresee and ought not to be required to guess the outcome of pending measures. The future of every bill while before Congress is necessarily uncertain. The will of the lawmakers is not definitely expressed until final action thereon has been taken*” (*Untermeyer v. Anderson*, 276 U.S. 440).

Sin embargo, este pronunciamiento cuenta con un extenso Voto Particular que, con cita de otras Decisiones, pone de manifiesto la doctrina que se consolidará en la jurisprudencia de la *Suprema Court*, según la cual resulta razonable un período breve de retroactividad tributaria, en particular, el gravamen de actos producidos durante el período de tramitación parlamentaria de la ley o incluso en el año anterior.

<sup>736</sup> *Milliken v. United States*, 283 U.S. 15 (1931).

especial, atendiendo a la naturaleza del impuesto y a los antecedentes legislativos de la norma en cuestión. En el supuesto enjuiciado, la *Supreme Court* consideró que el gravamen establecido por la norma tributaria retroactiva ya se encontraba suficientemente delimitado por diversas normas reglamentarias al tiempo de efectuarse la donación gravada, por lo que podía afirmarse la “razonabilidad” (“*reasonableness*”) de la nueva legislación retroactiva, en atención a la normativa preexistente. Esta misma doctrina fue adoptada en la Sentencia de la *Supreme Court* de 21 de noviembre de 1938 (caso *Welch v. Henry*)<sup>737</sup>, en un caso en que la nueva regulación retroactiva se consideró razonable porque la normativa anterior era injusta y generaba doble imposición a determinados contribuyentes.

De este modo, en la jurisprudencia norteamericana de los años treinta encontramos una doctrina muy similar a la contenida en la jurisprudencia constitucional alemana a partir de los años sesenta. Así, en el caso *Welch v. Henry* (1938) – con cita del caso *Milliken v. U.S.* (1931) –, la *Supreme Court* señalaba que, para que se produzca una vulneración de la cláusula del “*due process*” por normas tributarias retroactivas – declarada en algunos pronunciamientos anteriores –, es preciso que “*la naturaleza y cuantía de la carga tributaria impuesta [por la nueva ley] no hubiesen podido ser previstas (“foreseen”) por el contribuyente al tiempo de realizar el acto particular de carácter voluntario determinante de la exigencia del impuesto*”<sup>738</sup>.

Otro de los elementos aducidos por la *Supreme Court* para justificar la retroactividad de la norma tributaria ha sido la brevedad del período de retroactividad. En las Decisiones de la *Supreme Court* de 11 de enero de 1937 (*U. S. v. Hudson*)<sup>739</sup>, 21 de noviembre de 1938 (*Welch v. Henry et alii*) y 12 de enero de 1981 (*U. S. v. Darusmont*) – todas ellas citadas en la STC 126/1987 – se señala que es *razonable* y conforme con la cláusula del “*due process*” el gravamen retroactivo de rentas obtenidas durante el período de tramitación de la ley o bien en el año anterior<sup>740</sup>.

---

<sup>737</sup> *Welch v. Henry*, 305 U.S. 134 (1938).

<sup>738</sup> “*There, referring to earlier decisions, condemning, under the due process clause, retroactive taxes, it was stated: ‘In both the point was stressed, as the basis of decision, that the nature and amount of the tax burden imposed could not have been understood and foreseen by the taxpayer at the time of the particular voluntary act which was made the occasion of the tax’* (caso *Welch v. Henry*, 305 U.S. 134 (1938)).

<sup>739</sup> *United States v. Hudson*, 299 U.S. 498 (1937), donde se citan varios pronunciamientos de años anteriores, en los que la retroactividad tributaria ya se enjuiciaba a la luz de la cláusula del “*due process of law*”, en su vertiente sustantiva, en relación con las exigencias de razonabilidad (“*reasonableness*”) y no arbitrariedad de la norma retroactiva (Sentencias en los casos *Cooper v. United States*, 280 U.S. 409 (1930) y *Milliken v. United States*, 283 U.S. 15 (1931)).

<sup>740</sup> “*As respects income tax statutes, it long has been the practice of Congress to make them retroactive for relatively short periods so as to include profits from transactions consummated while the statute was in process of enactment, or within so much of the calendar year as preceded the enactment; and repeated decisions of this Court have recognized this practice and sustained it as consistent with the due process of law clause of the Constitution*”. Cfr. *United States v. Hudson*, 299 U.S. 498 (1937).

A partir de los años ochenta, el canon de enjuiciamiento constitucional de la retroactividad tributaria dejó de ser exclusivamente la cláusula del “*due process of law*”, y se adoptó como límite constitucional la cláusula expropiatoria (“*Taking Clause*”).

### **b') La finalidad de la norma retroactiva. Exigencia de motivación formal de la retroactividad**

A la luz del principio de interdicción de la arbitrariedad, el primer elemento a examinar en el enjuiciamiento de una norma tributaria retroactiva es la *finalidad* perseguida por la norma, que puede considerarse un *prius* lógico del juicio de proporcionalidad<sup>741</sup>. Esta finalidad debe ser constitucionalmente legítima y dirigida al interés general o bien común.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, que ha mantenido siempre una *doctrina estricta* sobre la admisibilidad de las normas tributarias retroactivas, incluye entre sus manifestaciones más claras la exigencia de *motivación formal de la retroactividad*. Recordemos la doctrina seguida por el TJCE en materia de *retroactividad de los actos jurídicos comunitarios*, que puede resumirse en los siguientes puntos:

1. Por regla general, el *principio de seguridad de las situaciones jurídicas* se opone a que el inicio del ámbito de aplicación temporal de un acto comunitario se fije en una fecha anterior a su publicación<sup>742</sup>.
2. *Excepcionalmente*, se admite esta retroactividad<sup>743</sup> siempre que lo exija el fin perseguido y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados<sup>744</sup>.

<sup>741</sup> En este sentido, *vid.* GONZÁLEZ BEILFUSS, M., *El principio de proporcionalidad...*, *op. cit.*, 2003, págs. 67 a 70.

<sup>742</sup> En la jurisprudencia comunitaria, la *retroactividad* se define siempre por referencia a la fecha de *publicación* del acto normativo, no a la fecha de su entrada en vigor.

<sup>743</sup> Esta retroactividad puede ser expresa o implícita, si así *resulta del contenido del acto*. Véase en este sentido la STJCE (Sala Quinta) de 11 de julio de 1991, *Crispoltoni*, asunto C-368-89, *Rec.* 1991, I-3695, FJ 17º.

<sup>744</sup> Esta prohibición general de retroactividad y su excepción, con fundamento en el principio de seguridad jurídica, fue formulada ya en la STJCE de 25 de enero de 1979, *Racke*, asunto C-98/78, *Rec.* 1979, pág. 69; y en la STJCE de 25 de enero de 1979, *Decker*, asunto 99/78, *Rec.* 1979, pág. 101. Posteriormente, en la STJCE (Sala Segunda) de 30 de septiembre de 1982, *Amylum*, asunto 108/81, se introdujo la exigencia de motivación formal de la retroactividad (*Rec.* 1982, pág. 3107).

En las dos SSTJCE de 25 de enero de 1979, asuntos *Racke* y *Decker*, sobre montantes compensatorios, se consideró que concurría esta *excepcional admisibilidad de la retroactividad* del Reglamento, por dos motivos esenciales:

3. En cuanto al requisito de que la retroactividad venga exigida por el fin de la norma, es preciso que la exposición de motivos del acto contenga las indicaciones que justifiquen los efectos retroactivos que se pretenden.

En definitiva, el TJCE interpreta de forma estricta el requisito de la concurrencia de una finalidad de interés público que justifique la medida retroactiva, exigiendo una motivación formal de la misma. Esta exigencia de motivación se establece de forma genérica en el art. 190 del Tratado CEE (actualmente, art. 253 TCE)<sup>745</sup> y en el artículo I-38 del Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, hecho en Roma el 29 de octubre de 2004<sup>746</sup>.

El argumento de la exigencia de motivación formal de la retroactividad<sup>747</sup> fue decisivo en la primera declaración de invalidez de una norma tributaria retroactiva por el TJCE (STJCE –

---

- en primer lugar, porque existía una *situación extraordinaria* que justificaba la medida, y para su efectividad era *necesario* anticipar la aplicabilidad de la norma a los hechos producidos en un breve período de tiempo anterior a la publicación (dos semanas antes);

- y, en segundo lugar, porque la *confianza legítima* de los operadores económicos no había resultado vulnerada, ya que éstos *debían prever* que la notable variación de la situación monetaria comportaría una nueva regulación de los montantes compensatorios; regulación a la que además la Comisión había dado *publicidad*.

Otras declaraciones de validez de normas comunitarias retroactivas, por concurrencia de las *excepciones* que permiten admitir la retroactividad, pueden verse en la STJCE de 21 de febrero de 1991, *Zuckerfabrik Suederdithmarschen y otros*, asuntos acumulados C-143/88 y C-92/89 (*Rec.* 1991, pág. I-415), sobre el aumento de la cotización en el sector del azúcar (apartados 48 a 60 de la sentencia); y en la STJCE (Sala Quinta) de 5 de octubre de 1993, *Vof Driessen en Zonen y otros*, asuntos acumulados C-13/92, C-14/92, C-15/92 y C-16/92 (*Rec.* 1993, pág. I-4751), sobre el régimen transitorio de una contribución especial aplicable al sector de la navegación interior (apartados 27 a 35 de la sentencia).

<sup>745</sup> El artículo 190 del Tratado CEE (actualmente, artículo 253 TCE, tras la entrada en vigor del Tratado de Amsterdam) dispone:

*“Los reglamentos, las directivas y las decisiones adoptadas conjuntamente por el Parlamento Europeo y el Consejo, así como los reglamentos, las directivas y las decisiones adoptados por el Consejo o la Comisión deberán ser motivados y se referirán a las propuestas o dictámenes preceptivamente recabados en aplicación del presente Tratado”.*

<sup>746</sup> DOUE C 310/1, de 16-12-2004. El Artículo I-38.2 del Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa establece:

*“Art. I-38. Principios comunes de los actos jurídicos de la Unión.*

*2. Los actos jurídicos deberán estar motivados y se referirán a las propuestas, iniciativas, recomendaciones, peticiones o dictámenes previstos por la Constitución”.*

(El Proyecto de Tratado, en la versión de 18 de julio de 2003 (art. 37.2), especificaba estos “actos jurídicos de la Unión”, refiriéndose expresamente a *“las leyes europeas, las leyes marco europeas, los reglamentos europeos y las decisiones europeas”*).

<sup>747</sup> La exigencia de motivación formal de la retroactividad fue introducida en la STJCE de 30 de septiembre de 1982, asunto *Amylum*, sobre cotizaciones por la producción de isoglucosa. En este pronunciamiento se declaró la

Sala Quinta – de 1 de abril de 1993, *Diversinte SA e Iberlacta SA contra Administración de Aduanas de La Junquera*<sup>748</sup>).

En esta STJCE de 1 de abril de 1993 se resolvió la cuestión prejudicial planteada por el TEAC sobre la validez del último párrafo del artículo 3 del Reglamento (CEE) núm. 744/87 de la Comisión, de 16 de marzo de 1987, modificativo del Reglamento (CEE) núm. 805/86, por el que se establecía *retroactivamente un gravamen sobre la leche desnatada en polvo y desnaturalizada procedente de España (DOCE de 17 de marzo de 1987), con efectos a partir del 12 de febrero de 1987*<sup>749</sup>.

Las sociedades españolas Diversinte SA e Iberlacta SA habían exportado partidas de leche en polvo entre el 28 de febrero y el 10 de marzo de 1987, y entre el 3 y el 5 de marzo de 1987, respectivamente. El precepto citado fue declarado inválido por el TJCE – en la medida en que establecía la aplicabilidad de la norma en cuestión con efectos retroactivos -, *por no cumplir la exigencia de motivación establecida en el art. 190 del Tratado CEE* (STJCE de 1 de abril de 1993, FFJJ 14º y 15º).

Una motivación genérica e imprecisa – como la del Reglamento enjuiciado en la STJCE de 1 de abril de 1993<sup>750</sup> – no permite al TJCE *controlar* si la retroactividad se encuentra efectivamente *justificada* por la finalidad del Reglamento y si se respeta la confianza legítima de los sujetos afectados. La exigencia de *motivación* del efecto retroactivo constituye por tanto una

validez del acto, considerando suficiente una motivación expresa, breve y concisa, y se rechazó por lo demás la vulneración de la confianza legítima de los interesados. En cambio, en la STJCE de 1 de abril de 1993, asunto *Diversinte e Iberlacta*, citado en el texto, sí se consideró vulnerada esta exigencia (art. 190 Tratado CEE).

Sobre la exigencia de motivación de la retroactividad, véase también el Auto del Presidente del TJCE de 1 de febrero de 1984, *Ilford contra Comisión*, asunto 1/84-R, *Rec.* pág. 423, apartado 19.

<sup>748</sup> Asuntos acumulados C-260/91 y C-261/91. Recopilación de Jurisprudencia (*Rec.*) 1993, página I-1885.

<sup>749</sup> Se trataba de hacer tributar la leche en polvo a los mismos tipos de gravamen que la leche ordinaria, para reaccionar contra el *fraude* consistente en importar leche en polvo, transformarla y venderla como leche ordinaria, *eludiendo* así el gravamen.

<sup>750</sup> El TJCE consideró insuficiente la siguiente motivación: “*con objeto de evitar los movimientos especulativos sobre el producto a que se refiere el presente Reglamento, es conveniente establecer con carácter urgente las disposiciones aplicables*”; y señaló al respecto: “*En el mejor de los casos este considerando permite entender por qué este Reglamento se aplica con carácter inmediato. No indica las razones por las cuales el gravamen debe exigirse a los operadores que exportaron leche no descremada en el mes anterior a la adopción del Reglamento*” (STJCE de 1 de abril de 1993, apartado 12º).

La norma en cuestión pretendía evitar “movimientos especulativos”, actuaciones rayanas al fraude de ley. Aunque esta finalidad ha sido aducida con frecuencia para justificar la retroactividad (de hecho, se califica como un supuesto de “retroactividad tácita” en la doctrina civilista – *vid. supra* págs. 112 y sigs. -), el TJCE, ante una motivación tan genérica, no la acepta.



*conditio sine qua non* de su admisibilidad; motivación que debe ser *clara e inequívoca* y que se exige no sólo del contenido de la norma, sino concretamente *de su efecto retroactivo*.

Esta jurisprudencia comunitaria en materia de retroactividad ha sido en general bien acogida por la doctrina tributarista española, propugnándose que el Tribunal Constitucional español incorpore en su doctrina sobre retroactividad tributaria la exigencia de *motivación formal* de la retroactividad y de su *necesidad* para la consecución del fin propuesto (MARTÍN QUERALT<sup>751</sup>; CAAMAÑO y CALDERÓN<sup>752</sup>).

Por lo que respecta a la *conurrencia de una finalidad de interés público que justifique la medida retroactiva*, su fundamento constitucional puede situarse en el principio de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, garantizado en el art. 9.3 CE. Sin embargo, ni el Tribunal Constitucional español ni el Tribunal Constitucional alemán exigen del legislador una *motivación expresa* al respecto. Las razones que el Legislador puede ofrecer en la Exposición de Motivos de la norma para justificar la retroactividad – o las que puedan constatarse en su tramitación parlamentaria – no se consideran un elemento imprescindible para declarar su constitucionalidad, y se admiten en todo caso motivaciones genéricas. Es el propio Tribunal Constitucional el que indaga si existen razones de interés público que puedan justificar la medida retroactiva. En este sentido, la jurisprudencia del TJCE puede considerarse más estricta.

En cualquier caso, la concurrencia de una finalidad de interés público que justifique la medida retroactiva es un *prius* lógico que debe distinguirse de un ulterior requisito – respecto del que también exige el TJCE una motivación formal – que es la *necesidad* de la medida retroactiva. Como señala el Prof. MARTÍN QUERALT, “*es justamente esa motivación la que permitirá poner de manifiesto si la medida retroactiva era o no necesaria para la consecución*”

---

<sup>751</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, Juan, “La retroactividad tributaria en la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Tribuna Fiscal*, núm. 34-35, agosto-septiembre 1993, págs. 45 a 52, en particular págs. 50 y 51.

<sup>752</sup> Los Prof. CAAMAÑO y CALDERÓN observan que “*no estaría de más que los tres pilares en los que el TJCE busca apoyo a la legitimidad de la eficacia retroactiva de la norma tributaria fuesen asumidos por los órganos de los Estados miembros a los que está reservado enjuiciar la legalidad y constitucionalidad de la normativa interna, porque la jurisprudencia constitucional más representativa de la Europa comunitaria ha tomado siempre posiciones menos comprometidas*” (vid. CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Comentarios y concordancias con la legislación española)*, 1992-1995, Madrid, La Ley, 1996, págs. 203 a 210, en particular pág. 208).

Los “tres pilares” de la doctrina del TJCE sobre retroactividad que identifican los autores son: 1) que la retroactividad venga exigida por la *finalidad* de la norma; 2) que se respete debidamente la *confianza legítima* de los interesados; y 3) que se *motive y justifique* suficientemente por qué se concede eficacia retroactiva a la norma.

*del fin a cuya consecución se aprestó*”<sup>753</sup>. Al juicio de necesidad, de carácter relacional, nos referimos en el epígrafe dedicado *infra* al principio de proporcionalidad.

### c') La exigencia de *razonabilidad* de la norma tributaria retroactiva

En los últimos años, la *Corte Costituzionale* ha adoptado el principio de razonabilidad (“*principio di ragionevolezza*”) como canon de enjuiciamiento de leyes retroactivas. Este principio se considera implícito en el artículo 3 de la Constitución italiana<sup>754</sup>.

Como sabemos, la *Corte Costituzionale* inicialmente acogió como límite constitucional a la retroactividad tributaria el principio de capacidad contributiva, declarando su vulneración en la Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 23 de mayo de 1966, núm. 44. Con posterioridad, se introdujeron criterios complementarios en el enjuiciamiento, como el criterio de la “previsibilidad” de la imposición, aducido principalmente para fundamentar la no vulneración del principio de capacidad contributiva (Sentencias 75/1969, 14/1995, 410/1995). También existen referencias en la jurisprudencia constitucional italiana al principio de protección de la confianza legítima, derivado asimismo del art. 3 *CRI*.

El principio de razonabilidad se ha adoptado por la *Corte Costituzionale* en ocasiones de forma autónoma – determinando por sí mismo una declaración de inconstitucionalidad – y en otros casos puesto en conexión con algún derecho constitucional<sup>755</sup>.

Pues bien, en la actualidad, En la jurisprudencia constitucional italiana, como sucede en nuestro ordenamiento, se parte de la admisibilidad, con carácter general, de las leyes tributarias retroactivas. En este contexto, la doctrina niega que pueda afirmarse una prohibición general y

<sup>753</sup> Cfr. MARTÍN QUERALT, J., “La retroactividad tributaria en la doctrina del Tribunal...”, *op. cit.*, 1993, pág. 50.

<sup>754</sup> Art. 3 *CRI*: “*Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali.*”

*È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese*”.

<sup>755</sup> Así ha sucedido en materia de Seguridad Social, en relación con leyes que restringían las condiciones de acceso a determinadas pensiones, con eficacia inmediata y sin medidas transitorias adecuadas. En estos pronunciamientos, la *Corte Costituzionale* ha declarado vulnerado el derecho a las prestaciones sociales (art. 38 *CRI*), en conexión con el principio de razonabilidad. Éste último se considera vulnerado en atención a la eficacia inmediata e indiferenciada de la regulación restrictiva del mencionado derecho (Sentencias de la *Corte Costituzionale* 822/1988); aunque también en algún pronunciamiento se ha considerado vulnerado, por el mismo motivo, el principio de protección de la confianza legítima (Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 17 de junio de 1997, núm. 211).

automática de retroactividad tributaria desfavorable sobre la base de algún precepto constitucional. Se considera que el enjuiciamiento constitucional de la retroactividad tributaria sólo puede consistir en un juicio casuístico, que examine la proporcionalidad y razonabilidad de la medida tributaria retroactiva aprobada por el Legislador<sup>756</sup>.

Poniendo en relación estas consideraciones con el principio de capacidad contributiva, la doctrina ha señalado que el enjuiciamiento constitucional ha de dirigirse a constatar si el gravamen de hechos producidos en el pasado y, en particular, la valoración legislativa de que esos hechos pasados son indicativos de capacidad económica, puede considerarse o no “razonable” (F. MODUGNO<sup>757</sup>).

Esta reciente doctrina italiana no resulta incompatible con la tesis que mantenemos en este trabajo, según la cual, no cabe afirmar una prohibición general de retroactividad tributaria sobre la base del principio de seguridad jurídica o del principio de protección de la confianza, sino que debe considerarse como canon preferente de enjuiciamiento el principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE), puesto en relación con el derecho específico afectado. El principio de razonabilidad puede jugar un papel complementario en este enjuiciamiento, sobre todo cuando la norma no es retroactiva *stricto sensu*; ahora bien, si se enjuicia una disposición retroactiva y restrictiva de derechos individuales, entendemos que debe operar la prohibición constitucional de retroactividad *ex art. 9.3 CE*.

La jurisprudencia constante de la Corte Costituzionale parte de la premisa de que el principio de irretroactividad de las leyes – aun constituyendo un principio general del Derecho – sólo tiene rango de precepto constitucional en materia penal (art. 25 *CRI*). Por consiguiente, el Legislador puede dictar leyes retroactivas – sean interpretativas o innovativas -, siempre que la retroactividad se encuentre adecuadamente justificada en aplicación del principio de razonabilidad y no vulnere otros valores e intereses constitucionalmente protegidos (S. Corte Cost. 419/2000, 374/2002, 376/2004). Estos otros valores constitucionales expresamente mencionados por la Corte son el principio de igualdad, el principio de protección de la confianza legítima y el respeto de las funciones constitucionalmente reservadas al poder judicial.

---

<sup>756</sup> Véase por todos el reciente trabajo de Valeria MASTROIACOVO, *I limiti alla retroattività...*, *op. cit.*, 2005, en particular pág. 334.

<sup>757</sup> En palabras de F. MODUGNO, “la valoración sobre la permanencia de la capacidad contributiva revelada por determinados hechos asumidos como indicios sólo puede corresponder al Legislador; al juez constitucional le compete en cambio controlar la razonabilidad de la valoración legislativa” (MODUGNO, F., “Effetti della declaratoria di incostituzionalità in tema di rapporti tributari progressivi”, en *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1998, I, pág. 351; *cit.* por MASTROIACOVO, V., *I limiti alla retroattività...*, *op. cit.*, 2005, pág. 334).

Ahora bien, al mismo tiempo, la Corte ha precisado que la retroactividad debe encontrarse justificada en el plano de la razonabilidad, declarando inconstitucional algunos preceptos retroactivos por vulneración del principio de razonabilidad, garantizado en el art. 3 *CRI*. Por ejemplo, la Corte ha considerado “irrazonable” el establecimiento de un plazo de caducidad con efectos retroactivos, señalando que la caducidad “*por su naturaleza no tolera aplicación retroactiva, no pudiendo lógicamente configurarse una hipótesis de extinción del derecho por falta de ejercicio por su titular, en ausencia de una previa determinación del plazo dentro del cual el derecho debe ser ejercitado*” (S. Corte Cost. 191/2005, de 10 de mayo).

El protagonismo del principio de razonabilidad como criterio de enjuiciamiento de la retroactividad, tanto de normas interpretativas como innovativas, tanto en materia tributaria como en otras; de forma que, partiendo de la admisibilidad con carácter general de las leyes retroactivas – salvo en materia penal – se mencionan expresamente como límites el principio de razonabilidad y “otros valores e intereses constitucionalmente protegidos”.

**d') El test de proporcionalidad. Posible abuso de la ponderación o *balancing test***

En la STC 66/1995, de 8 de mayo (ponente D. VIVER PI I SUNYER), el TC utiliza por primera vez formalmente el test alemán de proporcionalidad, al resolver el recurso de amparo relativo a la prohibición de una concentración de trabajadores, a la luz del derecho fundamental de reunión, señalando que: “*para comprobar si la medida impeditiva del ejercicio del derecho de reunión supera el juicio de proporcionalidad exigible, es necesario constatar si cumple los siguientes tres requisitos o condiciones: si tal medida era susceptible de conseguir el objetivo propuesto – la garantía del orden público sin peligro para personas y bienes -; si, además, era necesaria en el sentido de que no existía otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia, y, finalmente, si la misma era proporcionada, en sentido estricto, es decir, ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto” (STC 66/1995, FJ 5; el subrayado es nuestro).*

El primer requisito que integra el juicio de proporcionalidad es la *idoneidad* o *adecuación* de la medida objeto de control – por lo que aquí interesa, de la norma retroactiva – para la consecución del fin propuesto. Como señala el Prof. GONZÁLEZ BEILFUSS<sup>758</sup>, la absoluta inidoneidad de una medida es poco probable en la práctica – de hecho, el TC no ha considerado

<sup>758</sup> Vid. GONZÁLEZ BEILFUSS, M., *El principio de proporcionalidad...*, op. cit., 2003, pág. 71.

incumplido dicho requisito en ningún supuesto – y, en todo caso, supondría en sí misma la vulneración de los principios de interdicción de la arbitrariedad y razonabilidad.

Mayor relevancia plantea el juicio de *necesidad* de la norma retroactiva en relación con el fin propuesto, entendida como “*inexistencia de otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia*”. No obstante, como ha señalado el propio TC, la densidad de este control frente al legislador ha de ser cualitativamente inferior a la que procede frente a los órganos de aplicación de las leyes, pues su posición constitucional y el principio democrático exigen que este control “*se ciña a comprobar si se ha producido un sacrificio patentemente innecesario de derechos que la Constitución garantiza*” (STC 55/1996, FJ 8). De ahí que el TC sólo haya declarado la “*innecesidad*” de una medida legislativa en una ocasión (STC 76/1996, relativa a la exigencia de comunicación previa de la interposición del recurso contencioso-administrativo), e incluso en ese caso ha salvado su constitucionalidad mediante una sentencia interpretativa, condicionando la validez del precepto a su interpretación como un requisito subsanable y no determinante de la inadmisión del recurso.

De nuevo, ha sido el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea el que ha aplicado con mayor rotundidad los requisitos de la *adecuación* y *necesidad* de la norma retroactiva, declarando la invalidez de normas retroactivas por la ausencia de estos requisitos. En particular, en la STJCE de 11 de julio de 1991<sup>759</sup> se declara vulnerado el principio de irretroactividad por una norma tributaria retroactiva, al considerarla *inadecuada* para la consecución del fin propuesto, ya que pretendía *incentivar* determinados comportamientos concluidos en el pasado<sup>760</sup>. Constatada la *inidoneidad* de la norma retroactiva para la consecución del fin propuesto, no es preciso examinar su carácter *necesario*; la norma puede considerarse contraria a los principios de interdicción de la arbitrariedad, de razonabilidad y de proporcionalidad, que el TJCE considera elementos integrantes del propio principio de irretroactividad.

<sup>759</sup> Vid. STJCE (Sala Quinta) de 11 de julio de 1991, *Crispoltoni*, asunto C-368/89, Rec. I-3695.

<sup>760</sup> En la STJCE de 11 de julio de 1991, *Crispoltoni*, se declaró la *invalidez por vulneración del principio de irretroactividad* de dos Reglamentos comunitarios en materia de organizaciones comunes de mercados en el sector del tabaco, con el argumento principal de que *la medida adoptada no era adecuada para conseguir la finalidad que con ella se pretendía*. La norma en cuestión, que pretendía limitar el aumento de producción del tabaco de la Comunidad y desincentivar la producción de ciertas variedades, se extendía a actuaciones que habían sido adoptadas varios meses antes de su publicación. Respecto de estas actuaciones pasadas, la nueva norma no podía influir ni conseguir la finalidad propuesta (ya que la cosecha de tabaco de 1988 de la variedad en cuestión ya había sido *programada y plantada* varios meses antes de la publicación de los Reglamentos comunitarios, en abril y julio de 1988).

Constatada la ausencia de este requisito (la norma retroactiva no es *adecuada* a la finalidad propuesta), el TJCE podría haber declarado ya la invalidez de las normas enjuiciadas, por vulneración del *principio de irretroactividad* (STJCE de 11 de julio de 1991, *Crispoltoni*, apartados 18 a 20). No obstante, a mayor abundamiento, el TJCE señaló que también se había vulnerado la *confianza legítima* de los operadores económicos afectados, pues las medidas que incidían desfavorablemente en sus inversiones *no se habían anunciado en un tiempo razonable*.

También en Francia, un criterio fundamental adoptado por el *Conseil Constitutionnel* para el enjuiciamiento de la retroactividad tributaria es el de la *proporcionalidad* de la norma retroactiva en relación con la finalidad propuesta, en particular por lo que respecta a los requisitos de *adecuación y necesidad*. Este enjuiciamiento – sobre la base de un principio general del Estado de Derecho – ha sido bastante menos estricto en Francia que en otros ordenamientos de la Europa comunitaria<sup>761</sup>, aunque en los últimos años puede decirse que el control de constitucionalidad en aquel ordenamiento se ha endurecido.

En la *Décision* del *Conseil Constitutionnel* n. 97-391, de 7 de noviembre de 1997, se recoge la doctrina tradicional del *Conseil* sobre retroactividad tributaria<sup>762</sup>, basada en las siguientes premisas:

- 1) El principio de irretroactividad de las leyes sólo tiene valor constitucional en materia represiva (art. 8 DDHC);
- 2) El Legislador puede adoptar disposiciones tributarias retroactivas, siempre que respete el resto de exigencias constitucionales;
- 3) Ninguna norma constitucional garantiza el denominado principio de “confianza legítima”<sup>763</sup>.
- 4) Se admite la retroactividad de la ley tributaria, si el Legislador la ha adoptado sobre la base de *criterios objetivos y racionales, atendiendo a la finalidad perseguida*.

El canon de constitucionalidad adoptado por el *Conseil Constitutionnel* para el enjuiciamiento de la retroactividad tributaria es (aunque no se mencione así explícitamente) el principio de proporcionalidad. Junto a la exigencia, afirmada desde 1986, de la concurrencia de *motivos de interés general suficientes para justificar la retroactividad* (sin que el mero interés

---

<sup>761</sup> El *Conseil Constitutionnel* sólo ha declarado la inconstitucionalidad de leyes tributarias retroactivas en dos ocasiones hasta la fecha: en la *Décision* n. 95-369 DC, de 28 de diciembre de 1995 y en la *Décision* n. 98-404 DC, de 18 de diciembre de 1998. Estas Decisiones pueden consultarse en <http://www.conseil-constitutionnel.fr>, donde se encuentra publicada la jurisprudencia más reciente del *Conseil Constitutionnel* francés.

Sin embargo, el Legislador francés recurre frecuentemente a la retroactividad de las disposiciones tributarias; en el período 1988-1993 se dictaron en Francia al menos 38 leyes fiscales retroactivas *no interpretativas* (vid. MOUTOUH, Hugues, “La rétroactivité des lois fiscales. A propos de la taxation de l’assurance-vie”, *JCP-SJ*, Ed. G, núm. 2, 13 enero 1999, pág. 63; *cit.* por VALLS, Julien, *Le contrôle des normes législatives financières par les Cours constitutionnelles espagnole et française*, París, LGDJ (Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence), 2002, págs. 318 a 337; en particular, pág. 321).

<sup>762</sup> Pueden verse también las Decisiones del *Conseil Constitutionnel* n. 80-119 DC, de 22 de julio de 1980; n. 84-183 DC, de 18 de enero de 1985; n. 95-369 DC, de 28 de diciembre de 1995; y n. 96-385 DC, de 30 de diciembre de 1996.

<sup>763</sup> Sobre esta tercera premisa (que marca la principal diferencia entre la doctrina constitucional francesa y sus homólogas alemana, española o portuguesa) véase *supra* págs. 462 y sigs.

recaudatorio pueda considerarse motivo suficiente, a no ser que resulte amenazado el equilibrio presupuestario<sup>764</sup>), el *Conseil Constitutionnel* viene exigiendo además desde 1998 que la norma tributaria retroactiva sea *necesaria*, esto es, que la finalidad de interés general no pueda conseguirse con otras medidas legislativas no retroactivas y que no resulte *desproporcionada*.

Con ello, se ha introducido cierta novedad en la doctrina sobre retroactividad tributaria mantenida por el *Conseil Constitutionnel* en las dos décadas anteriores (1978-1998). La *Décision* n. 98-404, de 18 de diciembre de 1998, ha aplicado este *estricto principio de proporcionalidad* para considerar constitucionalmente admisible la norma tributaria retroactiva desfavorable. Ya no basta con que el respeto a la *interdicción de arbitrariedad*; además, la norma retroactiva debe ser *adecuada* y estrictamente *necesaria* para la consecución del fin propuesto. La *posibilidad de adoptar otras medidas legislativas menos gravosas* para el ciudadano ha sido un argumento determinante para declarar la inconstitucionalidad de la ley tributaria retroactiva en este supuesto.

Esta doctrina permite al *Conseil Constitutionnel* controlar y sancionar la retroactividad tributaria desfavorable con un amplio margen de apreciación, sin llegar a afirmar su inconstitucionalidad como principio<sup>765</sup>.

En cambio, en nuestra jurisprudencia constitucional no se realiza un juicio estricto de *necesidad* de la medida retroactiva, en relación con el fin propuesto<sup>766</sup>. Se pasa del examen de la concurrencia de un interés general a satisfacer, como *prius* lógico, a la *ponderación* de bienes entre el sacrificio causado a la seguridad jurídica de los ciudadanos y el interés perseguido por la norma retroactiva. A ésta nos referimos a continuación.

Este requisito de proporcionalidad en sentido estricto, que exige que la medida objeto de control sea “*ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto*” (STC 66/1995;

---

<sup>764</sup> *Décision* del *Conseil Constitutionnel* n. 95-369 DC, de 28 de diciembre de 1995.

<sup>765</sup> En este sentido, *vid.* FAVOREU, Louis; PHILIP, Loïc, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, 11ª ed., París, Ed. Dalloz, 2001, pág. 915.

<sup>766</sup> Por ejemplo, en la STC 182/1997, de 28 de octubre, que enjuiciaba la elevación de las tarifas del IRPF aprobada una vez transcurrido más de la mitad del período impositivo, con la finalidad de hacer frente a una situación urgente de aumento del déficit público, simplemente se hace mención, en el FJ 2, al informe del Gobierno en que se hacía constar que dicha situación se mantenía “a pesar de adoptar medidas de recorte de gasto desde el principio del trimestre, como sucedió con el Real Decreto-ley 1/1992, de 3 de abril” (el subrayado es nuestro). Esta idea – la “necesidad” de la medida retroactiva, frente a otras medidas alternativas-, no es tenida en cuenta como criterio de enjuiciamiento en nuestra doctrina constitucional sobre retroactividad tributaria.

207/1996; 37/1998, entre otras), se sustenta en la técnica de la *ponderación*<sup>767</sup> de bienes o intereses de relevancia constitucional: por un lado, el principio o derecho afectado por la norma retroactiva y, por otro lado, el interés general perseguido por la misma.

### e') Conclusiones sobre el papel de estos principios en el enjuiciamiento de la retroactividad tributaria

Como se ha analizado anteriormente, en la jurisprudencia comunitaria y en la jurisprudencia constitucional de algunos países (Estados Unidos, Italia, Francia), los principios de interdicción de la arbitrariedad, razonabilidad o proporcionalidad han sido adoptados como *fundamento* para la construcción jurisprudencial del principio de irretroactividad – bien con carácter autónomo y aislado; bien junto con otros principios, como el principio de protección de la confianza –<sup>768</sup>.

Sin embargo, en nuestro ordenamiento constitucional, donde existe una consagración expresa del “*principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales*” (art. 9.3 CE), entendemos que éste ha de ser el parámetro principal de enjuiciamiento de la retroactividad tributaria, en conexión con el deber de contribuir (art. 31 CE)<sup>769</sup>. Los principios de interdicción de la arbitrariedad, razonabilidad y proporcionalidad han de tener, a nuestro juicio, un carácter subsidiario, y en cualquier caso no exclusivo (ni siquiera en la jurisprudencia suprema norteamericana, citada por nuestro TC como ejemplo de aplicación del principio de interdicción de la arbitrariedad en el enjuiciamiento de leyes tributarias retroactivas<sup>770</sup>, este principio ha sido adoptado como canon de enjuiciamiento exclusivo). Ésta ha

---

<sup>767</sup> Aunque la técnica de la ponderación es el elemento central en el juicio de proporcionalidad en sentido estricto, no cabe identificar ambos conceptos, pues, como señala el Prof. González Beilfuss, “*más allá del ámbito de la proporcionalidad, la ponderación también se emplea en muchos supuestos de colisión entre bienes jurídicos constitucionales en que precisamente no se dan los requisitos para aplicar este principio. Tal es el caso, sin ir más lejos, de los conflictos entre bienes jurídicos en que no se da una relación medio-fin*” (vid. GONZÁLEZ BEILFUSS, M., *El principio de proporcionalidad...*, op. cit., 2003, pág. 104).

<sup>768</sup> Por lo que respecta a la jurisprudencia del TJCE, véase *supra* pág. 589, nota 760.

<sup>769</sup> En otras palabras, una norma tributaria retroactiva puede ser no arbitraria, razonable y proporcionada, y sin embargo vulnerar el principio de irretroactividad.

<sup>770</sup> Vid. STC 126/1987, de 16 de julio. En el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, la Sala *a quo* aducía este principio: “*la retroactividad de las leyes fiscales... puede resultar inconstitucional cuando su eficacia... tenga carácter arbitrario o no «razonable», según expresión utilizada por la jurisprudencia norteamericana*” (STC 126/1987, Antecedente 12).

En nuestra doctrina científica pueden encontrarse citas anteriores, en los trabajos de CERVERA (“La retroactividad de la norma tributaria”, op. cit., 1976, págs. 257 a 278) y PALAO (“Apogeo y crisis...”, op. cit., 1976, págs. 384 a 390).



sido, de hecho, la vía seguida por el TC en materias diversas a la tributaria, incluso no relativas a derechos fundamentales (véase por todas la STC 108/1986, de 29 de julio, FFJJ 16 a 22, por la que se declara constitucional la anticipación de la edad de jubilación de jueces y magistrados)<sup>771</sup>.

Partiendo de este carácter subsidiario y no exclusivo, habría que distinguir todavía, por un lado, las exigencias básicas de interdicción de la arbitrariedad y razonabilidad – que tienen el inconveniente de su carácter genérico<sup>772</sup> y que difícilmente se considerarán vulneradas por el Legislador<sup>773</sup> –; y, por otro lado, el principio de proporcionalidad, que presenta una mayor operatividad. En particular, una norma tributaria que no vulnere el principio de irretroactividad – por ejemplo, por no tratarse de una norma retroactiva *stricto sensu*; o bien por no suponer una “restricción de derechos individuales” –, puede resultar contraria al principio de proporcionalidad, en atención a su eficacia temporal. Al respecto, propugnamos la adopción del principio de proporcionalidad, no tanto con carácter aislado y autónomo, sino en conexión con el derecho o garantía constitucional que se considere afectado por la norma en cuestión<sup>774</sup>. Ésta es, de hecho, la vía seguida en la jurisprudencia constitucional alemana para determinar si ha existido vulneración del principio de protección de la confianza en caso de retroactividad impropia.

---

<sup>771</sup> En la STC 108/1986, sólo después de excluir la vulneración del “principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales”, por entender que la norma en cuestión carecía de retroactividad *stricto sensu* (FJ 17), el TC examina las alegaciones relativas al principio de interdicción de la arbitrariedad (FJ 18); al principio de seguridad jurídica (FJ 19); al derecho de propiedad (FJ 20), y al propio derecho al trabajo garantizado en el art. 35 CE (FJ 21), declarando todos ellos respetados.

<sup>772</sup> Entendemos que la adopción de la *interdicción de la arbitrariedad del Legislador* como único límite a la eficacia en el pasado de las normas tributarias desfavorables (en este sentido, *vid.* PALAO, *op. cit.*, 1976, págs. 384 a 390; y *op. cit.*, 1983, pág. 169) supone aceptar un amplio margen de discrecionalidad en el enjuiciamiento constitucional y un elevado grado de incertidumbre respecto de sus resultados.

<sup>773</sup> Como se declara en la STC 108/1986, al enjuiciar la anticipación de la edad de jubilación de jueces y magistrados (que el TC considera no retroactiva *stricto sensu*) desde la perspectiva de la interdicción de la arbitrariedad, “*el análisis se ha de centrar en verificar si tal precepto establece una discriminación, pues la discriminación entraña siempre una arbitrariedad, o bien, si aún no estableciéndola, carece de toda explicación racional, lo que también evidentemente supondría una arbitrariedad, sin que sea pertinente un análisis a fondo de todas las motivaciones posibles de la norma y de todas sus eventuales consecuencias*” (STC 108/1986, FJ 18).

<sup>774</sup> En este sentido se pronuncia el Prof. PIEROTH, al analizar la garantía de propiedad (Art. 14.1 GG) como límite a las normas tributarias retroactivas (*vid.* PIEROTH, B., *Rückwirkung...*, *op. cit.*, 1981, págs. 353 a 355).

#### **IV. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD COMO LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR TRIBUTARIO**

##### **A. El concepto estricto de retroactividad**

La distinción entre retroactividad auténtica y retroactividad impropia – o, lo que es lo mismo, entre incidencia en “hechos concluidos en el pasado” y “modificación para el futuro de hechos o relaciones presentes, iniciados pero todavía no concluidos” al tiempo de *publicación*<sup>775</sup> de la nueva ley – sigue siendo ampliamente compartida. Sin embargo, en las dos últimas décadas se ha elaborado una nueva formulación del concepto de retroactividad que, sin suponer una auténtica ruptura con la anterior – pues parte de las mismas nociones, derivadas a su vez de la doctrina de los “*facta praeterita*” -, sí intenta mejorar su corrección técnica y facilitar su aplicación.

Esta nueva formulación acude al *momento de producción de los efectos jurídicos* previstos en la consecuencia normativa para identificar la verdadera y propia retroactividad, definiéndola como aquella que incide en efectos ya producidos, modificándolos con posterioridad. Así, en nuestra jurisprudencia constitucional, se declara que “*una norma es retroactiva, a los efectos del art. 9.3 de la Constitución, cuando incide sobre «relaciones consagradas» y afecta «a situaciones agotadas»*” (STC 27/1981); pero también que “*lo que se prohíbe en el art. 9.3 es la retroactividad, entendida como incidencia de la nueva Ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad*” (STC 42/1986). Con este criterio – que no es nuevo, pues, como vimos, se empleó también en la teoría de ROUBIER y en la propia distinción de grados formulada por DE CASTRO, en referencia a una relación jurídica en curso -, lo que se pretende en definitiva es localizar el *momento conclusivo del supuesto de hecho*, con lo que apenas existiría diferencia con la distinción entre retroactividad propia e impropia.

Tras el análisis de esta doctrina, podemos identificar las “situaciones de hecho” a que se refiere el TC como aquellas *circunstancias fácticas, contempladas en el presupuesto de hecho de la concreta norma jurídica*, cuya íntegra realización determina la producción del efecto jurídico previsto en su consecuencia. Con ello se gana en claridad y certeza a la hora de aplicar el principio de irretroactividad como criterio de enjuiciamiento constitucional de las normas tributarias.

---

<sup>775</sup> Es éste el momento de referencia para distinguir entre el pasado y el futuro de la norma jurídica – como vimos en el Capítulo Primero -, y no la fecha de entrada en vigor, que puede ser anterior o posterior a la publicación.

Veamos con más detalle cómo se ha concretado esta nueva formulación de la retroactividad, pues sólo así podremos comprobar si resulta o no novedosa, útil y técnicamente adecuada.

### 1. “Vinculación hacia el pasado del presupuesto de hecho” (“*tatbestandliche Rückanknüpfung*”) y “producción retroactiva de consecuencias jurídicas” (“*Rückbewirkung von Rechtsfolgen*”)

En los años ochenta, influida por las críticas a su concepción tradicional de la retroactividad propia e impropia<sup>776</sup>, la jurisprudencia de la Sala II del *Bundesverfassungsgericht* operó un cambio en su definición de la retroactividad. Puede afirmarse que, desde 1986<sup>777</sup>, el Tribunal Constitucional alemán ha perfeccionado técnicamente su definición de retroactividad auténtica (*echte Rückwirkung*) y retroactividad impropia (*unechte Rückwirkung*). Para ello, ha acudido a nociones teórico-generales que, dada su precisión técnica, podían permitir superar la inseguridad que había generado la distinción anterior, basada en el criterio del “hecho concluido” y que, concretamente en materia tributaria, se había traducido en un empleo prácticamente automático del “principio de anualidad” o “principio del devengo”.

A estos efectos, el Tribunal Constitucional alemán ha tomado en consideración, por un lado, el inicio de *existencia jurídica* de la norma, que sitúa en el momento de su publicación oficial; y, por otro lado, el *ámbito de aplicación o aplicabilidad* de la norma, dentro del cual distingue, en primer lugar, el período temporal de producción de los efectos jurídicos – al que califica como “ámbito temporal de aplicación” (“*zeitlicher Anwendungsbereich*”) – y, en segundo lugar, el tiempo de realización de las circunstancias fácticas que integran el supuesto de hecho – al que califica como “ámbito material de aplicación” (“*sachlicher Anwendungsbereich*”) -<sup>778</sup>.

<sup>776</sup> Críticas procedentes no sólo de la doctrina científica (*vid.* PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, págs. 79 a 84), sino también de la jurisprudencia del Tribunal Supremo Financiero (*BFHE* 137, 275; de 3-11-1982) y de los propios magistrados del *BVerfG*, expresadas en varios Votos particulares.

<sup>777</sup> La nueva definición se introduce en la *BVerfGE* 63, 343, referida al Convenio de asistencia jurídica entre Alemania y Austria; pero alcanza su mayor trascendencia con la *BVerfGE* 72, 200, de 14-5-1986, por la que se declaran inconstitucionales y nulos varios preceptos de la Ley sobre tributación de no residentes (*Außensteuergesetz*), por su carácter retroactivo.

<sup>778</sup> *Vid.* *BVerfGE* 63, 343, 353; de 22-3-1983; y *BVerfGE* 72, 200, 241 y 242, de 14-5-1986.

Esta doctrina constitucional refleja la adopción por el *BVerfG* de las nociones de Teoría general del Derecho que han sido estudiadas en el Capítulo Primero de este trabajo (en particular, págs. 45 y sigs.; y págs. 170 a **¡Error! Marcador no definido.**).

Esta distinción permite al TC alemán diferenciar a su vez entre la “retroactividad de consecuencias jurídicas” (“*Rückwirkung von Rechtsfolgen*”) y la “vinculación hacia el pasado (o retrospectividad) del presupuesto de hecho” (“*tatbestandliche Rückanknüpfung*”). Sólo la primera constituye *retroactividad* en sentido estricto, según esta nueva formulación.

El *Bundesverfassungsgericht* ha abandonado así su concepción amplia de la retroactividad definiendo la misma restrictivamente, como “retroactividad de consecuencias jurídicas”: “(...) una norma jurídica es retroactiva cuando el inicio de su “ámbito temporal de aplicación” se sitúa normativamente en un momento *anterior* al inicio de su *existencia jurídica*, esto es, al momento de adquisición de su validez. Una norma deviene jurídicamente existente, según el Derecho público alemán, mediante su publicación reglamentaria, esto es, generalmente en el momento de distribución del primer ejemplar del Diario oficial”<sup>779</sup>. En cambio, existe mera “vinculación hacia el pasado (o retrospectividad) del presupuesto de hecho” cuando la producción de las consecuencias jurídicas (en el presente o futuro) se hace depender de circunstancias fácticas *anteriores* a la publicación<sup>780</sup>. La relevancia de esta diversa calificación radica en que los criterios de enjuiciamiento constitucional en uno y otro caso son, como veremos, muy distintos.

La mejora técnica en la definición de la retroactividad condujo, en el caso concreto enjuiciado en la Sentencia del *BVerfG* de 14 de mayo de 1986, a calificar como “retroactiva” (en sentido estricto) una norma tributaria que, pese a haber sido aprobada y publicada durante el transcurso del período impositivo, incidía en rendimientos que ya habían recibido una *valoración tributaria definitiva* (el nacimiento o bien la ausencia de deuda tributaria por obligación real, con carácter definitivo). Esta calificación de la “retroactividad” fue determinante para declarar la inconstitucionalidad de la norma enjuiciada. Con este pronunciamiento, se ha producido un punto de inflexión en la jurisprudencia constitucional alemana, al prescindir del “principio de anualidad” como criterio exclusivo de calificación de la retroactividad tributaria – si bien no con todo el alcance que la jurisprudencia ordinaria, algunos magistrados del propio *BVerfG* y parte de la doctrina científica alemana pretenden todavía -<sup>781</sup>.

<sup>779</sup> “(...) entfaltet eine Rechtsnorm dann Rückwirkung, wenn der Beginn ihres zeitlichen Anwendungsbereichs normativ auf einen Zeitpunkt festgelegt ist, der vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem die Norm rechtlich existent, d. h. gültig geworden ist. Rechtlich existent wird eine Norm nach deutschem Staatsrecht mit ihrer ordnungsgemäßen Verkündung, d. h. regelmäßig im Zeitpunkt der Ausgabe des ersten Stücks des Verkündungsblattes” (*BVerfGE* 72, 200, 241; la traducción en el texto es nuestra).

<sup>780</sup> “Eine tatbestandliche Rückanknüpfung ist einer Norm insoweit eigen, als sie den Eintritt ihrer Rechtsfolgen von Gegebenheiten aus der Zeit vor ihrer Verkündung abhängig macht” (*BVerfGE* 72, 200, 242; la traducción en el texto es nuestra).

<sup>781</sup> Véase la *BFHE* (Sala I) 137, 275, de 3-11-1982, que enjuició el mismo supuesto que la *BVerfGE* 72, 200, de 14 de mayo de 1986; y el Voto particular a esta última del Magistrado STEINBERGER (*BVerfGE* 72, 200, 276). En

Aunque la nueva formulación del Tribunal Constitucional alemán no supone ningún “cambio revolucionario” en su anterior doctrina (pues, al referirse a la producción de efectos jurídicos, está identificando en definitiva el momento conclusivo del supuesto de hecho legal – que es el que interesa a efectos de retroactividad –), sí ha sido perfeccionada, como demuestra el que se admita que el supuesto de hecho pueda ser distinto al configurado por el período impositivo. En cualquier caso, sigue identificándose su conclusión con el momento en el que nace – o no – la correspondiente obligación tributaria, con carácter definitivo.

El origen de este cambio en la concepción de la retroactividad – que supone considerar que el criterio del “principio de la anualidad” o “principio del período impositivo” no es siempre adecuado para definir la retroactividad de las normas tributarias – puede situarse en la jurisprudencia del Tribunal Financiero Federal alemán (*Bundesfinanzhof*). En la Sentencia del *BFH* (Sala I) de 9 de abril de 1968<sup>782</sup>, al enjuiciar la Ley que suprimía el carácter deducible de determinados gastos en el impuesto sobre la renta, con efectos desde el 6-8-1960, señalaba el *BFH* que *si el aumento tributario se refiere sólo a rentas de determinado tipo, existirá “retroactividad auténtica” (“echte Rückwirkung”) cuando la nueva norma incida en las rentas obtenidas con anterioridad a su publicación*. Conforme a este criterio, el *BFH* excluyó la retroactividad auténtica en el caso enjuiciado, no porque la nueva norma se aplicase a un período impositivo en curso, sino porque eliminaba la condición de deducibles sólo de los gastos efectuados con posterioridad a su publicación. Aunque con ello se afectase a *actos de inversión* concluidos en el pasado, el obligado tributario no podía confiar en el mantenimiento del régimen de deducibilidad de los gastos para el futuro.

La idea central en esta doctrina de la Sala I del *BFH* es que el supuesto de hecho relevante a efectos de retroactividad no es siempre el que finaliza el último día del período impositivo, sino aquél al que se refiere el presupuesto de la norma en cuestión<sup>783</sup>; en el caso anterior, la producción del gasto – al que se vincula la valoración jurídica de gasto deducible -.

---

ambos casos, se afirma que la modificación por la nueva ley del régimen tributario de determinado tipo de ingresos, obtenidos durante el período impositivo pero con anterioridad a su publicación, supone en cualquier caso una retroactividad en sentido estricto y, por tanto, es en principio inadmisibles constitucionalmente. Véase en este sentido la temprana Sentencia del *BFH* (Sala I) de 9 de abril de 1968 (*BFHE* 92, 476).

<sup>782</sup> *BFHE* 92, 476.

<sup>783</sup> La Sala IV del *BFH*, en cambio, mantiene la doctrina tradicional del *BVerfG* sobre el criterio del período impositivo. En la Sentencia del *BFH* (Sala IV) de 25 de junio de 1992, en relación con el “recargo de solidaridad” (“*Solidaritätszuschlag*”), complementario del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre sociedades, introducido por Ley publicada el 27 de junio de 1991, la Sala IV del *BFH* consideró que su aplicación al período impositivo en curso constituía un supuesto de retroactividad impropia, admisible constitucionalmente como regla general.

Este criterio fue también aplicado en la Sentencia del *BFH* (Sala I) de 3 de noviembre de 1982<sup>784</sup>, en relación con un aumento del tipo de gravamen del impuesto sobre la renta de no residentes. La Ley alemana del impuesto sobre la renta de no residentes (*Außensteuergesetz*) había sido aprobada por el *Bundestag* el 22 de junio de 1972, publicada el 12 de septiembre de 1972 y había entrado en vigor el 13 de septiembre de 1972, aunque con aplicación retroactiva desde el 1 de enero de 1972. En definitiva, la norma resultaba aplicable al período impositivo en curso al tiempo de su publicación, lo que hubiera conducido a su calificación como norma con retroactividad impropia (“*unechte Rückwirkung*”), si se hubiera aplicado automáticamente el criterio del período impositivo o principio de anualidad.

Sin embargo, el *BFH* considera que la aplicación de la nueva “obligación real ampliada” en el período transcurrido desde el 1 de enero hasta el 22 de junio de 1972 (fecha de aprobación de la Ley) constituye un supuesto de retroactividad auténtica y no de retroactividad impropia. A esta conclusión se llega tanto atendiendo a la definición “clásica” y mayormente adoptada por el *BVerfG* (retroactividad auténtica es la incidencia de la nueva norma en *supuestos de hecho concluidos* con anterioridad a su publicación), como atendiendo a una definición más aislada – que posteriormente ha sido la acogida por la Sala I del *BVerfG* – (retroactividad auténtica es la *producción de consecuencias jurídicas* por la nueva norma en un momento anterior a su publicación); ya que la *nueva obligación real ampliada* se extendía a *presupuestos concretos de obtención de renta concluidos en el pasado*, que habían determinado el *devengo y pago con carácter definitivo* de la obligación real, mediante el sistema de retención, en la cuantía establecida por la normativa anterior<sup>785</sup>.

Esta calificación de “retroactividad auténtica” condiciona en gran medida los criterios de enjuiciamiento constitucional, pues determina la aplicación de la *prohibición general de retroactividad auténtica de las normas tributarias desfavorables*, afirmada por el *BVerfG* desde 1961, como consecuencia *derivada del principio del Estado de Derecho* (Art. 20 GG). El *BFH*, tras comprobar que no concurría ninguna de las excepciones a la prohibición general de retroactividad, consideró que la normativa en cuestión resultaba inconstitucional.

---

<sup>784</sup> *BFHE* 137, 275.

<sup>785</sup> La nueva “obligación real ampliada” se aplicaba a los no residentes que mantenían su núcleo principal de intereses económicos en Alemania, y cuyos rendimientos superaban determinada cuantía. Para esos casos, se eliminó el sistema de retención con carácter de pago definitivo y se aplicó a las rentas obtenidas en Alemania a lo largo del período el tipo de gravamen progresivo correspondiente a la renta global, con el límite de la tributación que resultaría de hacer tributar esas rentas por obligación personal. Esta obligación real ampliada debía aplicarse durante un período de diez años desde el fin de la tributación por obligación personal. La finalidad de la nueva norma era conseguir una mayor justicia tributaria en la tributación de esos no residentes y evitar la “huida fiscal” de ciudadanos alemanes a países de menor tributación, como Suiza.

Posteriormente, en relación con este mismo supuesto, ha sido el propio Tribunal Constitucional Federal alemán (Sala II), en su Sentencia de 14 de mayo de 1986<sup>786</sup>, quien ha roto con la exclusividad del criterio del “período impositivo” para calificar la retroactividad de la norma. El *Bundesverfassungsgericht* declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos enjuiciados, por considerar que su *eficacia retroactiva* vulneraba el principio del Estado de Derecho (Art. 20.3 GG), en la medida en que *modificaba el tipo de gravamen de rentas obtenidas en el período impositivo en curso respecto de las que ya había nacido una obligación tributaria definitiva*<sup>787</sup>.

El *BVerfG* coincide con la postura expresada en la Sentencia del *BFH* de 3 de noviembre de 1982<sup>788</sup> sólo parcialmente, pues la inconstitucionalidad de la nueva norma únicamente se declaró respecto de las rentas obtenidas con anterioridad a la publicación que hubiesen determinado el devengo de una obligación tributaria definitiva para ese período impositivo – o bien, que hubiesen determinado la ausencia de obligación con carácter definitivo para ese período de 1972 -<sup>789</sup>. El resto de supuestos incluidos en los preceptos enjuiciados fueron considerados constitucionales. El Magistrado STEINBERGER, en su Voto Particular a esta

---

<sup>786</sup> *BVerfGE* 72, 200. Puede verse un resumen de los hechos de esta Sentencia y un extracto de sus principales fundamentos jurídicos, así como el Voto Particular del Magistrado STEINBERGER, en *NJW* 1987, 1749.

<sup>787</sup> Se trataba de rendimientos que habían sido gravados por *obligación real*, mediante el sistema de *retención* con carácter de *pago definitivo*. En nuestro ordenamiento, éste sería el supuesto de las retenciones e ingresos a cuenta practicados a no residentes sin establecimiento permanente que obtengan rentas en territorio español (art. 30 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes). La obligación de retener e ingresar a cuenta nace en el momento del devengo del IRNR (art. 16 del RD 326/1999, de 26 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes). El IRNR que grava las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente se *devenga*, con carácter general, cuando resultan exigibles cada una de las rentas gravadas (art. 26 LIRNR).

<sup>788</sup> *BFHE* 137, 275.

<sup>789</sup> La diferencia entre la postura de la Sala I del *BFH*, expuesta en el texto, y la postura del *BVerfG*, es que, según la primera, toda norma aprobada durante el transcurso del período impositivo que incida en presupuestos particulares de obtención de renta concluidos en el pasado (p. ej., un incremento patrimonial derivado de una compra-venta; la obtención de intereses; etc.) es considerado un supuesto de retroactividad auténtica.

En cambio, para el *BVerfG*, hay que atender ante todo al carácter *anual* del impuesto sobre la renta y al carácter *provisional* de la obligación tributaria, que sólo puede considerarse *definitiva al final del período impositivo*. Sólo en *casos excepcionales* la obligación tributaria nace con carácter definitivo en un momento anterior. Éste sería el caso de aquellos ingresos gravados por obligación real que generan devengos y pagos definitivos al tiempo de su obtención; a diferencia de los ingresos que deben incluirse en la base imponible del impuesto, respecto de los que la retención tiene el carácter de mero pago a cuenta. El Legislador ha de poder modificar el régimen jurídico de estos últimos ingresos durante el transcurso del período impositivo. A ello no se oponen los principios derivados del Estado de Derecho, salvo que la actuación del Legislador sea arbitraria, o exista una confianza digna de protección que deba prevalecer sobre el interés general.

Sentencia, discrepa de la opinión mayoritaria del Tribunal en este punto y se adscribe a la postura mantenida por la Sala I del *BFH*<sup>790</sup>.

En cualquier caso, el Tribunal Constitucional alemán, aun manteniendo como *criterio general* el de la “*anualidad*” o del “*período impositivo*” para calificar la existencia o no de retroactividad (propia) en el caso de normas reguladoras de impuestos sobre la renta<sup>791</sup>, ha acogido un criterio diverso en el caso de modificación de retenciones ya practicadas con carácter de pago definitivo durante el período en curso. En estos casos, la situación jurídica que debe tomarse como referencia es diversa a la del conjunto de rentas que integran la base imponible anual; de ahí que su modificación, aun operada en el transcurso del período impositivo, fuese calificada como “retroactividad auténtica” o “retroactividad de consecuencias jurídicas” y declarada inconstitucional por el *Bundesverfassungsgericht*.

En esta Sentencia de 14 de mayo de 1986, el *BVerfG* aplica una nueva definición de retroactividad al ámbito tributario:

“Según la Sentencia del *Bundesverfassungsgericht* sobre el Convenio de asistencia jurídica entre Alemania y Austria (*BVerfGE* 63, 343 [353]), una norma jurídica es retroactiva cuando *el inicio de su ámbito de aplicación temporal se sitúa normativamente en un momento anterior al tiempo de su existencia jurídica*, esto es, al tiempo en que la norma deviene válida. Una norma adquiere existencia jurídica según el Derecho público alemán con su debida *publicación*, esto es, generalmente a partir de la distribución del primer ejemplar del diario oficial” (*BVerfGE* 72, 200, 241; la cursiva es mía)<sup>792</sup>.

<sup>790</sup> Vid. *BVerfGE* 72, 200, 276 a 278. Según el Magistrado STEINBERGER (que ya había formulado un Voto Particular en materia de retroactividad a la *BVerfGE* 48, 1), también respecto de los ingresos obtenidos con anterioridad a la publicación de la ley que integren la base imponible del impuesto sobre la renta existe una *retroactividad de consecuencias jurídicas inconstitucional*. El ciudadano ha de poder confiar en que la *conclusión de un presupuesto particular de obtención de renta* tendrá la misma valoración jurídica, a efectos de determinar la obligación tributaria del período, que la conferida por la normativa vigente en el momento de su conclusión.

La afirmación del Magistrado STEINBERGER sólo puede hacerse, a mi juicio, si la *consecuencia jurídica* es *cierta y determinada* en el momento de la conclusión del presupuesto particular, *sin que las circunstancias fácticas que puedan tener lugar (o no) con posterioridad, hasta el final del período, influyan de modo alguno en la producción de esta consecuencia*. De lo contrario, entiendo que no podrá hablarse de auténtica retroactividad – o retroactividad de consecuencias jurídicas -.

<sup>791</sup> Vid. *BVerfGE* 72, 200, 252.

<sup>792</sup> La nueva definición de retroactividad que acoge la Sala II del *BVerfG* parte de la distinción entre el ámbito de aplicación material (“*sachlicher Anwendungsbereich*”) y el ámbito de aplicación temporal (“*zeitlicher Anwendungsbereich*”) de la norma jurídica, para distinguir entre el ámbito de vinculación o referencia de su presupuesto de hecho (“*tatbestandlicher Anknüpfungsbereich*”) y el ámbito temporal de disposición de sus consecuencias jurídicas (“*zeitlicher Bereich ihrer Rechtsfolgenanordnung*”).

El *ámbito de aplicación temporal* de una norma se refiere a la coordinación temporal de las *consecuencias jurídicas* dispuestas normativamente, en relación con el momento de *publicación* de la norma. Si la producción de



Finalmente, hay que destacar que la jurisprudencia constitucional alemana, a partir de la *BVerf*

*GE* (Sala II) de 14 de mayo de 1986, no sólo ha aplicado una *nueva definición de retroactividad* en el ámbito tributario, sino que también ha matizado sus criterios de enjuiciamiento, dando entrada como canon de constitucionalidad – junto al principio de protección de la confianza – a los *derechos fundamentales*<sup>793</sup>.

---

esas consecuencias jurídicas se sitúa en un período determinado anterior a la publicación de la norma, existirá “retroactividad de consecuencias jurídicas” (“*Rückbewirkung von Rechtsfolgen*”).

El *ámbito de aplicación material* de una norma comprende las circunstancias de su presupuesto de hecho. Cuando la producción de las consecuencias jurídicas se hace depender de circunstancias fácticas anteriores a la publicación existirá “vinculación del presupuesto de hecho hacia el pasado” (“*tatbestandliche Rückanknüpfung*”).

<sup>793</sup> Véase el núcleo de esta doctrina en *BVerfGE* 72, 200, 241 a 243. En este pronunciamiento, los criterios de enjuiciamiento constitucional de la eficacia en el tiempo de las normas tributarias desfavorables se diferencian del siguiente modo:

a) La “*retroactividad de consecuencias jurídicas*” (retroactividad *stricto sensu*) atenta por lo general contra los *principios de protección de la confianza y de seguridad jurídica, derivados del Estado de Derecho*, que exigen el mantenimiento de aquellos efectos jurídicos producidos en el pasado que se pretendan modificar con posterioridad. Existe una prohibición general de retroactividad de las normas tributarias desfavorables, con excepciones, sobre la base de estos principios.

*En conexión* con los anteriores principios, en un segundo plano, hay que tomar también en consideración el *ámbito de protección de los derechos fundamentales que resulten afectados desfavorablemente* por la nueva regulación.

b) En cambio, la “*vinculación del presupuesto de hecho hacia el pasado*” afecta principalmente a aquellos *derechos fundamentales* que sean “actuados” con la realización del supuesto de hecho anterior a la publicación de la norma. Es en el ámbito de protección de estos derechos fundamentales donde deben tener su proyección los principios genéricos derivados del Estado de Derecho (protección de la confianza, seguridad jurídica, proporcionalidad).

Los *derechos fundamentales* que el *BVerfG* considera que pueden verse afectados por una norma que modifica el impuesto sobre la renta con “vinculación fáctica hacia el pasado” son – dependiendo del tipo de ingreso regulado y de la forma en que éste es obtenido – la libertad de empresa (Art. 12 *GG*), el derecho de propiedad (Art. 14 *GG*) y el derecho al libre desarrollo de la personalidad (Art. 2 *GG*), en relación con los principios generales del Estado de Derecho.

Esta necesaria diferenciación de los criterios de enjuiciamiento constitucional, para los supuestos de “retroactividad de consecuencias jurídicas” y de “vinculación hacia el pasado del presupuesto de hecho”, *hace inconveniente englobar ambas categorías en un concepto unitario de “retroactividad en sentido amplio”*, al que no se podrían aplicar unos mismos criterios de enjuiciamiento (*BVerfGE* 72, 200, 243).

## 2. Otros ejemplos en la doctrina constitucional comparada

Por lo que respecta a la noción estricta de retroactividad en la jurisprudencia constitucional, podemos traer a colación el ejemplo del ordenamiento mexicano. Una vez determinado el *alcance* de la garantía constitucional de irretroactividad en este ordenamiento (su extensión a los planos de producción y aplicación normativas)<sup>794</sup>, la Suprema Corte de Justicia tuvo que pronunciarse sobre la *noción de retroactividad*<sup>795</sup>.

A partir de las tesis rouberianas, la Suprema Corte de México ha elaborado una teoría propia sobre la noción *objetiva* de retroactividad, que ha calificado como “*teoría de los componentes de la norma*”, y a la que atribuye el siguiente significado:

“para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 constitucional, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un *supuesto* y una *consecuencia*, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, *generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes* y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales.

De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis:

---

<sup>794</sup> Recordemos el tenor del artículo 14 de la Constitución mexicana de 1917, primer párrafo: “*A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*”.

<sup>795</sup> Al respecto, la Corte mexicana adoptó inicialmente la *clásica teoría de los derechos adquiridos* para definir la noción de retroactividad, diferenciando entre los derechos incorporados al patrimonio de los ciudadanos – derechos adquiridos – y las simples expectativas de derechos. Sin embargo, en esta cuestión la jurisprudencia de la Suprema Corte mexicana ha experimentado una notable evolución, que le ha llevado a adoptar los criterios objetivos de la *doctrina moderna de los “facta praeterita”* y, más concretamente, los postulados de la *teoría de ROUBIER* para definir la retroactividad (véanse algunas de las referencias jurisprudenciales que ponen de manifiesto esta evolución de la Suprema Corte de Justicia de México en FLORES ZAVALA, E., *Elementos de finanzas...*, op. cit., 1991, págs. 159 a 162).

1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida.

2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados<sup>796</sup> sin ser retroactiva.

3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley<sup>797</sup>.

4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya(n) realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse

---

<sup>796</sup> Aquí se identifica erróneamente el concepto de “producción de consecuencias” de la norma con el de “actos ejecutados”.

Además, se considera en todo caso que los elementos integrantes del supuesto o consecuencia complejos son elementos autónomos, cuya regulación puede ser diversa a la del resto de elementos, a efectos de repartir los ámbitos de aplicabilidad de la ley anterior y posterior, evitando la retroactividad de la última. Posiblemente, ello responde a que se identifican estos elementos con los *actos jurídicos*, aplicando el criterio “*tempus regit actum*”.

<sup>797</sup> Con esta hipótesis tercera se amplía la teoría de los componentes de la norma, tomando en consideración la posible *disociación* entre el supuesto de hecho – que puede haber tenido lugar en el pasado – y la producción de la consecuencia jurídica – situada en el futuro -. Sin embargo, en los ejemplos que se exponen no se tiene en cuenta que el transcurso de un plazo – acaecido parcialmente en el futuro – también es un hecho del que se hace depender la consecuencia, por lo que no puede considerarse que el presupuesto de esta consecuencia haya sido totalmente concluido en el pasado.

bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan<sup>798</sup>.

Esta “*teoría de los componentes de la norma*” de la Suprema Corte mexicana aplica los conceptos de teoría general para determinar si una norma es o no retroactiva, analizando la *dimensión temporal del supuesto de hecho* y la *consecuencia jurídica*<sup>799</sup>. Aunque las hipótesis que contempla la Suprema Corte se simplifican en exceso, articulándose exclusivamente sobre la distinción entre el carácter *simple* o *complejo*<sup>800</sup> del supuesto<sup>801</sup> y de la consecuencia<sup>802</sup>, esta teoría tiene la ventaja de emplear criterios objetivos y referidos a la estructura normativa.

En realidad, la Suprema Corte mexicana combina la *teoría de los componentes de la norma* y la *teoría de los derechos adquiridos* para interpretar y aplicar la prohibición de retroactividad consagrada en el artículo 14 de la Constitución. De esta forma, la teoría de los derechos adquiridos pierde aquí su significado “clásico”, y se equipara a la teoría del supuesto de hecho concluido, en particular respecto de aquellos supuestos cuya consecuencia es la adquisición de un derecho por el ciudadano. Esta “combinación” de teorías se expresa del siguiente modo, en la Tesis de la Suprema Corte de Justicia de México (Pleno) núm. 95/2001, de 9 de agosto de 2001:

“una norma transgrede el citado precepto constitucional [art. 14 de la Constitución – garantía de irretroactividad -] cuando modifica o destruye los derechos adquiridos o los

---

<sup>798</sup> Tesis jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de México (Pleno) núm. 123/2001, de 20 de septiembre de 2001. Las hipótesis primera, segunda y cuarta ya habían sido formuladas en la Tesis jurisprudencial núm. 87/1997, de 3 de noviembre de 1997. Ambas pueden consultarse en la siguiente página de Internet: <http://www.scjn.gob.mx>, donde se encuentra recogida la jurisprudencia más reciente de la SCJN de México.

Las *tesis jurisprudenciales* recogen la doctrina sentada por la Suprema Corte de Justicia al menos en *cinco tesis aisladas* (precedentes), adoptadas por mayoría y en orden consecutivo.

<sup>799</sup> Hay que matizar, sin embargo, que esta teoría de la Suprema Corte mexicana se refiere solamente a las normas que establecen en su consecuencia jurídica la *producción* de un *derecho* o de una *obligación* (producción que no tiene por qué coincidir temporalmente con la posibilidad de *ejercicio* del derecho o de *cumplimiento* de la obligación, como parece desprenderse de la tesis jurisprudencial citada).

<sup>800</sup> Se alude sólo al carácter *complejo* del supuesto y la consecuencia – su *formación por elementos sucesivos* – y no así a su posible carácter *duradero* en el tiempo.

Tampoco se contempla la hipótesis en que ambos, *supuesto* y *consecuencia*, son de carácter *complejo*.

<sup>801</sup> No se distingue entre el *supuesto* y la *situación jurídica global*; un *supuesto de hecho* puede ser constitutivo de una situación jurídica, extintivo de una situación jurídica, o determinante de la producción de alguno de sus efectos. Por eso, cuando se habla de “un supuesto y varias consecuencias sucesivas”, parece que se hace referencia al supuesto *constitutivo* de una situación jurídica y las consecuencias de esta situación jurídica.

<sup>802</sup> Esta tesis no contempla las posibles conexiones entre distintos supuestos y consecuencias; se limita a la distinción entre acto ejecutado y no ejecutado para el análisis de los supuestos y consecuencias *en curso*; y, por último, no trata *por separado* la dimensión temporal del supuesto y de la consecuencia, y sus posibles combinaciones.

supuestos jurídicos y las consecuencias de éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que no sucede cuando se está en presencia de meras expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en tales casos sí se permite que la nueva ley las regule”.

En el ámbito tributario, para determinar cuándo resulta vulnerada la prohibición de retroactividad de leyes desfavorables, la Suprema Corte de Justicia ha adoptado tanto el criterio de los “derechos adquiridos”<sup>803</sup>, como, en mayor medida, el criterio objetivo del “hecho generador del crédito fiscal”<sup>804</sup>. Hay que tener en cuenta que el concepto de “derecho adquirido” resulta inapropiado para limitar la producción legislativa, si se identifica con su noción clásica (no si se considera con el estricto significado de “efecto jurídico producido en el pasado por la conclusión del supuesto de hecho”). Pero el gravamen tributario de hechos concluidos en el pasado sí puede considerarse, con carácter general, inadmisibles constitucionalmente<sup>805</sup>.

Al respecto, coincidimos con el Prof. Ernesto FLORES ZAVALA en que la teoría *clásica* de los derechos adquiridos no es adecuada en el ámbito del Derecho público en general, ni en el Derecho tributario en particular<sup>806</sup>. La regla general es la aplicabilidad de las leyes tributarias sólo a los “hechos generadores del crédito fiscal” que se realicen con posterioridad a su vigencia. Ésta es, como sabemos, la disposición que establece el art. 6 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, hay que decir que esta noción se aplica de forma más estricta que en otros

---

<sup>803</sup> “(...) los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar para siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio” (Cia. del Puente de Nuevo Laredo, S.A., Tomo LXXI, pág. 3496. Apéndice al tomo LXXVI, vol. 2, tomo II, pág. 1374). *Cit.* por FLORES ZAVALA, E., *Elementos de finanzas...*, *op. cit.*, 1991, pág. 164.

<sup>804</sup> A este criterio se refiere también el art. 6 del Código Fiscal de la Federación mexicana, por el que se establece el *regla legal* sobre aplicación en el tiempo de normas tributarias sustantivas.

<sup>805</sup> El Prof. FLORES ZAVALA ofrece los siguientes argumentos para fundar esta prohibición general de retroactividad desfavorable en el ámbito tributario: “Éste debe ser el límite de la actividad impositiva del Estado, porque gravar situaciones ya realizadas originaría una *incertidumbre y desorganización económica*, que no compensarían los rendimientos que pudiera dar ese impuesto y, además, porque el Estado está siempre en la posibilidad de obtener recursos por medio de impuestos nuevos, de elevación de cuotas, etcétera, *sin necesidad de incurrir en la aplicación retroactiva de la ley*, que sólo revela falta de técnica financiera y desconocimiento de los preceptos constitucionales” (*vid.* FLORES ZAVALA, E., *Elementos de finanzas...*, *op. cit.*, 1991, pág. 169; la cursiva es mía).

A *contrario sensu* de estos argumentos, una norma tributaria retroactiva que no causara incertidumbre y que fuese “necesaria” – por no existir medidas alternativas menos gravosas para la consecución de la finalidad perseguida, que puede exceder la mera obtención de ingresos -, no debería ser declarada inconstitucional.

<sup>806</sup> El Profesor de México formula sus propias conclusiones sobre la garantía de irretroactividad en Derecho tributario, aplicando la teoría de ROUBIER (*vid.* FLORES ZAVALA, E., *Elementos de finanzas...*, *op. cit.*, 1991, págs. 164 a 170).

ordenamientos, pues se considera retroactiva, no sólo la ley que grava los ingresos obtenidos en el ejercicio anterior a su publicación, sino también los obtenidos en el mismo ejercicio<sup>807</sup>.

Una aplicación del criterio del “hecho generador del crédito tributario” y de la teoría de ROUBIER, en relación con situaciones jurídicas en curso, es la que lleva a cabo el Prof. FLORES ZAVALA con acierto, en la siguiente hipótesis:

“La ley tributaria puede gravar los efectos no producidos de un acto o contrato, aun cuando éste se haya realizado o celebrado antes de su expedición, si el hecho generador del crédito fiscal consiste en esos efectos (...). Por ejemplo, si una persona presta a otra determinada cantidad de dinero que devengará un interés (mutuo con interés), en una época en la que no existe impuesto alguno sobre la percepción de intereses, *es posible aplicar el gravamen que establezca la ley nueva a los intereses por causarse de ese contrato, pero no así a los ya causados*”<sup>808</sup>.

En definitiva, por lo que respecta a normas que crean gravámenes tributarios o aumentan su cuantía, se aplica en todo caso el criterio del *nacimiento* de la obligación tributaria, y no el de su exigibilidad. Pero este criterio debe variar cuando el supuesto de hecho regulado no es el hecho imponible, sino, p. ej., la propia deuda tributaria exigible. Así, una norma que dispone la *actualización*, conforme al índice de precios al consumo, de la *cuantía a pagar en el futuro de obligaciones tributarias devengadas y exigibles en el pasado, pero todavía no satisfechas*, no vulnera la garantía de irretroactividad<sup>809</sup>. Esta norma incide en una *situación actual* (la existencia de una contribución exigible y no satisfecha), que *se prolonga en el tiempo* (hasta que se efectúe el pago), regulando sus consecuencias futuras.

### 3. Conclusiones

Específicamente en relación con las leyes tributarias sustantivas, *independientemente de su contenido*, hemos comprobado cómo la jurisprudencia constitucional adopta como referencia de la acción normativa en el tiempo el “hecho imponible” y, como momento de su “conclusión”,

---

<sup>807</sup> Tesis jurisprudenciales de los años cuarenta, citadas por FLORES ZAVALA, E., *Elementos de finanzas...*, op. cit., 1991, págs. 165 y 166.

Ahora bien, en estos casos en que el “*hecho generador*” de la obligación tributaria está constituido por los ingresos obtenidos durante el ejercicio (Ley del impuesto sobre la renta), no existe un derecho del contribuyente a continuar tributando por los mismos ingresos y en la misma cuantía en el ejercicio siguiente (Tesis aislada de la SCJN de México, Sala Segunda, núm. 201/2002, de 8 de noviembre). Ésta es una aplicación estricta del criterio del período impositivo.

<sup>808</sup> Vid. FLORES ZAVALA, E., *Elementos de finanzas...*, op. cit., 1991, págs. 166 y 167. La cursiva es mía.

<sup>809</sup> Tesis aislada de la Suprema Corte de Justicia de México (Pleno) núm. 38/1997, de 4 de marzo.

aquel en que la Ley sitúa la producción de la consecuencia jurídica anudada a su realización, esto es, el *momento en que surge la obligación tributaria principal* (en nuestro ordenamiento, el tiempo del *devengo*).

El supuesto más conflictivo y, al mismo tiempo, más enjuiciado en sede constitucional, es el de aquellos impuestos de hecho imponible duradero, fraccionado en períodos impositivos, cuyo devengo se sitúa el último día del período impositivo. Conforme al criterio seguido de forma mayoritaria, basta comprobar si la nueva norma se declara aplicable a períodos impositivos ya concluidos al tiempo de su aprobación y publicación, a períodos impositivos en curso de realización, o bien sólo a períodos impositivos futuros, para atribuirle en cada caso “retroactividad auténtica” (“*echte Rückwirkung*”), “retroactividad impropia” (“*unechte Rückwirkung*”)<sup>810</sup> o “ausencia de retroactividad” (“*keine Rückwirkung*”).

Esta concreción del concepto de retroactividad tributaria –especialmente, de la “retroactividad impropia” – ha centrado las críticas de la doctrina<sup>811</sup>, así como varios Votos Particulares a las Sentencias del *BVerfG*. A estas críticas se debe en parte el cambio de jurisprudencia de la Sala II del *Bundesverfassungsgericht*, que, a partir de las Sentencias de 22 de marzo de 1983 y 14 de mayo de 1986<sup>812</sup>, acuña y desarrolla la nueva distinción entre “producción retroactiva de consecuencias jurídicas” (“*Rückbewirkung von Rechtsfolgen*”) y “vinculación hacia el pasado del presupuesto de hecho” (“*tatbestandliche Rückanknüpfung*”).

---

<sup>810</sup> El Profesor BIRK sistematiza, atendiendo al criterio tradicional del *BVerfG* (criterio del “período impositivo”), los siguientes grupos de supuestos:

- Elevación del tipo de gravamen con posterioridad a la conclusión del período impositivo (supuesto de “*echte Rückwirkung*”; *BVerfGE* de 19-12-1961, E 13, 261, 272);
- Elevación de la tarifa *durante* el período impositivo en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre industrias (supuesto de “*unechte Rückwirkung*”; *BVerfGE* de 19-12-1961, E 13, 274, 277);
- Supresión de beneficios tributarios *durante y tras el transcurso* del período impositivo (“*unechte Rückwirkung*” y “*echte Rückwirkung*”, respectivamente; *BVerfGE* de 7-7-1964, E 18, 135, 142; *vid. GÖTZ, FS BVerfG*, págs. 421 y 428 y VOGEL, *BB* 1971, págs. 533 y sigs.);
- Creación de un tributo adicional *durante* el período impositivo (supuesto de “*unechte Rückwirkung*”; *BVerfGE* de 9-3-1971, E 30, 250, 267).

*Vid. BIRK, D., en HÜBSCHMANN / HEPP / SPITALER, Kommentar..., op. cit., 2000, § 4 AO, Rz. 710 ss, Rz. 733 a 737, págs. 338 y 339.*

<sup>811</sup> Una de las críticas doctrinales más destacadas a esta jurisprudencia del *BVerfG* sobre retroactividad es la del Prof. PIEROTH, quien cuestiona, en primer lugar, la propia distinción entre retroactividad propia e impropia; y, en segundo lugar, la diversidad de criterios de enjuiciamiento que se vinculan a esta distinción (prohibición general de retroactividad propia, con excepciones; y ponderación de bienes, en el caso de la retroactividad impropia). *Vid. PIEROTH, Bodo, Rückwirkung und Übergangsrecht..., op. cit., 1981, págs. 79 a 89.*

<sup>812</sup> *BVerfGE* 63, 343 (353) y *BVerfGE* 72, 200 (241 sigs.).

Como sabemos, este cambio en la concepción de la retroactividad por la Sala II *BVerfG* no ha llegado a crear una “nueva orientación” de su doctrina. En el ámbito tributario, la aplicación de estos nuevos conceptos no ha supuesto el abandono del criterio del devengo o “nacimiento de la obligación tributaria” (§ 38 *AO*), como momento determinante para distinguir la acción retroactiva de la norma<sup>813</sup>. Así, se ha considerado que éste es en todo caso el momento de “producción de la consecuencia jurídica”, que depende de la realización del hecho imponible, diferenciándose de este modo entre “*Rückbewirkung von Rechtsfolgen*” y “*tatbestandliche Rückanknüpfung*”.

Sin embargo, como ya expuse *supra*, esta nueva definición y distinción de conceptos de la Sala II me parece acertada, pues se construye por referencia a la *estructura de la norma jurídica*. Así, desde un punto de vista de corrección técnica, esta definición –aunque podría mejorarse en aquellos algunos aspectos -, está al menos “bien orientada”. Lo que sucede a mi juicio es que *los nuevos conceptos no se han concretado de forma adecuada en el ámbito tributario*.

En definitiva, se trata de elegir el criterio adecuado para concretar en cada caso cuál es el “presupuesto de hecho” y la “consecuencia jurídica” de la norma en cuestión, a efectos de determinar, en su caso, su carácter retroactivo. La finalidad de las siguientes líneas es demostrar que el criterio del devengo o del período impositivo no es el único, ni siempre el adecuado, para tal concreción (como ya observamos, por otra parte, en el Capítulo Segundo, a efectos de determinar la ley aplicable en ausencia de disposición). En el ámbito de las normas tributarias sustantivas –y, concretamente, de la norma tributaria principal – existen otros posibles criterios, que determinan resultados totalmente distintos a efectos de calificar la retroactividad.

La idea esencial es que, para la concreción del “presupuesto de hecho” y la “consecuencia jurídica” de la norma en cuestión, no puede emplearse un criterio único y apriorístico, como el del devengo, sino que éste sólo puede determinarse *atendiendo en todo caso al contenido de la concreta disposición enjuiciada*. De forma que, si el “hecho” que integra la suposición normativa

---

<sup>813</sup> En sustancia, tanto en la STC 182/1997, de 28 de octubre, como en la *BVerfGE* de 14 de mayo de 1986 – referidas ambas a la modificación del tipo de gravamen (ésta es la consecuencia jurídica normativa) -, se aplica el criterio del nacimiento de la obligación tributaria. Lo que sucede es que este momento es diverso en cada uno de los supuestos examinados, ya que la dimensión temporal y material del hecho que determina el nacimiento de la obligación es distinta. De ahí que la conclusión sobre la eficacia retroactiva de la norma aprobada en el transcurso del año sea también diversa.

Lo que queremos destacar es que este criterio del nacimiento de la obligación tributaria (sea o no la obligación tributaria principal) tampoco es siempre el criterio adecuado para calificar la retroactividad de la norma tributaria. Sólo lo será si coincide con el efecto previsto en la consecuencia jurídica de la norma en cuestión. Existirá retroactividad cuando la valoración o efecto jurídico que se pretende modificar se hubiese producido ya de forma *cierta* con anterioridad a la publicación de la nueva ley, se trate o no del devengo de la obligación



es distinto al “hecho imponible” del tributo –sea una relación jurídica o situación que se prolonga en el tiempo, abarcando dos o más períodos impositivos; sea una parte integrante del hecho imponible y, por tanto, de duración inferior -, la calificación relativa a la eficacia temporal de la norma será diversa.

Tres ejemplos tomados de la propia jurisprudencia del *BVerfG* (A) y B)), así como de la jurisprudencia del Tribunal Financiero alemán (C)), ilustrarán la contraposición entre el “criterio tradicional” (A) y algunos criterios que se exponen como alternativos<sup>814</sup> (B) y C)).

**Caso A)** *Una norma concede un beneficio fiscal por cinco años para las empresas que realicen determinada inversión con los requisitos legalmente previstos. En el tercer año, se aprueba otra norma –aprobación parlamentaria de 29-6-1962 – que suprime el beneficio para los años cuarto y quinto (a partir de enero de 1963; por tanto, para períodos futuros).*

Éste es el caso de la Sentencia del *BVerfG* de 23 de marzo de 1971<sup>815</sup>, que el Tribunal calificó como un supuesto de “ausencia de retroactividad”, en atención al criterio del “período impositivo”<sup>816</sup>. Se adoptó, en definitiva, el criterio comúnmente empleado por el *BVerfG* para interpretar la eficacia temporal de la norma, en orden a aplicar las categorías de retroactividad desarrolladas por el mismo. En este caso, la incidencia de la norma desfavorable únicamente en períodos futuros llevó al Tribunal a negar la retroactividad –incluso impropia -, sin tomar en consideración la *realización de la inversión y la concesión del beneficio en el pasado*, para un determinado intervalo de tiempo *todavía no concluido*.

El empleo de un criterio distinto para delimitar los supuestos de “mera modificación *pro futuro*” y de “retroactividad impropia” puede conducir sin embargo a una calificación diversa, como manifiestan los dos siguientes ejemplos.

---

<sup>814</sup> A esta diversidad de criterios, todavía podría añadirse la alternativa que plantea un sector importante de la doctrina tributarista, proponiendo referir el concepto de retroactividad normativa a la *conclusión irrevocable del “acto de disposición” del obligado tributario digno de protección de la confianza*, y que ya analizamos críticamente *supra* (págs. 496 y sigs.).

<sup>815</sup> *BVerfGE* 30, 392, 404.

<sup>816</sup> En este caso, al tratarse de un beneficio en el IVA, se tomó como referencia el “período de liquidación”. El supuesto ha sido simplificado en el texto, pero sirve igualmente como ejemplo a los efectos del análisis que ahora se aborda.

**Caso B)** *Una norma aprobada el 26-6-1973 eliminó la posibilidad de deducir los intereses de determinados contratos de préstamo a partir del período impositivo de 1974, comprendiendo indistintamente los contratos concluidos antes y después de 1973.*

Éste fue también un supuesto sometido al *BVerfG*, en Sentencia de 26 de junio de 1979<sup>817</sup>, donde, apartándose del tradicional criterio de distinción de las clases de retroactividad referido al período impositivo, tomó en consideración la relación contractual jurídico-privada en curso, para calificar el supuesto como “*unechte Rückwirkung*”. El Tribunal entendió por tanto que la regulación afectaba a “efectos futuros” (los intereses futuros) de una relación en curso (la creada por el “acto de disposición” –el contrato de préstamo – concluido en el pasado).

En este caso, por tanto, se tomó como referencia de la acción normativa una relación jurídica que se prolongaba durante varios períodos impositivos, contemplada en su conjunto, y no “fraccionada” en partes independientes, en atención a cada período impositivo anual.

**Caso C)** *Se eleva la carga tributaria, o bien se suprimen o reducen beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta, sólo para determinado tipo de rentas.*

El Tribunal Financiero Federal alemán (“*Bundesfinanzhof*”), en su Sentencia de de 9 de abril de 1968<sup>818</sup>, declaró que una elevación de la carga tributaria o una supresión o reducción de beneficios tributarios *sólo para determinado tipo de rentas* gravadas por el Impuesto sobre la Renta (“*Einkommensteuer*”) o por el Impuesto sobre Sociedades (“*Körperschaftsteuer*”), debía calificarse como “retroactividad auténtica” (“*echte Rückwirkung*”) si afectaba a rentas de aquella clase obtenidas con anterioridad a la aprobación y publicación de la Ley, aunque estuvieran comprendidas en un período impositivo en curso, todavía no concluido<sup>819</sup>.

Este criterio contrasta con el adoptado por el *BVerfG* para la delimitación entre “*echte Rückwirkung*” y “*unechte Rückwirkung*”, en virtud del cual nunca se considera el *acto* del obligado tributario *sujeto a gravamen*, el presupuesto particular de obtención de renta, sino la conclusión del hecho imponible al final del período impositivo y el consiguiente nacimiento de la obligación tributaria.

---

<sup>817</sup> *BVerfGE* 50, 386 (394 sigs.).

<sup>818</sup> *BFHE* 92, 476.

<sup>819</sup> Este criterio no debe confundirse con el empleado también por el *BFH* en su Sentencia de de 3 de noviembre de 1982 (*BFHE* 137, 275), que precedió a la *BVerfGE* de 3 de diciembre de 1997.

Consideramos este criterio acertado. Existirá *retroactividad*, por ejemplo, si la nueva norma pretende sujetar a gravamen incrementos patrimoniales obtenidos en el período en curso, con anterioridad a su publicación, que se encontraban *no sujetos* conforme a la normativa vigente al tiempo de la obtención.

No puede decirse lo mismo en relación con aquellas modificaciones tributarias referidas a todo el hecho imponible y a todos los obligados tributarios. Este criterio no resultará de aplicación, por ejemplo, si se modifica la tarifa progresiva del impuesto (tarifa a determinar y aplicar en función de la renta global neta, que sólo puede concretarse al final del período)<sup>820</sup>; o bien en el supuesto de modificación del porcentaje de una deducción que deba aplicarse sobre el montante global de inversiones realizadas a lo largo del período.

Las conclusiones obtenidas del anterior análisis crítico nos servirán para cerrar este epígrafe y perfilar nuestra propia formulación sobre el concepto de retroactividad tributaria. Partiendo de que no existe un único criterio para concretar la retroactividad en cada caso, sino que éste depende del contenido de la norma en cuestión, ¿cómo saber en cada caso qué criterio es el más adecuado? ¿Cómo elegir entre dos criterios que, en principio, parecen igualmente aplicables al caso? No hay que olvidar la importancia de tal elección, pues generalmente determinará una calificación distinta de la retroactividad, y ello suele tener consecuencias muy importantes para el enjuiciamiento constitucional.

Para concretar el concepto de retroactividad normativa en Derecho tributario –en particular, en el ámbito de la norma tributaria principal –, debemos partir de las premisas establecidas y las conclusiones alcanzadas en los Capítulos anteriores. El análisis de la retroactividad y de la ultractividad –como fenómenos predicados de las normas, esto es, respecto de enunciados jurídicos generales e hipotéticos – se ha enfocado desde la perspectiva de la disociación entre el intervalo de juridicidad de la norma y su ámbito temporal de aplicabilidad, distinguiendo en relación con este último las referencias temporales –expresas o implícitas – en el presupuesto de hecho y en la consecuencia jurídica. Nos hemos pronunciado así por un concepto *formal* de retroactividad, construido sobre la base de la estructura de la norma jurídica y despojado de adherencias sustantivas<sup>821</sup>.

---

<sup>820</sup> La *elevación general de la tarifa a mitad del período impositivo* fue precisamente el tipo de modificación examinada en las Sentencias del *BVerfG* de 1961 (E 13, 261 y E 13, 274), que sentaron las bases de la dogmática sobre retroactividad, adoptando el criterio de la finalización o no del período impositivo afectado, para distinguir entre “*echte Rückwirkung*” y “*unechte Rückwirkung*”.

<sup>821</sup> Las cuestiones sustantivas deben considerarse, no obstante, a otros efectos.

Partimos por tanto de un concepto de retroactividad normativa común en la Teoría general del Derecho, de carácter formal-normológico y susceptible de gradación<sup>822</sup>, cuya *concreción* depende de la estructura y contenido de la norma jurídica. Las premisas esenciales de nuestro análisis son:

- a) la necesaria *diferenciación normativa* (tipo de norma y objeto de regulación<sup>823</sup>);
- b) la estructura hipotética o condicional de la norma (determinación de su suposición y consecuencia);
- c) la existencia de normas de complemento (si la norma en cuestión es una norma de complemento o está integrada por normas de complemento);
- d) la *acción normativa*.

Estas premisas, que suponen ya una toma de postura en cuanto a los criterios para calificar la retroactividad, no son más que el punto de partida para el análisis de su proyección en Derecho tributario<sup>824</sup>.

En Derecho tributario sustantivo, pueden perfilarse tres niveles esenciales de *diferenciación de la acción normativa*, que se exponen a continuación<sup>825</sup>.

---

<sup>822</sup> Aunque estas notas definitorias –concepto de retroactividad *formal* y *no unívoco*– se han podido constatar también en la concepción comúnmente mantenida por la jurisprudencia constitucional y la doctrina, tanto española, como de nuestro entorno –y ello pese a las diferentes formulaciones existentes–, existen a partir de las mismas importantes diferencias.

<sup>823</sup> El “ideal” de un concepto *único* de retroactividad (doctrinas monistas), que permita ser aplicado respecto a cualquier norma jurídica mediante un proceso automático de subsunción, es una entelequia.

<sup>824</sup> No se trata de contemplar aquí toda la casuística posible en la materia, sino de formular unos criterios básicos y generales, aunque específicos para el ámbito jurídico-tributario que analizamos, que puedan aplicarse a las normas *particulares* objeto de examen. Los ejemplos concretos que se proporcionan al hilo de la exposición contribuyen tanto a inducir dichos criterios generales, como a demostrar la validez de los mismos.

<sup>825</sup> La importancia de la *diferenciación de la acción normativa* es destacada por el Profesor PIEROTH a lo largo de toda su monografía (PIEROTH, Bodo, *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, especialmente págs. 161 a 230). Respecto a las normas tributarias (*ibidem*, pág. 166), PIEROTH adopta los siguientes criterios de diferenciación: a) si la norma tributaria *crea* un nuevo tributo o *modifica* un tributo existente (*vid. infra*, nota 827); b) si la modificación normativa es *favorable* o *desfavorable*; c) si el tributo es *periódico* o *no periódico*; d) si la modificación desfavorable comprende supuestos en los que la *deuda tributaria* ha *nacido* ya o no, según la antigua norma; y, en su caso, si la deuda tributaria ha adquirido ya o no *firmeza* administrativa o judicial. Los criterios a), c) y d) son acogidos en este estudio, si bien matizados y ampliados, de conformidad con el análisis llevado a cabo *supra* sobre el presupuesto de hecho y la consecuencia jurídica de la “norma tributaria principal”. En cambio, entiendo que la distinción entre modificación *favorable* y *desfavorable* no condiciona el concepto de retroactividad, sino los criterios de enjuiciamiento constitucional de una norma retroactiva.

- 1) En primer lugar, hay que distinguir si la norma en cuestión *crea* un nuevo tributo o *modifica* un tributo ya existente<sup>826</sup>. En el primer caso, resulta relevante determinar si el nuevo tributo *sustituye* o no un tributo anterior.

En el segundo caso, debe diferenciarse a su vez si la modificación se refiere al *hecho imponible* del tributo (presupuesto de hecho de la “norma tributaria principal”), o bien a la *obligación tributaria principal* (consecuencia jurídica de la “norma tributaria principal”). Además, hay que distinguir si la modificación se refiere a todo el hecho imponible u obligación tributaria principal, o sólo a una concreta o concretas *normas de complemento* de los mismos. En caso de que se modifique el hecho imponible de forma esencial, tal modificación debe equipararse a la *creación de un nuevo tributo*<sup>827</sup>.

Si la norma tributaria sustantiva en cuestión no forma parte de la “norma tributaria principal”, hay que realizar el mismo análisis, pero referido a su concreto presupuesto y consecuencia.

- 2) Otro criterio relevante de *diferenciación de la acción normativa* en el ámbito que analizamos –a efectos de distinguir la acción normativa en el pasado– es el que atiende al contenido del presupuesto de hecho de la norma en cuestión. En el caso de la “norma tributaria principal”, el hecho imponible. A los *criterios de diferenciación* del mismo nos referimos ya al analizar el tiempo en el presupuesto de hecho de la norma tributaria principal, en el epígrafe dedicado al ámbito temporal de aplicabilidad de las normas tributarias<sup>828</sup>. Respecto al hecho imponible, interesa especialmente destacar aquellas distinciones que permiten caracterizar su elemento objetivo, concretamente su aspecto temporal (carácter duradero o instantáneo, cíclico o variable, repetido o esporádico) y su aspecto material (carácter simple o complejo).
- 3) Atendiendo de nuevo a la estructura de la norma –norma tributaria principal y normas de complemento, o bien otras normas tributarias sustantivas–, el último criterio de

---

<sup>826</sup> Podemos suponer que la creación de *gravámenes complementarios* sobre tributos devengados y pagados con anterioridad, gravámenes que se devengan inmediatamente tras la publicación de la nueva Ley, constituye un incremento *retroactivo* de la cuota tributaria devengada y pagada en su día.

<sup>827</sup> El Profesor PIEROTH (1981, pág. 166), quien aporta esta distinción como criterio de “*diferenciación de la acción normativa*” (“*Differenzierung der Normwirkung*”) en el ámbito del Derecho tributario, equipara –por regla general– la modificación del *elemento subjetivo* o del *elemento objetivo* del hecho imponible de un tributo existente con la *creación* de un nuevo tributo. Así, según el autor, sólo la modificación de la base imponible o del tipo de gravamen se considera propiamente como mera “modificación” de un tributo existente. Esta observación sólo puede mantenerse, a mi juicio, si se entiende referida al elemento subjetivo “global” o al elemento objetivo “global” del hecho imponible, ya que las modificaciones de “presupuestos particulares” del elemento subjetivo o del elemento objetivo deben considerarse “modificaciones” en sentido estricto.

<sup>828</sup> *Vid. supra*, págs. 276y sigs.

*diferenciación normativa* al que haremos referencia es el que atiende a la *consecuencia jurídica* normativa. El aspecto temporal de la obligación tributaria principal fue analizado *supra* por su relevancia para el análisis del ámbito temporal de aplicabilidad de las normas que la regulan<sup>829</sup>. Por este motivo, son asimismo elementos esenciales a la hora de valorar la intensidad de una determinada “referencia normativa al pasado” reguladora de la obligación tributaria principal<sup>830</sup>.

Todos estos criterios de diferenciación de la acción normativa constituyen la premisa necesaria para concretar el concepto de retroactividad en relación con la aquí denominada “norma tributaria principal” y sus normas de complemento, o bien en relación con otras normas tributarias sustantivas. Para la aplicación de estos criterios, es imprescindible identificar con carácter previo la *concreta norma jurídica* cuyo carácter retroactivo o irretroactivo se pretende comprobar. Una vez identificada, el intérprete debe delimitar su estructura condicional, esto es, ha de localizar y concretar su *presupuesto de hecho* y su *consecuencia jurídica*, teniendo en cuenta que éstos suelen estar formados por varias *normas jurídicas de complemento*. La tarea no es en absoluto fácil.

En cualquier caso, mantenemos una noción *estricta* de retroactividad como límite general frente al Legislador tributario, por oposición al “efecto inmediato” de las leyes<sup>831</sup>, aunque ello no sea frecuente en nuestra jurisprudencia constitucional. En materia tributaria, el TJCE sí ha adoptado una noción estricta de retroactividad, aunque por referencia al momento de *nacimiento* de la obligación tributaria.

<sup>829</sup> *Vid. supra*, págs. 286 y sigs.

<sup>830</sup> La “norma tributaria principal” que refiere su presupuesto de hecho a situaciones pasadas, anteriores a su publicación, puede situar también en el pasado la *producción normativa del efecto jurídico* previsto en su consecuencia; pero sólo puede disponer con carácter preceptivo el cumplimiento de deberes *para el futuro*.

<sup>831</sup> Aunque no es frecuente en nuestra jurisprudencia constitucional la referencia a la distinción entre retroactividad *stricto sensu* y eficacia inmediata de las Leyes, encontramos algunos pronunciamientos o votos particulares en los que se propugna esta definición estricta de retroactividad. Así, podemos citar el Voto particular de los Magistrados D. Luis Díez-PICAZO y D. Francisco RUBIO LLORENTE a la STC 32/1987, de 10 de marzo, donde señalaban lo siguiente: “A nuestro juicio no es retroactiva una ley porque determine los efectos *pro futuro* de situaciones que hubieran nacido con anterioridad. La ley es retroactiva si pretende regular actos realizados con anterioridad a su entrada en vigor, pero no lo es cuando regula las consecuencias *a posteriori* de situaciones creadas con anterioridad”.

Tampoco en la jurisprudencia constitucional alemana suele utilizarse el concepto de “eficacia inmediata” (“*Sofortgeltung*”), que sí acoge, en cambio, una parte de la doctrina. Puede verse al respecto el trabajo de ILIOPOULOS-STRANGAS, Julia, *Rückwirkung und Sofortwirkung...*, *op. cit.*, 1986; y también alguna referencia aislada al término de “eficacia inmediata” (“*Sofortgeltung*”) en PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, pág. 20.

Así, en la STJCE (Sala Sexta) de 8 de junio de 2000, asunto *Schloßstraße*, el Tribunal de Luxemburgo se ha pronunciado sobre la supresión o restricción *retroactiva* del derecho a la deducción en el IVA<sup>832</sup>, aplicando el criterio del *nacimiento* del derecho a deducir el IVA soportado<sup>833</sup>, para calificar la norma como *retroactiva*<sup>834</sup>, matizando que, aunque la *liquidación tributaria* de las cantidades deducidas por IVA fuese *provisional*, el derecho a deducir ya se había *adquirido*<sup>835</sup>.

Finalmente, dedicamos unas últimas reflexiones al **concepto de retroactividad y los distintos planos del principio de irretroactividad**. Como hemos señalado, entendemos que la noción amplia de retroactividad no es adecuada como prohibición frente al Legislador en el ámbito de las disposiciones restrictivas de derechos (art. 9.3 CE). Pues bien, parte de la doctrina ha mantenido “conceptos de retroactividad distintos”, en función del plano en que se sitúe el principio de irretroactividad.

En particular, se ha afirmado que el principio de irretroactividad en el plano de la aplicación normativa (art. 2.3 CC) se refiere a “*cualquier grado de retroactividad*”, mientras que el principio de irretroactividad constitucional (art. 9.3 CE) *excluye* la *retroactividad de grado mínimo* o la *eficacia inmediata*<sup>836</sup> de las normas<sup>837</sup>. Más recientemente, el Prof. LÓPEZ

---

<sup>832</sup> La norma enjuiciada era una Ley alemana de 21 de diciembre de 1993, que había reducido, con efectos a partir del 1 de enero de 1994, el ámbito de aplicación del derecho de opción por la tributación en el IVA del arrendamiento de inmuebles, exigiendo nuevos requisitos para su disfrute. La Ley excluía de la nueva regulación, en sus disposiciones transitorias, aquellos inmuebles cuya construcción hubiese finalizado o se hubiese iniciado con anterioridad a determinadas fechas. En el resto de supuestos, resultaba aplicable la nueva regulación más restrictiva, *aunque hubiesen deducido ya el IVA soportado por los primeros gastos de inversión*.

<sup>833</sup> El artículo 17.1 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del IVA: base imponible uniforme (77/388/CEE), dispone: “1. *El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible*”.

<sup>834</sup> Hay que destacar que, en esta STJCE de 8 junio de 2000, la mera constatación de la *retroactividad* de la norma que suprimía el derecho a deducir el IVA soportado le basta al Tribunal para considerar *vulnerados los principios de protección de la confianza y de seguridad jurídica*, sin entrar a analizar si en el caso concreto concurría algún supuesto excepcional de admisibilidad.

<sup>835</sup> El derecho a deducir *nace o se adquiere* en el momento de la entrega de bienes o prestación de servicios y, aunque la liquidación sea provisional, sólo se perderá si las deducciones se concedieron basándose en *declaraciones falsas* o actuaciones fraudulentas y abusivas, o bien si el sujeto pasivo modifica la utilización prevista del inmueble; pero no si las operaciones no pueden llegar a realizarse *por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, como es una modificación normativa* aprobada antes del inicio de dichas operaciones (en este caso, antes del arrendamiento de los inmuebles sobre los que se había soportado el IVA). *Vid.* STJCE de 8 junio de 2000, asunto *Schloßstraße*, apartados 40 a 43.

<sup>836</sup> Aunque se utilicen a menudo como sinónimos, la retroactividad de grado mínimo y la eficacia inmediata de las normas – esta última, tanto en el sentido rouberiano del término, como en la acepción mantenida en este trabajo –

MENUDO ha propuesto que el principio de irretroactividad en el ámbito de la producción reglamentaria, por oposición al principio de irretroactividad frente al Legislador, se refiera tanto a la retroactividad propia como a la retroactividad impropia.

A mi juicio, el principio de irretroactividad se refiere en cualquier caso a la retroactividad *stricto sensu*. Lo que sucede es que la eficacia inmediata de las normas (sea sobre el *hecho* en curso, sea sobre la *relación jurídica* no concluida) también cuenta con límites, y éstos deben ser tenidos en cuenta tanto por el aplicador jurídico, como por el Legislador y el titular de potestad reglamentaria. Estos límites no actúan del mismo modo frente a unos y otros poderes públicos (del mismo modo como sucede en relación con el principio de irretroactividad, en sus diversos planos).

## **B. Diferenciación entre el principio de irretroactividad y los límites constitucionales a la eficacia inmediata o pro futuro de las normas tributarias**

### **1. La admisibilidad de la eficacia inmediata como regla general y el límite de los derechos constitucionales**

En un Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE) no puede prohibirse la *eficacia inmediata* de las normas, prácticamente en ningún ámbito normativo; especialmente en

---

no tienen el mismo significado. Véanse al respecto *supra* págs. 161 a 163 (noción rouberiana de eficacia inmediata), págs. 167 a 170 (retroactividad de grados máximo, medio y mínimo), y págs. 174 a 179 (noción de eficacia inmediata mantenida en este trabajo).

<sup>837</sup> Véase en este sentido LÓPEZ MENUDO, F., “El principio de irretroactividad...”, *op. cit.*, 1991, en particular págs. 480 (nota 59), 501, 503 y 506, quien señala lo siguiente (pág. 480, nota 59): “Nosotros mismos afirmamos en su día en *El principio de irretroactividad...*, cit., págs. 62 y sigs., que la interdicción de retroactividad que el artículo 9.3 CE (...) dirige al *legislador*, sólo cabía ser entendida desde la inteligencia del concepto de retroactividad propugnado por ROUBIER, o sea, *nunca lo dispuesto hacia el futuro comporta retroactividad, aunque por un efecto de “retroceso” repercute sobre el pasado.* (...) Concebir un concepto de retroactividad más estricto, o sea, una prohibición para la Ley aún más “dura”, cae fuera de toda lógica, pues ello llevaría a equiparar la posición y la fuerza del Legislador con la que, a tenor del artículo 2.3 del Código Civil, ocupa el intérprete o el juez; para éste “irretroactividad” significa que ha de presumir *ab initio* que la Ley de cuya aplicación se trate no tiene el más mínimo efecto retroactivo – o sea, que la norma anterior es “ultractiva” – salvo si aquella dispusiere explícitamente lo contrario o ello se dedujere inequívocamente”.



el Derecho público y, en particular, en materia tributaria<sup>838</sup>. Es más, para que la prohibición de retroactividad de normas tributarias pueda considerarse compatible con los imperativos de igualdad material y las exigencias del Estado social (art. 9.2 CE), *debe excluirse de su ámbito de aplicación la eficacia inmediata* y establecerse las interpretaciones correctoras adecuadas.

Desde esta perspectiva, cobran su sentido afirmaciones tales como que “*la irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal*” (motivo por el que se eliminó la referencia expresa a las normas fiscales en sede del principio de irretroactividad, inicialmente prevista en el Anteproyecto de Constitución). Sólo limitando el principio de irretroactividad a una noción estricta de retroactividad, puede resultar operativa y tolerable su aplicación en un Estado social y democrático de Derecho.

Esta posición ha sido afirmada de forma más o menos explícita por nuestro Tribunal Constitucional: no existe un derecho al mantenimiento de un determinado régimen fiscal favorable. La Constitución no protege la mera expectativa de que una determinada regulación tributaria se mantenga en el futuro.

También el TJCE ha señalado que el principio de protección de la confianza legítima no otorga un derecho a los ciudadanos al mantenimiento de una ventaja de la que venían disfrutando conforme a la normativa anterior, ni puede justificar la intangibilidad de la normativa, máxime en aquellos ámbitos donde resulta necesaria la adaptación continua de las normas a las variaciones de la coyuntura económica – y por tanto su modificación es razonablemente previsible por los ciudadanos afectados –<sup>839</sup>.

<sup>838</sup> Lo que sí cabe prohibir es la *retroactividad* de normas que afecten sensiblemente, de modo desfavorable, la esfera general de libertad y de propiedad del ciudadano, donde se incluye la materia tributaria (la materia tributaria pertenece al “ámbito vital que es la esfera de la libertad y la propiedad”; STC 182/1997, FJ 8º, *in fine*). Esta interdicción puede considerarse incluso implícita en los principios basilares del Estado de Derecho.

<sup>839</sup> Véase la STJCE (Sala Quinta) de 20 de noviembre de 1997, *P. Moskof AE*, asunto C-244/95 (*Rec.* 1997, pág. I-6441):

“68. Debe recordarse que, si bien el principio del respeto de la confianza legítima forma parte de los principios fundamentales de la Comunidad, los agentes económicos no pueden confiar legítimamente en que se mantenga una situación existente que puede ser modificada en el marco de la facultad de apreciación de las Instituciones comunitarias, especialmente en un ámbito como el de las organizaciones comunes de mercados, cuyo objeto lleva consigo una adaptación constante en función de las variaciones de la situación económica (véase, en particular, la Sentencia de 5 de octubre de 1994, *Crispoltoni y otros*, asuntos acumulados C-133/93, C-300/93 y C-362/93, *Rec.* pág. I-4863, apartado 57).

Véase en el mismo sentido la STJCE de 29 de enero de 1998, *Lopex Export*, asunto C-315/96, *Rec.* pág. I-317, apartados 28 a 30; y la STJCE de 23 de noviembre de 1999, *República Portuguesa / Consejo*, asunto C-149/96, *Rec.* pág. I-8395, apartado 75.

69. De lo anterior se deduce que los agentes económicos no pueden invocar un derecho adquirido al mantenimiento de una ventaja que para ellos resulte del establecimiento de la organización común de mercados y de la cual se beneficiaron en un momento determinado (sentencia *Crispoltoni y otros*, antes citada, apartado 58)”.

Tampoco puede alegarse el principio de protección de la confianza para prohibir la *eficacia inmediata* de las nuevas normas, esto es, la incidencia de la nueva regulación en los efectos futuros de situaciones nacidas al amparo de la normativa anterior<sup>840</sup>.

Esto no quiere decir que la eficacia inmediata de las normas tributarias desfavorables carezca de límites constitucionales. En particular, los *derechos constitucionales*, en conexión con el *principio de proporcionalidad*, juegan un importante papel en el enjuiciamiento de las normas con eficacia inmediata y del Derecho transitorio<sup>841</sup>; pero el Tribunal Constitucional ha de ser especialmente cauteloso al realizar este control de admisibilidad constitucional.

La *frustración de expectativas* y la *causación de perjuicios económicos* son elementos a considerar al enjuiciar la *eficacia inmediata* de una norma tributaria desfavorable, elementos que pueden llegar a determinar, bien la inconstitucionalidad de la norma; bien la exigencia de responsabilidad patrimonial por los perjuicios causados; bien la necesidad de regular un régimen transitorio adecuado<sup>842</sup> (p. ej., para reparar supuestos de discriminación normativa).

Siempre que la norma en cuestión afecte a uno de los derechos constitucionales a los que se refiere el principio de irretroactividad (art. 9.3 CE), el ámbito de protección del derecho en

---

<sup>840</sup> Como señala el TJCE en su Sentencia de 29 de junio de 1999: “*si bien el principio de respeto de la confianza legítima forma parte de los principios fundamentales de la Comunidad, según reiterada jurisprudencia este principio no puede extenderse hasta el punto de impedir, de manera general, que una nueva normativa se aplique a los efectos futuros de situaciones nacidas al amparo de la normativa anterior (véanse, en particular, las Sentencias de 14 de enero de 1987, Alemania / Comisión, 278/84, Rec. pág. 1, apartado 36; de 20 de septiembre de 1988, España / Consejo, 203/86, Rec. pág. 4563, apartado 19, y de 22 de febrero de 1990, Busseni, C-221/88, Rec. pág. I-495, apartado 35)*” (STJCE de 29 de junio de 1999, *Butterfly Music*, asunto C-60/98, Rec. pág. 3939, apartado 25).

<sup>841</sup> Así se mantiene en la jurisprudencia constitucional alemana más reciente (véase *supra* pág. 601, nota 793). La diferencia con la postura mantenida en este trabajo es que aquí abogamos por el carácter preferente del principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE* – y, por tanto, de los derechos constitucionales –, tanto en caso de eficacia inmediata como de retroactividad *stricto sensu* de la norma tributaria.

<sup>842</sup> En la medida en que la nueva norma con eficacia inmediata perjudique derechos preexistentes de los particulares, deberán adoptarse las medidas transitorias adecuadas. La STJCE de 29 de junio de 1999, ya citada, en relación con una nueva normativa que restablecía los derechos de autor, señala: “*Su aplicación a los efectos futuros de situaciones no configuradas definitivamente significa, sin embargo, que incide en los derechos de un tercero a proseguir la explotación de un soporte de sonido cuyos ejemplares ya fabricados aún no han sido comercializados y puestos en el mercado en dicha fecha*” (STJCE de 29 de junio de 1999, *Butterfly Music*, apartado 24; el subrayado es nuestro).

Para proteger estos derechos adquiridos de terceros, el TJCE consideró suficiente y razonable la medida transitoria consistente en la *concesión de un plazo de tres meses, a partir de la entrada en vigor de la nueva norma, para permitir la distribución de los soportes de sonido a aquellas personas que, debido a la extinción de los derechos de autor amparada en la legislación precedente, hubiesen podido reproducirlos y comercializarlos con anterioridad* (STJCE de 29 de junio de 1999, apartados 26 a 30).

cuestión debe adoptarse, a mi entender, como canon de constitucionalidad preferente. En caso contrario, podrá acudir a principios genéricos derivados del Estado de Derecho, como el principio de seguridad jurídica y el principio de interdicción de la arbitrariedad.

Cualquiera de los derechos constitucionales examinados en los epígrafes precedentes, en relación con la prohibición de retroactividad *stricto sensu*, pueden resultar vulnerados en el caso concreto por una norma con eficacia inmediata. Así, por ejemplo, la libertad de profesión (art. 35.1 CE; Art. 12.1 GG) – considerada en Alemania un derecho fundamental – se entendió vulnerada en la *BVerfGE* 21, 173, porque la nueva ley introducía una regulación desfavorable de la profesión de asesor tributario *de forma inmediata e indiferenciada*, sin adoptar las adecuadas medidas transitorias<sup>843</sup>.

## 2. La reducción o supresión de beneficios tributarios *pro futuro*: ¿existencia de criterio especial respecto a las "normas de incentivo"?

La cuestión que planteamos en este epígrafe consiste en determinar si las normas de incentivo ofrecen una “resistencia especial” a ser modificadas por el Legislador, aunque sea *pro futuro*, en perjuicio del obligado tributario. Ésta es una opinión bastante extendida en la doctrina, según la cual el Legislador quedaría “comprometido” por el incentivo concedido en el pasado<sup>844</sup>.

Esta cuestión se encuentra íntimamente relacionada con la concepción que se mantenga de las exenciones tributarias y del resto de beneficios tributarios. Como sabemos, la clásica teoría de la exención – expuesta magistralmente en nuestra doctrina por el Prof. SÁINZ DE BUJANDA – considera las normas de exención como *normas excepcionales, derogaciones*

<sup>843</sup> Por Ley de 16 de agosto de 1961, con entrada en vigor el 1 de noviembre de 1961, se reguló el ejercicio de la actividad de asesor tributario, disponiendo su incompatibilidad con la actividad industrial. El *Bundesverfassungsgericht* consideró admisible que la nueva normativa se aplicase también a aquellos sujetos que venían ejerciendo la actividad de asesor tributario con anterioridad a la entrada en vigor de la ley. Pero, en el caso enjuiciado en el recurso de amparo, el *BVerfG* entendió que la *injerencia en el status profesional del que venía disfrutando el sujeto* resultaba *desproporcionada*, al llevarse a cabo de una forma *inmediata y sin adecuadas medidas de transición*. Para apreciar la vulneración del Art. 12.1 GG en el caso concreto, el *BVerfG* tuvo en cuenta que el sujeto en cuestión, con la edad de 62 años, obtenía aproximadamente el 60% de sus ingresos de la actividad de asesor tributario y el 40% de la actividad industrial, profesiones que venía compatibilizando desde hacía décadas. El Legislador debería haber *diferenciado* estos supuestos, mediante una *regulación transitoria adecuada*.

<sup>844</sup> En el Voto Particular del Magistrado GÓMEZ-FERRER a la STC 6/1983 (véase la cita completa *supra*, pág. 466, nota 392) aparece de algún modo esta idea: “*Es el Estado el que ha establecido un régimen legal especial para las viviendas de protección oficial, con sus ventajas y limitaciones. (...) Y luego el propio Estado, que es quien ha diseñado el régimen especial, altera los deberes tributarios modificando los beneficios ya concedidos por actos concretos (mientras mantiene en su integridad las limitaciones)*”.

*singulares del deber de contribuir*, que se encuentran justificadas por una finalidad de interés público digna de protección<sup>845</sup>. En la “moderna” teoría de la exención, ésta se considera un elemento más del tributo y una opción “ordinaria” del Legislador<sup>846</sup>. Desde esta perspectiva, la norma de exención se encuentra sujeta a los mismos criterios de interpretación y, en particular, a los mismos límites de eficacia temporal que el resto de normas tributarias.

Pues bien, según una doctrina a la que nos adscribimos (MAURER, WERNSMANN, OSTERLOH<sup>847</sup>), la distinción entre las leyes de incentivo o con fines extrafiscales y las leyes con mera finalidad recaudatoria no constituye una distinción relevante a efectos de limitar la posibilidad de su modificación o derogación por el Legislador<sup>848</sup>.

La *inversión* realizada por el ciudadano, como consecuencia de una medida tributaria de fomento, no constituye en sí misma un elemento determinante para declarar la inconstitucionalidad de la norma que suprime o reduce un régimen tributario favorable. Ni siquiera en el caso de las normas tributarias con *finis predominantemente extrafiscales* – fines que concurren, en mayor o menor medida, en todas las normas tributarias<sup>849</sup> – puede afirmarse que el Legislador quede “vinculado” para el futuro por el “compromiso” adoptado.

Sin embargo, el *BVerfG* ha revalorizado recientemente la importancia de las normas de incentivo, afirmando en su Sentencia de 3 diciembre de 1997 lo siguiente:

“Si una ley tributaria ofrece al obligado tributario un supuesto de exención, que éste sólo puede adoptar durante el período impositivo, la oferta legislativa genera una base de confianza para el acto de disposición en su vinculación temporal, confianza en la que el obligado tributario apoya su decisión de realizar el comportamiento exigido por la norma de exención. El obligado tributario decide realizar la concreta actuación económica que se requiere para la obtención del beneficio tributario, que no habría

---

<sup>845</sup> Vid. SÁINZ DE BUJANDA, F., “Teoría jurídica de la exención...”, *op. cit.*, 1963, págs. 383 a 463, en particular págs. 425 y sigs.

<sup>846</sup> Vid., entre otros, LOZANO SERRANO, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid, Ed. Tecnos, 1988, págs. 37 y sigs.

<sup>847</sup> Vid. WERNSMANN, Rainer, *JuS* 2000, págs. 39 y sigs., en particular pág. 40; y OSTERLOH, *DStJG*, 24, 2001, págs. 383 y sigs., en particular págs. 403 y sigs.

<sup>848</sup> Sobre los incentivos con fines extrafiscales y el posible conflicto con los principios de justicia del sistema tributario – en particular, con el principio de capacidad económica – puede verse SOLER ROCH, M<sup>a</sup> Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Madrid, Ed. Civitas, 1983.

<sup>849</sup> Existe un convencimiento bastante generalizado de que los tributos con fines extrafiscales deben gozar de mayor protección frente a la retroactividad desfavorable que los tributos con fines fiscales o recaudatorios. En este trabajo se reconsidera esta idea, concluyendo que la distinción entre tributos con fines fiscales y extrafiscales (difusa, por lo demás) apenas debe modular los criterios de enjuiciamiento constitucional de normas tributarias retroactivas o con eficacia inmediata.

realizado sin aquel incentivo. Con esa toma de decisión, la norma alcanza su efecto directivo del comportamiento y organizativo, de forma definitiva” (*BVerfGE* 97, 67, 80).

Por ello, dedicamos las siguientes páginas a considerar cuáles son los *límites constitucionales* que, diversos al principio de irretroactividad (principio de seguridad jurídica<sup>850</sup>, principio de proporcionalidad<sup>851</sup>, o –como nos parece más adecuado– el ámbito de protección de los derechos constitucionales), deben aplicarse en caso de supresión o reducción *anticipada* de una exención o beneficio tributario *temporal*.

Hasta la fecha se han dictado dos Sentencias del Tribunal Constitucional español sobre retroactividad y beneficios tributarios: la STC 6/1983, de 4 de febrero, y la STC 234/2001, de 13 de diciembre. La primera de ellas interesa especialmente en esta sede, pues en la misma se examinaba *si la reducción de un beneficio tributario de carácter temporal para los ejercicios posteriores a la entrada en vigor de la nueva norma era contraria al art. 9.3 CE y al art. 33 CE*, por violar “derechos tributarios adquiridos”.

El Tribunal Constitucional niega la vulneración, tanto del derecho de propiedad garantizado en el art. 33 CE<sup>852</sup> como del principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE*<sup>853</sup>, con el argumento principal de que la norma en cuestión no era retroactiva. Efectivamente, las normas que suprimen beneficios tributarios *pro futuro* no privan de “derechos adquiridos” a los ciudadanos<sup>854</sup>. Aunque el beneficio tributario haya sido *declarado administrativamente* en el

<sup>850</sup> Vid. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *La exención tributaria*, Madrid, Ed. Colex, 1990, págs. 184 y sigs.

<sup>851</sup> Vid. LOZANO SERRANO, C., *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, *op. cit.*, 1988, págs. 127 y sigs.

<sup>852</sup> Respecto al art. 33 CE, en esta STC 6/1983 (FJ 2º) se afirma que “el llamado derecho a la exención o a la bonificación tributarias es simplemente un elemento de la relación jurídica obligacional”, y que no puede entenderse “incorporado al patrimonio” de los obligados tributarios; en el caso enjuiciado, de la Contribución Territorial Urbana, se desvincula así el derecho al beneficio tributario del derecho real concreto objeto de la contribución.

Esta afirmación es adecuada en el caso enjuiciado, porque estaba referida al derecho a la bonificación tributaria *para ejercicios futuros*; en definitiva, a un hipotético derecho al *mantenimiento del régimen jurídico-tributario de la bonificación*. En cambio, si se tratase de una bonificación que correspondiese aplicar a ejercicios anteriores, para obligaciones tributarias ya devengadas, sí podría hablarse de un derecho a satisfacer el tributo en la cuantía determinada por la ley entonces vigente.

<sup>853</sup> El segundo fundamento examinado en la STC 6/1983 (FJ 3º) es el principio de “irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales”, garantizado en el art. 9.3 CE. Su aplicación queda excluida por el TC, en atención a los siguientes argumentos: en primer lugar, porque no se aprecia retroactividad de grado máximo o medio; y, en segundo lugar, porque no se considera afectado ningún “derecho individual” (entendido como derecho fundamental del Título I de la CE).

<sup>854</sup> Ello supondría un compromiso inadmisibles para el Legislador futuro, en contra del principio democrático. Esta idea se encuentra bastante generalizada en los diversos ordenamientos jurídicos.

pasado, puede dejarse sin efecto *para el futuro* como consecuencia de la derogación de la norma que lo prevé<sup>855</sup>.

Ahora bien, si tenemos en cuenta que la norma enjuiciada en la STC 6/1983, de 4 de febrero, despliega una *eficacia inmediata* desfavorable – según la concepción mantenida en este trabajo – el criterio de enjuiciamiento debe variar: no se tratará de comprobar si la norma en cuestión vulnera o no el principio de irretroactividad (sea el expresamente garantizado en el art. 9.3 CE para determinadas materias, sea el que pueda entenderse implícito en otros preceptos constitucionales), sino de constatar *si la frustración de expectativas y los perjuicios económicos que su eficacia inmediata puede causar resultan o no admisibles constitucionalmente*.

Situados en este contexto, debe prestarse especial atención al *régimen transitorio* previsto en la normativa en cuestión. La supresión y reducción de beneficios tributarios en la Contribución Territorial Urbana (CTU) llevada a cabo por el Real Decreto-Ley 11/1979, de 20 de julio, sobre Medidas urgentes de financiación de las Corporaciones Locales<sup>856</sup>, no se llevó a cabo sin medidas transitorias. Además de *diferirse* la *eficacia* de esta supresión y reducción de beneficios al día 1 de enero del año siguiente<sup>857</sup>, fue aprobado un régimen transitorio específico para los beneficios que se viniesen disfrutando en dicha fecha<sup>858</sup>.

En particular, la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto-Ley 11/1979 estableció que la *reducción* de beneficios en la CTU tendría *eficacia inmediata* respecto de los beneficios en curso a partir del día 1 de enero de 1980, pero sólo por lo que respecta a la reducción de la cuantía (de una reducción del 90% se pasaba a una bonificación del 50%), *manteniéndose el plazo por el que fueron otorgadas*<sup>859</sup>.

---

<sup>855</sup> Respecto de los *acuerdos administrativos por los que se conceden exenciones*, señala el Prof. FLORES ZAVALA: “Se trata de un acto de los que la doctrina llama *actos condición*, porque son la condición necesaria para la aplicación a un caso concreto de una situación jurídica general; (...) la declaración carece de efectos por sí misma, los efectos se derivan de la ley, en consecuencia, si la ley es modificada porque se crea una situación jurídica general contraria a la sostenida en ella, el acto condición deja de producir efectos porque los señalados en la ley han desaparecido” (vid. FLORES ZAVALA, E., *Elementos de finanzas...*, op. cit., 1991, pág. 173).

<sup>856</sup> El artículo 5 del Real Decreto-Ley 11/1979 *derogó* algunos beneficios tributarios *permanentes* y *redujo* (tanto en su cuantía como en su duración) algunos beneficios tributarios *temporales* previstos en el Texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana, aprobado por Decreto 1251/1966, de 12 de mayo.

<sup>857</sup> La Disposición Transitoria Primera del Real Decreto-Ley 11/1979 dispuso que el artículo 5 (vid. nota anterior) tendría efectos desde el 1 de enero de 1980.

<sup>858</sup> La Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto-Ley 11/1979 estableció un *régimen transitorio específico* para aquellas exenciones o reducciones *temporales* que habían sido *reconocidas con anterioridad al 1 de enero de 1980* y se estaban disfrutando a esa fecha.

<sup>859</sup> Sólo respecto de las bonificaciones reguladas en el artículo 14 del TR de la CTU 1966, reconocidas con anterioridad al 1 de enero de 1980, se respetaron los plazos y porcentajes con que fueron otorgadas. En definitiva, la nueva normativa mantuvo la *ultractividad* de este precepto.

Es éste, por tanto, un *régimen transitorio* previsto por una norma tributaria *desfavorable* (que suprime y reduce beneficios tributarios) *con eficacia inmediata*<sup>860</sup>. Para determinar si la eficacia inmediata de esta norma tributaria es admisible constitucionalmente, habrá que examinar:

- Cuál es la *intensidad* de la eficacia inmediata de la nueva norma.
- En qué medida la nueva norma frustra expectativas y produce perjuicios económicos a los ciudadanos afectados por la misma.
- Cuál es la *motivación* de la norma, no sólo de su contenido material, sino también de su eficacia temporal (aspecto que no se justifica en el caso de la norma enjuiciada en la STC 6/1983<sup>861</sup>).
- Si existe adecuación, necesidad y proporcionalidad *stricto sensu* de la nueva norma – y, en particular, de su eficacia inmediata – en relación con la finalidad perseguida.

Aunque en esta STC 6/1983, de 4 de febrero, no existe influencia de la jurisprudencia constitucional alemana, hay que señalar que el Tribunal Constitucional alemán se había pronunciado ya sobre una cuestión muy similar hacía más de una década, declarando también la constitucionalidad de la norma enjuiciada.

Se trataba de la *BVerfGE* de la Sala II, de 23 de marzo de 1971<sup>862</sup>, por la que se enjuiciaba una *reducción de beneficios tributarios de carácter temporal, para los períodos impositivos futuros*. La Ley de ayuda a Berlín, de 7 de marzo de 1950, había establecido unos beneficios tributarios en el IVA para determinadas industrias tabacaleras de la ciudad. Estos beneficios, de carácter temporal, habían sido prorrogados en varias ocasiones; la última prórroga había sido aprobada por Ley de 25 de marzo de 1959, hasta el 31 de diciembre de 1964. Antes de finalizar este plazo, por Ley de 26 de julio de 1962 se redujo la cuantía de estos beneficios tributarios en una tercera parte, desde el 1 de enero de 1963 hasta la fecha prevista, del 31 de diciembre de 1964. En consecuencia, las industrias tabacaleras que disfrutaban de este beneficio tributario, inicialmente previsto por cinco años (de 1960 a 1964), vieron reducida su cuantía para los años cuarto y quinto. Por Ley de 19 de agosto de 1964 se volvió a prorrogar el beneficio en la

---

<sup>860</sup> De hecho, lo previsto por la Disposición Transitoria Segunda del Real Decreto-Ley 11/1979 respecto de su artículo 5 *no es eficacia inmediata stricto sensu*, ya que deja en *ultractividad la normativa anterior* por lo que respecta al *plazo de duración* de los beneficios tributarios *en curso*. Más que un régimen sustantivo *ad hoc*, lo que se prevé es una *articulación* entre el *antiguo y el nuevo régimen jurídico*, para las *situaciones intermedias*.

<sup>861</sup> En la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 11/1979 existe sólo una justificación genérica: resolver de forma urgente la “ya crónica situación estructuralmente deficitaria de las Corporaciones Locales”, democráticamente elegidas tras la aprobación de la CE 1978.

<sup>862</sup> *BVerfGE* 30, 392.

misma cuantía, hasta el 31 de diciembre de 1969, y fue suprimido totalmente a partir de dicha fecha, por Ley de 19 de julio de 1968.

La primera cuestión que aborda el *BVerfG* en esta Sentencia es comprobar si la norma enjuiciada es *retroactiva* y, en su caso, de qué tipo. El Tribunal alemán rechaza que se trate de un supuesto de *retroactividad auténtica*, porque el *hecho imponible del IVA* todavía no se había realizado y la deuda tributaria no se devenga hasta el final del período liquidatorio mensual. La Ley enjuiciada, de 26 de julio de 1962, había reducido el beneficio tributario en el IVA sólo a partir del 1 de enero de 1963. En consecuencia, entiende el *BVerfG* que tampoco concurre un supuesto de retroactividad impropia, pues el supuesto de hecho del IVA ni siquiera se había iniciado.

Tampoco la *inversión realizada en el pasado* por las industrias tabacaleras afectadas (la construcción de plantas de fabricación en Berlín) determinaba, según el *BVerfG*, la retroactividad de la medida, pues esta inversión *no mantiene la necesaria relación con el presupuesto de hecho al que la Ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria* en el IVA<sup>863</sup>.

En mi opinión, efectivamente, ni en el supuesto examinado en la *BVerfGE* de 23 de marzo de 1971, ni en el caso enjuiciado en la STC 6/1983, de 4 de febrero, se plantea un problema de retroactividad.

Sin embargo, la eficacia inmediata de la nueva norma también puede exigir un control constitucional. El *BVerfG* lo tiene en cuenta y enjuicia la norma en cuestión desde la perspectiva de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza. La frustración de expectativas dignas de protección de los ciudadanos afectados y la causación de un perjuicio económico puede determinar la inconstitucionalidad de la medida, según el *BVerfG*, por vulneración del principio de protección de la confianza. Según la tesis mantenida en este trabajo, habría que examinar previamente si resultan vulnerados otros límites constitucionales de carácter material. En cualquier caso, una consideración adicional en este sentido se echa de menos en la STC 6/1983.

En la *BVerfGE* de 23 de marzo de 1971, el Tribunal alemán optó por aplicar los mismos criterios de enjuiciamiento que en los supuestos de retroactividad impropia, por considerar que la aprobación del incentivo fiscal para determinado período había creado un “presupuesto de confianza digno de protección” en su mantenimiento, hasta la fecha prevista. A tal efecto, el *BVerfG* realizó una *ponderación de bienes* entre los motivos de interés general que justifican la

---

<sup>863</sup> *BVerfGE* 30, 392.



medida y el grado de afectación de la confianza de los particulares<sup>864</sup>, considerando que resultaba justificada la retroactividad<sup>865</sup>.

En la reciente Sentencia del *BVerfG* (Sala II) de 5 de febrero de 2002 se ratifica este criterio: la supresión de un beneficio tributario para el futuro no puede considerarse contraria al principio del Estado de Derecho, si responde a una *justificación objetiva* y se lleva a cabo de forma *proporcionada*. En este caso, se había suprimido la exención tributaria de los intereses de “cédulas hipotecarias sociales” (“*Sozialpfandbriefen*”), vigente desde el año 1953 y prevista con carácter indefinido. Tras décadas de vigencia, la Ley de modificación tributaria de 25 de febrero de 1992 suprimió esta exención, por considerar que *ya no se encontraba justificada*. La Sala II del *BVerfG* entiende que esta Ley *no ha vulnerado los derechos fundamentales de los ciudadanos afectados*<sup>866</sup>, ni *tampoco el principio de protección de la confianza legítima*, aunque la adquisición de las cédulas hipotecarias se concluyese en el pasado, de forma irreversible, atendiendo a una norma de incentivo tributario cuya finalidad era promover la construcción de viviendas sociales. En este caso, prevalece el interés público a la supresión de un beneficio tributario que ya no se encontraba justificado por su finalidad inicial.

En cambio, el Tribunal Constitucional portugués sí ha declarado la inconstitucionalidad de una ley que suprimía un beneficio tributario para el futuro, en el ATC (2ª Sección) n. 410/1995, de 28 de junio, sin formulación de Votos particulares. Por Ley de 23 de diciembre de 1974 se había concedido una deducción en el impuesto sobre la renta (entonces, impuesto “*complementar*”) para los inversores en cooperativas de viviendas, por un período de tres años desde la inversión. Con efectos desde el 1 de enero de 1989, el impuesto “*complementar*” fue

---

<sup>864</sup> Existía una confianza del ciudadano digna de protección, ya que la normativa anterior ni era objetivamente confusa, ni inválida, ni debía contarse con su modificación. En definitiva, no concurría ninguno de los supuestos que eliminan *ex radice* el presupuesto de confianza legítima en la normativa vigente.

<sup>865</sup> La finalidad de la norma que reducía el beneficio tributario temporal para los periodos futuros era doble: por un lado, se pretendía dar una solución legislativa rápida y eficaz a una situación económica difícil, que al tiempo de aprobar las medidas de fomento no había podido preverse; en segundo lugar, se quería *paliar una situación de desigualdad material* originada por la situación de *privilegio* de que gozaban las industrias tabacaleras con el mantenimiento del beneficio. La industria tabacalera estaba disfrutando de unos beneficios fiscales *desproporcionados* respecto de su situación – que había cambiado con el tiempo –, y más favorables que los de otras industrias berlinesas, produciéndose una *desigualdad injustificada*.

Todos estos motivos de interés general (que habían sido expuestos en los *trabajos parlamentarios* para justificar la aprobación de la medida), fueron determinantes para que el *BVerfG* declarase la constitucionalidad de la norma legislativa, “inclinando la balanza” a favor del interés general. Además, se tuvo en cuenta que el *impacto económico* producido por la medida era de carácter *moderado*, ya que el beneficio tributario se había reducido sólo en un tercio, sin “desvalorizar” totalmente las inversiones realizadas en el pasado.

<sup>866</sup> En particular, el *BVerfG* consideró que la Ley en cuestión no había vulnerado la libertad general de acción de los ciudadanos afectados por la medida (Art. 2.1 *GG*), pues la incidencia en aquélla se había llevado a cabo de forma proporcionada; y que tampoco se había vulnerado su derecho a la igualdad (Art. 3 *GG*).

suprimido y se creó el nuevo *Impuesto sobre la renta de las personas singulares (IRS)*. Ante la ausencia de una disposición transitoria relativa a aquella específica deducción, y teniendo en cuenta la diversa regulación de conjunto en uno y otro impuesto, la Administración tributaria consideró que las deducciones previstas para el impuesto *complementar* quedaban suprimidas desde el 1 de enero de 1989, sin que pudieran aplicarse para liquidar el *IRS* de 1989.

Uno de los contribuyentes afectados recurrió ante el TC portugués, considerando que aquella interpretación administrativa vulneraba sus “derechos adquiridos”<sup>867</sup> y la confianza legítima en el mantenimiento del beneficio fiscal hasta agotar el período de tres años que establecía la Ley anterior.

Lo más destacable del enjuiciamiento (dejando aparte que éste se refiere a una interpretación administrativa) es que el TC portugués no adopta criterios de admisibilidad constitucional diversos, según se trate de retroactividad auténtica o impropia<sup>868</sup>. Tanto en uno como en otro caso, se realiza una *ponderación de bienes* entre la afectación de expectativas del particular, fundadas en una confianza digna de protección, y la necesidad de salvaguardar intereses constitucionales prevalentes. Para que la norma resulte admisible constitucionalmente, debe tratarse de una *retroactividad necesaria, adecuada y proporcionada* (véase ATC 410/1995, con cita de ATC 287/1990). En este caso, se consideró que la falta de mantenimiento del beneficio tributario hasta agotar el plazo por el que se hallaba previsto resultaba inconstitucional.

La inseguridad que produce la aplicación de la ponderación de intereses o *balancing test* en todos los casos se constata claramente si comparamos el ATC 410/1995, de 28 de junio, y el ATC 1006/1996, de 8 de octubre, ambos de la 2ª Sección del TC portugués. Tratándose en los dos casos de la supresión de un beneficio tributario para períodos futuros, en circunstancias similares, en el primero se declaró la inconstitucionalidad del precepto y en el segundo su constitucionalidad<sup>869</sup> (con el Voto particular en este último caso del Magistrado Guillermo de Fonseca<sup>870</sup>).

---

<sup>867</sup> Debe señalarse que, tanto el TC como el Legislador portugués, consideran que el beneficio tributario de carácter temporal es un “derecho adquirido” del contribuyente, que debe “salvaguardarse” mediante disposiciones transitorias adecuadas. Esta postura contrasta con la mantenida por el TC español, en la STC 6/1983, de 4 de febrero.

<sup>868</sup> En este supuesto se trataría de una norma con retroactividad impropia o – más propiamente – de una norma con eficacia inmediata.

<sup>869</sup> En el caso enjuiciado en el ATC 1006/1996, de 8 de octubre, la previsión del beneficio tributario había sido también determinante para la realización de concretas inversiones. Tal era la intención del Gobierno, expresada en el Preámbulo del Decreto-Ley de 13 de febrero de 1986, por el que se concedía el beneficio, para los períodos 1986, 1987 y 1988. Por Ley de 13 de diciembre de 1986 se autorizó su “suspensión”, con efectos 1 de enero de 1987, y ésta fue aprobada por Decreto-Ley de 28 de agosto de 1987, con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 1987. El TC portugués consideró, por un lado, que la Ley de autorización de 31 de diciembre de 1986 había *eliminado la*

En definitiva, lo que interesa destacar en relación con todos estos supuestos analizados en la jurisprudencia constitucional española y comparada es que la constitucionalidad de la norma no puede afirmarse sin más, señalando simplemente que *“no existe un derecho del ciudadano al mantenimiento de un beneficio tributario temporal, en las mismas condiciones que las establecidas por el Legislador al inicio de su disfrute”*. Deben ponderarse en todo caso otros factores, sea a la luz del principio de seguridad jurídica y de protección de la confianza (que es el criterio adoptado por el *BVerfG*), sea desde la perspectiva de los concretos derechos constitucionales afectados, que es la que propugnamos en este trabajo.

### **3. La exigencia de "medidas transitorias" en las leyes tributarias con eficacia inmediata**

La ausencia o la insuficiencia de "medidas transitorias" en las leyes con eficacia inmediata puede determinar la inconstitucionalidad de la ley, o bien la exigencia de responsabilidad patrimonial derivada de la misma.

#### ***a) “Medidas transitorias” en las leyes con eficacia inmediata: tipos de medidas y criterios de admisibilidad constitucional***

La libertad de configuración del legislador o titular de la potestad normativa tiene, como en cualquier otra materia, una serie de condicionantes y límites establecidos esencialmente por las normas constitucionales e internacionales. En materia de Derecho transitorio podemos

---

*confianza* en el mantenimiento del beneficio para los períodos futuros; y, por otro lado, que la supresión del beneficio se encontraba *justificada* por “motivos de fuerza mayor” (intereses sociales de carácter general).

<sup>870</sup> En este Voto particular del Magistrado Guillermo de Fonseca al ATC 1006/1996, se critica con vehemencia la jurisprudencia constitucional portuguesa sobre retroactividad tributaria existente hasta el momento, que es calificada de *insegura, vaga y prestada a subjetivismos*, destacándose el gran número de Votos particulares que han acompañado a los fallos de constitucionalidad. Esta argumentación se refuerza – como es habitual en la jurisprudencia constitucional portuguesa – con la cita de relevante doctrina científica (Jorge MIRANDA, entre otros). *La alternativa que se propone es considerar como regla general la inadmisibilidad constitucional de la retroactividad tributaria desfavorable*. Según el Magistrado Guillermo da Fonseca, el fundamento de esta prohibición general (implícita) de retroactividad tributaria desfavorable debería situarse en la garantía de irretroactividad de las leyes restrictivas de derechos constitucionales (art. 18.3 *CRP*) y en el principio de legalidad tributaria (art. 106 *CRP*).

destacar, junto a los límites *expresos* a la *retroactividad* normativa, aquellos otros límites que pueden oponerse a la eficacia temporal de las normas, esencialmente por no paliar los efectos negativos que, sobre la seguridad jurídica y las situaciones o derechos preexistentes, pueda tener la aplicabilidad inmediata de la nueva regulación.

En primer lugar, hay que destacar que *no sólo la retroactividad* puede ser inadmisibles constitucionalmente, sino que también una eficacia temporal distinta – resultante de la particular regulación de Derecho transitorio – puede vulnerar principios y garantías constitucionales, sea cual sea el objeto de regulación.

En segundo lugar, debe señalarse que los condicionantes de constitucionalidad no sólo se predicen del *contenido* de las disposiciones transitorias, sino que también su propia *ausencia* puede ser determinante de la inconstitucionalidad de la nueva regulación. Una ley que no prevea las “cauteladas de transitoriedad” necesarias para paliar las consecuencias derivadas de su eficacia temporal – eficacia temporal que puede estar expresamente determinada o venir implícitamente exigida por su finalidad – podría ser declarada por este motivo inconstitucional<sup>871</sup>.

Existen distintas posibilidades al alcance del legislador para evitar la inconstitucionalidad de una nueva normativa por ausencia, inadecuación o insuficiencia de medidas transitorias. Teniendo en cuenta que el principal motivo de inconstitucionalidad suele ser la brusquedad del cambio normativo y la deficiente protección de situaciones preexistentes, pueden señalarse tres tipos de medidas a este respecto:

- a) el retraso de la aplicabilidad de la nueva normativa ya aprobada y publicada, diferiendo su entrada en vigor o el inicio de su aplicabilidad a un momento futuro, con posibilidad de establecer su implementación escalonada o “por fases”;

---

<sup>871</sup> En materia de prestaciones sociales, la *Corte Costituzionale* italiana, en Sentencia n. 822/1988, de 14 de julio, ha *declarado inconstitucional* la restricción legislativa de las condiciones para acceder a la pensión, *por no prever un régimen transitorio para aquellos trabajadores que se encontraban próximos a la obtención de la pensión, conforme a los anteriores criterios*. Con ello, se frustra la *legítima confianza* de estos ciudadanos, *sin justificación razonable, vulnerando la garantía constitucional de prestaciones sociales* (art. 38 *CRI*), puesta en relación con el *principio de razonabilidad* (art. 3 *CRI*). En este pronunciamiento, el principio de protección de la confianza – y no sólo el principio de razonabilidad – adquiere una gran relevancia para considerar vulnerada la garantía constitucional de las prestaciones sociales, por la eficacia inmediata y sin medidas transitorias de la ley que restringía las condiciones de acceso a las mismas.

Si, por el contrario, esta Ley que restringía las condiciones de acceso a la pensión, con la finalidad de asegurar el equilibrio financiero y las prestaciones futuras, hubiese establecido un régimen transitorio adecuado para los sujetos que se hallaban próximos a su obtención, podría haberse considerado justificada, razonable y respetuosa de la garantía de Seguridad Social (véase la Sentencia *Corte Cost.* n. 822, 1988 en *Giur. Cost.* 1988, 3872, con comentario de GINDRE, Rosita, “Diritti a trattamenti pensionistici e leggi retroattive *in peius*”, *Giur. Cost.* 1988, págs. 3878 y sigs.; véase también en este sentido la Sentencia *Corte Cost.* n. 390/1995).

- b) la aprobación de disposiciones transitorias “protectoras” de las situaciones preexistentes (“*grandfathering provisions*”) al tiempo de un cambio normativo desfavorable, bien manteniendo la aplicabilidad de la normativa antigua (ultractividad), bien estableciendo un régimen transitorio *ad hoc*, con el fin de tutelar las situaciones preexistentes, hasta su total extinción o con determinado límite temporal; y
- c) la mitigación del efecto inmediato o retroactividad de la nueva ley mediante la previsión de *indemnizaciones* en determinados supuestos.

La importancia de estas medidas en el ámbito de las modificaciones legislativas tributarias ha sido ampliamente destacada por la doctrina norteamericana y alemana<sup>872</sup>.

La conveniencia de adoptar una u otra medida (el retraso en la implementación; la protección de las situaciones preexistentes mediante la ultractividad o un régimen transitorio *ad hoc*; o bien la compensación económica para supuestos específicos) dependerá de las concretas circunstancias del tránsito normativo y de criterios de oportunidad política y económica.

De todas estas “medidas transitorias”<sup>873</sup> encontramos ejemplos en nuestro ordenamiento tributario, si bien las más frecuentes son las dos primeras (el aplazamiento del inicio de

---

<sup>872</sup> En la doctrina norteamericana, puede verse FISCH, Jill E., “Retroactivity and legal change: an equilibrium approach”, *Harvard Law Review*, vol. 110, marzo 1997, págs. 1056 a 1123. En particular, en las págs. 1067 y 1068, el autor distingue la técnica de las disposiciones transitorias “protectoras” de situaciones preexistentes (“*grandfathering provisions*”) y el sistema de retraso de la aplicabilidad de la nueva ley o implementación por fases (“*phase-in periods or post-enactment effective dates*”); técnica esta última que, a diferencia de la anterior, modera pero no elimina la retroactividad de las nuevas normas.

También el Prof. Daniel SHAVIRO, desde la perspectiva del análisis económico y político, dedica un estudio a los principales instrumentos de Derecho transitorio (“*alternative instruments for providing transition relief*”). El Prof. SHAVIRO compara las distintas medidas alternativas para articular el tránsito normativo y destaca las dos más importantes en el ámbito de las modificaciones tributarias: el mantenimiento de la ley antigua para supuestos específicos (“*grandfathering*”) y el retraso en la implementación de la ley nueva (“*delay full implementation*”); señalando los criterios para la elección de una u otra medida. Por el contrario, el autor apunta la escasa factibilidad de las medidas indemnizatorias (“*compensation*”) en este ámbito. *Vid.* SHAVIRO, Daniel, *When Rules Change. An Economic and Political Analysis of Transition Relief and Retroactivity*, Chicago – London, University of Chicago Press, 2000, en particular págs. 216 a 226.

En la doctrina alemana, puede verse el análisis que dedica el Prof. PIEROTH a la exigibilidad constitucional de disposiciones transitorias (“*Anspruch auf Übergangsregelungen*”) y, en particular, al sistema de indemnizaciones como medio para evitar la inconstitucionalidad de la nueva ley. *Vid.* PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, págs. 149 y sigs.

aplicabilidad de la nueva normativa, diferido varios meses; y la disposición de ultractividad de la normativa anterior – que suele establecerse con un límite temporal -).

Sin embargo, también encontramos disposiciones transitorias particulares en materia tributaria que prevén compensaciones económicas para determinados supuestos en los que el tránsito normativo ha producido un perjuicio económico cierto.

1) *Diferimiento del inicio de aplicabilidad de la nueva norma*

En la STC 108/1986, de 29 de julio, se declaró la constitucionalidad de la disposición transitoria de la LOPJ que establecía un *escalonamiento de edades para aplicar en forma gradual la nueva edad máxima de jubilación*, observando lo siguiente:

“Su finalidad evidente es la de paliar los efectos negativos que el adelanto de la edad de jubilación pueda producir en cuanto origine una *frustración de las expectativas existentes y, en muchos casos, perjuicios económicos. Es posible, incluso, que esta finalidad no quede suficientemente asegurada y que esos efectos negativos, de no ser corregidos, puedan merecer algún género de compensación*. Pero esta cuestión queda, en todo caso, fuera del ámbito del presente recurso” (STC 108/1986, FJ 22º; la cursiva es nuestra)<sup>874</sup>.

2) *Ultractividad de la anterior normativa o establecimiento de un régimen transitorio ad hoc*

La protección de las situaciones preexistentes mediante la ultractividad de la normativa anterior o la aprobación de una normativa adecuada de Derecho transitorio puede afirmarse como exigencia frente al Legislador, con independencia de la prohibición constitucional de retroactividad. Una norma puede resultar inconstitucional, no sólo por la *ausencia* de disposiciones transitorias, sino también porque el contenido de estas disposiciones se revele insuficiente o inadecuado<sup>875</sup>.

---

<sup>873</sup> Estas diversas técnicas de Derecho transitorio pueden calificarse como propias o “impropias”, según se refieran sólo a situaciones preexistentes o también a situaciones jurídicas nuevas, durante un determinado “plazo de adecuación”.

<sup>874</sup> En el mismo sentido, *vid.* STC 99/1987, FJ 6º, a). Sobre la responsabilidad patrimonial derivada de la ley con eficacia inmediata, *vid. infra* págs. 632 y sigs.

<sup>875</sup> Sobre esta cuestión, puede verse PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, págs. 149 a 154.

La STC 42/1986, de 10 de abril – aunque no se refiera a la materia tributaria<sup>876</sup> - nos resulta de utilidad en este punto. Una vez rechazada la vulneración del principio de irretroactividad (art. 9.3 CE), el TC se pronuncia sobre la limitación temporal del régimen transitorio *ad hoc*<sup>877</sup>, afirmando lo siguiente:

*“lo único que se podría cuestionar es la legitimidad constitucional de limitar temporalmente el período transitorio. Mas, si se tiene en cuenta que un período transitorio ocasiona indudables perturbaciones y coloca algún punto de duda sobre el principio de seguridad jurídica también consagrado y reconocido en el art. 9 de la Constitución, no puede decirse que sea constitucionalmente ilegítima su abreviación”* (STC 42/1986, FJ 4º).

Al respecto, considero que debe comprobarse en todo caso el carácter *razonable* y *proporcionado* del concreto plazo adoptado por el Legislador. En este sentido, hay que señalar que la STC 42/1986, de 10 de abril, no analizó en particular si el plazo de un año, previsto por el Legislador, era suficiente para la incorporación a los nuevos Colegios Profesionales de los sujetos afectados por el cambio normativo.

### 3) Previsión legislativa de compensaciones económicas

Las *compensaciones* previstas por la Disposición Transitoria Cuarta de la LIRPF 1998<sup>878</sup>, relativas a las *deducciones por adquisición y arrendamiento de vivienda*, son un ejemplo de

---

<sup>876</sup> La STC 42/1986, de 10 de abril, enjuiciaba la Disposición Transitoria de la Ley 43/1979, de 31 de diciembre, Ley por la que se creaba el Colegio Oficial de Psicólogos y se fijaban los títulos universitarios precisos para la incorporación en el mismo. En su Disposición Transitoria, la Ley 43/1979 establecía el plazo máximo de un año para la integración en el nuevo Colegio de aquellas personas que, sin poseer la titulación exigida por la nueva normativa, fueran miembros de las Secciones Profesionales de Psicólogos existentes en los Colegios Oficiales de Doctores y Licenciados.

<sup>877</sup> Por regla general, la ultractividad de la anterior normativa o el establecimiento de un régimen transitorio *ad hoc* se establecen con un límite temporal.

<sup>878</sup> Disposición Transitoria Cuarta de la LIRPF 1998:

*“Compensaciones por deducciones en adquisición y arrendamiento de vivienda.-*

*1. La Ley de Presupuestos Generales del Estado determinará el procedimiento y las condiciones para la percepción de compensaciones económicas en los siguientes supuestos:*

*a) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad al 4 de mayo de 1998 y tuvieran derecho a la deducción por adquisición de vivienda, en el supuesto de que la aplicación del régimen establecido en la presente Ley para dicha deducción les resulte menos favorable que el regulado en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

*b) Los contribuyentes con derecho a la deducción por alquiler de vivienda por razón de contrato de antigüedad anterior al 24 de abril de 1998, en el caso de que la presente Ley les resulte menos favorable que la Ley 18/1991, de*

cómo la *eficacia inmediata de la nueva Ley*, que resulta *menos favorable* para el obligado tributario (en este caso, menos favorable que la anterior LIRPF 1991), puede mitigarse por el Legislador con ayudas económicas<sup>879</sup>. **Ésta no es una exigencia del principio de irretroactividad**, porque la Ley que modifica la tributación respecto de *viviendas adquiridas y contratos de alquiler concluidos con anterioridad a su publicación*, suprimiendo o reduciendo beneficios tributarios *para períodos impositivos futuros*<sup>880</sup>, no es una ley retroactiva.

### **b) Responsabilidad patrimonial derivada de la ley con eficacia inmediata**

Cuando los efectos negativos causados por el tránsito normativo (esencialmente, la frustración de expectativas y los perjuicios económicos generados a los sujetos afectados) no han sido suficientemente paliados por el Legislador con alguna de las “medidas transitorias” analizadas *supra*, la norma puede ser declarada *inconstitucional*. Pero existe también la posibilidad de que, siendo la ley admisible constitucionalmente, dichos perjuicios deban ser reparados acudiendo al expediente técnico de la responsabilidad patrimonial.

El propio Tribunal Constitucional ha considerado esta posibilidad de indemnización de los perjuicios causados por una norma no retroactiva, pero que incide en situaciones preexistentes, señalando que la declaración de esta responsabilidad corresponde a los jueces y tribunales, en el marco de la legalidad ordinaria. Las principales consideraciones del TC al respecto se contienen en los pronunciamientos sobre anticipación de la edad de jubilación forzosa de los funcionarios (STC 108/1986, de 29 de julio, FJ 22; STC 99/1987, de 11 de junio, FJ 6)<sup>881</sup>.

---

*6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como consecuencia de la no aplicación de la mencionada deducción por alquiler, siempre que mantengan el sistema de arrendamiento para su vivienda habitual.*

*2. Las compensaciones económicas se satisfarán previa solicitud del contribuyente, dentro de los seis meses siguientes a aquél en que finalice el plazo para presentar la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.*

<sup>879</sup> Esta compensación se articula como *cantidad a deducir* en la cuota del IRPF. La cuantía de la compensación se establece, para cada período impositivo, en las Disposiciones Transitorias de las Leyes de Presupuestos Generales del Estado aprobadas al final de cada ejercicio.

<sup>880</sup> La Disposición Transitoria Cuarta de la LIRPF 1998 resulta aplicable a “*los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad al 4 de mayo de 1998*” y a “*los contribuyentes con derecho a la deducción por alquiler de vivienda por razón de contrato de antigüedad anterior al 24 de abril de 1998*”. La Ley en cuestión (Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF y otras Normas tributarias) fue publicada en el BOE del 10 de diciembre de 1998 y dispuso su entrada en vigor el día 1 de enero de 1999 (Disposición Final Séptima de la LIRPF 1998).

<sup>881</sup> “(...) *esa modificación legal origina una frustración de las expectativas existentes y en determinados casos perjuicios económicos que pueden merecer algún género de compensación*” (STC 99/1987, FJ 6, a).



En la STC 70/1988, de 19 de abril, el Tribunal Constitucional señala que este derecho a indemnización se encuentra desvinculado de lo previsto en el art. 106.2 CE, cuya vulneración en estos casos se descarta:

*“La actividad legislativa queda fuera de las previsiones de este precepto constitucional que está referido al derecho de los particulares a ser indemnizados por las lesiones que sufran “a consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos”, concepto este en el que, obviamente, no cabe comprender la función del legislador”* (STC 70/1988, FJ 3º).

Sin embargo, cuando el Legislador, aun habiendo adoptado una *regulación constitucional*, adopta medidas transitorias insuficientes – “sin más matizaciones que la previsión de un calendario escalonado para su entrada en vigor y unas ayudas mínimas para suavizar sus efectos”, como en el caso enjuiciado en la STC 70/1988 -, cabe la *petición subsidiaria de indemnización de daños y perjuicios* ante los jueces ordinarios competentes, por la “*responsabilidad del Estado dimanante de la actividad legislativa*” (STC 70/1988).

El Tribunal Supremo no ha concedido por lo general estas indemnizaciones, ni en materia de anticipación de la edad de jubilación de los funcionarios<sup>882</sup>, ni en otras materias; aunque debe señalarse la existencia de votos particulares a estos pronunciamientos<sup>883</sup>.

---

<sup>882</sup> La STS (Sala Cont.-Adm.) de 30 de noviembre de 1992 (RJ 1992, 8769) rechazó la pretensión de responsabilidad del Estado legislador por las normas que anticiparon la edad de jubilación forzosa de los funcionarios públicos. A este pronunciamiento le han seguido más de cincuenta sentencias del TS en el mismo sentido (entre las más recientes, *vid.* STS – Sala Cont.-Adm., Sección 7ª - de 15 de noviembre de 2002).

<sup>883</sup> En el Voto particular a la STS (Sala Cont.-Adm.) de 30 de noviembre de 1992, citando la doctrina expresada en la STS (Sala Cont.-Adm.) de 17 de noviembre de 1987, se afirma lo siguiente: “*Consagrada en el artículo 9.3 de la Constitución la responsabilidad de todos los Poderes Públicos, sin excepción alguna, resulta evidente que cuando el acto de aplicación de una norma, aun procedente del Poder Legislativo, supone para sus concretos destinatarios un sacrificio patrimonial que merezca el calificativo de especial, en comparación del que puede derivarse para el resto de la colectividad, el principio constitucional de la igualdad ante las cargas públicas impone la obligación del Estado de asumir el resarcimiento de las ablaciones patrimoniales producidas por tal norma y el acto de su aplicación, salvo que la propia norma, por preferentes razones de interés público, excluya expresamente la indemnización, cuya cuantía, de no concurrir tal excepción, debe ser suficiente para cubrir el perjuicio efectivamente causado*”.

## V. EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD EN LA PRODUCCIÓN DE REGLAMENTOS TRIBUTARIOS

### A. Sobre un supuesto principio general de irretroactividad de las normas reglamentarias: marco normativo, doctrinal y jurisprudencial

Nuestro ordenamiento jurídico positivo no establece de forma expresa una prohibición general de retroactividad para los reglamentos. Sin embargo, existe un convencimiento bastante extendido en nuestra doctrina y jurisprudencia sobre la vigencia de esta prohibición, considerada tradicionalmente una regla propia del Derecho Administrativo<sup>884</sup>.

Existen básicamente tres preceptos legales aducidos por la doctrina española para fundamentar esta “prohibición general de retroactividad de los reglamentos”: el art. 2.3 CC, el art. 45 LPA (hoy art. 57.3 LRJPAC) y, tras la promulgación de la Constitución, el art. 9.3 CE.

El artículo 2.3 CC ha sido el más invocado para afirmar la posible retroactividad de las leyes formales – a las que, al fin y al cabo, este precepto no podría vincular, por tener su mismo rango jerárquico – y negar la de los reglamentos, manteniendo una interpretación restrictiva del término “*leyes*” empleado en este precepto: “Las *leyes* no tendrán efecto retroactivo, si no dispusieren lo contrario” (según esta interpretación restrictiva, los reglamentos quedarían excluidos, *a sensu contrario* y en virtud de la regla *inclusionis unius, exclusionis alterius*)<sup>885</sup>.

Para rechazar que lo dispuesto en el artículo 2.3 CC pueda considerarse vinculante para el titular de la potestad reglamentaria<sup>886</sup>, considero de gran utilidad lo previsto en su inciso final (la posibilidad de disposición en contrario), ya que clarifica la ubicación del mandato en el plano de la aplicación, y no en el de la producción normativa<sup>887</sup>; así como el hecho de que el término “*leyes*” deba interpretarse en un sentido amplio, referido a cualquier norma jurídica escrita<sup>888</sup>.

---

<sup>884</sup> Véase en este sentido GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo...*, op. cit., 8ª ed., 1997, pág. 82.

<sup>885</sup> Con esta argumentación, véase GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo...*, op. cit., 8ª ed., 1997, pág. 82.

<sup>886</sup> Sobre el análisis de este precepto con carácter general, véanse *supra* págs. 188 y sigs.

<sup>887</sup> El artículo 2 del *Code*, que no contempla dicha previsión final, ha sido también aducido por algún autor como posible fundamento de un principio general de irretroactividad de los reglamentos. En este sentido, señala ROUBIER: “(...) l'article 2 du Code civil, c'est-à-dire le principe de non-rétroactivité, s'impose ici strictement; tandis que le législateur peut faire une loi rétroactive, parce que, après tout, l'article 2 n'est qu'un autre texte de loi comme un autre, et qu'un autre texte de loi peut en écarter l'application, le règlement qui contient des mesures rétroactives est

Otra de las disposiciones tradicionalmente adoptadas como argumento para afirmar la existencia de una prohibición general de retroactividad de los reglamentos es el antiguo art. 45 LPA, actualmente art. 57.3 LRJPAC.

El artículo 57 LRJPAC se encuentra ubicado en el Título V (*De las disposiciones y los actos administrativos*), Capítulo III (*Eficacia de los actos*), y en el mismo se regulan los efectos de los actos administrativos, estableciéndose dos *reglas generales*, en sus apartados 1 y 2: los actos administrativos “*producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa*” (apdo. 1) y su “*eficacia quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior*” (apdo. 2).

Aunque el apartado 1 del art. 57 LRJPAC parece dejar un amplio margen a la determinación del inicio de eficacia de los actos administrativos (permitiendo abiertamente “que en ellos se disponga otra cosa”), el apartado 3 de este precepto establece la *excepcionalidad de su eficacia retroactiva*, con el siguiente tenor:

---

*illégal quant à ces mesures: son application doit être écartée comme contraire à l'article 2 (...)*”. El Prof. ROUBIER simplemente deja apuntada esta cuestión, sin profundizar en el tema, ya que expresamente queda excluido de su objeto de estudio, por situarse en el ámbito jurídico-público (*vid.* ROUBIER, P., *Le Droit transitoire...*, *op. cit.*, 1960, págs. 21 y 22).

En cambio, autores administrativistas franceses coetáneos a ROUBIER rechazan plenamente la posibilidad de situar un supuesto principio general de irretroactividad de los reglamentos en el art. 2 del *Code*; aquéllos que afirman la existencia de una prohibición general de retroactividad para los reglamentos como principio de Derecho público, consideran que se trata de un principio *implícito* que cabe extraer de la existencia de otros principios; concretamente, del principio de seguridad jurídica o económica y de la *prohibición de exceso de poder* (véase AUBY, J. M., “*L'incompétence ratione temporis. Recherches sur l'application des actes administratifs dans le temps*”, *Revue du Droit Public*, 1953, págs. 5 a 60; en particular sobre esta cuestión, págs. 17 a 23). Me interesa destacar este último argumento, el del “exceso de poder”, pues es precisamente el argumento empleado por el *Conseil d'Etat* para anular reglamentos en virtud de su carácter retroactivo. AUBY caracteriza este “exceso de poder” como una invasión del autor del reglamento retroactivo sobre los poderes de su predecesor (“*l'acte rétroactif marque un empiètement de son auteur sur les pouvoirs de son prédécesseur*”) o, más concretamente, llega a definir el acto administrativo retroactivo (sea general o individual) como un “*acte d'incompétence ratione temporis*”, al ejercerse una potestad que pertenecía al predecesor (*vid.* AUBY, J. M., “*L'incompétence ratione temporis...*”, *op. cit.*, 1953, pág. 19). Este límite del “exceso de poder” no debe confundirse con el principio de legalidad, que también constituye un límite a la retroactividad en el plano de la producción reglamentaria (véase su estudio *infra*, págs. 639 y sigs.).

<sup>888</sup> Ésta es la interpretación (que ya sostuvimos al analizar la cláusula general y supletoria sobre entrada en vigor establecida en el art. 2.1 CC, y que es ampliamente dominante en la doctrina – *vid. supra* págs. 94 y sig., con las correspondientes citas bibliográficas -), que debe darse al término “ley”, al que el Código Civil se refiere, junto a la costumbre y los principios generales del derecho, para enumerar las fuentes del ordenamiento jurídico español (art. 1.1 CC).

“3. Excepcionalmente, podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos cuando se dicten en sustitución de actos anulados, y, asimismo, cuando produzcan efectos favorables al interesado siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas”.

Parte de la doctrina (GARCÍA DE ENTERRÍA<sup>889</sup>, SANTAMARÍA PASTOR<sup>890</sup>) propone *extender a las disposiciones administrativas generales o normas reglamentarias* el régimen previsto en este artículo 57.3 LRJPAC para los actos administrativos. La consecuencia sería la admisibilidad excepcional de la retroactividad de los reglamentos, sólo cuando produzcan *efectos favorables* para los ciudadanos. Nada se dice, sin embargo, de la otra consecuencia que se derivaría de la aplicación de este precepto a los reglamentos, esto es, la admisión de su retroactividad cuando se dicten en sustitución de reglamentos anulados.

Sin embargo, existe una objeción fundamental para extender este precepto a las disposiciones administrativas generales, y es la diversa naturaleza jurídica de las disposiciones reglamentarias (normas de carácter general y abstracto, que innovan el ordenamiento jurídico, destinadas a regular todo hecho de la realidad que se encuentre comprendido en su presupuesto) y los actos jurídicos administrativos (resoluciones de carácter individual y particular, que resultan de la aplicación de la norma general a un caso concreto). Se trata en ambos casos de actos dictados por la Administración, pero el Reglamento es fuente del Derecho y debe someterse a un *régimen jurídico distinto* al de los actos administrativos concretos, en particular por lo que respecta a su *eficacia temporal*<sup>891</sup>.

Los reglamentos, como toda norma jurídica general, innovan el ordenamiento, e inciden en una realidad jurídica dinámica, que es la que pretenden regular; difícilmente puede negárseles aplicabilidad inmediata sobre esta realidad, y en cuanto a su retroactividad – alteración de los efectos jurídicos de hechos o situaciones producidos en el pasado -, deben adoptarse los criterios de la *irretroactividad normativa*, con las *especialidades* que exige su *rango reglamentario*, subordinado a la Ley.

---

<sup>889</sup> Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo...*, op. cit., 8ª ed., 1997, págs. 82 y 87.

<sup>890</sup> Vid. SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos...*, op. cit., 1988, pág. 377.

<sup>891</sup> Esta diferenciación entre actos administrativos y reglamentos, a los efectos que aquí planteamos, ha sido subrayada por el Prof. DE LA VALLINA VELARDE (*La retroactividad del acto administrativo*, Madrid, BOE, 1964, pág. 51); y recientemente por el Prof. GARCÍA LUENGO (*El principio de protección de la confianza en el Derecho administrativo*, Madrid, Civitas, 2002, pág. 229, nota 57).

En cambio, el acto administrativo particular genera una *situación jurídica concreta* de *aplicación de la norma* a un caso realizado en el pasado; por lo que la referencia a hechos anteriores a su existencia jurídica se encuentra ínsita en su propio concepto. Y, si de lo que se trata es de modificar retroactivamente actos administrativos dictados en el pasado, nos encontramos ante un tema *distinto al de la retroactividad normativa*, que es el de las *facultades de revisión de actos administrativos firmes*, legales o ilegales. Esta distinción fundamental nos ha llevado a estudiar de forma autónoma, en Capítulos distintos, la eficacia temporal de las normas reglamentarias – en esta sede – y de los actos administrativos – Capítulo Quinto -.

Por este fundamental motivo, considero incorrecto extrapolar el régimen jurídico previsto para la eficacia temporal de los actos administrativos (art. 57.3 LRJPAC) a las disposiciones reglamentarias.

Finalmente, debemos plantearnos si de nuestro *ordenamiento constitucional* puede derivarse una prohibición *general* de retroactividad de las normas reglamentarias. El Prof. GARCÍA DE ENTERRÍA ha interpretado el *principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales* (art. 9.3 CE) en este sentido, como una prohibición de retroactividad referida a los reglamentos (interpretando restrictivamente el término “*disposiciones*”) y no a las Leyes (para las que sólo existiría esta prohibición en el ámbito penal y sancionador – art. 25.1 CE -). De esta forma, entiende el autor, se mantiene la posibilidad para el *Legislador* de perfeccionamiento del sistema inherente a la *cláusula del Estado social* (art. 9.2 CE), al tiempo que se refuerza el tradicional principio de irretroactividad de los reglamentos, prohibiendo la modificación *in peius* de los derechos adquiridos por normas reglamentarias<sup>892</sup>.

Considero que la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional es acertada cuando extiende el principio de irretroactividad garantizado en el art. 9.3 CE a toda disposición normativa, tanto a Leyes como a Reglamentos. Los derechos constitucionales con eficacia jurídica plena (que son los únicos que pueden vincular al Legislador) incorporan, en mayor o menor medida, esta garantía de irretroactividad en lo desfavorable.

---

<sup>892</sup> Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T. R., *Curso de Derecho Administrativo...*, op. cit., 8ª ed., 1997, págs. 86 a 89. Sin embargo, a la hora de pronunciarse sobre las situaciones (“*derechos individuales*”) que deben quedar protegidas frente a la retroactividad *in peius* de los reglamentos, el Prof. GARCÍA DE ENTERRÍA no acude a la clásica concepción del “derecho adquirido” – que prácticamente comprende toda situación, pues viene a identificarse con el derecho subjetivo -, sino que adopta una posición más restrictiva, entendiendo que sólo deben protegerse las situaciones jurídicas subjetivas, según la concepción dugüitiana, y aquellas otras situaciones (objetivas) que deban respetarse en virtud del *principio de confianza legítima*, como tiene entendido la jurisprudencia comunitaria.

En definitiva, se acaban predicando respecto de los reglamentos aquellos límites que la jurisprudencia constitucional y europea mantienen para enjuiciar las *Leyes* retroactivas.

Frente a la opinión mayoritaria en la doctrina, destaca la postura del Prof. LÓPEZ MENUDO, con la que coincido respecto a la afirmación de que este supuesto “*principio general de irretroactividad de los reglamentos*” (una prohibición general de su retroactividad como criterio formal), no sólo *carece de fundamento legal o constitucional claro*, sino que además resulta doblemente inadecuado, por dos motivos. En primer lugar, porque esta prohibición general se ha rodeado de tantas *excepciones*, formuladas como reglas *apriorísticas* de “retroactividad natural”, que la supuesta prohibición ha quedado vacía de contenido. Pero es que además, y ello tiene una mayor importancia, con esta generalizada postura se consigue un efecto contrario al querido, esto es, un menor control de la retroactividad reglamentaria; ya que dichos supuestos de retroactividad “natural” actúan como patente de corso o títulos legitimadores del reglamento retroactivo, eludiendo un enjuiciamiento de fondo del mismo<sup>893</sup>. La jurisprudencia ordinaria es un claro reflejo de esta situación.

No obstante, lo cierto es que, aunque no exista una prohibición específica de retroactividad para las normas reglamentarias, los reglamentos no gozan de la misma libertad de configuración que las Leyes, y esto también debe tenerse en cuenta en el ámbito de la irretroactividad normativa. La irretroactividad de los reglamentos está garantizada no sólo por los límites generales a la retroactividad de las normas (tanto el principio constitucional de irretroactividad, como otros principios y garantías constitucionales), *sino también por aquellos otros límites específicamente derivados de la configuración constitucional de la potestad reglamentaria*.

El ejercicio de la potestad reglamentaria cuenta con unos *límites formales y materiales* específicos que refuerzan su control respecto a las Leyes. De este modo, una regulación con el mismo contenido y eficacia retroactiva (en materia no reservada a la Ley) podría resultar inadmisibles en el caso del reglamento y no así en el caso de la Ley. Como señala el Prof. LÓPEZ MENUDO en una de sus conclusiones, “*los reglamentos, al igual que las leyes, pueden ser retroactivos pero, a diferencia de éstas, no pueden infringir sus límites formales y sustanciales*”; límites entre los que este autor destaca el principio general de interdicción de la arbitrariedad<sup>894</sup>.

El objetivo de los siguientes epígrafes consiste en concretar estos límites formales y sustanciales a la eficacia temporal de las normas reglamentarias; principalmente, ante su *retroactividad*, pero también en caso de desplegar una *eficacia inmediata*. Para ello partimos del marco constitucional, no sólo del establecido específicamente para el ejercicio de la potestad reglamentaria, sino también del marco general que deriva de la *cláusula del Estado de Derecho*. Los principios garantizados en el art. 9.3 CE, que vinculan a todos los poderes públicos, juegan

---

<sup>893</sup> Vid. LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, op. cit., 1982; en particular, págs. 337 a 340.

<sup>894</sup> Vid. LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, op. cit., 1982; en particular sobre esta distinción, págs. 340 y 354.

un importante papel como criterios a disposición del Juez para enjuiciar la admisibilidad de una norma reglamentaria retroactiva. De estos principios fundamentales destaco el *principio de legalidad* y el *principio de interdicción de la arbitrariedad*.

## **B. Control material de los reglamentos retroactivos**

### **1. El límite derivado del principio de legalidad**

#### **a) *Distinción entre reglamentos ejecutivos e independientes***

Cualquier estudio sobre la eficacia temporal de las normas reglamentarias exige tomar en consideración la fundamental distinción entre dos *clases de reglamentos*, de régimen jurídico diferenciado: los *reglamentos ejecutivos* o *secundum legem* y los *reglamentos independientes* o *praeter legem*<sup>895</sup>. Los reglamentos ejecutivos son aquéllos que se dictan como complemento o desarrollo de una Ley preexistente, Ley que contiene la *habilitación* o *remisión normativa* necesaria a tal efecto. Los reglamentos independientes, en cambio, son aquéllos que disciplinan ámbitos no regulados previamente por una ley, sin estar subordinados a una ley previa.

No obstante, el significado de estas categorías de reglamentos no es unívoco en la doctrina. Ello depende de la concepción que se mantenga del *principio de legalidad*, como límite a la actuación de la Administración pública; por lo que aquí interesa, como límite al ejercicio de la potestad reglamentaria. Por eso, debemos pronunciarnos brevemente sobre esta cuestión.

La Constitución Española de 1978 apenas contiene referencias a la normativa reglamentaria – lo cual contrasta con la importancia cuantitativa y cualitativa de estas normas<sup>896</sup> -. De entre las mismas, pueden destacarse: a) la *legitimación constitucional directa* de la potestad reglamentaria, potestad normativa atribuida al Gobierno en el art. 97 CE<sup>897</sup>; b) el *pleno*

---

<sup>895</sup> No tomo en consideración los *reglamentos de necesidad* o *contra legem*, pues entiendo que resultan en todo caso inadmisibles, por vulnerar el principio de jerarquía normativa.

<sup>896</sup> El Prof. SANTAMARÍA PASTOR destaca esta situación, que califica como “paradoja de la relevancia”, en sus *Fundamentos...*, *op. cit.*, 1988, págs. 687 y 688.

<sup>897</sup> Artículo 97 CE: “El Gobierno (...) ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y las leyes”.

*sometimiento* de las normas reglamentarias a la Constitución y a las leyes (art. 97 CE; art. 103.1 CE; art. 9.3 CE); y c) el *control jurisdiccional* de la potestad reglamentaria (art. 106.1 CE<sup>898</sup>).

De estos caracteres de la potestad reglamentaria, me interesa concretar el significado de su sometimiento a la Constitución y a las leyes, expresado con el *principio de legalidad*. De ello dependerá el alcance de los reglamentos ejecutivos e independientes.

Existen dos formas extremas de entender el principio de legalidad: como *vinculación positiva total* a lo dispuesto por las Leyes (“*positive Bindung*”) – que supone la exigencia de un previo apoderamiento legal, expreso y específico, para cualquier norma reglamentaria que incida en la esfera jurídica de los ciudadanos -; o bien como *vinculación negativa* del Reglamento a la Ley – respetando su supremacía o superioridad jerárquica, pero actuando en todo aquello no regulado por la misma, con el único *límite de las materias reservadas constitucionalmente a la Ley* -.

La doctrina mayoritaria de Derecho público en nuestro país, encabezada por GARCÍA DE ENTERRÍA, sostiene la primera de las posturas. Según ésta, todos los reglamentos que inciden en situaciones jurídicas de los ciudadanos, en derechos o deberes de cualquier tipo – no sólo los fundamentales – (“*reglamentos jurídicos*” o *ad extra*) deben tener carácter estrictamente *ejecutivo* (de desarrollo o “complemento indispensable” de la Ley) y contar con una *habilitación expresa y específica* a tal efecto. Ello reduce extraordinariamente el ámbito de los reglamentos independientes. Su tradicional campo de actuación ha sido el de la *organización interna de la Administración*, la *actividad prestacional* y las *relaciones especiales de sujeción* (“*reglamentos administrativos*” o *ad intra*)<sup>899</sup>; pero también en estas materias, en la medida en que la norma incidiese en la esfera jurídica de los ciudadanos, habría que afirmar su carácter ejecutivo. Esta

---

<sup>898</sup> Artículo 106.1 CE: “Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa...”.

<sup>899</sup> La distinción entre “reglamentos jurídicos” (“*Rechtsverordnungen*”) y “reglamentos administrativos” (“*Verwaltungsverordnungen*”) tiene su origen en la doctrina clásica alemana de Derecho público (LABAND, JELLINEK); sobre la misma, puede verse FORSTHOFF, Ernst, *Tratado de Derecho Administrativo* (traducción de la 5ª ed. alemana), Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1958, págs. 191 a 204.

En la actualidad, esta distinción encuentra su reflejo en el Art. 80.1 de la Ley Fundamental de Bonn, que exige autorización por ley para dictar reglamentos jurídicos (y *a sensu contrario* exime de la misma a los reglamentos administrativos): “1. Durch Gesetz können die Bundesregierung, ein Bundesminister oder die Landesregierungen ermächtigt werden, Rechtsverordnungen zu erlassen. Dabei müssen Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung im Gesetze bestimmt werden. Die Rechtsgrundlage ist in der Verordnung anzugeben. Ist durch Gesetz vorgesehen, daß eine Ermächtigung weiter übertragen werden kann, so bedarf es zur Übertragung der Ermächtigung einer Rechtsverordnung” (el subrayado es nuestro).



“reserva general de Ley” (“*Totalvorbehalt*”) suele fundamentarse por nuestra doctrina en el art. 10.1 CE (garantía de libre desarrollo de la personalidad)<sup>900</sup>.

Frente a esta postura, destaca la opinión del Prof. Ignacio DE OTTO, que mantiene una concepción del principio de legalidad más próxima a la vinculación negativa<sup>901</sup>. La potestad reglamentaria se encuentra *directamente* atribuida por la Constitución; por ello, su ejercicio debe respetar el ordenamiento jurídico en su totalidad (Constitución, Leyes, principios generales del Derecho... y los propios reglamentos no derogados). Nuestra Constitución, a diferencia de la Constitución francesa de 1958<sup>902</sup>, no delimita positivamente el ámbito material de la potestad reglamentaria (no existe una “reserva reglamentaria”<sup>903</sup>), pero sí establece una *delimitación negativa*, en dos sentidos: excluye las materias *reservadas a la Ley* y establece la *superioridad jerárquica* de la Ley sobre aquellas otras materias que, sin estar reservadas, han sido efectivamente reguladas por la misma<sup>904</sup>. Para el Prof. DE OTTO, la *vinculación positiva* del reglamento a la Ley debe limitarse a estos dos ámbitos.

Al respecto, hay que observar en primer lugar que la *articulación de las relaciones entre Ley y reglamento* depende ciertamente de la *materia* regulada, pero la distinción entre “reglamentos jurídicos” y “reglamentos administrativos” (y su equiparación, respectivamente, con los reglamentos ejecutivos y los reglamentos independientes) puede resultar equívoca. Por un lado, nuestra Constitución establece *reservas de Ley específicas* para típicas materias del ámbito organizativo de la Administración (art. 103.2 CE, art. 103.3 CE), vedando en estos casos la posibilidad de reglamento independiente; y, en cualquier caso, esta regulación exigirá con frecuencia incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos. Por eso, considero más adecuado referirme a la *reserva de Ley* y al ámbito de las *intervenciones* jurídicas (“*Eingriffe*”) para delimitar las relaciones entre Ley y reglamento.

En segundo lugar, siguiendo en este punto al Prof. RUBIO LLORENTE, considero que el *principio de legalidad* tiene un significado más amplio que el derivado de la *reserva de Ley* – que constituye su principal manifestación -. La *reserva de Ley* tiene un significado específico; es ante todo un *límite para el Legislador* impuesto por la Constitución, una obligación de que el

<sup>900</sup> Véase en este sentido SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos...*, *op. cit.*, 1988, págs. 781 a 783.

<sup>901</sup> *Vid. Vid.* DE OTTO, I., *Derecho constitucional*, *op. cit.*, 1988, págs. 214 y sigs.; en particular, págs. 233 a 242.

<sup>902</sup> La Constitución francesa de 1958 atribuye a la normativa reglamentaria la regulación de aquellas materias no reservadas a la Ley (art. 37). Este particular sistema de reparto de materias entre Ley y Reglamento ha sido objeto de numerosos estudios doctrinales. *Vid.* por todos SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos...*, *op. cit.*, 1988, pág. 748.

<sup>903</sup> Esta “reserva reglamentaria” estaba prevista en el Anteproyecto de Constitución –artículos 72, 79.1 y Disposición Transitoria 1ª - (BOC de 5 de enero de 1978), pero fue suprimida en el primer debate parlamentario.

<sup>904</sup> La Ley no puede autorizar una regulación por reglamento que la Constitución no permita (por estar reservada a la Ley), pero en cambio *sí puede circunscribir el margen de actuación del reglamento más allá de lo estrictamente exigido por el principio de legalidad*. Incluso podría prohibir todo desarrollo reglamentario de la misma.

*régimen jurídico esencial de las materias expresamente reservadas a la Ley* se regule por norma de dicho rango. Ello no excluye la *colaboración reglamentaria*, si la Ley *habilita* a tal efecto. Así lo ha declarado el Tribunal Constitucional (STC 83/1984, entre otras); pero también ha exigido que la *habilitación legal* se dote de *contenido suficiente* (no caben deslegalizaciones o “habilitaciones en blanco”) y que el desarrollo reglamentario se limite a una función de *complemento mínimo indispensable* (una función estrictamente *ejecutiva* de la voluntad de los representantes de los ciudadanos)<sup>905</sup>.

En cambio, en las *materias no reservadas a la Ley*, la articulación entre Ley y reglamento debe ser diferente. El *principio de legalidad* exige también un *fundamento legal* en todo aquello que afecta a la posición jurídica de los ciudadanos, pues en un Estado democrático de Derecho el Legislador es el único legitimado para definir el cuadro de derechos y deberes de los sujetos. Pero, en la medida en que no se trate de ámbitos reservados a la Ley, la función de la norma reglamentaria podrá ser más amplia que la estrictamente ejecutiva, y los requisitos de la regulación previa por Ley no serán tan estrictos. Caben remisiones normativas amplias, en particular cuando la regulación crea situaciones *favorables* para los ciudadanos – y no *limitativas o ablatorias*, aunque esta distinción no es estricta -. En definitiva, en las materias no reservadas a la Ley caben tanto reglamentos independientes como reglamentos ejecutivos; y, en estos últimos, hay que diferenciar su régimen jurídico en función del aspecto regulado.

En conclusión, hay que decir que, *bajo la categoría de reglamento ejecutivo, aparentemente homogénea, se incluyen diversas posibilidades de colaboración entre la Ley y el reglamento*. Desde la manifestación más exigente del principio de legalidad, en aquellas materias reservadas a la Ley, hasta manifestaciones laxas o abiertas, en las que debe considerarse suficiente una determinación legal genérica de la *materia* a regular por la norma reglamentaria y la *finalidad* que debe orientar su ejercicio<sup>906</sup>.

---

<sup>905</sup> STC 83/1984, de 24 de julio: “El principio [de reserva de ley] no excluye, ciertamente, la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. Esto se traduce en ciertas exigencias en cuanto al alcance de las remisiones o habilitaciones legales a la potestad reglamentaria, que pueden resumirse en el criterio de que las mismas sean tales que restrinjan efectivamente el ejercicio de esa potestad a un complemento de la regulación legal que resulte indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley” (FJ 4º).

<sup>906</sup> Son muy frecuentes en nuestro ordenamiento positivo las *cláusulas genéricas de habilitación para desarrollo normativo*, incluidas por lo general en las *Disposiciones Finales* de las *Leyes*, bajo la rúbrica “Desarrollo normativo” o “Habilitación normativa”, con el siguiente tenor (o similar): “Se autoriza al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de la presente Ley”. Las cláusulas genéricas de este tenor – como sucede con las de derogación – son prescindibles (innecesarias), pues la “autorización” para ejercer la potestad reglamentaria de desarrollo deriva directamente de la Constitución. Sólo si determinasen el *ámbito material*, el *alcance* o la *finalidad* del reglamento de desarrollo serían cláusulas *útiles*. En cualquier caso, tal

Considero que sólo así es posible mantener el *contenido mínimo del principio de legalidad en un Estado democrático y de Derecho*, de forma realista, es decir, compatible con las necesidades de regulación que exige nuestro *Estado social*. El ejercicio de la potestad reglamentaria no se encuentra *totalmente* supeditado a la Ley; cabe el reglamento independiente y fórmulas laxas de reglamento ejecutivo, que exceden su clásica función estrictamente instrumental y accesoria. *El freno a posibles abusos o arbitrariedades en el ejercicio de esta potestad reglamentaria se encuentra en estos casos, no directamente en la Ley, sino en el control de los Jueces, que deben asegurar el cumplimiento de los principios generales del Derecho y, en particular, de los principios constitucionales*<sup>907</sup>.

Sobre la base de estas premisas generales debemos concretar, en relación con la retroactividad (o aplicabilidad inmediata) de las normas reglamentarias, *cuándo es necesaria una habilitación legal* que la autorice y qué *requisitos* deben exigirse a dicha habilitación.

***b) Sobre la exigencia de habilitación legal para la retroactividad.  
Habilitación expresa o implícita***

Es opinión común admitir la retroactividad de la norma reglamentaria cuando existe una *previa habilitación legal expresa y específica* que la autoriza. Esta afirmación debe matizarse, pues la habilitación legal de retroactividad debe respetar también ciertos límites. Pero sobre todo interesa estudiar *la posibilidad de retroactividad reglamentaria sin habilitación legal* a tal efecto. Para ello, debemos partir de las conclusiones alcanzadas en el epígrafe anterior.

El análisis de las categorías de reglamento ejecutivo y reglamento independiente, a la luz de lo dispuesto en nuestro ordenamiento constitucional, ha revelado la superación de su concepción clásica, ya que, en la actualidad, existen múltiples posibilidades de colaboración

---

determinación debe deducirse implícitamente del contenido de la ley, y la disposición reglamentaria debe mantener una coherencia con el programa normativo expresado en la misma. Ésta puede considerarse una exigencia del principio de legalidad.

<sup>907</sup> Señala el Prof. SANTAMARÍA PASTOR: “La tesis de la vinculación positiva total (*Totalvorbehalt*) se ha preconizado para extender indirectamente el control judicial a toda la actividad administrativa, antaño exenta del mismo en buena parte; en la actualidad, y en nuestro sistema constitucional, dicha plenitud del control judicial se halla explícitamente asegurada por preceptos concretos (arts. 106.1 y 24 CE...), y por técnicas que la evolución jurídica ha acuñado irreversiblemente (el control a través de los principios generales del Derecho), por lo que resulta innecesario acudir a tesis que, a la larga, son tan aventuradas como disfuncionales” (*vid.* SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos...*, *op. cit.*, 1988, pág. 199).

entre Ley y reglamento. El margen de actuación del titular de la potestad reglamentaria – o, desde la perspectiva inversa, los requisitos exigibles a la regulación por Ley y a la remisión normativa – dependen de la materia objeto de regulación, debiendo distinguirse: *a)* las materias reservadas a la Ley; *b)* la regulación que incida en la esfera jurídica de los ciudadanos, en particular cuando despliegue una eficacia limitativa o ablativa; y *c)* otras materias.

*a)* En *materias reservadas a la Ley* – en materia tributaria (art. 31.3 CE), la creación *ex novo* de tributos y la regulación de sus elementos esenciales – no cabe el reglamento independiente. La regulación reglamentaria ha de limitarse a una función subordinada de desarrollo y complemento (reglamento ejecutivo, en sentido estricto). Esta regulación subordinada debe ceñirse estrictamente al contenido y finalidad de la regulación legal, dando aplicación a sus disposiciones expresas e implícitas. Para enjuiciar la legalidad de esta normativa reglamentaria, considero que lo determinante no es el criterio formalista de la habilitación expresa (con frecuencia vehiculado a través de cláusulas genéricas), sino la constatación, en primer lugar, de que la regulación legal es suficiente para cubrir la *reserva de Ley*; y, en segundo lugar, de que la regulación reglamentaria mantiene una *estricta vinculación positiva* con lo dispuesto – expresa e implícitamente – en dicha Ley.

De ahí que, *en estos casos, la eficacia retroactiva de la norma reglamentaria sólo sea admisible si cuenta con una previa y suficiente habilitación legal. ¿Cuáles son los requisitos de esta habilitación de retroactividad?*

Ante todo, la habilitación legal debe respetar, no sólo la reserva de Ley, sino también los límites constitucionales impuestos a la retroactividad de las normas; en particular, la prohibición de retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE). Una Ley en materia sancionadora no favorable no puede disponer que su futura norma reglamentaria de desarrollo sea retroactiva. En este caso, la propia habilitación legal sería inconstitucional.

En segundo lugar, la habilitación legal de retroactividad debe ser *explícita o inequívoca*. Hay que tener en cuenta que el mandato general dirigido al intérprete es la presunción de irretroactividad; esto es, el intérprete debe presumir que la Ley en cuestión no dispone la retroactividad de su normativa de desarrollo; por ello, *una cláusula genérica de habilitación no es suficiente para fundar la retroactividad del reglamento ejecutivo*. Pero tampoco es necesario atenerse estrictamente al criterio formalista de la habilitación expresa de retroactividad. Como sabemos, las cláusulas de retroactividad pueden ser más o menos explícitas. En consecuencia, considero que *cabe una habilitación legal implícita de retroactividad*. Al respecto, habrá que analizar la concreta *norma legal objeto de desarrollo reglamentario* (con independencia de las posibles remisiones genéricas o específicas contenidas en la Ley) para determinar si su *contenido*

y *finalidad* exigen una “puesta en práctica” retroactiva. Ésta es una cuestión que sólo pueden decidir los Tribunales en el caso concreto, *sin que quepa afirmar que el reglamento ejecutivo deba retrotraer siempre sus efectos a la fecha de entrada en vigor de la Ley desarrollada*. Esta “retroactividad natural”, afirmada por un sector de la doctrina civilista y criticada por la mayoría de iuspublicistas, resulta inadecuada y contraproducente<sup>908</sup>.

Para determinar la eficacia temporal del nuevo reglamento ejecutivo en materias reservadas a la Ley, el Juez debe tener presente, por un lado, que la *aplicabilidad inmediata* del desarrollo reglamentario puede ser exigible en frecuentes supuestos – especialmente en Derecho público -, mientras que no puede decirse lo mismo de la *retroactividad*, sobre todo en lo *desfavorable*. No obstante, si el Legislador ha manifestado criterios suficientes como para que el ciudadano pueda *prever* cuál será el *contenido* de las medidas de desarrollo y *a qué casos* – posteriores a la Ley, pero anteriores al reglamento – estas medidas se aplicarán, ello permitiría a los Tribunales afirmar tanto el sometimiento del reglamento a la Ley, como su adecuación al principio constitucional de seguridad jurídica<sup>909</sup>.

Huelga decir que, si el reglamento incumpliera aquellos condicionamientos específicos establecidos en la habilitación legal (como p. ej. la fijación de un plazo para su aprobación), debería declararse inválido por contravención de la Ley.

b) Los reglamentos que regulan *materias no reservadas a la Ley*, pero que de alguna manera *inciden en la esfera jurídica de los ciudadanos* – por ejemplo, determinadas cuestiones en el ámbito tributario procedimental – deben contar con un mínimo fundamento legal, sobre todo si producen eficacia ablativa. Pero su relación con la Ley se aleja de la estricta vinculación positiva; es suficiente una *remisión amplia*, incluso *implícita*, de la misma. Lo mismo puede decirse respecto de su *retroactividad*.

Ahora bien, la vinculación de estos reglamentos no se limita a lo expresamente dispuesto por la Ley, sino que debe respetar asimismo su *espíritu y finalidad*.

---

<sup>908</sup> En cualquier caso, hay que tener en cuenta que, sea cual sea la operación llevada a cabo por el reglamento ejecutivo en materias reservadas a la Ley (desarrollo; ejecución; complemento; interpretación; etc.), siempre supondrá cierta innovación normativa respecto a lo regulado en la Ley. Por ello, la normación reglamentaria en estas materias debe limitarse a lo estrictamente necesario para *asegurar la efectiva aplicación de la regulación legal*. En definitiva, debe presumirse que, *con excepción de aquellos preceptos que constituyen una mera reiteración o reproducción de lo dispuesto en la Ley*, el resto debe aplicarse a partir de su propia publicación, sin que pueda atribírseles una “retroactividad natural”.

<sup>909</sup> Sobre el criterio de la *previsibilidad* de la remisión, analizado desde una perspectiva general –no por lo que respecta a la retroactividad del reglamento -, puede verse SANTAMARÍA PASTOR, *Fundamentos...*, *op. cit.*, 1988, pág. 788.

En lo demás, habrá que estar a los límites generales a la retroactividad de las normas y los límites específicos a la potestad reglamentaria. El principio de legalidad ejerce aquí una presión débil pues, cumplida una mínima fundamentación legal, estos reglamentos, en aquellos aspectos no circunscritos expresa o implícitamente por la Ley, son “materialmente independientes”.

c) En el resto de materias (*ni reservadas a la Ley, ni referidas a la situación jurídica de los ciudadanos*) el reglamento *puede* actuar de forma *independiente*, sin contar con un concreto fundamento legal para ello, respetando los límites que impone el principio de legalidad. En estos casos, su *retroactividad* (o aplicabilidad inmediata) no se encuentra limitada por una previa Ley que regule la materia, pero sí por el resto de límites que se imponen a la retroactividad de las normas en general, y al ejercicio de la potestad reglamentaria en particular. A estos últimos, como *criterios de control material de los reglamentos retroactivos* (y con eficacia inmediata) me refiero en el siguiente epígrafe.

## **2. Otros límites materiales a la retroactividad reglamentaria; en particular, la interdicción de arbitrariedad**

Además de los límites que derivan del principio de legalidad – con niveles de exigencia diversos, según los casos -, la retroactividad de las normas reglamentarias debe respetar límites materiales adicionales a los de las Leyes, o de mayor intensidad. Me refiero esencialmente a aquellos principios generales que, elevados a la categoría de *supraprincipios constitucionales*, constituyen una exigencia ineludible de la *cláusula del Estado de Derecho*. Se trata de los principios garantizados en el artículo 9.3 CE<sup>910</sup>, exigibles a *todos los poderes públicos*, pero *de forma distinta*, por lo que aquí interesa, frente al *Legislador* y al *titular de la potestad reglamentaria*.

El *principio de legalidad*, que tiene efectivamente una relevancia especial en la actuación de la Administración pública (como refleja su explícito refuerzo en los arts. 97 y 103.1 CE), ha sido ya estudiado en el epígrafe anterior. También se ha hecho referencia al principio de jerarquía normativa, en su manifestación de subordinación del reglamento a la Ley. Los principios de publicidad, irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o

---

<sup>910</sup> Artículo 9.3 CE: “La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

restrictivas de derechos individuales, seguridad jurídica y responsabilidad de los poderes públicos son estudiados de forma unitaria en los respectivos epígrafes, con las oportunas referencias a los reglamentos. Me centraré por tanto en esta sede en el *principio de interdicción de la arbitrariedad*, como límite material a la retroactividad reglamentaria.

La interdicción de la arbitrariedad encuentra su proyección fundamental en el ámbito de la *aplicación normativa*, concretamente en el ámbito de los actos dictados por la Administración pública. Sin embargo, existe también una importante manifestación de la interdicción de arbitrariedad en el plano de la *producción normativa*, debiendo diferenciarse su función como límite para el *Legislador*<sup>911</sup> y como límite para el *titular de la potestad reglamentaria*.

La interdicción de arbitrariedad exige la *razonabilidad* de las normas. En el ámbito de los *reglamentos retroactivos*, la interdicción de arbitrariedad garantiza que la *innovación normativa* introducida por el reglamento – que ha de respetar, como sabemos, las exigencias derivadas del principio de legalidad<sup>912</sup> – cuente con una *justificación* razonable y adecuada, *no sólo por lo que respecta a su contenido material, sino también a su eficacia temporal*.

Aunque el concepto de “arbitrariedad” tiene un núcleo central único para todos los poderes públicos, su concreto significado admite modulaciones, matices, según el *origen* de las decisiones jurídicas y el *objeto* sobre el que recaigan<sup>913</sup>.

En el caso de la *potestad reglamentaria* de la Administración, la libertad de configuración normativa es mucho más estricta que en el caso de la *Ley*. Ciertamente, la libertad o margen de actuación del reglamento depende de la *materia* objeto de regulación y, en conexión con ello, del tipo de *remisión normativa* (más o menos estricta) que realice la Ley al reglamento. *A mayor densidad normativa de la Ley, menor margen de actuación de la norma reglamentaria*.

Como ha destacado el Prof. Tomás Ramón FERNÁNDEZ, de forma crítica con la jurisprudencia constitucional, la diversa aplicación de la *interdicción de arbitrariedad* frente a la *potestad legislativa* y la *potestad reglamentaria no puede partir de la tópica afirmación sobre su distinta posición institucional. Habrá que estar a la estructura de la norma de cobertura (constitucional o legal) y a su concreta densidad en uno y otro caso*<sup>914</sup>. En el ámbito de la potestad reglamentaria, las situaciones pueden ser muy diversas, como sabemos.

---

<sup>911</sup> Véanse al respecto *supra* págs. 575 y sigs.

<sup>912</sup> Véanse *supra* págs. 639 y sigs., en particular págs. 643 y sigs.

<sup>913</sup> Al respecto, puede verse FERNÁNDEZ, Tomás Ramón, *De la arbitrariedad del legislador...*, *op. cit.*, 1998, págs. 87 y sigs.

<sup>914</sup> *Vid.* FERNÁNDEZ, T. R., *De la arbitrariedad del legislador...*, *op. cit.*, 1998, págs. 87 y sigs.

Teniendo en cuenta esta premisa fundamental, la *retroactividad de la norma reglamentaria* no sólo deberá respetar el principio de legalidad, como vimos, sino que además deberá: *a) justificar explícitamente* la necesidad racional de *retroactividad* de la normativa reglamentaria que se aprueba; *b) mostrar* la adecuación o coherencia de esta retroactividad con *los fines a los que la norma reglamentaria ha de orientarse*, sea derivados de una previa regulación legal, sea derivados directamente de la Constitución; *c) mantener* una estricta *proporcionalidad* de la medida retroactiva.

Desde el prisma del *principio constitucional de igualdad*, la *justificación* deberá ser tanto más estricta cuanto mayor relevancia tengan los bienes jurídicos o situaciones afectadas por la regulación reglamentaria retroactiva. Pero, en cualquier caso, la libertad en la elección de las *razones formales y materiales* de la medida reglamentaria retroactiva serán *más estrictas que las exigibles al Legislador*.

Dejamos apuntadas aquí estas ideas sobre la interdicción de arbitrariedad, como “cláusula de cierre” del control material de la retroactividad de los reglamentos, cuyo análisis no agotamos en esta sede, pues nuestro objetivo es proyectarlo específicamente en el *ámbito tributario*, cuestión a la que dedicamos el siguiente epígrafe.

### **3. Control material de los reglamentos tributarios retroactivos**

Partiendo de las conclusiones anteriores sobre el principio de irretroactividad de las normas reglamentarias en general, podemos afirmar que no existe una prohibición general de retroactividad de las normas reglamentarias, que se encuentre expresa o implícitamente reconocida en nuestro ordenamiento. Sin embargo, la retroactividad de los reglamentos debe contar con límites adicionales a los que se exigen respecto de las normas con rango de ley.

En el ordenamiento tributario tampoco existe una disposición específica que establezca la irretroactividad de los reglamentos, aunque en la doctrina se mantenga la existencia de este principio de forma bastante generalizada. En la jurisprudencia se asiste a la paradójica situación de que, por un lado, se afirma la “retroactividad natural” de los reglamentos tributarios ejecutivos, dictados en desarrollo de la ley, admitiéndose esta retroactividad (y no sólo en lo que supone reiteración de lo dispuesto en la ley), sin realizar un control material del reglamento en cuestión; y, por otro lado, se anulan automáticamente normas reglamentarias retroactivas, por vulneración del principio de irretroactividad.

La finalidad de este epígrafe consiste en analizar críticamente el control judicial del que efectivamente son objeto los reglamentos tributarios por lo que respecta a su eficacia temporal



(retroactividad y eficacia inmediata), y proponer qué límites formales y materiales deberían aplicarse. Si estos límites deben ser el principio de legalidad y el principio de interdicción de la arbitrariedad, habrá que determinar qué especialidades hay que mantener en materia tributaria, respecto de lo dicho con carácter general. El tema es de gran relevancia, teórica y práctica, dado el importante papel que cumple la normativa reglamentaria en nuestro ordenamiento tributario.

A estos efectos, distinguiremos nuestro análisis atendiendo al órgano titular de potestad reglamentaria en materia tributaria, según sea éste el poder ejecutivo estatal o autonómico<sup>915</sup>, o bien las Corporaciones locales<sup>916</sup>.

Ante todo, hay que tener en cuenta que, en materia tributaria, rige el principio constitucional de reserva de ley o principio de legalidad, como principio formal de la imposición, formulado en los artículos 31.3 y 133 CE<sup>917</sup>. El establecimiento de los tributos debe llevarse a cabo mediante Ley formal, emanada del Parlamento. Nuestro Tribunal Constitucional ha situado

---

<sup>915</sup> En el ámbito estatal, la potestad reglamentaria en materia tributaria corresponde al Consejo de Ministros y al Ministro de Hacienda. Así, aunque el Tribunal Supremo ha anulado varias Órdenes Ministeriales, entendiéndose que el Ministro carece de potestad reglamentaria *ad extra* (vid. SSTs de 25 enero 1982; de 15 junio 1982; de 12 julio 1982; y de 14 noviembre 1983), el Tribunal Constitucional ha señalado que: “La atribución genérica de la potestad reglamentaria convierte al Gobierno en titular originario de la misma, pero no prohíbe que una ley pueda otorgar a los Ministros el ejercicio de esta potestad con carácter derivado o les habilite para dictar disposiciones reglamentarias concretas, acotando y ordenando su ejercicio” (STC de 14 diciembre de 1995, FJ 6º).

Esta potestad reglamentaria del Ministro de Hacienda, que debe distinguirse de su potestad normativa *ad intra* (véanse *infra* págs. 669 y sigs.), ha sido confirmada por el art. 7.1 LGT 2003, párrafo final, que exige *habilitación expresa* a tal efecto (por Ley o por reglamento):

“En el ámbito de competencias del Estado, corresponde al Ministro de Hacienda dictar disposiciones de desarrollo en materia tributaria, que revestirán la forma de Orden Ministerial, cuando así lo disponga expresamente la Ley o reglamento objeto de desarrollo. Dicha Orden Ministerial podrá desarrollar directamente una norma con rango de ley cuando así lo establezca expresamente la propia Ley”.

<sup>916</sup> El artículo 6.1 de la LGT 1963 establecía que:

“1. La potestad reglamentaria en materia tributaria corresponde al Jefe del Estado, al Consejo de Ministros y al Ministro de Hacienda, sin perjuicio de las facultades que la legislación de régimen local atribuye a las Corporaciones locales en relación con las Ordenanzas de exacciones”.

La referencia al Jefe del Estado debía entenderse derogada, tras la aprobación de la CE, que atribuye la potestad reglamentaria al Gobierno (art. 97 CE).

<sup>917</sup> Art. 31.3 CE: “Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

Art. 133 CE: “1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.

4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes”.

el fundamento de este principio esencialmente en la “*garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano*” (STC 19/1987)<sup>918</sup>.

El TC ha declarado que el principio de reserva de ley en materia tributaria tiene “carácter relativo”, por lo que respecta a las materias cubiertas por la reserva: “*Este Tribunal ha dicho ya que la reserva de ley en materia tributaria exige que la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo debe llevarse a cabo mediante una ley (STC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987). También hemos advertido que se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad (entre otras, STC 37/1981, 6/1983, 79/1985, 60/1986, 19/1987, 99/1987)*”<sup>919</sup>.

En definitiva, hay que señalar, por un lado, que sólo se encuentra reservado a la ley el *establecimiento* de los tributos, que comprende tanto la creación *ex novo* de un tributo como la regulación de sus *elementos esenciales*<sup>920</sup>; y, por otro lado, que incluso en aquellas materias reservadas a la ley tributaria cabe la colaboración reglamentaria, “*siempre que sea indispensable... y se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad*”.

---

<sup>918</sup> Señala el Prof. F. PÉREZ ROYO que el fundamento del principio de reserva de ley es plural, y responde también a las exigencias constitucionales del principio democrático, de igualdad y de seguridad jurídica. Así se explica que también las normas tributarias favorables deban respetar el principio de reserva de ley (*vid.* PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario...*, *op. cit.*, 8ª ed., 1998, págs. 41 y 42).

<sup>919</sup> *Cfr.* STC 185/1995, FJ 5º.

<sup>920</sup> A estos efectos, se entiende por *elementos esenciales* del tributo aquellos elementos determinantes de la identidad (o identificación) de la prestación, así como los relativos a su entidad (o cuantificación). *Vid.* PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario...*, *op. cit.*, 8ª ed., 1998, pág. 44.

En palabras del Prof. Matías CORTÉS, “*todos los elementos estructurales del tributo, es decir, todos los que componen y hacen posible la determinación de la cuota tributaria y la fijación de los sujetos acreedor y deudor, han de ser establecidos por medio de una Ley votada en Cortes*”. *Vid.* CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, 2ª ed., Madrid, Tecnos, 1970, págs. 41 y 42.

En la STC 6/1983, de 4 de febrero, se llegó a afirmar, de forma confusa, que la reserva de ley comprende “*el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de los elementos esenciales del tributo*”. La crítica a esta afirmación ha sido general en la doctrina científica (véase, entre otros, PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario...*, *op. cit.*, 8ª ed., 1998, pág. 45).

La Ley General Tributaria (art. 10 LGT 1963 y art. 8 LGT 2003) establece una relación de estos elementos esenciales, pero sólo tiene carácter orientativo, debido a su rango de ley ordinaria. No obstante, puede afirmarse que, por lo general, los aspectos procedimentales tributarios no se encuentran sometidos a la reserva de ley.

En consecuencia, no se admiten las habilitaciones reglamentarias “en blanco”, que supongan una deslegalización de la materia tributaria sometida a la reserva de ley.<sup>921</sup>

La mayor problemática se centra en determinar el alcance de esta colaboración reglamentaria en las materias tributarias reservadas a la ley. El TC ha afirmado al respecto que la colaboración del reglamento “*estará en función de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas*” (STC 185/1995)<sup>922</sup>.

Debemos distinguir, en definitiva, las materias tributarias reservadas a la ley, respecto de las que el alcance de la de regulación reglamentaria dependerá de los factores indicados (en cualquier caso, la autorización legislativa no podrá remitir totalmente la regulación de la materia a la norma reglamentaria); y las materias no reservadas a la ley tributaria, respecto de las que entendemos que cabe el reglamento independiente<sup>923</sup> (sin que sea necesario un previo apoderamiento legal, expreso y específico, pero siempre respetando lo previamente regulado por la ley)<sup>924</sup>.

---

<sup>921</sup> El Prof. CORTÉS señala que “*las colecciones de legislación tributaria están repletas de ejemplos de disposiciones reglamentarias, que han sustituido a la ley, produciendo una verdadera deslegalización en materia tributaria (...)*”. Vid. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario...*, op. cit., 1970, págs. 41-42.

<sup>922</sup> La doctrina (RAMALLO, ZORNOZA) ha señalado con acierto que difícilmente puede formularse un contenido homogéneo y único de la reserva de ley tributaria desde el punto de vista constitucional, debido a los diferentes intereses constitucionales en juego, por lo que más bien hay que entender que el “carácter relativo” de la reserva de ley tributaria depende al menos de tres factores: 1) Considerar si se trata de la reserva de ley tributaria en sentido horizontal (la relación entre el órgano legislativo y el poder ejecutivo de un mismo ámbito territorial – estatal, autonómico o local –), o bien en sentido vertical (la relación entre el poder legislativo estatal y los poderes normativos de otros entes territoriales); 2) Considerar cuál es la prestación patrimonial pública regulada; 3) Considerar cuál es el elemento esencial del tributo regulado (vid. RAMALLO MASSANET, J.; ZORNOZA PÉREZ, J., “*Fonts i poder financer*”, en AGULLÓ AGÜERO, A. (Coord.), *Dret financer i tributari I*, Barcelona, Ed. Universitat Oberta de Catalunya, 2004, págs. 24 y 25). Sobre este tema puede verse también CUBERO TRUYO, Antonio M., “*La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional*”, *REDF*, núm. 109-110, 2001, págs. 217 a 263.

<sup>923</sup> Y ello aunque el reglamento en cuestión incida en la esfera jurídica de los ciudadanos, pues no mantenemos en este trabajo una “reserva de ley total”.

<sup>924</sup> En nuestro ordenamiento tributario, las principales normas reglamentarias se encuentran en los reglamentos *generales* que desarrollan la LGT en materia de procedimientos tributarios, así como en los reglamentos de los impuestos en particular, que completan la regulación establecida en la ley del impuesto, tanto en los aspectos sustantivos como procedimentales. En todos los casos, se trata de *reglamentos ejecutivos*, esto es, de complemento de una ley preexistente que *habilita genéricamente al poder ejecutivo para el desarrollo reglamentario* (bien porque ello viene exigido por el principio constitucional de reserva de ley, bien porque – en las materias no cubiertas por la reserva – existe una regulación legal previa que debe respetarse). No obstante, por lo que respecta a estas últimas materias, podemos encontrar también normas reglamentarias materialmente independientes.

Nos referimos en todo caso a reglamentos tributarios con efectos jurídicos *ad extra*. Más adelante serán estudiados los reglamentos tributarios “*ad intra*” (con independencia de que la materia regulada sea o no estrictamente relativa a la organización interna de la Administración).

Estas reflexiones generales pueden aplicarse al tema de la retroactividad. Los reglamentos tributarios no suelen establecer su entrada en vigor retroactiva, pero sí disponen con frecuencia el inicio de su aplicabilidad retroactivamente, desde la entrada en vigor de la Ley que desarrollan. Si el reglamento tributario es materialmente ejecutivo de la ley, su retroactividad (desde la entrada en vigor de la ley) no sólo se considera legítima, sino que además el intérprete la considera *implícita* a la finalidad de la norma reglamentaria (“retroactividad natural”). Este criterio encierra un doble peligro: en primer lugar, el de atribuir a la norma reglamentaria una eficacia temporal que no le corresponde<sup>925</sup>; y, en segundo lugar, el de prescindir del necesario control material de todo reglamento.

Pues bien, a efectos del control material de los reglamentos tributarios retroactivos, hay que distinguir dos tipos de límites a la retroactividad de las normas reglamentarias: los que derivan estrictamente del principio de reserva de ley, y los que derivan de otros principios constitucionales.

Comenzando por los límites a la retroactividad reglamentaria derivados del principio de reserva de ley en materia tributaria, debemos diferenciar:

a) Aquellas materias cubiertas por la reserva de ley, que el reglamento sólo podrá regular con efectos retroactivos si cuenta con una habilitación inequívoca para ello. Aunque no sea preciso mantener un criterio formalista al respecto, hay que señalar que, siendo el reglamento un complemento mínimo indispensable de la ley en estas materias, sólo podrá disponer su eficacia retroactiva si del contenido y finalidad de la ley se desprende una voluntad *inequívoca* en dicho sentido<sup>926</sup>. En cambio, entiendo que no se requiere esta habilitación inequívoca para que el reglamento despliegue una eficacia inmediata<sup>927</sup>.

---

<sup>925</sup> La presunción general de irretroactividad (art. 2.3 CC) debe aplicarse también a los reglamentos ejecutivos. *Con excepción de aquellos preceptos que constituyen una mera reiteración o reproducción de lo dispuesto en la Ley*, el reglamento debe aplicarse como regla general sólo a partir de su publicación, sin que pueda atribuírsele automáticamente una supuesta “retroactividad natural”.

<sup>926</sup> La disposición de retroactividad no es una materia en sí misma “reservada a la ley” (desde la perspectiva de este trabajo, en el que no se mantiene una prohibición general de retroactividad reglamentaria). Pero sí puede afirmarse que se trata de un aspecto jurídico “esencial” de las materias reservadas – el de su eficacia temporal –, que el reglamento no puede regular “con independencia” de la ley.

Pensemos, por ejemplo, en el supuesto, relativamente frecuente, en que la nueva Ley tributaria omite regular determinados aspectos del tránsito normativo y es su reglamento de desarrollo el que suple esta ausencia de regulación, pudiendo incurrir por este motivo en exceso de poder determinante de su nulidad.

<sup>927</sup> La *eficacia inmediata* de la normativa reglamentaria de desarrollo puede resultar exigible con frecuencia – sobre todo en Derecho público –, mientras que no puede decirse lo mismo de la *retroactividad*, sobre todo en lo *desfavorable*.

*La disposición reglamentaria de retroactividad, en las materias cubiertas por la reserva, debe mantener una vinculación positiva con el contenido y la finalidad – expresa o implícita – de la ley.* Por supuesto, la habilitación deberá respetar además los límites generales a la retroactividad.

Esta exigencia de normación legal previa no deberá tener el mismo alcance para todos los supuestos de colaboración ley – reglamento ejecutivo. En particular, deberá ser más flexible en la relación vertical ley – ordenanza fiscal, que en la relación horizontal ley – reglamento ejecutivo, en atención al principio constitucional de autonomía financiera que se encuentra en juego.

Si la ley autoriza al reglamento para que éste disponga la retroactividad de su regulación podemos afirmar que queda respetado el principio de reserva de ley.

b) En las materias no cubiertas por la reserva, el reglamento no puede disponer su retroactividad con total libertad, incluso desde la perspectiva del principio de reserva de ley.

En estos casos, habrá que distinguir: en lo que esté previamente regulado por la ley, el reglamento deberá respetar lo dispuesto por la misma (reglamento ejecutivo, con vinculación positiva), y su retroactividad resultará inadmisibles si revela incompatibilidad con el contenido y finalidad – incluso implícita – de la ley. En cambio, en lo que no esté regulado previamente por ley, el reglamento (independiente, con vinculación negativa) tendrá libertad para disponer su retroactividad, desde la perspectiva de la reserva de ley.

Más allá de estos límites, los jueces deben asegurar el cumplimiento por la norma reglamentaria de los principios generales del ordenamiento y, en particular, de los principios constitucionales que limitan la retroactividad normativa. El principio de interdicción de la arbitrariedad juega un importante papel al respecto. Los principios garantizados en el art. 9.3 CE no vinculan del mismo modo al reglamento que a la ley. La libertad de configuración del titular de la potestad reglamentaria, por lo que respecta a la disposición de retroactividad, es más estricta y debe estar más justificada (aunque deberá ponderarse en todo caso, atendiendo a la materia objeto de regulación).

## C. El principio de irretroactividad en la producción de Ordenanzas tributarias locales

### 1. Autonomía local y principio de reserva de ley

La Constitución Española de 1978 reconoce la *autonomía* de las Entidades locales<sup>928</sup> para la gestión de sus respectivos intereses (artículos 137, 140 y 141 CE<sup>929</sup>). Pese a que la Constitución no delimita el contenido de dicha *autonomía local*, ésta incluye como contenido necesario, inherente a la propia noción de autonomía, la “capacidad de autonormación”<sup>930</sup>. Es decir, la autonomía implica el poder de crear un ordenamiento jurídico propio, aunque *limitado*, como ya veremos, esencialmente por los principios de legalidad, jerarquía normativa y competencia.

Así pues, partimos de un reconocimiento de *potestad normativa local*, que deriva no de la ley, sino directamente de la Constitución, como contenido inherente a la garantía de autonomía local. Ese fundamento constitucional opera como *límite al legislador*, esto es, la ley debe respetar el ámbito de autonomía local y, por consiguiente, el ejercicio de las potestades que integran su contenido por los Entes locales.

Ahora bien, puesto que las Entidades locales se incluyen constitucionalmente en la categoría de Administración local (carente de poder legislativo formal), su ordenamiento posee una condición *administrativa*, sometiéndose por tanto a los institutos de la reserva de Ley y la

---

<sup>928</sup> El artículo 2 de la *Carta Europea de Autonomía Local*, hecha en Estrasburgo el 15 de octubre de 1985 (ratificada por España mediante Instrumento de 20 de enero de 1988), dispone expresamente el fundamento constitucional y legal de la autonomía local: “*El principio de autonomía local ha de estar reconocido en la legislación interna y, si es posible, en la Constitución*”.

<sup>929</sup> Nuestra Constitución garantiza expresamente la autonomía de las Entidades locales de carácter territorial, esto es, de municipios y provincias, que, junto a las Comunidades Autónomas, integran la estructura orgánica del Estado. No obstante, existen junto a éstas *otras* Entidades locales, tanto supramunicipales como de ámbito inferior al municipio (art. 141.3 y 4 CE).

<sup>930</sup> Según PAREJO, “*autonomía significa el poder de adoptar decisiones bajo la propia responsabilidad y comprende de suyo, por tanto, aunque en diferente medida y alcance según los casos, el de dictar normas*” (vid. PAREJO ALFONSO, L., “La potestad normativa de los Entes Locales Territoriales necesarios”, en AA.VV., *Ponències del Seminari de Dret Local*, núm. 5, Ajuntament de Barcelona, 1993, págs. 17-33; en particular, pág. 28). Un estudio general del concepto de autonomía, de sus características y contenido, puede verse en GALÁN GALÁN, Alfredo, *La potestad normativa autónoma local*, Barcelona, Atelier, 2001; en particular, págs. 41 a 121.

primacía de ésta<sup>931</sup>. Se plantea entonces la necesidad de articular la garantía constitucional de autonomía local –que vincula al Legislador– con el principio de reserva de ley que rige para determinadas materias, como la tributaria (arts. 31.3 y 133.1 CE).

Según el planteamiento tradicional, la relación entre Ley formal y Ordenanzas locales debe articularse en atención a su carácter de *normas reglamentarias*, de la misma forma que los *Reglamentos* en sentido estricto, esto es, aprobados por el *Ejecutivo* estatal o autonómico. Sin embargo, según una nueva línea doctrinal<sup>932</sup>, las Ordenanzas locales ocupan una *posición peculiar* en nuestro sistema de fuentes, distinta a la de los reglamentos en sentido estricto, en relación con institutos básicos como la reserva de ley y el principio de legalidad. Así que, mientras que un sector doctrinal (encabezado por GARCÍA DE ENTERRÍA<sup>933</sup>) mantiene que las normas locales no tienen una naturaleza distinta a la del resto de las normas reglamentarias, otro sector (PAREJO<sup>934</sup>, NIETO<sup>935</sup>), por el contrario, entiende que las Ordenanzas tienen un valor *equivalente al de las leyes* (estatales y autonómicas) en el ámbito local.

Desde esta perspectiva, teniendo en cuenta la *posición constitucional singular* de la Administración local, se ha afirmado la necesidad de *modular la reserva de ley* cuando la norma reglamentaria en juego es una Ordenanza local, sobre la base de su legitimidad democrática *directa* (al menos en el caso los municipios)<sup>936</sup> y del fundamento *democrático* de la reserva de

---

<sup>931</sup> Vid. PAREJO ALFONSO, L., “La potestad normativa...”, *op. cit.*, 1993, pág. 23. Tanto el Estado como las Comunidades Autónomas tienen una doble potestad normativa (potestad legislativa y potestad reglamentaria), pero los entes locales tienen una única potestad normativa: la potestad reglamentaria local. Al carecer de potestad legislativa formal, las *fuentes propias o autónomas locales* son normas exclusivamente de carácter reglamentario. Las Ordenanzas locales, los Reglamentos generales y los Bandos no pueden contener preceptos contrarios a las leyes (*vid.* art. 22.1 de la Ley 8/1987, de 15 de abril, municipal y de régimen local de Cataluña (LMRLC) y art. 55 del Texto refundido de régimen local de 1986 (TRRL)).

<sup>932</sup> Destacan como representantes de este nuevo planteamiento L. PAREJO ALFONSO y A. NIETO GARCÍA. Un elaborado análisis de esta cuestión puede hallarse en GALÁN GALÁN, A., “Posición de los ordenances en el sistema de fonts”, en AA.VV. (Coord. T. FONT I LLOVET), *Dret local*, Ed. Universitat de Barcelona-Marcial Pons, 1ª ed., Barcelona, 1997, págs. 53-97.

<sup>933</sup> Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “La problemática puesta en aplicación de la LRJ-PAC: el caso del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora. Nulidad radical del Reglamento y desintegración general del nuevo sistema legal”, *REDA*, núm. 80, 1993, págs. 657 a 677.

<sup>934</sup> Vid. PAREJO ALFONSO, Luciano, *Derecho Básico de la Administración local*, Barcelona, Ariel Derecho, 1988, págs. 111 y 112 (*cit.* por GALÁN GALÁN, Alfredo, *La potestad normativa autónoma local*, *op. cit.*, 2001, pág. 230, nota 427).

<sup>935</sup> Vid. NIETO GARCÍA, Alejandro, *Derecho Administrativo Sancionador*, 2ª ed., Madrid, Tecnos, 1994, pág. 126.

<sup>936</sup> Art. 140 CE: “La Constitución garantiza la autonomía de los municipios. (...) Su gobierno y administración corresponde a sus respectivos Ayuntamientos, integrados por los Alcaldes y los Concejales. Los Concejales serán elegidos por los vecinos del municipio mediante sufragio universal igual, libre, directo y secreto, en la forma establecida por la ley. (...)”.

ley. La importancia de determinadas materias exige su regulación por un *órgano directamente representativo* y a través de un *procedimiento que asegure el pluralismo político*, esto es, informado por los principios de *discusión y publicidad*. Estas exigencias quedan cubiertas con la aprobación de las Ordenanzas municipales.

Asimismo, cabe destacar la inexistencia de norma de rango superior dictada por el Ente local. La Ordenanza local no está subordinada a ninguna otra norma *autónoma*, esto es, procedente del mismo ente, a diferencia de lo que sucede con el Reglamento en sentido estricto (estatal o autonómico)<sup>937</sup>. Cada ordenamiento tiene su propio sistema de fuentes<sup>938</sup>, en cuyo orden o prelación prima el producto normativo del órgano que asume la representación de la colectividad, quedando en segundo lugar las normas emanadas de los órganos que asumen el gobierno y la administración de cada ente.

*La relación entre la Ley formal (estatal o autonómica) y la Ordenanza local –norma local por antonomasia- no puede equipararse a la relación Ley - Reglamento en sentido estricto. El ámbito de autonomía propio; el plus de legitimidad democrática; la primacía en el sistema de fuentes autónomo del ente local; etc.; son argumentos que avalan este planteamiento*<sup>939</sup>.

En nuestra jurisprudencia constitucional, la STC 233/1999, de 16 de diciembre, introduce un importante matiz en este sentido, al confirmar la constitucionalidad de la remisión que la ley (art. 20 LHL; actual art. 20 TRLHL) hace a la norma local para la creación de tasas, a partir de “una definición abstracta, aunque suficientemente perfilada” de dicha categoría tributaria. Este pronunciamiento supone un cierto avance respecto a la doctrina vertida en las SSTC de 19 de

---

<sup>937</sup> Como señalan MARTÍN QUERALT *et.al.*, “*el análisis de la potestad reglamentaria de las Entidades Locales presenta unos matices sustancialmente distintos, porque, a diferencia de lo que ocurre con las Comunidades Autónomas, las Entidades Locales no tienen potestad legislativa, razón por la cual la potestad normativa reglamentaria adquiere una inusitada relevancia*” (vid. MARTÍN QUERALT, J., *et.al.*, *Curso...*, *op.cit.*, pág. 180).

<sup>938</sup> En el ordenamiento local nos interesa distinguir, desde un punto de vista material u objetivo, entre normas relacionales *ad extra* y *ad intra*; desde un punto de vista subjetivo, entre *normas municipales* y el *resto de normas locales*. En este estudio, me referiré especialmente a las *Ordenanzas locales*, pues son las normas de aplicación general dictadas por el Ente local para regular su actividad *ad extra*, fundamentalmente sus relaciones con los administrados (frente a los *Reglamentos orgánicos*, que son las normas locales destinadas a regular la actividad *ad intra*, en particular los aspectos de organización interna). Desde la perspectiva subjetiva, destacaré las *Ordenanzas municipales*, pues son las que gozan de legitimidad democrática directa.

<sup>939</sup> Vid. GALÁN GALÁN, A., “*Posició...*”, *op.cit.*, pág. 96. La imposibilidad de mantener un régimen jurídico *unitario* para toda norma calificada de *reglamentaria* fue afirmada *supra*, atendiendo a la materia objeto de regulación. Lo mismo puede decirse ahora considerando la posición constitucional del titular de la potestad normativa.



diciembre de 1985 y de 17 de febrero de 1987 - todas ellas en materia tributaria -, avance que no cabe ignorar<sup>940</sup>.

Ahora bien, la peculiar posición de la Ordenanza local en el sistema de fuentes no puede significar una total libertad de configuración en materias reservadas constitucionalmente a la ley –como la materia tributaria-, pues la Ordenanza no es ley. Además, la ley parlamentaria asegura principios importantes como el de *incardinación de la voluntad local en la voluntad general estatal* y el principio de *distancia democrática*<sup>941</sup>, así como la preservación de una *básica igualdad de posición* para los ciudadanos de los distintos municipios, señalada por el Tribunal Constitucional<sup>942</sup>.

Entonces, ¿qué *criterio* de delimitación debe emplearse para articular la relación entre Ley formal (estatal o autonómica) y Ordenanza local, en las materias sometidas a reserva de ley?

Si hemos afirmado *supra* que la función del *reglamento ejecutivo* en las materias reservadas a ley se limita a la regulación de aquel “complemento indispensable” para su aplicación, la función de la Ordenanza debe ser más amplia. Atendiendo a los distintos significados que cabe atribuir al *principio de legalidad*, puede decirse que en la relación Ley - Reglamento *stricto sensu* rige el principio de *vinculación positiva*, mientras que en la relación Ley – Ordenanza local se mantiene una *vinculación negativa*: la Ordenanza local puede actuar libremente, dentro del marco o límite externo de la Ley, a la que no debe contradecir<sup>943</sup>.

---

<sup>940</sup> El estudio de este pronunciamiento se lleva a cabo *infra*, págs. 654 y sigs.

<sup>941</sup> *Vid.* GALÁN GALÁN, A., “Posició...”, *op.cit.*, pág. 70.

<sup>942</sup> STC 19/1987, de 17 de febrero (FJ 4º) y STC 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 10º; *cit. infra* en el texto, pág. 660).

<sup>943</sup> La apoyatura legal en defensa de este principio de vinculación negativa puede hallarse en el art. 55 TRRL, así como en el art. 3.1 de la Carta Europea de Autonomía Local, que dispone: “*Por autonomía local se entiende el derecho y la capacidad efectiva de las Entidades locales de ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos, en el marco de la Ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes*” (el subrayado es nuestro).

El Consejo de Estado ha adoptado esta acepción del principio de legalidad como vinculación negativa en el ámbito local, operando un importante cambio respecto de su doctrina anterior: “*Esta autonomía política y jurídica [de los Entes locales] explicaría que su vinculación a la Constitución y a la Ley fuera negativa (hacer todo lo que no está prohibido) en vez de positiva (hacer sólo aquello a lo que se está expresamente habilitado). (...) La construcción teórica de la vinculación negativa significa que las Entidades Locales gozan, en el ámbito de su competencia y en el marco definido de la Ley de Régimen Local, de una potestad de Ordenanza y de una potestad sancionadora, de modo que podrán promulgar Ordenanzas que no estén en oposición con la ley, siempre que no excedan del ámbito previsto en la ley de cobertura” (Dictamen del Consejo de Estado núm. 1749/94, de 23 de febrero de 1995; *cit.* por GALÁN GALÁN, A., *La potestad normativa autónoma local*, *op. cit.*, 2001, págs. 222 a 224, notas 411 y 412 – el subrayado es nuestro -).*

*La Ley formal (estatal o autonómica) constituye el marco y límite negativo a la potestad normativa local. Esto significaría que “en el marco de la Ley”<sup>944</sup> el ente local tiene libertad para ejercer su potestad normativa en toda materia no excluida de su competencia (principio de vinculación negativa).*

En cuanto a las relaciones entre el Reglamento en sentido estricto (estatal o autonómico) y la Ordenanza legal, cabe argumentar que aquél sólo constituye un límite a la misma si desarrolla una ley previa (estatal o autonómica) habilitante. En este caso, la relación entre el Reglamento estatal o autonómico y la Ordenanza local se regirá no por el principio de jerarquía normativa, sino por el principio de competencia<sup>945</sup>.

La doctrina ha apuntado algunas alternativas para determinar cómo debe concretarse la modulación de la reserva de ley en el ámbito local (en definitiva, cómo medir la disminución de su intensidad en este ámbito, sin llegar a anularla). PAREJO señala la posibilidad de adoptar un criterio similar al utilizado para la delimitación entre las “bases” y el “desarrollo de las bases” (Estado – Comunidades Autónomas), pues también aquí se trata de delimitación *competencial* entre dos ordenamientos territoriales<sup>946</sup>. No me parece tan adecuada, sin embargo, la alternativa que ofrece la relación *ley de bases – Decreto Legislativo (texto articulado)*, señalada por el Prof. CUBERO TRUYO<sup>947</sup>.

La modulación de la reserva de Ley en el ámbito local tiene importantes consecuencias para el tema de la *retroactividad de las Ordenanzas locales*. Concretamente, se plantea la siguiente cuestión: ¿debe existir respecto a la Ordenanza, como sucede en la relación Ley – Reglamento ejecutivo, una habilitación inequívoca y específica de retroactividad (principio de *vinculación positiva*)? Parece que la respuesta debe ser negativa. No obstante, ésta es una cuestión esencial y compleja. Y, puesto que nuestro objetivo es su estudio en el *ámbito tributario*, reservamos este análisis para el siguiente epígrafe. En este ámbito se plantea una rica y específica problemática, derivada de algunas particularidades, como la *estricta regulación* contenida en la norma básica o *norma de cabecera* del ordenamiento financiero y tributario

---

<sup>944</sup> Vid. art. 3.1 de la Carta Europea de Autonomía Local, reproducido *supra*, nota 943.

<sup>945</sup> Vid. GALÁN GALÁN, A., “Posició...”, *op.cit.*, pág. 97.

<sup>946</sup> Vid. PAREJO ALFONSO, L., “La potestad normativa...”, *op. cit.*, 1993, págs. 30 y sigs. El Prof. GALÁN observa al respecto que “la respuesta que demos estará seguramente condicionada por un presupuesto, a saber, el grado de peculiaridad que admitamos poseen las normas locales, de manera que las alejen de los reglamentos (estatales y autonómicos) acercándolas a las leyes” (vid. GALÁN GALÁN, A., *La potestad normativa autónoma local*, *op. cit.*, 2001, págs. 254 y 255).

<sup>947</sup> Vid. CUBERO TRUYO, Antonio M., “La doble *relatividad* de la reserva de ley en materia tributaria...”, *op. cit.*, 2001, págs. 217 a 263; en particular, pág. 262.

local<sup>948</sup>; la interpretación constitucional de la *reserva de ley en materia tributaria*; el *contenido legal* de las Ordenanzas fiscales municipales; etc.

## 2. La potestad normativa local en materia tributaria

La garantía *constitucional* de autonomía local (artículo 137 CE) y de *suficiencia financiera* de las Haciendas locales (art. 142 CE)<sup>949</sup> comprende implícitamente un ámbito de *autonomía financiera y tributaria local*<sup>950</sup>. Esta autonomía incluye como contenido necesario la *potestad normativa local* en materia tributaria. Esta potestad deriva directamente de la Constitución – y no de una atribución del Legislador estatal<sup>951</sup> –; con ello, queda relativizada la

---

<sup>948</sup> La *normativa de cabecera* o normativa básica del ordenamiento local – que determina la organización del ente local, las materias de su competencia, así como sus potestades normativas y ejecutivas –, está constituida por la legislación básica estatal sobre régimen local y la legislación de desarrollo dictada por la Comunidad Autónoma respectiva (el art. 149.1.18 CE establece una competencia compartida bases-desarrollo entre el Estado y las Comunidades Autónomas en materia de régimen jurídico de las Administraciones públicas). En nuestro *ordenamiento tributario local*, la legislación estatal básica es la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (Título VIII) y el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE del 9), por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales – Texto Refundido que deroga la anterior Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, con vigencia a partir del día siguiente a su publicación –.

Estas dos leyes básicas (LBRL y TRLHL) cubren la exigencia de reserva de ley en materia financiera y tributaria: comprenden el régimen jurídico general de los ingresos y gastos públicos locales, el régimen tributario y presupuestario, así como la regulación concreta de las figuras tributarias en el ámbito local. En particular, en estas leyes se contiene el régimen jurídico básico de las fuentes *autónomas* del ordenamiento financiero y tributario local, y en especial de las Ordenanzas tributarias, que son las normas de aplicación general destinadas a regular la actividad *ad extra* del ente local en materia tributaria.

<sup>949</sup> La Constitución garantiza a las Haciendas locales la disposición de medios suficientes para el desempeño de sus funciones, fundamentalmente mediante *tributos propios* y la *participación* en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas (principio de *suficiencia financiera*, recogido en el art. 142 CE).

<sup>950</sup> En aras de esta garantía constitucional de autonomía local, la Ley 40/1981, de 28 de octubre, suprimió la “tutela financiera” que hasta entonces ejercía el Estado sobre las Entidades locales. Las normas municipales no necesitan actualmente una aprobación estatal posterior.

También se manifiesta esta ausencia de “tutela estatal” en materia de recursos tributarios, con la supresión de la vía económico-administrativa en el ámbito local. *Vid.* CALVO ORTEGA, R., “Constitución y Haciendas Locales”, *Civitas, REDF*, 100/1998, págs. 559-573, en particular pág. 568.

<sup>951</sup> Las disposiciones legales que se refieren a esta potestad tributaria local (art. 4.2 LGT 2003; art. 106.1 LBRL) son meras reiteraciones de lo ya previsto en la Constitución. El art. 4.2 LGT 2003 establece: “*Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes*”. El artículo 106.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local señala: “*Las Entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las Leyes que dicten las Comunidades Autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquélla*”.

clásica distinción doctrinal entre el poder financiero *originario* del Estado (art. 133.1 CE), y el poder *derivado*, atribuido y condicionado por la ley estatal, de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales<sup>952</sup>.

Este fundamento constitucional opera como límite para el Legislador; la Ley debe respetar el ámbito de autonomía financiera y tributaria local y, por consiguiente, el ejercicio de las potestades que integran su contenido por los Entes locales.

Por otra parte, las Ordenanzas fiscales son normas con rango formal reglamentario, y deben someterse a la reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133 CE). Ello plantea la necesidad de articular la garantía constitucional de autonomía local –que vincula al Legislador– con el principio de reserva de ley tributaria. Como ya apunté en el epígrafe anterior, considero que debe conferirse un mayor margen de configuración a la Ordenanza fiscal que el permitido al reglamento del poder ejecutivo. Además de la propia garantía constitucional de autonomía local, existen varios argumentos para ello: las Ordenanzas fiscales se aprueban por la asamblea representativa del Ente local (cuentan con legitimidad democrática directa, al menos en el caso de los municipios); son las normas autónomas *de rango superior* en el sistema normativo local; y siguen un procedimiento de elaboración que asegura el pluralismo político y la publicidad.

Efectivamente, la regulación de las Ordenanzas tributarias locales – y, en particular, de las Ordenanzas tributarias *municipales*<sup>953</sup> – refuerza el argumento de la necesaria *relatividad de*

---

<sup>952</sup> Esta distinción entre poder *originario* y poder *derivado* se manifiesta en el art. 133 CE (*vid.* su transcripción *supra*, pág. 649, nota 917) y en la jurisprudencia constitucional más temprana (la potestad reglamentaria municipal, como “*potestad tributaria de carácter derivado no podrá hacerse valer en detrimento de la reserva de ley presente en este sector del ordenamiento (arts. 31.3 y 133.1)*”; STC 19/1987, FJ 4º).

El significado de esta distinción debe interpretarse de forma adecuada, en el sentido que señalan MARTÍN QUERALT *et.al.*: “*tan originario es el poder financiero del Estado-Administración Central como el de Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, ya que ambos encuentran reconocimiento explícito en el texto constitucional. Ahora bien, la no admisión de tal distinción no puede conducir a equiparar, pura y llanamente, el poder financiero de las Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales con el que es propio del Estado. Por una razón: porque mientras éste no encuentra más límites en su ejercicio que los derivados del texto constitucional, por el contrario tanto Comunidades Autónomas como Corporaciones Locales encuentran límites adicionales en la propia Ley estatal dictada con el fin de encauzar jurídicamente el poder de estas entidades. Por todo ello, cabe afirmar que más que la distinción poder originario, poder derivado, lo que existe es una diferencia entre los límites*” (*vid.* MARTÍN QUERALT, *et.al.*, *Curso...*, *op.cit.*, pág. 249). En el mismo sentido, *vid.* PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 9ª ed., Civitas, Madrid, 1999, pág. 47. Cabe destacar que, en el caso del poder tributario local, dichos límites pueden encontrarse tanto en la legislación estatal como, en su caso, en la autonómica.

<sup>953</sup> Tal como establece el art. 106.2 LBRL, la potestad *reglamentaria* de las Entidades locales en materia tributaria se ejerce a través de las Ordenanzas. Nos centraremos en el análisis de las Ordenanzas tributarias *municipales*, pues son las de mayor importancia y las que gozan de legitimidad democrática directa.

la reserva de ley en la relación *Ley formal – Ordenanza local* en materia tributaria (legitimidad democrática directa; procedimiento de aprobación que asegura el pluralismo político y la publicidad de la norma<sup>954</sup>; etc.).

Nos interesa centrar el análisis en las *Ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos locales*, que la LHL distingue de las *Ordenanzas generales reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales* – tipo de Ordenanzas introducido por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, que dio nueva redacción a los arts. 12 LHL y 15.3 LHL; actualmente arts. 12 TRLHL<sup>955</sup> y 15.3 TRLHL<sup>956</sup> -.

Por contraposición, los *reglamentos orgánicos* son las normas locales autónomas o propias del Ente local destinadas a regular su actividad *ad intra*, fundamentalmente los aspectos de organización interna. No obstante, como apunta el Prof. GALÁN, existen fuertes discrepancias doctrinales sobre la naturaleza jurídica y la relación entre ambos tipos de normas locales autónomas (vid. GALÁN GALÁN, A., “Posición de las ordenanzas en el sistema de fuentes”, en AA.VV. (Coord. FONT I LLOVET, T.), *Dret local*, Ed. Universitat de Barcelona-Marcial Pons, 1ª ed., Barcelona, 1997, págs. 53-97; en particular, pág. 91).

<sup>954</sup> De conformidad con lo dispuesto en la LBRL (arts. 47, 49, 65, 70, 107, 108 y 111 LBRL) - que remite a los arts. 15 a 19 de la LHL – las fases del procedimiento de aprobación de las Ordenanzas locales son las siguientes:

1) Aprobación inicial –provisional- por el Pleno de la Corporación, por mayoría absoluta del número legal de sus miembros.

2) Información pública y audiencia a los interesados por el plazo mínimo de treinta días para la presentación de reclamaciones y sugerencias.

3) Resolución de reclamaciones y sugerencias presentadas dentro del plazo anterior y aprobación definitiva por el Pleno.

4) Publicación del texto íntegro de la Ordenanza en el *Boletín Oficial* de la Provincia o, en su caso, de la Comunidad Autónoma uniprovincial y entrada en vigor de la misma, una vez transcurridos quince días a partir de dicha publicación.

Al respecto, puede verse, con carácter general, MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S., “Las ordenanzas fiscales. Criterios para su elaboración”, en AA.VV., *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, Marcial Pons, Madrid, 1993, págs. 107-136.

Este procedimiento de aprobación de las Ordenanzas locales ofrece mayor garantía para los administrados que el procedimiento normal de aprobación definitiva de las normas reglamentarias (vid. CALVO ORTEGA, R., “Constitución...”, op.cit., pág. 567). Por un lado, permite su modificación antes de la aprobación definitiva, con ahorro de posibles recursos administrativos e impugnaciones judiciales posteriores; por otro lado, ofrece la garantía de que la norma municipal aprobada provisionalmente no podrá ser rectificadas si no se han presentado reclamaciones contra la misma.

<sup>955</sup> El art. 12 TRLHL dispone:

“1. La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás Leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo.

2. A través de sus Ordenanzas fiscales las Entidades locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa”.

<sup>956</sup> Art. 15.3 TRLHL: “Asimismo, las Entidades locales ejercerán la potestad reglamentaria a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de esta Ley, bien en las Ordenanzas fiscales reguladoras de los distintos tributos locales,

Las *Ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos locales* poseen regímenes distintos, según regulen los *impuestos locales obligatorios*<sup>957</sup>, o bien los *impuestos potestativos*<sup>958</sup>, *tasas y contribuciones especiales*<sup>959</sup>. Las Ordenanzas fiscales que regulan los impuestos locales obligatorios son de aprobación *potestativa* y de *contenido máximo*<sup>960</sup> (art. 15.2 TRLHL<sup>961</sup> y art. 16.2 TRLHL<sup>962</sup>). En cambio, las Ordenanzas fiscales que regulan los impuestos locales potestativos, las tasas y las contribuciones especiales, son de aprobación *necesaria* para la exigencia del correspondiente tributo y de *contenido mínimo*<sup>963</sup> (art. 15.1 TRLHL<sup>964</sup> y art. 16.1 TRLHL<sup>965</sup>).

---

*bien mediante la aprobación de Ordenanzas fiscales específicamente reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales*".

El art. 16.1 y 2 TRLHL contempla también este posible contenido de las Ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos locales.

<sup>957</sup> Los impuestos locales obligatorios son el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica y el Impuesto sobre Actividades Económicas (art. 59.1 TRLHL).

<sup>958</sup> Los impuestos locales potestativos son Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (art. 59.2 TRLHL).

<sup>959</sup> Hay que recordar también la posibilidad de los Entes locales de establecer y regular recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades locales. El art. 2.1 b) TRLHL incluye como *recurso* de la Hacienda local, junto a los tributos propios (impuestos, tasas y contribuciones especiales), los *"recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades locales"*. Al respecto, el art. 38.2 TRLHL dispone: *"Fuera de los supuestos expresamente previstos en esta Ley las Entidades locales podrán establecer recargos sobre los impuestos propios de la respectiva Comunidad Autónoma y de otras Entidades locales en los casos expresamente previstos en las leyes de la Comunidad Autónoma"*. Estos recargos constituyen una manifestación de las relaciones de coordinación del poder local con los poderes estatal y autonómico, aunque su relevancia es escasa en la práctica. *Vid.* al respecto CALVO ORTEGA, R., "Constitución...", *op.cit.*, pág. 571.

<sup>960</sup> En el caso de los impuestos obligatorios, sólo es necesaria la Ordenanza reguladora si el Ayuntamiento utiliza la potestad que le concede el Legislador para modificar los elementos de cuantificación de la cuota tributaria (normalmente el tipo de gravamen, pero también la base imponible o las cuotas) respecto a los señalados con carácter general por la LHL. No es preciso en cualquier caso el Acuerdo de imposición.

<sup>961</sup> Art. 15.2 TRLHL: *"Respecto de los impuestos previstos en el artículo 59.1, los Ayuntamientos que decidan hacer uso de las facultades que les confiere esta Ley en orden a la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias, deberán acordar el ejercicio de tales facultades, y aprobar las oportunas Ordenanzas fiscales"*.

<sup>962</sup> Art. 16.2 TRLHL: *"Las Ordenanzas fiscales a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior contendrán, además de los elementos necesarios para la determinación de las cuotas tributarias de los respectivos impuestos, las fechas de su aprobación y el comienzo de su aplicación."*

*Asimismo, estas Ordenanzas fiscales podrán contener, en su caso, las normas a que se refiere el apartado 3 del artículo 15 (...)"*.

<sup>963</sup> Es necesaria la adopción del correspondiente Acuerdo local de imposición, supresión u ordenación del tributo (art. 15.1 TRLHL). Por consiguiente, para la exigencia por el Ente local de impuestos potestativos, tasas y contribuciones especiales, es necesario: a) el Acuerdo de imposición del Pleno de la Corporación, en el que se adopta la decisión de *establecer* el tributo; b) la aprobación de la correspondiente Ordenanza reguladora, que ha de

Por lo que respecta al *contenido* de las Ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos locales, hay que realizar todavía algunas consideraciones. El Ente local sólo puede decidir: *a)* la imposición o supresión de un tributo potestativo, así como su regulación, dentro de los límites legales<sup>966</sup>; *b)* la determinación o modificación de los elementos de cuantificación de un impuesto obligatorio, dentro de los límites legales. El margen de configuración dejado por la LHL – actualmente, TRLHL – al Ente local en este ámbito es muy estricto<sup>967</sup>, en aplicación de la

---

incluir un contenido mínimo (sin olvidar que la LHL deja un estricto margen de libertad a la regulación por Ordenanza).

<sup>964</sup> Art. 15.1 TRLHL: “*Salvo en los supuestos previstos en el artículo 59.1 de esta Ley, las Entidades locales deberán acordar la imposición y supresión de sus tributos propios, y aprobar las correspondientes Ordenanzas fiscales reguladoras de éstos*”.

<sup>965</sup> Art. 16.1 TRLHL: “*Las Ordenanzas fiscales a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior contendrán, al menos:*

*a) La determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, responsables, exenciones, reducciones y bonificaciones, base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria, período impositivo y devengo.*

*b) Los regímenes de declaración y de ingreso.*

*c) Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.*

*Asimismo, estas Ordenanzas fiscales podrán contener, en su caso, las normas a que se refiere el apartado 3 del artículo 15 (...)*” (el subrayado es nuestro).

<sup>966</sup> El TRLHL limita la autonomía local en materia tributaria a la posibilidad de establecer tasas que cubran el coste del servicio, contribuciones especiales cuya cuota de reparto llegue al 90 por 100 del coste total de la obra o del establecimiento del servicio, e impuestos cuyo límite cuantitativo no supere el máximo establecido por la ley. Sólo pueden reconocerse beneficios fiscales expresamente previstos en las Leyes o derivados de la aplicación de Tratados Internacionales (art. 9.1 TRLHL). A su vez, “*las Leyes por las que se establezcan beneficios fiscales en materia de tributos locales determinarán las fórmulas de compensación que procedan (...)*” (art. 9.2 TRLHL).

<sup>967</sup> Hay que tener en cuenta que la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas Locales, autorizaba a los Ayuntamientos para: *a)* fijar libremente el tipo de gravamen del recargo municipal sobre el IRPF, creado por esa misma Ley; y *b)* fijar libremente los tipos de gravamen de las antiguas Contribuciones Territoriales Rústica y Urbana. Sin embargo, estos preceptos de la Ley 24/1983 fueron declarados inconstitucionales, respectivamente, por las SSTC 179/1985, de 18 de diciembre, y 19/1987, de 17 de febrero. El Tribunal Constitucional recortó así considerablemente la autonomía local en materia tributaria, configurándola prácticamente como *autonomía de gestión* (vid. MARTÍN QUERALT, J., et.al., *Curso...*, op.cit., pág.).

Esta doctrina constitucional fue aprovechada por el legislador estatal para reducir al mínimo la intervención local en la regulación de su propio sistema tributario (en este sentido, puede verse GALÁN GALÁN, A., “Posició...”, op.cit., pág. 69). Así, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales no sólo es bastante detallista en sus previsiones, sino que además deja un amplio margen a la *legislación estatal de desarrollo* para la regulación del sistema tributario local. De este modo, la potestad normativa local tributaria –ejercida principalmente a través de las Ordenanzas fiscales– se limita a decidir la implantación o no de los dos impuestos potestativos que contempla la Ley (ICIO e IIVTNU) y, en todos los casos, a aumentar hasta ciertos límites el tipo de gravamen o la cuota tributaria. En el supuesto de los impuestos obligatorios no es ni siquiera necesaria la Ordenanza reguladora, aplicándose directamente la legislación estatal (vid. MARTÍN QUERALT, J., et.al., *Curso...*, op.cit., págs. 673 y 674).

primera doctrina del Tribunal Constitucional, según la cual “*si bien respecto de los tributos propios de los municipios esta reserva no deberá extenderse hasta un punto tal en el que se prive a los mismos de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial, tampoco podrá el legislador abdicar de toda regulación directa en el ámbito parcial que así le reserva la Constitución (art. 133.1 y 2)*” (STC 19/1987, FJ 4º)<sup>968</sup>.

Al respecto, son muy ilustrativas las críticas palabras del Prof. PAREJO ALFONSO: “*No podía venir mejor esta doctrina constitucional al legislador. Este la ha aprovechado inmediatamente, reduciendo al mínimo, en la primera y nada intrascendente ocasión que ha tenido (Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales), el alcance de la potestad de dictado de Ordenanzas locales fiscales (...)*”<sup>969</sup>.

En cualquier caso, resulta útil distinguir, como señala el Prof. CALVO, los tres Acuerdos del Pleno Municipal que tienen un contenido *legal*, en cuanto su materia es objeto de reserva de ley en el Derecho tributario estatal: el Acuerdo de imposición sobre puesta en vigor de un tributo previsto en una ley; el Acuerdo de determinación de los elementos de cuantificación de una figura tributaria (base, tipo o cuota); y el Acuerdo de modificación de esos mismos elementos. Las *normas* emanadas de estos Acuerdos (verdaderas *fuentes*) no tienen fuerza de ley, aunque sí una especial *fuerza pasiva o de resistencia*. Sólo pueden ser modificadas por una Ley estatal o por un Acuerdo del mismo órgano municipal.<sup>970</sup> Las normas municipales (ordenanzas) pueden tener, así, contenido legal o meramente reglamentario.

La mayor relatividad de la reserva de ley tributaria en este ámbito, propugnada por gran parte de la doctrina tributarista, ha sido reconocida recientemente por nuestro Tribunal Constitucional, en la STC 233/1999, de 16 de diciembre: “*(...) en virtud de la autonomía de los Entes locales constitucionalmente garantizada y del carácter representativo del Pleno de la*

<sup>968</sup> Al respecto, señala el Prof. PÉREZ ROYO: “*Generalmente, lo que se remite a la fuente secundaria es la decisión sobre aplicar o no un tributo previamente regulado en la ley o bien el establecimiento o modificación de su cuantía. En este caso, dicha cuantía debe estar predeterminada dentro de límites precisos susceptibles de ser controlados. Esta predeterminación puede hacerse bien con el señalamiento de cuantías máximas y mínimas expresas o bien mediante el recurso a conceptos indeterminados (...)*”. Vid. PÉREZ ROYO, F., *Derecho...*, op.cit., 8ª ed., 1998, pág. 46.

<sup>969</sup> Vid. PAREJO ALFONSO, L., “La potestad normativa de los Entes Locales Territoriales necesarios”, en AA.VV., *Ponències del Seminari de Dret Local*, n. 5, Ajuntament de Barcelona, 1993, págs. 17-33; en particular, pág. 27.

Según el Prof. PAREJO, las relaciones entre la Ley formal (estatal o autonómica) y la Ordenanza local en materia tributaria deben ser interpretadas “*en el sentido de la entera remisión del desarrollo de la Ley formal a la norma local*”. El principio de *legalidad*, dada la posición constitucional singular del ente local, ha de concebirse como principio de *vinculación negativa*, planteamiento que goza de apoyatura legal, tanto en la normativa estatal básica contenida en la LBRL, como en la misma Carta Europea de Autonomía Local.

<sup>970</sup> Vid. CALVO ORTEGA, R., “Constitución...”, op.cit., pág. 567.



*Corporación municipal, es preciso que la Ley estatal atribuya a los Acuerdos dictados por éste (así, los acuerdos dimanantes del ejercicio de la potestad de ordenanza), un cierto ámbito de decisión acerca de los tributos propios del Municipio, entre los cuales se encuentran las tasas. Es evidente, sin embargo, que este ámbito de libre decisión a los Entes locales – desde luego, mayor que el que pudiera relegarse a la normativa reglamentaria estatal -, no está exento de límites. (...) la LHL, respetando la autonomía local, garantiza al mismo tiempo la uniformidad esencial de trato que reclama el principio de reserva de ley al establecer en su art. 20 una definición abstracta, aunque suficientemente perfilada, cerrada, de las tasas” (STC 233/1999, FJ 10<sup>971</sup>).*

El cambio respecto a la doctrina constitucional sentada en las SSTC 179/1985, de 19 de diciembre, y 19/1987, de 17 de febrero<sup>972</sup>, es un cambio sutil, pero no debe pasar por alto. La afirmación de que el “*ámbito de libre decisión [de] los Entes locales [es], desde luego, mayor que el que pudiera relegarse a la normativa reglamentaria estatal*” (STC 233/1999, FJ 10<sup>o</sup>) es un importante punto de referencia. ¿Cómo debe articularse entonces la relación *Ley – Ordenanza local* en materia tributaria?

La doctrina constitucional no parece abogar por la mera vinculación negativa, propugnada por un importante sector de la doctrina (administrativista y tributarista). La Ley aprobada por el Parlamento (estatal o autonómico) sigue debiendo garantizar la distancia democrática y una básica *igualdad de posición* para los ciudadanos de los distintos municipios, como señala el Tribunal Constitucional<sup>973</sup>. Por ello, la Ley debe contener siempre un mínimo de

---

<sup>971</sup> El subrayado es nuestro. El art. 20 LHL contiene una remisión legal para la creación de tasas locales, con el siguiente tenor: “1. Las Entidades locales, en los términos previstos en esta Ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos. (...)”

3. Conforme a lo previsto en el apartado 1 anterior, las Entidades locales podrán establecer tasas por cualquier supuesto de utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local, y en particular por los siguientes: (...)”.

Esta definición legal de la tasa se ha considerado por el TC “suficientemente cerrada” como para respetar las exigencias de la reserva de ley en materia tributaria local.

<sup>972</sup> Son ilustrativas las críticas palabras del Prof. PAREJO sobre esta doctrina inicial del TC: “No podía venir mejor esta doctrina constitucional al legislador. Este la ha aprovechado inmediatamente, reduciendo al mínimo, en la primera y nada intrascendente ocasión que ha tenido (Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales), el alcance de la potestad de dictado de Ordenanzas locales fiscales, sentando un decisivo precedente de desvirtuación y degradación de la posición de dicha potestad en el sistema de fuentes a que responde el régimen legal local básico de 1985” (vid. PAREJO ALFONSO, L., “La potestad normativa...”, *op. cit.*, 1993, pág. 27).

<sup>973</sup> STC 19/1987, de 17 de febrero (FJ 4<sup>o</sup>) y STC 233/1999, de 16 de diciembre (FJ 10<sup>o</sup>; *cit. supra* en el texto, pág. 660).

regulación, como exigencia que procede directamente de la reserva constitucional de ley. En mi opinión, no es la Ordenanza la que debe ceñirse al contenido mínimo indispensable de la ley (como el reglamento ejecutivo), sino la Ley la que debe asegurar un mínimo de regulación. Me parece adecuada la relación “bases” - “desarrollo de las bases” como modelo para articular la relación *Ley – Ordenanza local* en materia tributaria. Pero también debe atenderse a la figura tributaria y al elemento esencial del tributo regulado en cada caso.

### 3. La dimensión temporal de las Ordenanzas tributarias locales

Una de las principales cuestiones que nos interesa determinar en este epígrafe es qué margen de decisión tienen las Ordenanzas tributarias locales por lo que respecta a su eficacia temporal.

Las normas tributarias entran en vigor conforme a lo dispuesto en las mismas y, a falta de disposición particular, en el plazo de veinte días naturales a partir de su publicación en el boletín oficial que corresponda (art. 10.1 LGT 2003). Las cláusulas particulares sobre entrada en vigor no se sujetan a limitación alguna; en particular, puede establecerse una fecha de entrada en vigor anterior o posterior a la fecha de publicación. Sin embargo, en relación con las Ordenanzas tributarias locales, existe una disposición específica que excluye la posibilidad de establecer una entrada en vigor anterior a la publicación.

El artículo 17.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL) dispone:

*“En todo caso, los acuerdos definitivos a que se refiere el apartado anterior, incluyendo los provisionales elevados automáticamente a tal categoría, y el texto íntegro de las Ordenanzas o de sus modificaciones, habrán de ser publicados en el boletín oficial de la provincia o, en su caso, de la Comunidad Autónoma uniprovincial, sin que entren en vigor hasta que se haya llevado a cabo dicha publicación”<sup>974</sup>.*

---

Efectivamente, uno de los argumentos en que siempre se ha basado el TC para limitar la potestad tributaria local es la *garantía de igualdad o tratamiento uniforme* para los ciudadanos de los diferentes municipios. Según el TC, *“la reserva legal en esta materia existe también al servicio de otros principios –la preservación de la unidad del ordenamiento y de una básica igualdad de posición de los contribuyentes- que, garantizados por la Constitución del modo que dice su art. 133.2, no permiten, manifiestamente, presentar el Acuerdo municipal como sustituto de la Ley para la adopción de unas decisiones que sólo a ella, porque así lo quiere la Constitución, corresponde expresar”* (STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4º).

<sup>974</sup> Esta redacción coincide exactamente con la prevista en el artículo 17.4 LHL, en la redacción dada por el art. 18.12º de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre.

No obstante, aunque la fecha de entrada en vigor de las Ordenanzas fiscales no pueda ser anterior a su publicación (por mandato de Ley ordinaria, de rango jerárquico superior), ello no excluye *a priori* que la Ordenanza pueda ser *retroactiva*. Tal retroactividad resultará, aunque la fecha de entrada en vigor sea inmediata o aplazada, si la Ordenanza fija la “fecha de comienzo de su aplicación”<sup>975</sup> en un momento perteneciente al pasado; o simplemente si así resulta de la interpretación de su contenido.

Existe una regla general y supletoria sobre el inicio de eficacia o aplicación de las Ordenanzas fiscales, establecida en el art. 107.1 LBRL<sup>976</sup>: “1. *Las Ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos locales comenzarán a aplicarse en el momento de su publicación definitiva en el “Boletín Oficial” de la Provincia o, en su caso, de la Comunidad Autónoma uniprovincial, salvo que en las mismas se señale otra fecha*”<sup>977</sup>.

En definitiva, estas disposiciones legales no impiden por sí mismas que la Ordenanza fiscal otorgue *eficacia retroactiva* a sus preceptos.

Esta normativa resulta de aplicación preferente a la establecida en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local. Así lo dispone expresamente el art. 111 LBRL: “*Los acuerdos de establecimiento, supresión y ordenación de tributos locales, así como las modificaciones de las correspondientes Ordenanzas fiscales, serán aprobados, publicados y entrarán en vigor, de acuerdo con lo dispuesto en las normas especiales reguladoras de la Imposición y Ordenación de los tributos locales, sin que les sea de aplicación lo previsto en el artículo 70.2 en relación con el 65.2, ambos de la presente Ley*”.

No obstante, hay que señalar que el art. 70.2 LBRL (en la redacción dada por la Ley 39/1994, de 30 de diciembre, que no afectó a la cuestión que ahora interesa) establece también que “*(...) las Ordenanzas (...) se publican en el “Boletín Oficial” de la provincia y no entran en vigor hasta que se haya publicado completamente su texto y haya transcurrido el plazo previsto en el artículo 65.2. Idéntica regla es de aplicación a los presupuestos, en los términos del artículo 112.3 de esta Ley. (...)*”.

El plazo previsto en el art. 65.2 LBRL es el plazo que tiene la Administración estatal o autonómica para requerir a la Entidad Local a fin de que anule el acto o acuerdo dictado, si considera que éste infringe el ordenamiento jurídico. Dicho plazo es de quince días hábiles a partir de la recepción del correspondiente acuerdo.

<sup>975</sup> La determinación de esta fecha de inicio de aplicación forma parte del contenido necesario de la Ordenanza fiscal, en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 LHL: “1. Las Ordenanzas fiscales a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior contendrán, al menos: (...) c) *Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.* (...)”

2. Las Ordenanzas fiscales a que se refiere el apartado 2 del artículo anterior contendrán, además de los elementos necesarios para la determinación de las cuotas tributarias de los respectivos impuestos, *las fechas de su aprobación y el comienzo de su aplicación*” (la cursiva es mía).

<sup>976</sup> La LHL no contiene ningún precepto específico al respecto.

<sup>977</sup> Redacción dada por la Disposición Adicional Primera, apdo. 1, de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (el subrayado es nuestro). La redacción anterior del art. 107.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local era la siguiente: “*las Ordenanzas fiscales reguladoras de los tributos locales entrarán en vigor simultáneamente con el Presupuesto del ejercicio económico siguiente a la aprobación de aquéllas, salvo que en ellas mismas se prevea otra cosa*”.

#### 4. Control material de la eficacia temporal de las Ordenanzas tributarias

Sobre el tema de la retroactividad de las Ordenanzas fiscales existen escasas publicaciones específicas, pudiendo citarse en nuestra doctrina los artículos de BAREA (1992)<sup>978</sup> y YUSTE JORDÁN (2001)<sup>979</sup>.

Sin embargo, en nuestro ordenamiento positivo pueden encontrarse varios ejemplos de Ordenanzas fiscales retroactivas. En la mayoría de supuestos, *la Ley autoriza la aprobación de las Ordenanzas con efectos retroactivos, por lo general desde el 1 de enero del año de su aprobación, sometiendo esta aprobación a determinado límite temporal*<sup>980</sup>. Ejemplos de estas habilitaciones legales de retroactividad pueden hallarse en la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de PGE para 1991 (artículo 70.3), así como en la ya derogada Ley 18/1991, del IRPF (Disposición Transitoria 19ª, apdo. 3).

En nuestra jurisprudencia, se admite que la Ordenanza fiscal pueda en principio situar el comienzo de su aplicabilidad o eficacia en una fecha anterior a la de su publicación y entrada en vigor, considerando que ello no se encuentra prohibido por lo dispuesto en el art. 107.1 LBRL<sup>981</sup>. Sin embargo, se exige en todo caso *habilitación legal previa y específica*<sup>982</sup>. Si la Ordenanza fiscal retroactiva no cuenta con habilitación legal para disponer su retroactividad, es anulada por exceso de poder.

Ni siquiera cuando la retroactividad de la Ordenanza fiscal es consecuencia de un *retraso en el procedimiento de aprobación y en su publicación* se admite la retroactividad, si no existe habilitación legal previa. En el recurso de casación resuelto por la STS de 28 de enero de 1999 (ponente: Rouanet Moscardó), se enjuiciaba una Ordenanza de regulación de tributos y precios públicos para 1992, que había sido aprobada provisionalmente y publicada en fecha 25 de

---

<sup>978</sup> BAREA VIDIELLA, Lorenzo, “Irretroactividad de las Ordenanzas Fiscales”, *Gaceta Fiscal*, núm. 101, julio 1992, págs. 145 a 157.

<sup>979</sup> YUSTE JORDÁN, Arancha, “¿Es posible la aplicación retroactiva de las Ordenanzas fiscales?”, *RDFHP*, núm. 260, abril-junio 2001, págs. 339 a 420.

<sup>980</sup> La publicación de la Ordenanza fiscal retroactiva, una vez *transcurrido el plazo previsto por la Ley*, es determinante de su declaración de nulidad. Véanse las SSTs de 27 de febrero de 1999 y de 24 de abril de 1999.

<sup>981</sup> Véanse, entre otras, la STSJ de Andalucía de 10 de enero de 1991 y la STSJ de Asturias de 15 de octubre de 1992.

<sup>982</sup> Véase la STS de 28 de enero de 1999. En cambio, YUSTE JORDÁN considera que el inciso final de este art. 107.1 LBRL (“*salvo que en las mismas se señale otra fecha*”) supone una “habilitación legal genérica de retroactividad” de las Ordenanzas fiscales. *Vid.* YUSTE JORDÁN, A., “¿Es posible la aplicación retroactiva...?”, *op. cit.*, 2001, págs. 406 a 420; en particular, pág. 406.

noviembre de 1991, disponiendo su entrada en vigor el día 1 de enero de 1992. El procedimiento de aprobación de la Ordenanza se prolongó excesivamente y el acuerdo en cuestión no fue elevado a definitivo hasta el 20 de enero de 1992, siendo publicado en el BOP el 10 de febrero de 1992. Pues bien, la Ordenanza fue declarada nula por disponer su fecha de entrada en vigor el día 1 de enero de 1992.

#### **D. Delimitación respecto de la eficacia temporal de normas tributarias *ad intra***

##### **1. Distinción entre normas reglamentarias y normas *ad intra*. Especial referencia a las Órdenes interpretativas (art. 18 LGT)**

Para el análisis de esta cuestión, partimos de lo dispuesto en el artículo 12.3 LGT 2003:

*“3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde de forma exclusiva al Ministro de Hacienda.*

*Las disposiciones interpretativas o aclaratorias serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publicarán en el boletín oficial que corresponda”<sup>983</sup>.*

Estas Órdenes interpretativas del Ministro de Hacienda<sup>984</sup> carecen de efectos jurídicos *ad extra*, vinculantes para los ciudadanos. Su finalidad consiste en establecer un criterio homogéneo para todos los órganos y funcionarios de la Administración tributaria, con efectos vinculantes *ad*

---

<sup>983</sup> El artículo 18 de la LGT 1963 establecía que:

*“1. La facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las Leyes y demás disposiciones en materia tributaria corresponde privativamente al Ministro de Hacienda, quien la ejercerá mediante Orden publicada en el “Boletín Oficial del Estado”.*

*2. Las anteriores disposiciones serán de obligado acatamiento para los órganos de gestión de la Administración pública”.*

La nueva disposición contenida en el art. 12.3 de la LGT 2003 ha mejorado la dicción de este precepto: a) determinando que la competencia del Ministro de Hacienda se ciñe al “*ámbito de competencias del Estado*”; b) estableciendo la obligatoriedad de la disposición interpretativa – que no identifica ya con la forma de *Orden* - “*para todos los órganos de la Administración tributaria*”; y c) exigiendo su publicación “*en el boletín oficial que corresponda*”.

<sup>984</sup> Hay que tener en cuenta que también la *Agencia Estatal de la Administración Tributaria* y la *Dirección General de Tributos* dictan Instrucciones y Resoluciones interpretativas de las normas tributarias, vinculantes para los órganos jerárquicamente dependientes.

*intra*. A diferencia de las normas de interpretación auténtica, no imponen uno de los significados posibles de la norma objeto de interpretación con efectos vinculantes para los ciudadanos y los Tribunales.

Por consiguiente, no deben confundirse estas Órdenes interpretativas del Ministro de Hacienda contempladas en el art. 12.3 LGT 2003 (vinculantes para los inferiores jerárquicos, en ejercicio de su potestad organizativa o doméstica) con la *potestad reglamentaria ad extra* que corresponde al Ministro de Hacienda en virtud del art. 7.1 LGT 2003 (art. 6.1 LGT 1963)<sup>985</sup>.

El problema se plantea cuando, bajo la forma de disposición interpretativa (Orden Ministerial; Resolución; Instrucción; Circular; etc.), dirigida a los órganos jerárquicamente inferiores, se introducen auténticas normas reglamentarias con contenido innovativo y sin previa habilitación legal. En estos casos, la norma debe declararse nula por vulneración del principio de legalidad<sup>986</sup>.

## 2. Eficacia temporal de las normas tributarias *ad intra*

Ya analizamos críticamente *supra*, en relación con las normas de interpretación auténtica, la atribución a éstas de una “retroactividad natural” en el plano aplicativo – con el límite de las “*causae finitae*” – y la inaplicación de los límites constitucionales a su retroactividad<sup>987</sup>. Esta concepción, afincada en nuestra jurisprudencia ordinaria y contestada por parte de la doctrina<sup>988</sup>, no es mantenida por aquellos Tribunales Constitucionales (italiano, portugués) que se han ocupado ampliamente del enjuiciamiento de las leyes de interpretación auténtica<sup>989</sup>.

<sup>985</sup> En este sentido se pronuncian CALDERÓN CARRERO, José Manuel; ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar, “La potestad interpretativa en materia tributaria: aspectos problemáticos y perspectivas de reforma”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 221-222, agosto-septiembre 2001, págs. 3 a 72; en particular, pág. 12.

Sobre la potestad reglamentaria en materia tributaria, véanse *supra* págs. 648 y sigs.

<sup>986</sup> Véase la STSJ de Cataluña de 20 de septiembre de 2000, en relación con la Circular de la Secretaría de Hacienda por la que se agravaban los requisitos establecidos en el art. 48 RGR para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos.

<sup>987</sup> Sobre la crítica a la supuesta “retroactividad natural” de las normas interpretativas, pueden verse *supra* págs. 202 y sigs. Sobre el enjuiciamiento constitucional de las leyes de interpretación auténtica, *vid. supra* págs. 480 y sigs.

<sup>988</sup> *Vid.* LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, *op. cit.*, 1982, págs. 74 a 76; y ZORNOZA PÉREZ, J.; FALCÓN Y TELLA, R., “La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas”, en *REDF*, núm. 43, 1984, págs. 433 a 486.

<sup>989</sup> *Vid. supra* págs. 480 y sigs.

Las disposiciones interpretativas con efectos *ad intra* se aplican como regla general a los procedimientos en curso a la fecha de su aprobación y publicación (a las actuaciones administrativas futuras), en relación con hechos realizados en el pasado. No obstante, puesto que carecen de efectos jurídicos *erga omnes*, su eficacia no puede calificarse propiamente como *retroactividad normativa*, tal como ha señalado la doctrina (ZORNOZA/ FALCÓN)<sup>990</sup>.

Sin embargo, esta eficacia temporal puede suscitar dudas de constitucionalidad, sobre todo cuando *la Administración cambia su criterio*, cuestión a la que dedicamos el epígrafe siguiente.

### 3. Cambios de doctrina administrativa tributaria

Nuestro ordenamiento positivo no contempla la problemática que suscitan los cambios de doctrina o interpretación administrativa en materia tributaria, en perjuicio del contribuyente. Ello permite, en principio, no sólo la eficacia inmediata de la nueva doctrina administrativa en perjuicio del contribuyente, sino también la revisión de actuaciones no firmes en aplicación del nuevo criterio interpretativo.

En otros ordenamientos sí se han fijado límites a la eficacia retroactiva de las nuevas disposiciones interpretativas con efectos *ad intra*, a los que nos referimos a continuación.

#### a) *Dos ejemplos de Derecho comparado: el Estoppel norteamericano y la regulación francesa*

En Estados Unidos, la jurisprudencia de la *Supreme Court*<sup>991</sup> ha fijado los límites a la eficacia retroactiva de las "*Interpretative Regulations*"<sup>992</sup> (retroactividad que se encontraba

---

<sup>990</sup> Vid. ZORNOZA PÉREZ, J.; FALCÓN Y TELLA, R., "La retroactividad de las normas tributarias...", *op. cit.*, 1984, págs. 433 a 486.

<sup>991</sup> Sobre la experiencia norteamericana en este tema, puede verse en nuestra doctrina CALDERÓN CARRERO, J. M.; ÁLVAREZ BARBEITO, P., "La potestad interpretativa en materia tributaria...", *op. cit.*, 2001, págs. 3 a 72; en particular, págs. 21 y 22.

<sup>992</sup> Del mismo modo que hemos distinguido *supra* entre normas reglamentarias con efectos *ad extra* y normas con efectos *ad intra*, en el ordenamiento norteamericano se diferencian también las "*Legislative Regulations*" y las "*Interpretive Regulations*" aprobadas por el Departamento del Tesoro. Las primeras, al igual que las leyes, deben aplicarse por regla general prospectivamente, hacia el futuro. Las segundas, como las decisiones judiciales, se

admitida con carácter general en el *Internal Revenue Code* (Sección 7805 (b) y por los Tribunales).

En particular, la *Supreme Court* norteamericana ha declarado que la Administración tributaria incurre en “*abuso de poder*” (abuso de discrecionalidad) al aplicar *retroactivamente* su nueva doctrina interpretativa cuando:

- 1) El contribuyente ha actuado *de buena fe*.
- 2) Existía ya con anterioridad una “*práctica administrativa consolidada*” (p. ej., por haberse dictado una disposición interpretativa interna anterior, en diverso sentido).
- 3) La práctica administrativa anterior tenía fundamento en una *interpretación razonable* de la ley tributaria.

Esta jurisprudencia ha tenido finalmente su influencia en el ordenamiento positivo, dando lugar a una modificación esencial del *Internal Revenue Code* en este punto. La regla general sobre eficacia temporal de las disposiciones interpretativas ya no es la retroactividad, con determinados límites, sino que, por el contrario, la *eficacia retroactiva es excepcional, y sólo puede darse en supuestos tasados*. La regla general, como sucede para las disposiciones administrativas de carácter normativo, es su *prospectividad*.

La *Taxpayer Bill of Rights 2*, de 30 de julio de 1996, ha modificado la Secc. 7805 (b) del *Internal Revenue Code*, estableciendo que las disposiciones dictadas por el Departamento del Tesoro norteamericano (no sólo las de carácter reglamentario, sino también las interpretativas) *sólo pueden aplicarse retroactivamente en los siguientes supuestos excepcionales*:

1º) Cuando la norma interpretativa se dicte dentro del plazo de dieciocho meses desde la aprobación de la ley tributaria interpretada.

2º) Cuando la retroactividad de la disposición interpretativa sea necesaria para evitar *abusos* del Derecho.

---

aplican en principio retroactivamente. La *Administrative Procedure Act (AP)* de 1946 contempla esta distinción, y en la Sección 553 (d) dispone que las nuevas regulaciones, *a menos que sean meramente interpretativas*, sólo pueden producir sus efectos una vez transcurridos como mínimo treinta días desde la fecha de su publicación. *Vid.* al respecto SHAVIRO, Daniel, *When Rules Change. An Economic and Political Analysis of Transition Relief and Retroactivity*, *op. cit.*, 2000, págs. 115 a 117; en particular, pág. 115.

Sin embargo, para el ámbito tributario existe desde 1996 una regla específica, en la Secc. 7805 (b) del *Internal Revenue Code*, que es la apuntada en el texto.



Con ello, se limita considerablemente el elevado margen de discrecionalidad del que gozaba la Administración *tributaria* en este ámbito<sup>993</sup>, ofreciendo a los ciudadanos una mayor garantía de seguridad jurídica y de confianza en el sistema tributario, a fin de fomentar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones.

También el ordenamiento jurídico francés prevé expresamente una garantía para los contribuyentes frente a los cambios de doctrina administrativa<sup>994</sup>, en los artículos L80A y L80B del *Livre des procédures fiscales*. No obstante, estos preceptos plantean importantes dudas de constitucionalidad, al suponer una posible vulneración del principio de jerarquía normativa, ya que exigen la aplicación de la doctrina administrativa anterior – existente al tiempo del devengo del tributo – *incluso en los casos de interpretación “contra legem”*. Se produce por ello un desequilibrio entre el valor que se concede a la seguridad jurídica del ciudadano y las exigencias del principio de legalidad.

El contenido de estas previsiones legales es el siguiente:

Artículo L80A LPF: *“Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'Administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que la interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été à l'époque, formellement admise par l'Administration”*<sup>995</sup>.

*Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'Administration avait fait reconnaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportées à la date de la opération en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente”*<sup>996</sup>.

Artículo L80B LPF: *“La garantie prévue au premier alinéa de l'article L80A est applicable lorsque l'Administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal”*<sup>997</sup>.

---

<sup>993</sup> La regla general para la Administración no tributaria sigue siendo la retroactividad de las disposiciones interpretativas, con determinados límites.

<sup>994</sup> Sobre este tema, véase CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, Pilar, “Derechos de los contribuyentes en Francia: la garantía contra los cambios de doctrina administrativa”, *Civitas, REDF*, núm. 107, julio-septiembre 2000, págs. 413 a 435.

<sup>995</sup> Artículo introducido por la Ley núm. 59-1472, de 28 de diciembre de 1959.

<sup>996</sup> Este segundo párrafo fue establecido por Ley núm. 70-601, de 9 de julio de 1970.

<sup>997</sup> Artículo añadido por la Ley núm. 87/502, de 8 de julio de 1987.

Los requisitos para prohibir el ejercicio de la potestad revisora de la Administración tributaria *en perjuicio del contribuyente* (con aumento de la imposición)<sup>998</sup>, como consecuencia de un cambio de criterio interpretativo, son: 1) que el deudor tributario hubiese actuado *de buena fe*; y 2) que pueda demostrarse que la interpretación sobre la que se basó el acto anterior había sido *formalmente admitida por la Administración*. Este reconocimiento formal puede tener lugar, bien mediante la publicación de circulares o instrucciones administrativas, bien en contestaciones a consultas de los contribuyentes, en determinadas condiciones<sup>999</sup>.

La misma previsión se establece para los casos en que el contribuyente haya aplicado un texto fiscal según la interpretación manifestada por la Administración en sus Instrucciones o Circulares debidamente publicadas, y no derogadas o modificadas a la fecha de la operación en cuestión<sup>1000</sup>. La Administración no podrá determinar un aumento de tributación, ni tampoco apartarse de la imposición primitiva, sosteniendo una interpretación diferente.

En definitiva, los cambios de doctrina administrativa desfavorables para los contribuyentes, si se dan estas circunstancias, *no podrán aplicarse a los devengos producidos con anterioridad*. No obstante, el ejemplo francés no es un buen modelo a seguir, pues suscita dudas constitucionales desde la perspectiva de los principios de legalidad e igualdad. Además, esta disposición francesa excede del ámbito de aplicación normalmente reconocido al principio de protección de la confianza, que garantiza también en determinadas condiciones el mantenimiento de actuaciones administrativas *inválidas*, pero exigiendo siempre que se haya dictado un *acto particular*.

### ***b) Garantías frente a los cambios de doctrina administrativa en el ordenamiento tributario español***

En nuestro ordenamiento tributario positivo no se contemplan límites a la eficacia en el tiempo de los cambios de doctrina administrativa. Al respecto, hay que distinguir la doctrina de carácter *vinculante* (por ejemplo, la contenida en la contestación a una consulta tributaria escrita, tal como establece la nueva LGT<sup>1001</sup>) y la doctrina administrativa de carácter *no vinculante*

---

<sup>998</sup> Hay que destacar que *esta garantía sólo opera en beneficio del contribuyente*.

<sup>999</sup> Vid. CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., “Derechos de los contribuyentes en Francia...”, *op. cit.*, 2000, pág. 415.

<sup>1000</sup> La jurisprudencia francesa no se ha pronunciado de forma unitaria sobre la posibilidad de que la propia instrucción o circular interpretativa disponga su retroactividad.

<sup>1001</sup> La contestación a las consultas tributarias escritas de los obligados tributarios es *por regla general vinculante* para la Administración, tal como establece el art. 89.1 LGT 2003. La distinción entre consultas *con* y *sin* carácter

(como la contenida en una circular interpretativa). En cualquier caso, los contribuyentes que se atengan al criterio manifestado por la Administración resultan exonerados de responsabilidad por infracción tributaria (art. 179.2 d) LGT 2003); pero, en el segundo supuesto – que es el que nos interesa –, la Administración puede cambiar su criterio respecto a los hechos realizados en el pasado conforme a la doctrina entonces existente<sup>1002</sup>.

Ante la inexistencia de una previsión específica al respecto, ¿qué garantías tiene el obligado tributario frente a un cambio de doctrina administrativa que le perjudique? No parece que la responsabilidad patrimonial de la Administración (la indemnización por el perjuicio causado al contribuyente que ha seguido una doctrina administrativa errónea e ilegal) sea el expediente más adecuado<sup>1003</sup>.

La respuesta a la cuestión planteada exige diferenciar los siguientes aspectos:

A) En función de la eficacia temporal que se pretenda otorgar al nuevo criterio interpretativo (eficacia *pro futuro*, para la práctica de actuaciones futuras; o bien eficacia retroactiva, permitiendo revisar actuaciones ya realizadas en el pasado conforme al nuevo criterio).

La doctrina del *precedente* administrativo exige que los cambios de interpretación administrativa que perjudiquen a los particulares (respecto de casos anteriores<sup>1004</sup>) respeten el principio de la interdicción de arbitrariedad, el principio de igualdad ante la ley, y el principio de seguridad jurídica, en su vertiente de seguridad jurídica *ex post*<sup>1005</sup>.

---

vinculante, prevista en la anterior LGT 1963, había sido criticada por la doctrina, propugnándose la extensión del carácter vinculante a todas las consultas, con fundamento en el principio de seguridad jurídica. *Vid.*, entre otros, CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., “Derechos de los contribuyentes en Francia...”, *op. cit.*, 2000, pág. 433;

<sup>1002</sup> En cuanto a los efectos vinculantes de las contestaciones a consultas tributarias escritas, el art. 89.1 LGT establece que dichos efectos deberán mantenerse, tanto para el consultante como para cualquier obligado tributario que se encuentre en identidad de situación, siempre y cuando – además de haberse formulado la consulta en el plazo al que se refiere el art. 88.2 LGT – no resulte alterada, ni la situación jurídica existente al tiempo de emanarse la doctrina (esto es, “*en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso*”), ni la situación fáctica a la que se refiere dicha doctrina (siempre que “*no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta*”).

<sup>1003</sup> Propone esta solución CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., “Derechos de los contribuyentes en Francia...”, *op. cit.*, 2000, pág. 426.

<sup>1004</sup> La teoría del *precedente administrativo* se refiere a actuaciones respecto de personas y supuestos distintos. La “*doctrina de los actos propios*” es la que opera, en cambio, respecto de una misma relación jurídica. Esta doctrina procede de la tradición privatística; su traslación en Derecho público, que incluye los supuestos de actuación administrativa *inválida*, es la que se expresa con el *principio de protección de la confianza*.

<sup>1005</sup> El Prof. GARCÍA LUENGO critica este último fundamento, señalando que el tema del *precedente administrativo* no plantea una problemática de *protección de la confianza*, sino de igualdad ante la ley y de

Estos principios constitucionales se concretan en las exigencias siguientes:

- La exigencia de motivación o justificación específica para el cambio de criterio<sup>1006</sup>. La disposición aclaratoria ha de justificar suficientemente el apartamiento del criterio anterior, de forma que puedan motivarse los concretos actos dictados en su aplicación.
- Por regla general, el cambio de doctrina administrativa sólo tendrá eficacia *pro futuro*, sin que pueda fundar la revisión de actos ya dictados, en perjuicio del contribuyente.

B) Según existiese o no previamente una práctica administrativa o precedente consolidado, basados en una *interpretación razonable* de la norma (sea por haberse dictado una disposición aclaratoria que unificaba criterio, sea porque no existían dudas sobre el criterio a seguir).

Si existía una situación anterior de inestabilidad e inseguridad sobre el criterio a aplicar, resulta más fácilmente admisible la *retroactividad* del cambio administrativo.

C) Según la actuación administrativa anterior fuese inválida o válida jurídicamente.

Si la situación jurídica anterior era inválida, por regla general resulta revisable, aplicando el nuevo criterio con eficacia retroactiva<sup>1007</sup>.

Un límite a esta eficacia retroactiva, aplicado por nuestra jurisprudencia ordinaria, es el que ofrece el principio de protección de la confianza<sup>1008</sup>.

---

interdicción de la arbitrariedad. Según el autor, la exigencia de seguridad jurídica *ex ante*, como garantía de previsibilidad de la actuación de los poderes públicos, sólo puede ser alegada frente a las normas jurídicas, no frente a la práctica de la Administración. *Vid.* GARCÍA LUENGO, J., *El principio de protección de la confianza...*, *op. cit.*, 2002, págs. 225 a 236.

<sup>1006</sup> La ausencia de esta motivación puede determinar la nulidad de la actuación administrativa por vulneración de la interdicción de arbitrariedad.

<sup>1007</sup> Este tema guarda una importante relación con los límites a la potestad revisora de la Administración, en perjuicio del ciudadano. Uno de estos límites es el principio de protección de la confianza legítima.

<sup>1008</sup> Véase la referencia a esta cuestión en el Capítulo Quinto.

## **CAPÍTULO CUARTO**

### **EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD EN DERECHO PENAL Y SANCIONADOR TRIBUTARIO**



## CAPÍTULO CUARTO. EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD EN DERECHO PENAL Y SANCIONADOR TRIBUTARIO

### I. UNA CUESTIÓN PREVIA: PRECISIONES DE DERECHO PENAL Y SANCIONADOR INTERTEMPORAL

Tras nuestro estudio del Derecho intertemporal y el principio de irretroactividad, en la teoría general y en Derecho tributario sustantivo y procedimental, dedicamos este Capítulo al análisis de las reglas propias y específicas existentes en Derecho penal y sancionador tributario, diseñadas a partir del principio constitucional de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables.

El principio de irretroactividad de la ley penal desfavorable emana a su vez del principio de legalidad, erigido como límite al *ius puniendi* en el Estado de Derecho y expresado con el aforismo “*nullum crimen, nulla poena sine lege*”. El principio de legalidad exige la existencia de *lex praevia, scripta y stricta*, como garantía criminal, penal, jurisdiccional y de ejecución<sup>1</sup>. La exigencia de *lex praevia* expresa la prohibición de retroactividad de la ley penal, esto es, requiere que tanto el delito como la pena se hallen determinados “por la ley vigente en el momento de la realización del hecho”<sup>2</sup>.

El principio de irretroactividad penal vincula al Legislador e impide que éste confiera eficacia retroactiva a las normas desfavorables. En definitiva, este principio exige la *ultractividad material – atenuada o impropia – de la antigua norma penal*, en el sentido de que ésta ha de continuar aplicándose a los hechos realizados bajo su vigencia una vez derogada<sup>3</sup>.

Desde la perspectiva del Derecho intertemporal, hay que recordar que la norma penal derogada ha cesado en su juridicidad y en su vigencia, por lo que no puede desplegar su aplicabilidad *directa*. La *norma primaria* – la norma dirigida al ciudadano – no puede producir ya su efecto prescriptivo. Sin embargo, en virtud del principio de irretroactividad de la ley penal, la *norma secundaria* – dirigida al Juez – seguirá aplicándose para enjuiciar los “supuestos antiguos”. La norma derogada despliega su *aplicabilidad externa o indirecta* para *valorar* los hechos pasados,

---

<sup>1</sup> Vid. MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 4ª ed., Barcelona, Ed. PPU, 1996, págs. 83 y sigs.

<sup>2</sup> El criterio general de Derecho penal intertemporal es el de “*tempus regit actum*”, esto es, la aplicación de la ley vigente en el momento de la realización del supuesto de hecho.

<sup>3</sup> La ley penal derogada sigue aplicándose a los “supuestos antiguos” (“*Altfälle*”) – *ultractividad atenuada o impropia* -, y la nueva ley se aplica sólo a los “supuestos nuevos” (“*Neufälle*”).

en virtud de la *remisión* de una regla sobre aplicabilidad temporal de normas<sup>4</sup>. A esta eficacia la denominamos *ultractividad material o impropia*<sup>5</sup>.

El principio de irretroactividad de la ley penal se excepciona con la aplicación retroactiva de la nueva ley más favorable, siempre que la ley vigente en el momento del hecho no fuera ley temporal<sup>6</sup>. Ello permite aplicar una ley posterior, bien la vigente en el momento del enjuiciamiento<sup>7</sup>; bien una *ley intermedia* (vigente en un tiempo posterior al hecho y anterior a la sentencia); bien una ley más favorable aprobada con posterioridad a la sentencia, pero con anterioridad a su total cumplimiento.

A continuación analizaremos este principio general y su excepción, como pilares básicos del Derecho penal intertemporal.

---

<sup>4</sup> Según la doctrina mayoritaria, la norma penal derogada sigue desplegando su *vigencia material* o *eficacia* tras el cese de *vigencia formal*.

<sup>5</sup> Sólo desde una noción amplia o material de la retroactividad y la ultractividad puede afirmarse que el principio general de irretroactividad de la ley penal implica cierta ultractividad de la ley anterior, “*en el sentido atenuado de que han de reconocerse las consecuencias jurídicas en que se incurrió por ella en el pasado*” (vid. JAKOBS, G., *Tratado de Derecho penal*, trad. esp., Marcial Pons, 1995, pág. 111).

En cambio, manteniendo una noción estricta de retroactividad y de ultractividad, el principio general es la *actividad estricta* o “*no extractividad*” de la ley penal (en este sentido, vid. JIMÉNEZ DE ASÚA, *Tratado...*, *op.cit.*, págs. 617 y sigs.), o un “principio de identidad entre su vigencia formal y material” (RODRIGUEZ DEVESA/SERRANO GOMEZ, *Derecho Penal español. Parte general*, 17ª ed., Dykinson, 1994, pág. 207). El siguiente pasaje de RODRIGUEZ DEVESA/SERRANO GOMEZ (*op.cit.*, pág. 210) es sumamente clarificador al respecto: “*La afirmación del principio de irretroactividad de las leyes penales no lleva consigo una derogación del principio de identidad entre la vigencia material y la formal por el hecho de que se aplique una ley penal que ya no está en vigor en el momento de ser enjuiciado el hecho cometido durante su vigencia, porque lo decisivo es que la ley se aplique a los hechos ocurridos mientras rigió. Es por ello equívoco hablar de “ultractividad” de la ley penal cuando se aplica por un tribunal después de haber cesado su vigencia a un hecho cometido durante ella*”.

Lo mismo puede decirse respecto de las leyes temporales y excepcionales, aunque el motivo por el que despliegan esta eficacia temporal es diverso (vid. pág. 688).

<sup>6</sup> Destacamos ya aquí que curiosamente en el Derecho italiano – a diferencia de lo que sucede en la regulación española y alemana, que se toma en este estudio como referencia –, se excluía expresamente en el tratamiento de los *ilícitos tributarios* la regla general de retroactividad *in bonus* aplicable con carácter general para los delitos e infracciones, consagrando en el ámbito fiscal la *ultractividad de la norma penal tributaria*, esto es, la aplicación de la ley en vigor en el momento de la comisión de los hechos, aun cuando hubiere sido derogada o modificada en un sentido más favorable (Ley 4/1929 y Decreto-ley de 10 de julio de 1982, convertido en Ley de 7 de agosto de 1982, núm. 516). Esta normativa se encuentra en la actualidad derogada, pero su constitucionalidad – en particular, de la Ley 4/1929 – había sido confirmada por la *Corte Costituzionale* en diversos pronunciamientos (Sentencias núm. 81/1958, 164/1974, 7/1978, 178/1992, 192/1992 y 80/1995).

<sup>7</sup> La aplicación de la ley penal más favorable vigente al tiempo del *proceso* no es una mera “eficacia inmediata”. Se trata de auténtica retroactividad, pues significa otorgar una valoración jurídica diversa a *hechos* concluidos en el pasado.



## A. El principio de irretroactividad en Derecho penal y sancionador

### 1. Formulación del principio de irretroactividad en Derecho penal y sancionador

Los Tratados internacionales más relevantes en materia de derechos humanos consagran un principio de irretroactividad en el ámbito penal y sancionador desfavorable. La Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 (artículo 11.2 DUDH<sup>8</sup>) y el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950 (artículo 7.1 CEDH<sup>9</sup>) recogen el principio “*No hay pena sin ley*”, con un tenor muy similar.

El Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966, en su artículo 15.1<sup>10</sup>, consagra además la regla de aplicación retroactiva de la ley penal más favorable. Así se ha contemplado también en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, firmada en Niza el 7 de diciembre de 2000 (artículo 49.1), posteriormente integrada en el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, hecho en Roma el 29 de octubre de 2004 (artículo II-109):

*“Artículo II-109. Principios de legalidad y de proporcionalidad de los delitos y las penas.-*

*1. Nadie podrá ser condenado por una acción o una omisión que, en el momento en que haya sido cometida, no constituya una infracción según el Derecho nacional o el Derecho internacional. Del mismo modo, no podrá imponerse una pena más grave que la aplicable en el momento en que la infracción haya sido cometida. Si con posterioridad a esta infracción la ley dispone una pena más leve, deberá aplicarse ésta”<sup>11</sup>.*

<sup>8</sup> Artículo 11.2 DUDH: “*Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito*”.

<sup>9</sup> Artículo 7.1 CEDH: “*Nadie podrá ser condenado por una acción o una omisión que, en el momento en que haya sido cometida, no constituya una infracción según el Derecho nacional o internacional. Igualmente no podrá ser impuesta una pena más grave que la aplicable en el momento en que la infracción haya sido cometida*”.

<sup>10</sup> Artículo 15.1 PIDCP: “*Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el Derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello*”.

<sup>11</sup> El subrayado es nuestro. La referencia a una “pena más leve” debe entenderse en sentido amplio, comprendiendo toda modificación normativa más favorable, tanto del tipo infractor, como de la pena en sentido estricto.

Este principio de irretroactividad en el ámbito penal y sancionador se consagra también en la mayoría de ordenamientos constitucionales<sup>12</sup>. En la Constitución Española de 1978, el principio de irretroactividad de la norma penal o sancionadora desfavorable se establece en los artículos 9.3 y 25.1, con el siguiente tenor literal:

*“Art. 9.3 CE.- La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.*

*“Art. 25.1 CE.- Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”.*

El artículo 25.1 CE supone una reiteración del contenido del artículo 9.3 CE, concretamente referida a la garantía criminal del principio de irretroactividad, formulada como *“nullum crimen, sine lege praevia”*. No obstante, la fundamentación del principio de irretroactividad en uno u otro precepto constitucional tiene importantes consecuencias por lo que respecta a su tutela jurisdiccional, ya que sólo la inclusión en el art. 25.1 CE permite acudir al procedimiento privilegiado de protección jurisdiccional de los derechos fundamentales<sup>13</sup> y al recurso de amparo en su defensa.

En cualquier caso, el principio de irretroactividad de la ley penal se admitía ya con anterioridad a su consagración constitucional de modo unánime por la doctrina y la jurisprudencia, con base legal en el antiguo Código Penal de 1973<sup>14</sup>. Actualmente, la formulación legal del

---

<sup>12</sup> El principio de irretroactividad de las normas punitivas aparece consagrado constitucionalmente ya en la Constitución de Maryland de 1776, así como en el art. 14 de la Constitución francesa de 1793. En cuanto a su adopción en el Derecho constitucional comparado, podemos citar a modo de ejemplo el art. 103 II Ley Fundamental de Bonn y el art. 25.2º de la Constitución italiana.

<sup>13</sup> El *procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona* se encuentra actualmente contemplado en la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (artículos 114 a 122). Con anterioridad, esta vía procedimental se regulaba en la Ley 62/1978, de 26 de diciembre, de Protección Jurisdiccional de los Derechos Fundamentales de la Persona, que ha sido parcialmente derogada por la citada Ley 29/1998 (Disposición derogatoria segunda, apdo. c)).

<sup>14</sup> El anterior Código Penal (Texto Refundido de 14 de septiembre de 1973) contemplaba el principio de irretroactividad en su artículo 23: *“No será castigado ningún delito ni falta con pena que no se halle establecida por Ley anterior a su perpetración”*. Como puede comprobarse, ni se contemplaba el principio de irretroactividad en su vertiente de garantía criminal, ni se hacía referencia alguna a las medidas de seguridad.

principio se encuentra en los artículos 1.1 y 2.1 del actual Código Penal (Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre).

*“Art. 1.1 CP.- No será castigada ninguna acción ni omisión que no esté prevista como delito o falta por Ley anterior a su perpetración”.*

*“Art. 2.1 CP.- No será castigado ningún delito ni falta con pena que no se halle prevista por Ley anterior a su perpetración. Carecerán, igualmente, de efecto retroactivo las Leyes que establezcan medidas de seguridad”.*

El artículo 1.1 CP reitera el contenido del artículo 25.1 CE en el ámbito penal. Por tanto, se refiere a la garantía criminal (*“nullum crimen, sine lege praevia”*). El artículo 2.1 CP contempla el principio en su vertiente de garantía penal<sup>15</sup>.

En nuestro ordenamiento no se contempla la posibilidad de una sucesión de leyes penales producida entre el *inicio* y la *conclusión* del hecho constitutivo de delito<sup>16</sup>. El artículo 25.1 CE se refiere a la legislación vigente en el “momento de producirse” la acción u omisión constitutiva de delito o infracción, pero lo cierto es que esta producción puede prolongarse en el tiempo. ¿Qué ley debe aplicarse entonces: la vigente al inicio o a la conclusión del hecho delictivo?

---

<sup>15</sup> Con idéntico tenor literal, se recoge el principio en el § 1 del Código Penal alemán (*“Strafgesetzbuch”*), si bien concretamente referido a la garantía penal (*“nulla poena sine lege”*): *“§ 1 Ninguna pena sin ley. Un hecho sólo puede ser penado si la penalidad estaba determinada legalmente antes de que el hecho se iniciara”* (§ 1 StGB: *“Keine Strafe ohne Gesetz. Eine Tat kann nur bestraft werden, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde”*).

Asimismo, en el § 2 StGB se regula detenidamente la vigencia temporal (*“zeitliche Geltung”*) de las leyes penales. Reproducimos en este apartado los párrafos 1, 2 y 6, que perfilan concretamente el “principio de irretroactividad” de la ley penal: *“§ 2 StGB. Vigencia temporal. (1) La pena y sus consecuencias accesorias se determinan según la ley vigente en el momento del hecho. (2) Si la amenaza penal es modificada durante la perpetración del hecho, se aplicará la ley vigente en el momento de su “conclusión”. (...) (6) Las medidas de seguridad se aplicarán, si no se determina legalmente otra cosa, según la ley vigente en el momento de la sentencia”.*

La regla *“tempus regit actum”*, expresamente formulada en el § 2 I StGB (aplicación de la “ley vigente en el momento del hecho”), también puede inferirse de la legislación española, aunque no se formule así expresamente. En todo caso, esta regla o criterio *“tempus regit actum”* resulta excepcionado por la regla de retroactividad *in bonus* que estudiaremos más adelante.

<sup>16</sup> Esto puede suceder en el caso de los delitos de varios actos; delitos permanentes; habituales; continuados; de omisión; etc. El tiempo de realización del delito no debe confundirse con el que puede transcurrir entre la ejecución de la acción y el resultado. *Vid.* COBO/VIVES, *Derecho Penal. Parte General*, 4ª ed., Valencia, Ed. Tirant lo Blanch, 1996, pág. 183 y sigs.

Los artículos 1.1º y 2.1º CP exigen “ley anterior a la perpetración” del delito<sup>17</sup>, lo que podría hacer pensar que el momento determinante a efectos de señalar la ley aplicable es el de la conclusión del hecho, pero cabrían otras interpretaciones más favorables al reo.

Puede afirmarse, como señalan los Prof. COBO/VIVES en relación con los delitos duraderos, que “*la ley posterior (más gravosa) solamente puede aplicarse si la totalidad de su presupuesto ha sido realizada durante su vigencia*”; en otras palabras, “*bastará con que una parte de su presupuesto haya sido realizada bajo la Ley anterior para que no pueda ser de aplicación*”<sup>18</sup>.

Ésta es la solución que adopta el ordenamiento positivo alemán, cuyo artículo 103 II GG – donde se consagra el principio de legalidad en materia punitiva, que comprende el principio de irretroactividad – exige que la ley penal sea anterior al “inicio” del hecho constitutivo de delito<sup>19</sup> (Art. 103 II GG.- “*Un hecho sólo puede ser penado si la penalidad estaba legalmente determinada con anterioridad al inicio del hecho*”<sup>20</sup>).

En definitiva, lo que se garantiza en ambos ordenamientos es la “no extractividad”<sup>21</sup> de la ley penal desfavorable, si bien su expresión se plasma de distintas formas: mediante el principio “*tempus regit actum*” (§ 2 I StGB), que luego se “excepciona” cuando la ley posterior es más beneficiosa (§ 2 III StGB); o garantizando el “*principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras “no favorables”*” (art. 9.3º CE). Asimismo, también la garantía del principio “*nullum crimen, nulla poena, sine lege praevia*” (art. 25.1º CE y arts. 1.1º, 2.1º CP; Art. 103 II GG y § 1 StGB) permite inferir la irretroactividad de la ley penal más gravosa<sup>22</sup>.

<sup>17</sup> Tampoco es de gran utilidad la norma contenida en el artículo 7 del Código Penal español, que establece que “*a los efectos de determinar la Ley penal aplicable en el tiempo, los delitos y faltas se consideran cometidos en el momento en que el sujeto ejecuta la acción u omite el acto que estaba obligado a realizar*”.

<sup>18</sup> COBO/VIVES, *Derecho Penal...*, 1996, *op.cit.*, págs. 183 y 184.

<sup>19</sup> El § 2 II del Código Penal alemán (StGB) también contempla la posible duración del hecho delictivo, disponiendo lo siguiente: “*Si la amenaza penal es modificada durante la perpetración del hecho, se aplicará la ley vigente en el momento de su “conclusión”*”. Esta aparente contradicción entre lo dispuesto en el artículo 103 II GG y en el § 2 II StGB se resuelve en la doctrina alemana, interpretando el precepto legal del siguiente modo: “...”.

<sup>20</sup> El subrayado es nuestro. Art. 103 II GG: “*Eine Tat kann nur bestraft werden, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde*”.

En el concepto de “penalidad” (“*Strafbarkeit*”) puede entenderse incluido tanto el presupuesto de hecho penal como la consecuencia jurídica o pena (*vid.* en este sentido DEGENHART, en SACHS, *Grundgesetz*, 1999, Art. 103, Rn. 57), con lo que el Art. 103 GG comprendería tanto la garantía criminal como la garantía penal anteriormente comentadas.

<sup>21</sup> *Vid.* JIMÉNEZ DE ASÚA, L., *Tratado de Derecho Penal*, T. II, 4ª ed., Buenos Aires, Ed. Losada, 1964, págs. 617 y sigs.

<sup>22</sup> *Vid.* JIMÉNEZ DE ASÚA, L., *Tratado...*, 1964, *op.cit.*, págs. 618-619, donde afirma que el antiguo art. 28 de la Constitución de la República española, al decir que “sólo se castigarán los hechos declarados punibles por ley

Finalmente, puede señalarse que la formulación legal del principio de irretroactividad en el Derecho sancionador administrativo se encuentra en el art. 128.1º Ley 30/1992, de 26 de noviembre, LRJPAC: “1. Serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa”.

## **2. Fundamento del principio de irretroactividad de la norma penal o sancionadora desfavorable**

El principio general consagrado en nuestro ordenamiento es la *irretroactividad de las nuevas normas penales o sancionadoras*, contemplándose como excepción la retroactividad de las normas más favorables. ¿Cuál es el fundamento de esta solución de Derecho intertemporal penal que se impone al Legislador?

A pesar de la consagración constitucional de este principio de irretroactividad penal en la mayoría de legislaciones contemporáneas<sup>23</sup>, se ha discutido a nivel doctrinal, *de lege ferenda*, la conveniencia o desventaja de establecer el criterio de irretroactividad de las leyes penales como principio general, exponiéndose diversas teorías alternativas<sup>24</sup> al criterio efectivamente plasmado en el Derecho positivo, esto es, el de la no retroactividad como principio general y la retroactividad *in bonus* como excepción.

Existen *a priori* cuatro posibles alternativas para articular el Derecho penal intertemporal: a) la irretroactividad de la ley penal en todos los casos; b) la retroactividad de la ley penal en todos los casos; c) la retroactividad de la nueva ley como principio general, salvo que sea más severa; y d) la irretroactividad como principio general, excepto en el caso de nueva ley más benigna (que es el criterio adoptado en nuestro ordenamiento).

Autores alemanes como BEKKER<sup>25</sup> defendieron el principio de irretroactividad de la ley penal en todos los casos, como principio absoluto, entendiendo que no pueden atribuirse consecuencias jurídicas distintas a las previstas en la ley vigente al tiempo de la comisión del hecho, y que es incorrecto establecer distinciones, negando retroactividad a las leyes más severas y concediéndosela a las leyes más beneficiosas.

---

anterior a su perpetración”, no sólo consagraba el principio “*nullum crimen, nulla poena sine lege*”, sino que establecía el de la “no retroactividad de las leyes penales más restrictivas de la libertad”.

<sup>23</sup> Vid. *supra* pág. 682, nota 12.

<sup>24</sup> Vid. la exposición de estas teorías en JIMÉNEZ DE ASÚA, L., *Tratado...*, 1964, *op.cit.*, págs. 619 y sigs.

<sup>25</sup> BEKKER, *Theorie*, I, págs. 214 y sigs., *cit.* en JIMÉNEZ DE ASÚA, *Tratado...*, *op.cit.*, pág. 619.

En el extremo opuesto se sitúa la teoría de la retroactividad absoluta o incondicional, proclamada ya en el *Derecho romano clásico* y propugnada por autores como BINDING<sup>26</sup>, FINGER y BIRKMEYER en Alemania, GABBA y FERRI en Italia, y DORADO MONTERO en España. Este criterio se justificaba por los clásicos desde la perspectiva de que las leyes penales son instrucciones dadas a los Jueces (castigan delitos *sub iudice*) y aquéllos deben seguir la instrucción dispuesta por la ley (“norma secundaria”<sup>27</sup>) *vigente al tiempo del proceso*. Otros autores fundamentan la aplicación de la ley nueva en el hecho de que ésta es “más justa” que la ley anterior. Sin embargo, la mayoría de estos autores admiten sin embargo una excepción: la irretroactividad de la nueva ley *que crea un tipo delictivo* no existente en la antigua<sup>28</sup>.

El tercer criterio alternativo propuesto por la doctrina es el que adopta como principio general la retroactividad de la ley penal y como excepción la irretroactividad de la ley más severa. Este criterio se fundamenta en que la nueva ley penal debe regir para todos los hechos desde el momento en que se promulga, pero se considera injusto aplicarla a los hechos anteriores, tanto si crea nuevos hechos punibles, como si agrava las consecuencias de los ya penados por la ley anterior. Esta teoría conduce al mismo resultado que la adoptada en nuestro Derecho positivo, salvo por el hecho de que en caso de *paridad* de rigor entre la ley antigua y la nueva se impondría esta última, y no la anterior<sup>29</sup>.

---

<sup>26</sup> Vid. BINDING, *Die Normen und ihre Übertretung*, T. I, *Normen und Strafgesetze*, 3ª ed., Leipzig, 1916, págs. 167-184. El autor mantiene el principio de retroactividad absoluta de la ley penal, aunque sea desfavorable, siempre que exista una auténtica *sucesión normativa* o *continuidad en la norma*. Según BINDING, existiendo infracción de una ley penal previa a la comisión del hecho, procede aplicar la ley penal vigente en el momento del juicio. La nueva ley penal no puede castigar hechos que según la ley anterior no eran delictivos, pero sí puede determinar las consecuencias jurídicas de esos hechos antiguos en el momento del juicio. BINDING excepciona este principio general en los supuestos en que no se produce una auténtica sucesión normativa – un cambio de valoración jurídica en relación con un mismo presupuesto de hecho –, sino una modificación legislativa por cambio de circunstancias fácticas – la valoración es diferente precisamente porque el presupuesto de hecho no es idéntico-. En estos casos, procede aplicar el Derecho anterior a los hechos anteriores y el posterior a los posteriores.

<sup>27</sup> Vid. la distinción entre norma primaria y norma secundaria en MIR PUIG, S., *Derecho Penal...*, *op.cit.*, pág. 33 y sigs.

<sup>28</sup> Transcribimos las significativas palabras de FERRI, *Principios*, pág. 580 (*cit.* en JIMÉNEZ DE ASÚA, *Tratado...*, *op.cit.*, pág. 624), en relación con el Proyecto preliminar de Código Penal de 1921, que finalmente no siguió este criterio: “*Se había propuesto en el esquema preliminar declarar siempre retroactiva la ley penal (excepto el único caso de la creación de un delito nuevo), porque la ley responde a las necesidades sociales del momento de su promulgación, que, por tanto, deben prevalecer; y también porque no es exacto hablar en tema de Derecho público de derechos adquiridos por el procesado con arreglo a la ley anterior más benigna. El ciudadano tiene la facultad de realizar cualquier acto que no esté prohibido por la ley; pero si comete un delito tendrá que sufrir las sanciones más benignas o más graves establecidas por la ley en vigor en el momento del juicio (...)*”.

<sup>29</sup> Sostiene este criterio TIEDEMANN, K., “*Zeitliche Grenzen des Strafrecht*”, en *Einheit und Vielfalt des Strafrechts (Festschrift für K. Peters zum 70. Geburtstag)*, Tübingen, 1974, págs. 193 a 208. Para este autor, el principio general es la aplicación por el juez del Derecho vigente en el momento de la sentencia, salvo que se

Entre todas estas teorías, se ha impuesto en la mayoría de legislaciones contemporáneas y en el Derecho internacional el principio general de irretroactividad de las leyes penales más restrictivas de la libertad. Esta garantía de *ley previa* es una de las manifestaciones del *principio de legalidad penal* y una exigencia ineludible en todo *Estado de Derecho*, desde que se consagrara a finales del siglo XVIII como límite al poder punitivo del Estado y como garantía del ciudadano<sup>30</sup>.

Los argumentos que la doctrina ha aportado como *fundamento* o justificación de este principio son diversos. Con carácter general, el principio de irretroactividad de la ley penal se conecta con exigencias de seguridad jurídica y con la garantía de las libertades individuales del ciudadano. Esta *garantía* del ciudadano frente a las leyes restrictivas de la libertad le protege de la arbitrariedad del Estado. Algunos autores alegan incluso la existencia de un *derecho adquirido* del ciudadano a la aplicación de la ley vigente en el momento de la comisión del delito<sup>31</sup>.

También se han aducido argumentos de *justicia* como fundamento de la irretroactividad de las leyes penales en general y de la retroactividad de la ley más benigna como excepción<sup>32</sup>. Sin embargo, es importante señalar la ambivalencia de este fundamento, que podría servir también para justificar la retroactividad de la ley nueva más severa, si se entiende que toda ley nueva es más justa que la anterior.

Un fundamento más firme es el propio *principio de culpabilidad*, que exige la posibilidad de motivación del sujeto en el momento del hecho, lo cual no es posible si la ley aplicable todavía no existía en dicho momento<sup>33</sup>.

---

vulneren con ello principios fundamentales (como la seguridad jurídica), lo cual impide la retroactividad de las disposiciones penales desfavorables. Hay que señalar, no obstante, que la tesis del Prof. TIEDEMANN no coincide con la opinión dominante en Alemania.

<sup>30</sup> Sobre el principio de legalidad penal, véase el excelente trabajo de CASTANHEIRA NEVES, A., *Digesta (Escritos acerca do Direito, do Pensamento Jurídico, da sua Metodologia e Outros)*, vol. 1º, Coimbra, Ed. Coimbra, 1995, págs. 349 a 473. En este artículo se analizan todas las manifestaciones del principio acuñado por FEUERBACH con la célebre formulación latina “*nullum crimen, nulla poena sine lege*” (FEUERBACH, P. J. A. VON, *Lehrbuch...*, *op. cit.*, 1ª ed., 1801, reed. 1985, § 23).

<sup>31</sup> *Vid. supra* la opinión contraria de FERRI (pág. 686, nota 28), quien niega la existencia de un *derecho adquirido* del ciudadano con arreglo a la ley penal anterior más benigna.

<sup>32</sup> Autores como CARRARA, LASSALLE, LISTZ, CARNELUTTI o ROUBIER consideran que es exigencia de justicia que cuando una ley ha establecido una determinada pena sea ésta, y no otra, la que resulte aplicada, pero también que deje de aplicarse una pena reconocida por la nueva ley como demasiado severa y, por tanto, injusta. *Cit.* en JIMÉNEZ DE ASÚA, L., *Tratado...*, 1964, *op. cit.*, pág. 620.

<sup>33</sup> Recoge este argumento SILVA SÁNCHEZ, “Legislación...”, 1993, *op. cit.*, pág. 426.

En cualquier caso, debe indicarse que el fundamento de la *no extractividad* de las leyes penales no es común al de las leyes temporales o excepcionales, puesto que éstas determinan expresa o tácitamente el tiempo o situación provisional en que se sitúan los supuestos de hecho a los que se refieren. En cambio, la ley penal no sitúa por regla general ni expresa ni tácitamente su supuesto de hecho en un determinado *intervalo de referencia*<sup>34</sup>.

Por esta razón, la sucesión de normas penales no temporales constituye una auténtica *sucesión normativa* en relación con un mismo supuesto de hecho, no situado en ningún tiempo concreto, de manera que la justificación de su *no extractividad* debe buscarse en alguno de los principios afirmados por la doctrina. Así pues, a pesar de la regulación común en el art. 4.2º CC de la *no extractividad* de las leyes penales, temporales y excepcionales<sup>35</sup>, debe tenerse en cuenta que su fundamento es distinto.

### **3. Alcance del principio de irretroactividad de la norma penal o sancionadora desfavorable**

Para concretar el *alcance* del principio de irretroactividad de las normas penales o sancionadoras desfavorables, hay que determinar tres cuestiones: 1) en qué plano se sitúa este principio; 2) qué concepto de retroactividad se adopta; y 3) qué excepciones pueden oponerse a su aplicación.

El principio de irretroactividad de las normas penales o sancionadoras desfavorables es un principio garantizado constitucionalmente (arts. 9.3 y 25.1 CE) que vincula a todos los poderes públicos: tanto al intérprete en su tarea de aplicación de la norma, como al titular de la potestad normativa, sea el Legislador, sea el titular de potestad reglamentaria<sup>36</sup>. Desde esta perspectiva, el alcance de este principio de irretroactividad es muy amplio, pues alcanza los planos de la aplicación y la producción normativas.

---

<sup>34</sup> “Intervalo de referencia” es el término que utiliza el Prof. HERNÁNDEZ MARÍN para designar el intervalo de tiempo al que se refiere el presupuesto de hecho de una norma jurídica (*vid.* “El principio de irretroactividad”, *op. cit.*, 1988, págs. 3293 y sigs.). Sobre esta cuestión, *vid. supra* pág. 173, en particular nota 483.

<sup>35</sup> Recordemos lo dispuesto en el art. 4.2º CC: “*Las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas*” (el subrayado es nuestro).

Las normas temporales y las normas excepcionales sí suelen delimitar expresamente su presupuesto de hecho (por referencia a determinado período de tiempo o a determinadas situaciones). En cambio, las normas penales por lo general no llevan a cabo esta acotación de su presupuesto de hecho. Su “no extractividad” se debe a otros motivos, como se señala en el texto.

<sup>36</sup> También vincula al Gobierno como productor de normas con rango de ley.



En cuanto al concepto de retroactividad empleado, podemos afirmar que la irretroactividad penal prohíbe tanto la retroactividad *stricto sensu* de la norma penal o sancionadora desfavorable, como su eficacia inmediata<sup>37</sup>. Aunque la noción de retroactividad del principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE* debe ser una noción estricta – tal como concluimos en el Capítulo Tercero de este trabajo –, las normas penales, como normas restrictivas de la libertad personal (art. 17 CE), exigen que esta garantía se extienda también, como regla general, a la eficacia inmediata desfavorable. Así entiendo que deben ser interpretados conjuntamente los arts. 9.3, 25.1 y 17.1 CE<sup>38</sup>, tanto en materia sustantiva como procedimental. En materia procesal, la jurisprudencia constitucional a este respecto no ha sido unívoca, como reflejan los siguientes pronunciamientos relativos a la eficacia temporal de una ampliación de la duración máxima de la prisión provisional, *en ausencia de disposición*.

En el Auto del TC (Sala Primera, Sección 2ª) 933/1985, de 18 de diciembre, se consideró que *“la Ley procesal vigente al tiempo de la detención o del comienzo del proceso no determina la adquisición de un derecho irrevocable a su aplicación al acusado”*, señalándose que *“la Ley procesal aplicable será la vigente en el momento de cada uno de los actos procesales y no cabe pensar en que de ello pueda derivarse una aplicación retroactiva de la Ley”*. En el caso enjuiciado, se aplicó *“la Ley vigente en el momento de decidir sobre la libertad provisional”*, a fin de determinar su duración máxima. Por consiguiente, se confirió “eficacia inmediata” a la nueva ley penal desfavorable, en ausencia de disposición.

En cambio, en la STC 32/1987, de 10 de marzo, el Alto Tribunal adoptó un criterio diverso, declarando que, si durante el transcurso de la prisión provisional se aumenta el plazo de su duración máxima, debe mantenerse el plazo previsto al acordarse el ingreso en prisión. La ley vigente al tiempo del ingreso en prisión (más favorable) debe ser la ley aplicable al dictar posteriores decisiones judiciales resolviendo la situación de prisión provisional. Hay que destacar que en ningún momento se llega a afirmar que la aplicación de la nueva norma en este caso suponga retroactividad *stricto sensu*, sino que *“habiéndose planteado un problema de sucesión de leyes en el tiempo y careciendo la ley posterior de todo precepto transitorio que determinara su propia eficacia normativa en lo tocante a las situaciones de prisión provisional acordadas con anterioridad, los órganos judiciales, ante la duda razonable que esa circunstancia debía por fuerza suscitar acerca del alcance temporal pro praeterito o pro futuro que había de darse a una y a otra de las dos leyes en conflicto, debieron elegir y aplicar sin duda la menos restrictiva de la situación excepcional de prisión provisional o, lo que es igual, la más favorable a la libertad del recurrente en amparo”*.

---

<sup>37</sup> Se trataría de la noción *amplia* o *material* de retroactividad, que comparte un amplio sector de nuestra doctrina.

<sup>38</sup> Esta conclusión deberá matizarse en materia sancionadora.

En contra, los Magistrados D. Luis Díez-PICAZO y D. Francisco RUBIO LLORENTE formularon Voto Particular a esta STC 32/1987, señalando que la eficacia temporal prohibida a la ley penal desfavorable es su retroactividad – no su eficacia inmediata<sup>39</sup> – y que la decisión del intérprete en caso de conflicto (para optar por la eficacia inmediata de la ley nueva o bien por la ultractividad de la ley anterior) no debe tener “restricción constitucional de ningún tipo”<sup>40</sup>.

El criterio mantenido por la mayoría del TC en esta STC 32/1987, de 10 de marzo, me parece adecuado, ya que confiere una orientación constitucional a la determinación de la ley aplicable en ausencia de disposición particular. Los órganos de aplicación del Derecho, a la hora de decidir sobre la ley aplicable en ausencia de disposiciones transitorias de carácter particular, no sólo deben atenerse al principio de irretroactividad (art. 9.3 CE), sino que además deben tener en cuenta *otros imperativos constitucionales* que pueden exigir la *ultractividad* de la normativa anterior más favorable, excluyendo la eficacia inmediata de la nueva regulación desfavorable. En el caso enjuiciado, la eficacia inmediata de la nueva norma penal desfavorable hubiese restringido de forma inadmisibile el derecho fundamental a la libertad personal (art. 17 CE). En este ámbito, considero que debe mantenerse un criterio de interpretación a favor del reo, también en lo relativo a la eficacia temporal de las normas.

## **B. La regla de retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables como excepción**

El principio general de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras desfavorables resulta excepcionado cuando la ley penal nueva es más beneficiosa para el sujeto, debiendo aplicarse ésta retroactivamente. La regla de retroactividad *in bonus* se encuentra también

---

<sup>39</sup> En este Voto Particular de los Prof. Díez-PICAZO y RUBIO LLORENTE, se afirma claramente que la aplicación de la nueva norma, durante el transcurso de la prisión preventiva, *no supone retroactividad*: “A nuestro juicio no es retroactiva una ley porque determine los efectos pro futuro de situaciones que hubieran nacido con anterioridad. La ley es retroactiva si pretende regular actos realizados con anterioridad a su entrada en vigor, pero no lo es cuando regula las consecuencias a posteriori de situaciones creadas con anterioridad. Y nada permite entender, por otra parte, como ya hemos dicho, que las decisiones que acuerda(n) la prisión preventiva determinen la adquisición irrevocable de un derecho a favor del sujeto pasivo sino, a lo sumo, de una simple expectativa, que en modo alguno impide que su solicitud de excarcelación sea resuelta por la ley vigente en el momento en que se produce” (Voto Particular a la STC 32/1987; el subrayado es nuestro). La referencia al “sujeto pasivo”, y no al sujeto afectado por la prisión preventiva, parece debida a un error.

<sup>40</sup> Los Magistrados Díez-PICAZO y RUBIO LLORENTE afirman en su Voto Particular a esta STC 32/1987 que debería haberse aplicado el mismo criterio que en el ATC 933/1985 (la ley aplicable es la vigente al tiempo de decidir sobre la prisión provisional) y que, ante la duda en caso de sucesión normativa, los Jueces deben realizar una “operación interpretativa o de aplicación del Derecho”, “sin restricción constitucional de ningún tipo”.

formulada en nuestro Derecho positivo, si bien es preciso distinguir el fundamento y alcance de esta excepción respecto de los que se han expuesto en relación con el principio de irretroactividad.

### **1. Formulación de la regla de retroactividad *in bonus* en Derecho penal y sancionador**

Como apuntamos *supra*, la regla de aplicación retroactiva de la ley penal más favorable ha sido consagrada en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, firmada en Niza el 7 de diciembre de 2000 (artículo 49.1)<sup>41</sup> y posteriormente integrada en el Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, hecho en Roma el 29 de octubre de 2004 (artículo II-109), con el siguiente tenor: “(...) *Si con posterioridad a esta infracción la ley dispone una pena más leve, deberá aplicarse ésta*”. Según esta formulación – que cabe aducir a la hora de interpretar el derecho a la legalidad penal consagrado en nuestro ordenamiento, conforme a lo previsto en el art. 10.2 CE<sup>42</sup> -, la regla de retroactividad *in bonus* resulta aplicable tanto en Derecho penal como en Derecho sancionador<sup>43</sup>.

Por lo que respecta a los ordenamientos nacionales, pocas Constituciones recogen expresamente el principio de retroactividad de la ley penal o sancionadora más favorable. Un ejemplo lo encontramos en la Constitución de la República Portuguesa de 1976, art. 29.4, según el cual: “*No pueden imponerse penas o medidas de seguridad más graves que las previstas en el momento de la correspondiente conducta o de la verificación de los respectivos presupuestos,*

---

<sup>41</sup> El antecedente de este precepto puede situarse en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 1966 (art. 15.1 PIDCP: “(...) *Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello*”), ya que el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950 (art. 7.1 CEDH) sólo contempla el principio de irretroactividad en lo desfavorable.

<sup>42</sup> El art. 10.2 CE dispone que “*las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España*”. Sobre esta cuestión, puede verse, entre otras, la STC 245/1991, de 16 de diciembre, donde se declara que: “*El derecho a un proceso con todas las garantías, al igual que los demás derechos fundamentales, ha de ser interpretado de conformidad con los Tratados y Acuerdos Internacionales sobre derechos humanos ratificados por España (art. 10.2 C.E.), entre los que ocupa un especial papel el Convenio Europeo de Derechos Humanos y Libertades Fundamentales, del que el TEDH realiza la interpretación y cuyas decisiones son obligatorias para nuestro Estado*” (STC 245/1991, FJ 3). Véase también el Voto particular formulado por el Magistrado DE MENDIZÁBAL ALLENDE a la STC 99/2000, de 10 de abril.

<sup>43</sup> Nótese la referencia explícita a la “infracción”, y no sólo al “delito”.

debiendo aplicarse retroactivamente las leyes penales de contenido más favorable para el acusado”<sup>44</sup>.

En la Constitución Española de 1978, a pesar de que ésta era la intención del constituyente, no se llegó a explicitar un mandato constitucional vinculante para el Legislador ordinario en favor de la retroacción de las disposiciones sancionadoras favorables. De ahí que inicialmente se entendiera que la regla de retroactividad *in bonus* se reducía a lo dispuesto en el Código Penal, pudiendo el Legislador obviar esta retroactividad mediante disposición en contrario.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional no tardó en proclamar el rango constitucional de esta regla. Así, en la STC 8/1981, de 30 de marzo (Ponente Excmo. Sr. D. Francisco Tomás y Valiente), se afirma:

*“(...) interpretando a contrario sensu este precepto [el art. 9.3 CE] puede entenderse que la Constitución garantiza también la retroactividad de la Ley penal favorable, principio que ya estaba recogido y puntualmente regulado en cuanto a su alcance en el artículo 24 del Código Penal, que, lejos de oponerse a la Constitución y haber sido derogado por ella, resulta fortalecido por la interpretación del citado artículo 9.3...”*

También en la STC 15/1981, de 7 de mayo<sup>45</sup> (Ponente Excmo. Sr. D. Plácido Fernández Viagas) se señala:

*“La retroactividad de las disposiciones sancionadoras favorables tiene su fundamento, a contrario sensu, en el artículo 9.3º de la Constitución, que declara la irretroactividad de las no favorables o restrictivas de derechos individuales...”* (FJ 7º).

A la vista de esta jurisprudencia constitucional, que ha sido asumida por el Tribunal Supremo<sup>46</sup>, puede afirmarse que la regla de retroactividad *in bonus* tiene su fundamento en el art. 9.3 CE, interpretado *a contrario sensu*. El Tribunal Constitucional ha rechazado expresamente su fundamento en el art. 25.1 CE (principio de legalidad penal), con la importante consecuencia de

<sup>44</sup> La traducción y el subrayado son nuestros.

<sup>45</sup> Con posterioridad, pueden verse en este sentido las SSTC 51/1985, 131/1986, 21/1993 y 215/1998, entre otras, que reiteran el fundamento de la retroactividad penal *in bonus* en una interpretación *a sensu contrario* del art. 9.3 CE.

<sup>46</sup> El Tribunal Supremo también deduce la retroactividad de la ley penal favorable *a sensu contrario* del art. 9.3º CE. *Vid.* las SSTC de 22 de febrero de 1988 (Ar. 1378; Delgado), de 28 de mayo de 1990 (Ar. 3765; Fuentes Lojo), y de 22 de abril de 1991. (*Cit.* en NIETO, A., *Derecho administrativo sancionador*, 2ª ed., Madrid, Tecnos, 1994, pág. 238). En cambio, en la doctrina científica existen bastantes opiniones críticas con esta interpretación constitucional (véanse *infra* págs. 695 y sigs.).

negar, por regla general, el carácter de *derecho fundamental reclamable en amparo* a la retroactividad *in bonus*<sup>47</sup>.

La regla de retroactividad *in bonus* sí se ha formulado tradicionalmente en la legislación ordinaria, ya en el art. 24 del derogado CP 1973<sup>48</sup>, y actualmente en el art. 2.2 CP 1995, con el siguiente tenor:

*“Art. 2.2 CP.- No obstante, tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena.*

*En caso de duda sobre la determinación de la Ley más favorable, será oído el reo.*

*Los hechos cometidos bajo la vigencia de una Ley temporal serán juzgados, sin embargo, conforme a ella, salvo que se disponga expresamente lo contrario”.*

Como puede apreciarse, el alcance de la regla de retroactividad *in bonus* en Derecho penal español es muy amplio, ya que permite la retroactividad de la nueva ley incluso cuando se ha dictado sentencia firme y el sujeto está cumpliendo condena. En este punto, el Derecho español se diferencia de lo establecido en otros ordenamientos penales europeos que, por lo general, limitan la retroactividad de la ley más favorable a los supuestos en que todavía no se ha dictado sentencia firme<sup>49</sup>.

La previsión de audiencia al reo en caso de duda sobre la determinación de la ley más favorable, así como la referencia expresa a la excepción de ley temporal – que no se contemplaban en el art. 24 CP 1973 –, fueron incluidas en la nueva formulación de la regla en el art. 2.2 CP 1995. Con la formulación expresa de la excepción de ley temporal acababa, al menos *de lege data*, la discusión doctrinal en torno a su existencia, afirmada por una parte importante de la doctrina

<sup>47</sup> Sobre esta cuestión, puede verse *infra* el epígrafe dedicado al fundamento y rango de la regla de retroactividad *in bonus* (págs. 695 y sigs.).

<sup>48</sup> Artículo 24 del CP 1973: “*Las leyes penales tienen efecto retroactivo en cuanto favorezcan al reo de un delito o falta, aunque al publicarse aquéllas hubiere recaído sentencia firme y el condenado estuviere cumpliendo la condena*”.

Este precepto se refería a la fecha de *publicación* de la nueva ley, mientras que el art. 2.2 CP 1995 (citado en el texto) se refiere a la fecha de su *entrada en vigor*. Ambos momentos no tienen por qué coincidir. Conforme a lo dispuesto en el art. 2.2 CP 1995, la nueva ley más favorable no se aplicará a las condenas cumplidas en un momento posterior a su publicación, pero anterior a su fecha de entrada en vigor (si ésta es diferida).

<sup>49</sup> *Vid.* BACIGALUPO, E., *Principios de Derecho Penal. Parte general*, 4ª ed., Ed. Akal, 1997, pág. 123. Concretamente, el § 2 III del Código Penal alemán (*StGB*) dispone: “*Si la ley vigente en el momento de la consumación del hecho es modificada con anterioridad a la sentencia, se aplicará la ley más favorable*” (“*Wird das Gesetz, das bei Beendigung der Tat gilt, vor der Entscheidung geändert, so ist das mildeste Gesetz anzuwenden*”) – la traducción es nuestra –.

mediante una interpretación teleológica de lo dispuesto en el art. 24 CP 1973<sup>50</sup>. Esta excepción de la ley temporal se encuentra recogida también en otros ordenamientos penales de nuestro entorno jurídico<sup>51</sup>.

Existen formulaciones análogas a la contenida en el Código Penal en el ámbito del Derecho sancionador administrativo y específicamente en el ámbito del Derecho sancionador tributario<sup>52</sup>.

En el Derecho administrativo, la regla de retroactividad *in bonus* se contempla en el art. 128.2º de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, LRJPAC: “2. Las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor”.

En el ámbito del Derecho sancionador tributario, existe desde 1998 también una concreta disposición, introducida por el art. 4.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, LDGC, y actualmente prevista en el art. 10.2.2º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (precepto que ha añadido el límite de los actos firmes): “las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”. Su estudio se reserva para posteriores epígrafes<sup>53</sup>.

---

<sup>50</sup> Interpretación teleológica que sostenía, entre otros, SILVA SÁNCHEZ, “Legislación...”, *op.cit.*, 1993, págs. 456 y sigs.

<sup>51</sup> El § 2 IV *StGB* alemán dispone: “IV Una ley que sólo debe regir para un tiempo determinado, se aplicará a los hechos iniciados durante su vigencia, incluso cuando ha sido derogada, salvo disposición legal en contrario” (“Ein Gesetz, das nur für eine bestimmte Zeit gelten soll, ist auf Taten, die während seiner Geltung begangen sind, auch dann anzuwenden, wenn es ausser Kraft getreten ist. Dies gilt nicht, soweit ein Gesetz etwas anderes bestimmt”) – la traducción es nuestra -.

En el lugar oportuno, estudiaremos las modificaciones que ha experimentado el § 2 IV *StGB* por lo que respecta a la definición de la ley temporal – que en la redacción actual es una definición amplia (“ley que sólo debe regir para un tiempo determinado”) -, así como la importancia de esta norma en el Derecho penal económico en general y en el Derecho penal tributario en particular (véanse *infra* págs. 774 y sigs.).

<sup>52</sup> Junto a estas formulaciones generales, el principio o regla de retroactividad de la ley penal o sancionadora más favorable suele recogerse también en las *disposiciones transitorias* dictadas *ad hoc* por el Legislador. En el ámbito penal, destacamos las Disposiciones Transitorias del CP 1995, que recogen el principio de irretroactividad del nuevo Código y la regla de retroactividad en lo favorable (DT Primera); la prohibición de *lex tertia* (DT Segunda); el derecho de audiencia del reo (DT Segunda); la revisión de las sentencias firmes dictadas antes de la vigencia del nuevo Código (DT Quinta), así como la no revisión de las sentencias en que la pena esté ejecutada (DT Sexta).

Por lo que respecta al ámbito sancionador tributario, *vid. infra* págs. 708 y sigs.

Distinto es el caso del art. 40.1 LOTC, que establece la eficacia retroactiva, no de las normas sancionadoras más favorables, sino de aquellas sentencias declarativas de inconstitucionalidad que produzcan efectos más favorables en materia penal o sancionadora. Sobre esta cuestión véanse *infra* en el Capítulo Quinto págs. 846 y sigs.

<sup>53</sup> Véanse *infra* págs. 708 y sigs.

## 2. Fundamento y rango de la regla de retroactividad *in bonus*

### a) *Fundamento de la regla de retroactividad in bonus*

La doctrina jurídico-penal ha aducido diversos argumentos para justificar la existencia de la regla de retroactividad *in bonus* de la norma penal.

Algunos autores han fundado la retroactividad *in bonus* en exigencias de *justicia*<sup>54</sup>. Sin embargo, como ya apuntamos *supra*<sup>55</sup>, éste es un principio ambivalente y reversible, ya que si la nueva ley más benigna debe aplicarse retroactivamente por implicar un cambio valorativo y una regulación más justa, también una ley más severa debería aplicarse retroactivamente por este mismo motivo. Además, como señala el Prof. QUINTANO RIPOLLÉS<sup>56</sup>, no toda ley penal nueva más benigna implica el reconocimiento de que el Derecho anterior fuese injusto.

Otro fundamento tradicionalmente sostenido por la doctrina penalista (CARRARA, QUINTANO RIPOLLÉS, SERRANO GÓMEZ, CASABÓ, etc.) y por la jurisprudencia<sup>57</sup> es el principio humanitario o la "*pietatis causa*". Este fundamento guarda estrecha relación con la "*ratio*" de la norma, y se debilita extremadamente cuando ésta no responde a un cambio valorativo sobre la gravedad de los hechos.

También se ha aducido como fundamento de la retroactividad más favorable la *exigencia de igualdad* (F. PÉREZ ROYO), aunque admitiendo la ambivalencia de este principio, ya que "*una aplicación estricta de la igualdad exigiría, al menos en algunos casos, la aplicación retroactiva de la norma menos favorable*"<sup>58</sup>. Además, hay que tener en cuenta que el principio

---

<sup>54</sup> Defienden esta tesis, entre otros, MAURACH, *Tratado de Derecho Penal*, I, Barcelona, 1962, pág. 143; PESSINA, *Elementos de Derecho Penal*, Madrid, 1936, págs. 242 y sigs.; y, entre los autores españoles, GÓMEZ DE LA SERNA y CUELLO CALÓN. En este sentido se pronuncia también el Magistrado DE MENDIZÁBAL ALLENDE, en su Voto particular a la STC 99/2000, de 10 de abril, considerando que "*cuando el Legislador promulga una ley sancionadora más suave está reconociendo, implícitamente al menos, que la precedente más severa no se acomoda a las exigencias de justicia de la sociedad coetánea*".

<sup>55</sup> Véase *supra* pág. 687.

<sup>56</sup> Vid. QUINTANO RIPOLLÉS, A., *Comentarios al Código Penal*, 2ª ed., Madrid, 1966, pág. 309.

<sup>57</sup> Vid. las referencias en LÓPEZ MENUDO, *El principio...*, 1982, *op.cit.*, págs. 188 y sigs.

<sup>58</sup> Vid. PÉREZ ROYO, F., "La aplicación...", 1998, *op.cit.*, pág. 79. El autor cita también su Ponencia sobre "La Criminalización de las Infracciones Tributarias" presentada en las *Jornadas Luso-Hispanoamericanas de Derecho Tributario*, celebradas en octubre de 1998 en Lisboa.

de igualdad ha sido invocado también para rechazar la retroactividad de la ley, por ejemplo en relación con las leyes penales más favorables<sup>59</sup>.

Pero el fundamento que nos parece más acertado es el que propugnan, entre otros, los Prof. COBO y VIVES<sup>60</sup>: el principio de *prohibición de exceso* o de *necesidad de pena*, que impide la aplicación de una pena innecesaria o excesiva, que no responda a los fines preventivo-general y preventivo-especial del Derecho penal. Recientemente, el Prof. LASCURAÍN ha propugnado también situar el fundamento de la regla de retroactividad *in bonus* en el *principio de proporcionalidad*<sup>61</sup>.

A mi juicio, este último argumento debe prevalecer sobre los demás. El principio de justicia fracasa por su ambivalencia; el “principio humanitario” carece de solidez; y las exigencias de seguridad jurídica pueden justificar el principio de irretroactividad de la ley penal, pero no su retroactividad cuando resulta más favorable. Me parecen acertadas las palabras del Prof. SILVA cuando, abogando por una restricción teleológica de la regla de retroactividad *in bonus*, afirmaba que “no hay un derecho formal general por parte del reo a la aplicación retroactiva de las normas más favorables, sino sólo en el caso de que la no-aplicación retroactiva vulnerara principios materiales como los de proporcionalidad y prohibición de exceso, a los que aquí se alude como “necesidad de pena””<sup>62</sup>.

La concreción de este *fundamento* es importante, pues contribuye a determinar el *alcance* de la garantía de retroactividad *in bonus* en su justa medida, sin derivar en una indiscriminada

---

<sup>59</sup> En virtud del principio de igualdad, se considera que todos los que realizaron el hecho bajo la vigencia de una determinada ley deben ser juzgados conforme a aquélla, aunque sea menos favorable que la vigente al tiempo del juicio, pues de lo contrario se discriminaría a los que fueron juzgados y cumplieron condena con anterioridad a la modificación legal. Este argumento no sólo ha sido invocado en la antigüedad (*vid.* DEMOSTHENES, *Against Eubulides*, 30 – año 353 a. C. -, citado en la Introducción a este trabajo, nota 3), sino que también encontramos algún pronunciamiento en la actualidad, aunque sea aislado (véase el Auto de la AP de Barcelona (Sala Penal, Sección 10ª) de 2 de noviembre de 2004, comentado *infra*). En este Auto se pone el ejemplo de dos coautores del mismo delito, considerando que resultaría injustamente beneficiado aquél que se hubiese colocado en situación de rebeldía y fuese juzgado con posterioridad a la reforma, respecto de aquél que hubiese sido juzgado (y que incluso hubiese cumplido condena) con anterioridad. No podemos compartir este argumento, en primer lugar, porque supone desconocer absolutamente el principio de retroactividad de la norma penal más favorable, que ha sido expresamente afirmado por nuestro Tribunal Constitucional; y, en segundo lugar, porque la diferencia de trato (derivada de la existencia de un límite objetivo y razonable a la aplicación retroactiva de la norma más favorable, que en nuestro ordenamiento se sitúa en la ejecución de la condena y, en otros ordenamientos, en la sentencia firme) se encuentra justificada y no vulnera el principio de igualdad.

<sup>60</sup> COBO DEL ROSAL, M.; VIVES ANTÓN, T.S., *Derecho Penal. Parte general*, 4ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.

<sup>61</sup> *Vid.* LASCURAÍN SÁNCHEZ, Juan Antonio, *Sobre la retroactividad penal favorable*, Madrid, Civitas, 2000.

<sup>62</sup> SILVA SÁNCHEZ, “Legislación...”, 1993, *op.cit.*, pág. 458.



retroacción de las leyes -aunque sean favorables-, que podría desvirtuar la propia efectividad y razón de ser de la regla<sup>63</sup>.

Tomando en consideración este fundamento – el principio de proporcionalidad o prohibición de exceso – podría afirmarse que el asiento constitucional de la retroactividad *in bonus* se encuentra implícitamente en el art. 25 CE (principio de legalidad y tipicidad en materia penal y sancionadora), a semejanza de lo que sucede con el principio “non bis in idem”, que tampoco se encuentra recogido expresamente en la Constitución<sup>64</sup>.

Ciertamente, el TC ha declarado reiteradamente que el fundamento constitucional de la regla de retroactividad *in bonus* debe situarse en el art. 9.3 CE – interpretado *a contrario sensu*<sup>65</sup>, y no así en los arts. 25.1 CE (derecho fundamental a la legalidad penal)<sup>66</sup> y 24.1 CE (derecho a la tutela judicial efectiva), lo que supone negar su carácter de derecho fundamental recurrible en amparo<sup>67</sup>.

---

<sup>63</sup> Debe tenerse en cuenta además que el fundamento del principio de irretroactividad de la ley penal, consagrado expresamente con rango constitucional como derivación del principio de legalidad en el Estado de Derecho y límite al *ius puniendi* estatal, es de una fuerza e intensidad superior al fundamento que justifica la regla que lo excepciona y que ahora examinamos.

<sup>64</sup> Como ha señalado el TC, el principio “non bis in idem” “*va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos principalmente en el artículo 25 de la Constitución*” (STC 2/1981, de 30 de enero, FJ 4).

<sup>65</sup> Vid. SSTC 8/1981, 15/1981, 51/1985, 131/1986, 21/1993 y 215/1998, entre otras.

<sup>66</sup> Vid. SSTC 14/1981, de 29 de abril, FJ 7; 68/1982, de 13 de mayo, FJ 3; 122/1983, de 26 de octubre, FJ 2; 51/1985, de 10 de abril, FJ 7; 131/1986, de 29 de octubre, FJ 2; 196/1991, de 17 de octubre, FJ 3; 38/1994, de 17 de enero y 177/1994, de 10 de junio, FJ 1.

<sup>67</sup> Véase el ATC (Sala Segunda) 146/1998, de 25 de junio, por el que se desestima el recurso de amparo, aduciendo, entre otros motivos, que, “*por lo que se refiere al principio de retroactividad favorable al reo, hay que advertir que no está comprendido en el art. 24.1 C.E., sino en el art. 9.3, por lo que no puede ser tutelado a través de ese cauce*”. Esta cuestión siempre ha sido polémica en la doctrina científica (véase, entre otros, SILVA/MOLINS/MELERO, “El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente””, *Técnica Tributaria*, núm. 44, 1999, pág. 77 y sigs.).

Nuestra doctrina tributarista, sin embargo, no suele discutirla. Así, el Prof. ZORNOZA señala que “*frente a la opinión doctrinal en favor de la consideración del principio de irretroactividad como manifestación u objeto “del derecho público subjetivo que es, por decisión del constituyente, el principio de legalidad penal”, la jurisprudencia del TC, en sus STC 8/1981, de 30 de marzo (FJ 3); 15/1981, de 7 de mayo (FJ 7); 35/1981, de 11 de noviembre (FJ 3) y 131/1986, de 29 de octubre (FJ 2), parece inclinarse por considerar que su fundamento se encuentra en el artículo 9.3 de la CE, al menos en lo que se refiere al problema de la retroactividad de la ley más favorable, regla que debe entenderse lógicamente conectada con el principio de irretroactividad en materia sancionadora*” (vid. ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Madrid, Civitas, 1992, pág. 92). Por su parte, el Prof. MERINO JARA deduce de la doctrina del Tribunal Constitucional que “*la irretroactividad de las normas sancionadoras desfavorables constituye un derecho fundamental del ciudadano derivado del principio de legalidad (art. 25.1 CE) y por tanto invocable en amparo*”, mientras que “*la retroactividad de la norma favorable no es deducible del artículo 25.1 sino del 9.3 CE, lo cual veda su alegación en amparo, por sí mismo, ante el*

Sin embargo, recientemente, la Sala Segunda del TC, en la STC 99/2000, de 10 de abril, ha matizado de forma importante esta doctrina constitucional, al considerar vulnerado el art. 24.1 CE (derecho fundamental a la tutela judicial efectiva) en aquellos casos en que el Tribunal *a quo* inaplica la norma posterior – penal o sancionadora – más favorable, *omitiendo cualquier consideración sobre su aplicabilidad*. En palabras del TC, aunque la selección de la norma aplicable y el análisis de su vigencia es una cuestión de legalidad ordinaria que corresponde en exclusiva a los jueces y tribunales en el ejercicio de la potestad jurisdiccional, cabe el control constitucional cuando se trate de una decisión arbitraria, manifiestamente irrazonable o que haya sido fruto de un error patente. Y así se considera en el caso de que no exista pronunciamiento alguno sobre la aplicabilidad de la ley posterior más favorable al supuesto enjuiciado<sup>68</sup>.

Por lo que respecta a la posible inclusión del principio de retroactividad de la Ley penal más favorable en el derecho fundamental a la legalidad penal consagrado en el art. 25.1 CE – inclusión que la STC 99/2000, de 10 de abril (FJ 5) sigue negando – el Voto particular formulado a esta Sentencia por el Magistrado D. Rafael DE MENDIZÁBAL ALLENDE<sup>69</sup> discrepa, considerando que, junto a las exigencias de tipicidad, prohibición de analogía “*in malam partem*”, taxatividad y prohibición de “*ne bis in idem*” (STC 2/1981), el art. 25.1. CE “*comprende mucho más de lo que dice*” y, “*como reverso complementario de la irretroactividad*” en lo desfavorable, exige la obligatoria retroactividad de las normas sancionadoras más favorables – del mismo modo que la STC 8/1981, de 30 de marzo, interpreta *a contrario sensu* el art. 9.3 CE -.

Además, el Magistrado DE MENDIZÁBAL aduce la necesaria interpretación de los derechos fundamentales a la luz de los Tratados y Acuerdos internacionales en la materia, en virtud de lo dispuesto en el art. 10.2 CE; de forma que el derecho fundamental a la legalidad penal (art. 25.1 CE) debe ser interpretado de conformidad con el art. 15.1 PIDCP<sup>70</sup>, del cual puede desprenderse, según el Magistrado, que “*en el haz de garantías del principio de legalidad penal figura el derecho a la retroactividad de las normas penales más benignas*”.

---

*Tribunal Constitucional*” (vid. MERINO JARA, I., “Algunas reflexiones sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria”, *Impuestos*, II, 1987, pág. 235).

<sup>68</sup> En atención a este criterio, el TC estimó el recurso de amparo interpuesto contra la STS de 19 de diciembre de 1995, que había confirmado una sanción tributaria, sin aplicar la normativa más favorable al tiempo de dictarse la sentencia (Ley 25/1995, de 20 de julio), apreciando *falta de razonabilidad* en la fundamentación de la sentencia (vid. STC 99/2000, de 10 de abril, FFJJ 3 a 5).

<sup>69</sup> Véanse también los Votos particulares del mismo Magistrado a las SSTC 177/1994 y 203/1994.

<sup>70</sup> Vid. *supra* notas 41 y 42, pág. 691.

**b) *Rango de la regla de retroactividad in bonus. Su proyección en los planos de la aplicación y la producción normativas***

Desde sus primeros pronunciamientos<sup>71</sup>, nuestro Tribunal Constitucional ha afirmado el rango constitucional de la regla de retroactividad *in bonus* de las disposiciones sancionadoras. En nuestro ordenamiento, por tanto, la regla de retroactividad *in bonus* no se sitúa sólo en el plano de la aplicación jurídica – como mandato dirigido al Juez y a la Administración -, sino que también vincula al Legislador, mediante una interpretación *a sensu contrario* del art. 9.3 CE.

La doctrina científica, sin embargo, se muestra por lo general bastante crítica con esta interpretación constitucional, señalando que la regla de retroactividad *in bonus* no se encuentra implícita en el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables (art. 9.3 CE). Es ésta una opinión generalizada, tanto en la doctrina penalista, como administrativista y tributaria.

Autores como LUZÓN PEÑA<sup>72</sup>, COBO/VIVES<sup>73</sup>, LÓPEZ MENUDO<sup>74</sup>, NIETO<sup>75</sup> y ALONSO MADRIGAL<sup>76</sup>, entre otros, no comparten el razonamiento del Tribunal Constitucional, y niegan que la regla de retroactividad *in bonus* pueda entenderse implícita en el art. 9.3º CE. El Prof. NIETO entiende acertada la tesis inicial del Prof. LÓPEZ MENUDO, afirmando que *“la regla de retroactividad de las normas sancionadoras favorables tiene rango legal y no constitucional. Lo que significa que puede ser derogada o excepcionada por cualquier*

<sup>71</sup> Vid. SSTC 8/1981, de 30 de marzo y 15/1981, de 7 de mayo (*cit. supra*, pág. 691).

<sup>72</sup> El Prof. LUZÓN PEÑA señala: “el art. 9.3 CE, al limitar la irretroactividad a las disposiciones sancionadoras *no favorables*, no impone, pero sí permite que se pueda establecer la retroactividad de las normas sancionadoras favorables (y lo propio sucede con la redacción, de similar sentido, del art. 25.1 CE)”. El autor cita en su apoyo las opiniones en el mismo sentido de CEREZO, RODRÍGUEZ DEVESA, SAINZ CANTERO, SERRANO y COBO/VIVES. Vid. LUZÓN PEÑA, D.M., *Curso de Derecho Penal. Parte General*, I, Ed. Universitas, 1996, pág. 182.

<sup>73</sup> Estos autores, tras exponer el criterio del TC, afirman: “Sin embargo, de que tal retroactividad *no se halle excluida* en el artículo 9.3 de la CE resulta muy forzado extraer, *a contrario*, la conclusión de que *se halla impuesta*. (...) El principio de retroactividad de las normas penales favorables no tiene pues relevancia constitucional, sino que se trata de una declaración legal libremente formulada por el legislador” (vid. COBO/VIVES, *Derecho Penal. Parte General*, 4ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, págs. 175-176).

<sup>74</sup> El Prof. LÓPEZ MENUDO entendió ya en un primer momento que la retroactividad *in bonus* no era un “mandato” constitucional (*El principio de irretroactividad...*, *op. cit.*, 1982). Aunque el Tribunal Constitucional haya afirmado el rango constitucional de la regla (como señala el propio autor en “El principio de irretroactividad...”, *op. cit.*, 1991, págs. 455 y sigs.), el autor sigue cuestionando esta interpretación (2002).

<sup>75</sup> NIETO, A., *Derecho administrativo sancionador*, 2ª ed., Tecnos, 1994, págs. 238 y 239.

<sup>76</sup> ALONSO MADRIGAL, F.J., *Legalidad de la infracción tributaria (reserva de ley y tipicidad en el Derecho tributario sancionador)*, Ed. Dykinson, 1999, pág. 246 sigs.

*otro precepto de rango legal sin que ello vulnere la Constitución*”<sup>77</sup>. También el Prof. F. PÉREZ ROYO observa que “*sin negar el anclaje constitucional del artículo 2.2 del Código Penal (...) nos encontramos, a efectos prácticos, ante una cuestión de legalidad ordinaria y no de legalidad constitucional directa*”<sup>78</sup>.

Según esta doctrina, a pesar de la jurisprudencia constitucional existente al respecto desde 1981, la regla de retroactividad *in bonus* constituye un mandato dirigido al intérprete, que opera por tanto en el plano de la aplicación jurídica y que no se impone al Legislador, el cual puede excepcionarla expresando una *voluntas legis* de irretroactividad de la nueva ley penal más benigna. Los motivos que conducen a esta conclusión son principalmente dos:

- La regla de retroactividad *in bonus* no es meramente *la otra cara* del principio de irretroactividad de la ley penal desfavorable, pues su fundamento y *ratio* son diferentes. Mientras que éste supone una garantía para el ciudadano derivada del principio de legalidad, que el Legislador debe en todo caso respetar, la regla de retroactividad *in bonus* responde principalmente a la inexistencia de “necesidad de pena” en relación con el concreto supuesto de hecho en el momento actual. De ahí que, si el Legislador entiende que existe todavía juicio de desvalor en relación con los “supuestos antiguos” (“*Altfälle*”), pueda disponer que la ley anterior más gravosa resulte aplicable a los mismos.

- La excepción de la ley temporal se dirige a mantener una *voluntas legis* de ultractividad atenuada de dicha normativa para la regulación de los “supuestos antiguos”, evitando así que el intérprete elimine dicha ultractividad mediante la aplicación retroactiva de la ley nueva. De ahí que, si el Legislador contradice dicha voluntad, disponiendo expresamente la retroactividad de la ley posterior, deje de aplicarse la mencionada excepción.

Ésta es la conclusión lógica que puede extraerse del análisis de la regla, a la que en otros ordenamientos de nuestro entorno – alemán<sup>79</sup> e italiano<sup>80</sup>, por ejemplo – se le confiere

---

<sup>77</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>78</sup> PÉREZ ROYO, F., “La aplicación...”, 1998, *op.cit.*, pág. 78. El autor cita en este punto a SÁNCHEZ YLLERA.

<sup>79</sup> El Art. 103 II GG sólo impone el principio de irretroactividad penal en lo desfavorable, y así ha sido entendido por el BVerfG (vid. PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, pág. 164, con cita de SOMMER).

<sup>80</sup> En su Sentencia n. 80, de 6 de marzo de 1995, la Corte Costituzionale interpreta el art. 25.2 CRI 1947, señalando que este precepto constitucional sólo garantiza el principio de irretroactividad de las disposiciones penales desfavorables, no así la retroactividad *in bonus*. La regla de retroactividad *in bonus* carece de rango constitucional en el ordenamiento italiano. El Legislador puede *derogarla*, estableciendo la *ultractividad* de la normativa vigente al tiempo del hecho, aunque sea menos favorable que la ley posterior. Conforme a este criterio, la Corte Costituzionale declaró admisible lo dispuesto en el art. 20 de la Ley italiana n. 4/1929 (ya derogado), que excluía la retroactividad

únicamente rango legal, como mandato vinculante en el plano de la aplicación jurídica. Sin embargo, hay que tener en cuenta que en otros países comunitarios sí se contempla expresamente esta regla (así, en el art. 29.4 de la Constitución portuguesa), o bien – como sucede en nuestro ordenamiento – se considera *implícitamente* comprendida en algún precepto constitucional (por ejemplo, el *Conseil Constitutionnel* francés ha reconocido la garantía de retroactividad *in bonus* implícita en el principio de necesidad de la pena).

Además, si tenemos en cuenta que la regla de retroactividad *in bonus* ha sido consagrada en la Carta de Derechos Fundamentales de la UE – integrada en el Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa – como garantía para los ciudadanos frente al Legislador, considero que puede mantenerse, mediante una interpretación acorde con el Tratado Internacional (en virtud de lo dispuesto en el art. 10.2 CE), que, en nuestro ordenamiento constitucional, dicha garantía puede considerarse implícita en el derecho fundamental a la legalidad penal – art. 25.1 CE -, desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, y no así en una interpretación *a contrario sensu* del art. 9.3 CE, que ciertamente constituye un fundamento poco sólido. Con ello se permitiría además la defensa de esta garantía mediante el recurso de amparo ante el TC.

Ahora bien, en cualquier caso la regla de retroactividad *in bonus* no puede aplicarse indiscriminadamente, sino siempre conforme a su *fundamento* y *finalidad*. A esta importante cuestión – la concreción de su alcance – dedicamos los siguientes epígrafes.

### **3. Alcance de la regla de retroactividad *in bonus***

Tal como señalamos al analizar el principio de irretroactividad penal, el alcance de la regla de retroactividad *in bonus* que lo excepciona también debe determinarse atendiendo a dos aspectos esenciales: qué concepto de retroactividad se utiliza y qué excepciones caben a su aplicación.

#### **a) *El concepto de retroactividad in bonus***

En cuanto a qué debe entenderse por *retroactividad* de la nueva ley penal más favorable, esto es, sobre el mismo concepto de retroactividad empleado, debemos atender a la formulación positiva de esta regla en el Derecho español.

---

*in bonus* en el ámbito de las normas penales y sancionadoras tributarias. Véase el análisis de esta cuestión *infra*, págs. 713 y sig.

Según la regulación establecida en el art. 2.2º del Código Penal, el “período de retroactividad” de la nueva norma *penal* más favorable abarca desde el momento en que se comete el hecho delictivo<sup>81</sup> hasta el cumplimiento total de la condena. Por consiguiente, las consecuencias jurídicas de la nueva ley penal más favorable no sólo se podrán aplicar a hechos delictivos ya perpetrados antes de la entrada en vigor de la nueva ley, sino que además se podrán revisar las sentencias penales firmes dictadas en aplicación de la ley anterior, siempre que el sujeto estuviese todavía cumpliendo condena. De ahí que el alcance de la regla de retroactividad *in bonus* en nuestro ordenamiento comprenda una retroactividad máxima, que excede el límite de la cosa juzgada<sup>82</sup>.

Conforme al tenor literal del art. 2.2 CP, es posible revisar toda condena todavía no cumplida, por lo que la retroactividad de la nueva norma más favorable tendría como único límite hacia el pasado el cumplimiento total de la condena<sup>83</sup>; aunque algunos autores afirman incluso la posibilidad de aplicar la regla de retroactividad *in bonus* tras el cumplimiento de la condena, a fin de cancelar los antecedentes penales y de no computar la agravante de reincidencia<sup>84</sup>.

En cambio, el *alcance* de la regla de retroactividad *in bonus* en Derecho sancionador – donde los derechos constitucionales en juego son de menor entidad – es menor, pues se adopta con carácter general el límite de la *firmeza* de la resolución sancionadora. Así se desprende de las

---

<sup>81</sup> En el caso de los hechos delictivos cuya realización se prolonga a lo largo del tiempo, entiendo – conforme a una interpretación a favor del reo – que resultará aplicable toda ley más favorable que sea publicada y entre en vigor en algún momento posterior al *inicio* del hecho, aunque el mismo no hubiese concluido todavía.

<sup>82</sup> El alcance de esta retroactividad de la nueva ley penal más favorable puede equipararse a la declaración de nulidad con efectos *ex tunc* de la antigua normativa, declaración que permite revisar las sentencias con fuerza de cosa juzgada en el ámbito penal o sancionador, cuando de ello resulte una situación jurídica más favorable para el ciudadano (art. 40.1º LOTC).

<sup>83</sup> El alcance de la regla de retroactividad *in bonus* en nuestro ordenamiento es, por tanto, mayor que el de otros ordenamientos europeos, donde el límite a la retroactividad *in bonus* de la nueva ley suele situarse en la firmeza de la sentencia (véase la cita del § 2 III StGB alemán, *supra* pág. 693, nota 49). Esto es, la nueva ley se aplica a hechos delictivos ya concluidos (es retroactiva), pero respetando los supuestos enjuiciados por sentencia firme. Ante el silencio del art. II-109 del Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa al respecto, podemos suponer que ésta será la interpretación que se dará a la regla de retroactividad *in bonus* consagrada en dicho precepto.

<sup>84</sup> *Vid.* en este sentido MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social*, Madrid, Tecnos, 1995, pág. 202.

formulaciones de la regla<sup>85</sup> y de las disposiciones transitorias particulares, que suelen establecer dicho límite. Sobre esta cuestión volveremos específicamente en materia tributaria.

Finalmente, hay que señalar que, siendo éstos los límites temporales que determinan el alcance de la regla de retroactividad *in bonus*, se podrá aplicar cualquier ley más favorable que entre en vigor dentro de dichos límites. Es decir, también podrá aplicarse la *ley intermedia* más favorable. Por este motivo, habrán de examinarse todas las normas que constituyen una modificación normativa respecto de la ley penal vigente en el momento de la comisión del ilícito<sup>86</sup>.

No es posible, sin embargo, combinar varias leyes, tomando de cada una de ellas lo que resulte más favorable, pues ello supondría autorizar al intérprete a crear una *lex tertia*, otorgándole funciones legislativas de las que carece. Por ello, ha de aplicarse en todo caso la ley que resulte más favorable en su conjunto<sup>87</sup>.

El Tribunal Constitucional ha señalado al respecto que la regla de retroactividad *in bonus* exige “*la aplicación íntegra de la Ley más beneficiosa, incluidas aquellas de sus normas parciales que puedan resultar perjudiciales en relación con la Ley anterior que se desplaza en virtud de dicho principio, siempre que el resultado final, como es obvio, suponga beneficio para*”

---

<sup>85</sup> El art. 128.2 de la LRJPAC establece: “*Las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor*” (el subrayado es nuestro). Con ello, se entiende implícitamente que la resolución sancionadora todavía no es firme.

El art. 10.2.2º LGT 2003 dispone expresamente: “*No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado*”.

<sup>86</sup> Cuando nos referimos al examen comparativo entre la “ley antigua” y la “ley nueva”, incluimos implícitamente también el examen de las posibles “*leyes intermedias*”. En cualquier caso, para realizar este examen comparativo, todas estas leyes deben regular *el mismo supuesto de hecho*.

<sup>87</sup> A esta cuestión se refieren QUINTERO OLIVARES, G.; MORALES PRATS, F., en QUINTERO OLIVARES, G. (Dir.), *Comentarios al nuevo Código Penal*, Aranzadi, 1996, págs. 49-50, de la siguiente forma: “Tal posibilidad de aplicar una *ley media*, compuesta con parte de la anterior y parte de la nueva (lo mejor de cada una) ha de ser *rotundamente rechazada, pues eso equivaldría a conceder a los Tribunales la facultad de “construir” y aplicar una ley que nunca fue promulgada por el legislador, con lo cual invadirían sus competencias*”. *Vid.* también en este sentido CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., en CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C., *Código Penal. Doctrina y jurisprudencia*, t. I, Ed. Trivium, 1997, pág. 329: “Aunque no falten quienes sostengan que la *lex tertia* no es tal, sino interpretación integradora que permite llegar en cada caso a la norma más favorable, lo cierto es que tal argumentación no destruye el hecho de que con la *lex tertia* se está creando una Ley que no procede del órgano legislativo y está al margen de la voluntad y actividad del legislador”. También la STS de 2 de marzo de 1988 exige la aplicación *íntegra* de la norma penal más favorable, ya que el acudir a la norma anterior y a la actual, atendiendo a los aspectos más favorables de una y de otra, supondría la creación por vía judicial de un nuevo y tercer tipo penal, con agravio evidente para el principio de legalidad. Esta cuestión se ha suscitado recientemente en relación con la aplicación de las penas previstas en el nuevo CP de 1995.

*el reo. De no operar así, el órgano judicial sentenciador no estaría interpretando y aplicando las Leyes en uso correcto de la potestad jurisdiccional (art. 117.3 CE), sino creando con fragmentos de ambas Leyes una tercera y distinta norma legal con invasión de funciones legislativas que no le competen” (STC 131/1986).*

**b) La excepción de la ley temporal: fundamento**

El art. 2.2 CP 1995 contempla expresamente en su último inciso una excepción que limita el alcance de la regla de retroactividad *in bonam partem*: la inaplicación de la ley más favorable a los hechos cometidos bajo la vigencia de una ley temporal, salvo que la nueva ley disponga expresamente lo contrario<sup>88</sup>. Con anterioridad a 1995, la doctrina científica entendía aplicable esta excepción de ley temporal, conforme a una interpretación finalista del antiguo art. 24 CP 1973, que no la preveía expresamente.

Otros ordenamientos de nuestro entorno jurídico también contemplan esta excepción de la ley temporal a la regla de retroactividad *in bonus* (§ 2 IV *StGB* alemán)<sup>89</sup>.

¿Cuál es el fundamento de esta excepción? ¿Puede considerarse admisible constitucionalmente esta excepción a la regla de retroactividad *in bonus*<sup>90</sup>? ¿Debe entenderse *implícita* esta excepción en el art. II-109 del Tratado por el que se instituye una Constitución para Europa?

La *ratio* de esta excepción de ley temporal debe buscarse en el propio fundamento de la regla de retroactividad *in bonus*: el principio de necesidad de pena o prohibición de exceso. El cese de la vigencia de una ley temporal no se debe a un cambio de valoración jurídico-penal de la gravedad de los hechos, sino a la llegada del término final o a la desaparición de la situación que había determinado su aprobación.

---

<sup>88</sup> Se establece así una excepción a una regla que constituye a su vez la excepción al principio general de irretroactividad de la ley penal. Así lo expresa BACIGALUPO, E., en *Principios de Derecho Penal. Parte General*, Ed. Akal, 4ª ed., 1997, pág.126: “Por lo tanto, la *ultractividad* de las leyes penales temporales es una excepción del principio de retroactividad de la ley más favorable, que, a su vez, es una excepción del principio de irretroactividad de las leyes penales”.

<sup>89</sup> § 2 IV *StGB*: *cit. supra*, pág. 694, nota 51.

<sup>90</sup> En aquellos ordenamientos, como el alemán, donde no se reconoce rango constitucional a la regla de retroactividad penal más favorable (el Art. 103 II *GG* sólo exige el principio de irretroactividad penal en lo desfavorable, y así ha sido entendido por el *BVerfG*), la excepción de la ley temporal (§ 2 IV *StGB*) no plantea dudas de constitucionalidad. *Vid.* PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, pág. 164, con cita de SOMMER.



Puesto que la ley temporal delimita su presupuesto de hecho, no se plantea un *conflicto de leyes* cuando es sustituida por una nueva ley. La norma aplicable a los *antiguos supuestos* seguirá siendo la ley temporal, pese a su cese de vigencia formal. De ahí que el aplicador jurídico no pueda entender que se ha producido una modificación legislativa más favorable en relación con el concreto supuesto de hecho. Será el legislador el que deba expresar su voluntad de permitir la aplicación de la nueva ley a los hechos realizados bajo la vigencia de una ley temporal. En caso contrario, el intérprete (Juez o Administración) deberá aplicar la ley temporal.

De ahí que, a mi juicio, la excepción de la ley temporal a la regla de retroactividad *in bonus*, no sólo puede considerarse constitucionalmente admisible, sino que cabe deducirla implícitamente de la regla, atendiendo a su propio fundamento.

## **II. EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LAS DISPOSICIONES SANCIONADORAS NO FAVORABLES EN DERECHO TRIBUTARIO**

El principio de irretroactividad de las normas penales y sancionadoras tributarias desfavorables deriva directamente de lo dispuesto en la Norma constitucional (arts. 9.3 y 25.1 CE), pero se encuentra formulado también en normas con rango legal (arts. 1.1 y 2.1 CP; art. 178 LGT 2003).

El *fundamento* y *alcance* del principio de irretroactividad en Derecho penal y sancionador tributario no es diferente al que puede afirmarse con carácter general, debiendo distinguirse el alcance del principio en el ámbito penal y en el ámbito sancionador.

En los epígrafes siguientes nos centraremos en las cuestiones particulares que suscita el principio de irretroactividad en Derecho penal y sancionador tributario.

### **A. El concepto de “disposición sancionadora no favorable” en Derecho tributario**

Como ya sabemos, el principio de irretroactividad se aplica tanto en Derecho penal como en Derecho sancionador. Así se desprende directamente de la Constitución Española de 1978, que en su art. 9.3 se refiere al principio de “irretroactividad de las disposiciones *sancionadoras*

no favorables” (y no sólo *punitivas*, como constaba en el texto del Anteproyecto de Constitución); y en la formulación del principio constitucional de legalidad penal (artículo 25.1 CE), que contempla expresamente los *delitos, faltas e infracciones administrativas*.

El principio de irretroactividad se consagra como *principio de la potestad sancionadora* en el art. 128.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común:

*“Irretroactividad. 1. Serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa”*<sup>91</sup>.

Hasta fecha reciente, en el ámbito sancionador tributario no existía consagración explícita del principio de irretroactividad, aplicándose supletoriamente lo dispuesto en la LRJPAC, por lo que respecta a los principios de la potestad sancionadora. Sin embargo, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha recogido explícitamente estos mismos principios, como *principios de la potestad sancionadora en materia tributaria* (art. 178), con el siguiente tenor:

*“La potestad sancionadora en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa”*<sup>92</sup> *con las especialidades establecidas en esta Ley.*

*En particular, serán aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia. El principio de irretroactividad se aplicará con carácter general, teniendo en consideración lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 10 de esta Ley*<sup>93</sup>”.

La irretroactividad normativa, como una de las principales garantías frente al *ius puniendi* estatal, rige en el ámbito sancionador en general, y tributario en particular. Ésta es una de las manifestaciones de la *unidad* del ordenamiento punitivo del Estado, reflejada asimismo en el artículo 25.1 de nuestra Constitución.

---

<sup>91</sup> El art. 128.2 de la LRJPAC contempla la regla de retroactividad *in bonus*, con el siguiente tenor: “2. Las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor”. Véanse al respecto *infra*, págs. 716 y sigs.

<sup>92</sup> Los principios de la potestad sancionadora en materia administrativa se regulan en el Título IX (artículos 127 a 133) de la LRJPAC.

<sup>93</sup> El subrayado es nuestro. El artículo 10.2 LGT contempla la regla de retroactividad de las normas más favorables, que, como sabemos, es la excepción al principio general de irretroactividad en el ámbito sancionador.

## **B. El principio de irretroactividad en la aplicación de las normas sancionadoras tributarias desfavorables**

La regla general en materia sancionadora es la irretroactividad de las nuevas normas desfavorables y la retroactividad de aquellas normas sancionadoras que resultan más favorables para el sujeto. En esta sede nos referiremos exclusivamente al principio de irretroactividad de las normas sancionadoras tributarias desfavorables en el plano aplicativo (art. 178 LGT).

Para concretar el significado de este principio de irretroactividad, resulta de utilidad analizar las principales disposiciones transitorias en materia de *infracciones y sanciones tributarias*.

La Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT 1963, contenía una específica previsión de Derecho transitorio en este sentido<sup>94</sup>, pero limitándose a disponer la aplicación de la nueva normativa sancionadora a las *infracciones* cometidas a partir de su entrada en vigor – producida el mismo día de su publicación -<sup>95</sup>.

Por su parte, la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT 1963 (BOE del 22, y entrada en vigor el día siguiente a su publicación), además de disponer la irretroactividad de la nueva Ley – esto es, su aplicación a las infracciones cometidas con posterioridad a la fecha de publicación y entrada en vigor – (*Disposición Final Primera, apartado 1*), dispuso asimismo la retroactividad – la aplicación a infracciones cometidas en el pasado – de aquellas normas que resultasen más favorables para el sujeto infractor, siempre que *la sanción impuesta no hubiese adquirido firmeza*<sup>96</sup>.

Además de estas formulaciones generales, encontramos disposiciones transitorias específicas, como la prevista en la *Disposición Transitoria Tercera de la Ley 25/1995*, de 20 de julio, donde se determina como ley aplicable para regular la *condonación graciable de sanciones* la vigente en el momento de la *solicitud*, y no así la nueva normativa vigente al tiempo de la *concesión*. El análisis de las *normas en conflicto* revela que la Ley 25/1995 introdujo requisitos adicionales para obtener la condonación de sanciones, respecto de los establecidos por la Ley 10/1985. El Legislador optó por mantener la *ultractividad* de la regulación anterior para las

---

<sup>94</sup> Esta previsión se incluía en la *Disposición Final Primera* de la Ley 10/1985, junto a la cláusula de entrada en vigor; lo que revela una técnica legislativa inadecuada, pues debería haberse ubicado en su Disposición Transitoria.

<sup>95</sup> Ésta es una mera reiteración del principio constitucional de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras, que debe matizarse con la regla de aplicación retroactiva de las más favorables. No obstante, dado que la nueva normativa sancionadora aprobada por la Ley 10/1985 era en su conjunto más desfavorable que la normativa anterior, la retroactividad *in bonus* resultaba difícilmente aplicable en este caso.

<sup>96</sup> Esta cuestión será estudiada al analizar la regla de retroactividad *in bonus* en Derecho sancionador tributario (*vid. infra* págs. 708 y sigs.).

solicitudes en curso, excluyendo con ello, no la retroactividad, pero sí la *eficacia inmediata* de una normativa sancionadora desfavorable. En cualquier caso, esta *Disposición Transitoria Tercera de la Ley 25/1995* es *útil* para el aplicador jurídico, ya que despeja las posibles dudas interpretativas respecto al régimen transitorio aplicable.

### **III. LA REGLA DE RETROACTIVIDAD DE LAS DISPOSICIONES SANCIONADORAS FAVORABLES EN DERECHO TRIBUTARIO**

Como sabemos, el criterio de Derecho penal intertemporal adoptado en nuestro ordenamiento positivo consiste en la irretroactividad de la ley penal como principio general y la retroactividad de la ley más favorable como excepción; en palabras del Prof. JIMÉNEZ DE ASÚA, existe un principio de “no extractividad de la ley penal más restrictiva de la libertad”<sup>97</sup>.

La aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* en Derecho penal y sancionador tributario constituye uno de los aspectos más conflictivos de Derecho intertemporal, pues, junto a las cuestiones generales<sup>98</sup>, se añade la específica problemática de su aplicación a las denominadas “leyes penales en blanco”, en supuestos de modificación de la normativa extrapenal de referencia.

Para el estudio de la regla de retroactividad *in bonus* en Derecho penal y sancionador tributario, debemos tener en cuenta los elementos configuradores de la regla de retroactividad *in bonus* que ya hemos estudiado: el plano en que la regla opera; el concepto de retroactividad que se adopta; y su fundamento o *ratio* – que es el criterio de interpretación fundamental de la propia regla y de sus excepciones -.

#### **A. Formulación de la regla de retroactividad *in bonus* en Derecho tributario**

La regla de retroactividad *in bonus* fue incluida expresamente en nuestro ordenamiento tributario<sup>99</sup> por la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC), en su artículo 4.3, con el siguiente tenor:

---

<sup>97</sup> Vid. JIMÉNEZ DE ASÚA, *Tratado...*, *op.cit.*, págs. 617 y sigs.

<sup>98</sup> Vid. *supra* págs. 690 y sigs.

<sup>99</sup> En el ordenamiento administrativo, la regla de retroactividad *in bonus* se contempla en el art. 128.2 de la LRJPAC: “2. Las disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan al presunto infractor”.

*“3. Las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como el de los recargos, tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el afectado”.*

La LGT 2003, en su artículo 10.2, párrafo 2º, recoge también esta regla, con un tenor casi idéntico:

*“2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.*

*No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”.*

En la elaboración de este precepto, cabe destacar dos aspectos: en primer lugar, la referencia en el Anteproyecto de LGT exclusivamente a los recargos *“por declaración extemporánea”* – que fue eliminada en el Proyecto de Ley, con la alusión genérica a *“los recargos”* -; y, en segundo lugar, la limitación del alcance de la regla *“respecto de los actos que no sean firmes”*, limitación que no se contemplaba en el Proyecto de Ley, pero que fue incluida en el texto definitivo. Esta última es la principal diferencia del art. 10.2.2º LGT 2003 respecto del tenor del art. 4.3 LDGC. No obstante, hay que señalar que el límite de los actos firmes se mantenía también por la Administración y los Tribunales en relación con el art. 4.3 LDGC, aunque nada se estableciese al respecto.

En la mayoría de ordenamientos tributarios de nuestro entorno, se aplica *supletoriamente* la regla de retroactividad *in bonus* prevista en el ordenamiento penal y sancionador.

La regla de retroactividad *in bonus* en Derecho sancionador tributario también se ha formulado en nuestro ordenamiento positivo en *Disposiciones transitorias particulares*, pudiendo destacarse las disposiciones contenidas en la Ley 25/1995, de 20 de julio, y en la LGT 2003.

La Ley 25/1995, de 20 de julio, en su *Disposición Transitoria Primera*<sup>100</sup>, dispuso la retroactividad de la normativa sancionadora en ella prevista, siempre que ésta resultase más favorable para el sujeto infractor<sup>101</sup> y *la sanción impuesta no hubiera adquirido firmeza*<sup>102</sup>.

---

<sup>100</sup> Disposición Transitoria Primera de la Ley 25/1995: *“Infracciones tributarias.*

La LGT 2003 también contiene previsiones expresas por lo que respecta a la retroactividad *in bonus*, no sólo como regla de aplicación general en el ámbito sancionador tributario (art. 10.2.2º LGT), sino también como disposición particular para el concreto tránsito normativo de la LGT 1963 a la nueva LGT 2003: concretamente, en la *Disposición Transitoria Cuarta LGT* – expresamente referida a las *infracciones y sanciones tributarias* –, pero también en la *Disposición Transitoria Tercera, apdo. 2, letras c) y d), LGT*. Lo previsto en la *Disposición Transitoria Cuarta, apdo. 1, LGT*<sup>103</sup> pueden considerarse de aplicación *supletoria* en materia tributaria, tanto por el carácter básico de la Ley en que se contiene, como porque viene a confirmar los criterios ya adoptados previamente por el Legislador, en la Ley 25/1995 (*Disposición Transitoria Primera, citada supra*): el límite de las *sanciones firmes* y la *aplicación* retroactiva de la nueva regulación por los órganos administrativos y jurisdiccionales, previa audiencia al interesado.

Sin embargo, lo previsto en la *Disposición Transitoria Cuarta, apdo. 2, LGT* (la inaplicación del plazo máximo de resolución de seis meses a los procedimientos sancionadores en curso, que deberán concluir, en todo caso, antes del 31 de diciembre de 2004) es una *norma de Derecho transitorio sustantivo o material*, que establece una regulación *ad hoc* (un plazo máximo *ad hoc*) para los procedimientos en curso, y que no puede considerarse de aplicación supletoria para otras sucesiones normativas.

Al respecto, hay que hacer referencia también al anuncio por la Administración tributaria en junio de 2003 de la *suspensión de los procedimientos sancionadores en curso durante la*

---

1. *La nueva normativa será de aplicación a las infracciones tributarias tipificadas en esta Ley cometidas con anterioridad a la entrada en vigor de la misma, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza.*

2. *La revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizará por los órganos administrativos o jurisdiccionales que estén conociendo las correspondientes reclamaciones o recursos, previos los informes u otros actos de instrucción necesarios; en su caso se concederá audiencia al interesado”.*

<sup>101</sup> Las modificaciones introducidas en el régimen sancionador tributario por la Ley 25/1995, de 20 de julio, fueron por lo general de carácter favorable.

<sup>102</sup> Aunque para la aplicación retroactiva de la nueva normativa sancionadora prevista en la Ley 25/1995 no era necesaria esta disposición transitoria particular (por aplicación directa de la regla de retroactividad *in bonus*, afirmada por el TC), la misma introduce *criterios útiles para el intérprete*, al *limitar expresamente su alcance respecto de las sanciones firmes* y prever su aplicación por los órganos de revisión.

<sup>103</sup> Disposición Transitoria Cuarta, apdo. 1, LGT 2003: “*Infracciones y sanciones tributarias.- 1. Esta ley será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza.*

*La revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizará por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado”.*

*tramitación parlamentaria de la nueva LGT*, en los casos en que la aplicación de ésta resultase más favorable para el presunto infractor. Aunque la finalidad de esta suspensión consistía en evitar la impugnación masiva de resoluciones sancionadoras – ya que la firmeza de la sanción impide la aplicación retroactiva de la nueva normativa más favorable, por disposición expresa de la Ley (art. 10.2.2º LGT) – debe objetarse que no existía fundamento legal para que la Administración acordase esta suspensión de los procedimientos sancionadores en curso<sup>104</sup>.

Parece que, con esta disposición, el Legislador ha pretendido que los procedimientos sancionadores tributarios en curso puedan prolongarse durante más de seis meses, a efectos de aplicar la nueva normativa más favorable, si es el caso<sup>105</sup>. A tal efecto, no les resultará aplicable el plazo máximo de caducidad de seis meses contado desde la notificación del inicio del procedimiento, y dispondrán en todo caso hasta el 31 de diciembre de 2004 para concluirlo. Entendemos que dentro de este plazo debe ser *notificada la resolución* del procedimiento sancionador tributario.

No obstante, hay que señalar que el establecimiento de este término final máximo – el 31 de diciembre de 2004<sup>106</sup> –, sin excepciones, implica que no serán tenidos en cuenta como causa de suspensión de los procedimientos en curso los posibles períodos de interrupción justificada o las dilaciones por causa no imputable a la Administración (previstos tanto en la anterior normativa como en el art. 104.2 de la LGT), si ello supone situar el plazo máximo de resolución en una fecha posterior al 31 de diciembre de 2004. Esta consecuencia de la *Disposición Transitoria Cuarta, apartado 2, de la LGT* no parece de recibo, pues supone una diferencia de trato de difícil justificación; ya que un procedimiento iniciado el 30 de junio de 2004 debería finalizar como máximo el 31 de diciembre de 2004, sin posibilidad de causas de suspensión, mientras que un procedimiento iniciado el 1 de julio de 2004 podría concluir con bastante posterioridad, excluyendo del cómputo los períodos de suspensión<sup>107</sup>.

---

<sup>104</sup> También en relación con la Ley 25/1995, de 20 de julio, que aprobó una normativa sancionadora tributaria más favorable, la *Instrucción de 14 de diciembre de 1994 de la Dirección General de la AEAT ordenó suspender la resolución de las actas de inspección que contuvieran propuesta de sanción* hasta la entrada en vigor de la nueva Ley, a fin de que fuese aplicada a partir de entonces la nueva regulación, en la medida en que resultase más favorable para el interesado. Véase la referencia a esta Instrucción en PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel, *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 1996, págs. 659 y 660.

<sup>105</sup> El Proyecto de LGT (Disp. Transitoria Cuarta, apdo. 2) establecía expresamente que esta prórroga del plazo de resolución de los procedimientos sancionadores en curso al tiempo de entrada en vigor de la nueva ley se preveía “a los efectos de aplicar la normativa sancionadora más favorable”.

<sup>106</sup> En el Proyecto de LGT, se preveía como límite máximo el día 1 de julio de 2004, esto es, seis meses después de la fecha de entrada en vigor de la Ley, prevista inicialmente para el día 1 de enero de 2004.

<sup>107</sup> Puede pensarse que, ante esta situación, la Administración tributaria habrá intentado que la notificación del inicio del procedimiento sancionador sea posterior al 1 de julio de 2004 – fecha de entrada en vigor de la Ley –,

También plantea algunos problemas en materia sancionadora lo previsto en la *Disposición Transitoria Tercera, apartado 2, letras c) y d) LGT*, que se formula como “excepción” a la regla general de ultractividad de la normativa anterior para regular los procedimientos en curso (*Disposición Transitoria Tercera, apartado 1, LGT*<sup>108</sup>).

Esta Disposición Transitoria Tercera, apdo. 2, LGT establece que “*serán de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley los siguientes artículos: (...)*”

- c) *El apartado 3 del artículo 188 de esta ley, relativo a la reducción del 25 por ciento de la sanción, cuando el ingreso se realice a partir de la entrada en vigor de esta ley.*

*También se aplicará la reducción del 25 por ciento prevista en el apartado 3 del artículo 188 de esta ley cuando a partir de la entrada en vigor de esta ley se efectúe el ingreso de las sanciones recurridas con anterioridad y se desista, antes del 31 de diciembre de 2004, del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y, en su caso, del recurso o reclamación interpuesto contra la liquidación de la que derive la sanción.*

- d) *El apartado 3 del artículo 212 de esta ley, relativo a los efectos de la interposición de recursos o reclamaciones contra sanciones”.*

En primer lugar, por lo que respecta a la reducción del 25% de la sanción – cuyos requisitos son el ingreso de la sanción en período voluntario y no interponer recurso contra la liquidación o la sanción (art. 188.3 LGT) -, hay que tener en cuenta que el momento en que tiene lugar el *efecto jurídico* de la reducción es aquél en que se efectúa el ingreso, siempre que éste se realice en período voluntario, sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago. El segundo requisito – la no interposición de recurso contra la liquidación o la sanción – puede considerarse una condición resolutoria, producida la cual “*el importe de la reducción practicada (...) se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado*” (art. 188.3 LGT). De ahí que el criterio según el cual la nueva reducción del 25% de la sanción se aplica a los *ingresos realizados con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley* no supone la retroactividad *in bonus* de la nueva regulación, sino su mera aplicabilidad inmediata respecto de aquellas sanciones ya impuestas, cuyo período de pago voluntario se encuentre en curso a la fecha de entrada en vigor de la nueva Ley.

---

siempre que con ello no incumpliese el plazo máximo de tres meses contados desde la notificación de la liquidación para *iniciar* el procedimiento sancionador (art. 81.6 LGT 1963; art. 209.2 LGT).

<sup>108</sup> Disposición Transitoria Tercera, apdo. 1, LGT: “*Procedimientos tributarios.- 1. Los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión salvo lo dispuesto en el apartado siguiente*”.



Ahora bien, lo dispuesto en el párrafo 2º de la Disposición Transitoria Tercera, apdo. 2, letra c), de la LGT – que no se preveía en el Proyecto de Ley – sí supone una retroactividad *in bonus*, al establecer que “*también se aplicará la reducción del 25 por ciento prevista en el apartado 3 del artículo 188 de esta ley cuando a partir de la entrada en vigor de esta ley se efectúe el ingreso de las sanciones recurridas con anterioridad y se desista, antes del 31 de diciembre de 2004, del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y, en su caso, del recurso o reclamación interpuesto contra la liquidación de la que derive la sanción*”.

En cuanto a la nueva norma que determina la inexigibilidad de intereses de demora por el tiempo de “suspensión” de la sanción impugnada, hasta su firmeza en vía administrativa (art. 212.3 LGT<sup>109</sup>, que acoge así la doctrina expresada por el Tribunal Supremo en la STS de 18 de septiembre de 2001<sup>110</sup>), la LGT no es explícita sobre su eficacia temporal: se limita a establecer que este efecto de la interposición de un recurso o reclamación contra la sanción “*será de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de la Ley*” (Disposición Transitoria Tercera, apdo. 2, letra d), LGT)<sup>111</sup>.

---

<sup>109</sup> Art. 212.3 LGT: “*La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:*

- a) *La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en período voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.*
- b) *No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa”.*

<sup>110</sup> En la STS de 18 de septiembre de 2001 (recurso núm. 5960/2000), el TS desestima el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por la Administración General del Estado contra la STSJ de Andalucía de 14 de abril de 2000, confirmando la anulación de la liquidación de intereses de demora por el tiempo de suspensión de la ejecución del acto impugnado, en la parte relativa a la sanción (téngase en cuenta que, conforme al antiguo art. 58 LGT 1963, la sanción formaba parte de la deuda tributaria liquidada). Al respecto, el TS alude al carácter retributivo y no contributivo de la sanción, señalando que la Administración no puede declarar la ejecutividad de la sanción hasta que el órgano jurisdiccional no hay resuelto sobre la suspensión solicitada (*vid.* STC 78/1996, de 20 de mayo). En consecuencia, no puede hablarse propiamente de “suspensión” de la ejecución de la sanción hasta su firmeza en vía administrativa – y posterior decisión sobre su suspensión por el órgano jurisdiccional competente -, ya que hasta ese momento la sanción no es ejecutiva (*vid.* STS de 18 de septiembre de 2001, FJ 4).

Un comentario a este pronunciamiento puede verse en CHECA GONZÁLEZ, Clemente, “La inejecutividad de las sanciones tributarias hasta que no sean firmes en vía administrativa conlleva la improcedencia de exigir intereses de demora sobre las mismas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 19/2001 (BIB 2002\61).

<sup>111</sup> La suspensión automática de las sanciones por la interposición de recurso o reclamación contra las mismas, sin necesidad de aportar garantías, hasta su firmeza en vía administrativa, fue introducida en el ámbito tributario por el art. 35 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, reproduciendo así lo dispuesto en el art. 138.3 de la LRJPAC. Al tratarse de una norma sancionadora más favorable, debe ser aplicada retroactivamente, respecto de las sanciones no firmes (véase en este sentido, entre otras, la STS de 18 de septiembre de 2001, FJ 4). La LGT 2003 ha reproducido este precepto, manteniendo la suspensión automática de la sanción, pero estableciendo además la inexigibilidad de intereses de demora por el tiempo de la “suspensión”. En este punto,

¿A qué “procedimiento” se refiere en este caso la disposición transitoria? ¿Al procedimiento sancionador, o bien al procedimiento del recurso o reclamación en vía administrativa? Si atendiésemos al criterio mantenido por el Legislador en otros supuestos, habría que concluir que la nueva regulación se refiere a los procedimientos sancionadores en curso, esto es, que la ley aplicable es la vigente a la fecha de interposición del recurso contra la sanción – interpretando que el “procedimiento en curso” al que resulta aplicable la nueva normativa es el procedimiento sancionador, pero no así el procedimiento de reclamación o recurso administrativo posterior -. La fecha de interposición del recurso sería entonces el punto de referencia temporal relevante para determinar la ley aplicable en esta materia, referencia que el texto de la LGT ha omitido indicar en este supuesto (a diferencia de lo que sucede con el resto de casos previstos en la *Disposición Transitoria Tercera, apartado 2*).

No obstante, la interpretación que parece desprenderse de la *voluntas legis* en este supuesto no casa con la regla de retroactividad *in bonus* aplicable en el ámbito sancionador. Al menos, la inexigibilidad de intereses de demora debería aplicarse también a los recursos y reclamaciones pendientes de resolución a la fecha de entrada en vigor de la Ley, respecto de aquellas sanciones todavía no firmes en vía administrativa. Éste es el criterio que debería guiar al intérprete y aplicador jurídico<sup>112</sup>.

Finalmente, hay que señalar que en el ordenamiento italiano se *excluía expresamente* la regla de retroactividad *in bonus* en el ámbito tributario, mediante una disposición legislativa de 1929<sup>113</sup>, que fue declarada constitucional por la *Corte Costituzionale* italiana<sup>114</sup> y que en la actualidad se encuentra derogada<sup>115</sup>, tanto en el ámbito penal<sup>116</sup> como sancionador tributario.

---

la LGT 2003 ha introducido una modificación más favorable de la normativa sancionadora, que debe ser aplicada retroactivamente.

<sup>112</sup> Y ello a pesar de que, como hemos tenido ocasión de comprobar en otras materias, la LGT no dispone en todo caso la *retroactividad stricto sensu* de la nueva norma sancionadora – sustantiva o procedimental – más favorable; lo que suscita la cuestión de hasta qué punto el Legislador puede relativizar la regla de retroactividad *in bonus* en el ámbito sancionador.

<sup>113</sup> Art. 20 de la Ley italiana n. 4/1929, de 7 de enero: “*Le disposizioni penali delle leggi finanziarie e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi si applicano ai fatti commessi quando tali disposizioni erano in vigore, ancorchè le disposizioni medesime siano abrogate o modificate al tempo della loro applicazione*”.

Según este precepto, las disposiciones penales y sancionadoras tributarias se hallan excluidas de la regla general de retroactividad penal y sancionadora más favorable (formulada en el art. 2, II y III, del Código Penal italiano), debiendo aplicarse a los hechos delictivos cometidos durante su vigencia, aunque posteriormente hubiesen sido derogadas o modificadas (“principio de ultractividad” o criterio naturalístico del *tempus regit actum*).

<sup>114</sup> La constitucionalidad del art. 20 de la Ley italiana 4/1929 fue confirmada por la *Corte Costituzionale* en diversos pronunciamientos (Sentencias núm. 81/1958, 164/1974, 7/1978, 178/1992, 192/1992 y 80/1995).

<sup>115</sup> El art. 20 de la Ley 7 enero 1929, n. 4, ha sido *expresamente derogado en su totalidad* por el art. 24.1 del D. Lgs. 30 diciembre 1999, n. 507.

Actualmente, el Decreto Legislativo italiano de 18 de diciembre de 1997, n. 472<sup>117</sup>, dispone expresamente la aplicación de la regla de la retroactividad más favorable en el ámbito sancionador tributario (art. 3)<sup>118</sup>, acabando así con la incertidumbre que había existido hasta entonces sobre la aplicación de esta regla a las infracciones y sanciones tributarias<sup>119</sup>, derogando parcialmente lo dispuesto en el art. 20 de la Ley 4/1929<sup>120</sup>.

Sin embargo, el propio art. 3 de este D. Leg. de 18 de diciembre de 1997 contempla expresamente la inaplicación de la regla de retroactividad *in bonus* en caso de “*disposición legal en contrario*”. Esta previsión revela el carácter *legal* y *no constitucional* de la regla en el ordenamiento italiano; se trata de una regla dirigida al intérprete, en el plano de la aplicación normativa y, por tanto, *no vinculante* en el plano de la producción normativa.

---

<sup>116</sup> En el ámbito penal tributario, la jurisprudencia italiana venía aplicando la regla de retroactividad *in bonus* – pese a lo dispuesto en la Ley 4/1929 –, por considerarla un principio general del Derecho punitivo, entendiendo implícitamente derogada la Ley de 1929 en este sentido.

<sup>117</sup> Decreto Legislativo italiano de 18 de diciembre de 1997, n. 472, por el que se establecen disposiciones generales en materia de sanciones administrativas por violación de normas tributarias (suplemento ordinario n. 4 a *Gazzetta Ufficiale Repubblica italiana* 5, de 8 de enero de 1998). Esta disposición, dictada conforme al art. 3, n. 133, q) de la Ley de 23-12-1996, n. 662, es una disposición específica, de aplicación preferente a la normativa prevista tanto en el Código Penal, como en la Ley n. 689/1981, de 24 de noviembre, de modificaciones al sistema penal.

<sup>118</sup> Art. 3 D. Lgs. 18-12-1997, n. 472: “*Principio di legalità*”.

1. *Nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di legge entrata in vigore prima della commissione della violazione.*
2. *Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato.*
3. *Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo”.*

<sup>119</sup> La Ley n. 689/1981, de 24 de noviembre, de modificaciones al sistema penal, en su regulación del principio de legalidad en materia de sanciones administrativas en general (art. 1), silenciaba la regla de la retroactividad más favorable. No obstante, la jurisprudencia aplicaba la regla de *lex mitior* también al ilícito administrativo general, en razón de la *vis expansiva* de los principios generales del Derecho punitivo. Véase *Casigs.* 7 marzo 1989, n. 1231, en *Foro it.*, 1990, I, 1636; *cit.* en FEDERICO, Lorenzo del, “Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie”, en AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria (I decreti legislativi di attuazione delle deleghe contenute nell’art. 3 della legge 26-12-1996, n. 662)*, coord. Marco Miccinesi, CEDAM, Padova, 1999, pág. 1067.

<sup>120</sup> El Decreto legislativo de 18 de diciembre de 1997 (art. 29.1) derogó expresamente la referencia a las normas sancionadoras tributarias en este precepto, concretamente el inciso “*e quelle che prevedono ogni altra violazione di dette leggi*” previsto en el art. 20 de la Ley 4/1929, de 7 de enero (véase la reproducción completa de este precepto *supra*, pág. 713, nota 113). El art. 20 de la Ley 4/1929 ha sido finalmente derogado en su totalidad por el D. Lgs. 30 diciembre 1999, n. 507.

En nuestro ordenamiento, mientras que la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* a las infracciones y sanciones tributarias puede considerarse de rango *constitucional*, no sucede lo mismo respecto de los recargos que carezcan de naturaleza sancionadora<sup>121</sup>. El reconocimiento de la regla de retroactividad *in bonus* en este ámbito es de rango *legal*, por lo que puede entenderse que cabe *disposición legislativa en contrario*<sup>122</sup>.

## **B. Alcance de la regla de retroactividad *in bonus* en Derecho penal y sancionador tributario**

### **1. Aplicación de la regla en el ámbito sancionador, con matices: el límite de la firmeza y del cumplimiento de la sanción**

En el análisis *supra* del concepto de “*disposición sancionadora no favorable*” en Derecho tributario, ya se hizo referencia a la unificación del *ius puniendi* estatal y a la aplicación del principio de irretroactividad tanto a las normas penales como a las normas sancionadoras tributarias. Lo mismo puede decirse, con carácter general, respecto a la regla de retroactividad *in bonus*.

No obstante, interesa destacar los *matices* que la aplicación de esta regla de retroactividad *in bonus* presenta en el ámbito sancionador.

Una de las diferencias más destacables entre la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* en el ámbito sancionador y en el ámbito penal es la relativa al alcance de la retroactividad. En Derecho penal, como sabemos, el límite se encuentra en el cumplimiento total de la sentencia firme condenatoria (art. 2.2 CP)<sup>123</sup>. En Derecho sancionador, en cambio, el Legislador suele situar este límite en la *firmeza de la resolución sancionadora* (firmeza en todas las instancias, administrativas y jurisdiccionales). En el ámbito tributario, no sólo fijan este límite las disposiciones transitorias más relevantes en materia sancionadora (Disposición Transitoria

---

<sup>121</sup> Respecto al “carácter sancionador” de determinados recargos, *vid.* BALLARÍN ESPUÑA, M., “Sanciones tributarias encubiertas: la doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña sobre su calificación y aplicación”, *La LLei*, núm. 244, febrero 1999. Un comentario general sobre el alcance del art. 4.3 LDGC puede verse en JUAN LOZANO, A.M<sup>a</sup>., en AA.VV., *Estatuto del Contribuyente*, Ed. Francis Lefebvre, 1998, págs. 31 y sigs.

<sup>122</sup> En este sentido, *vid.* DEL PASO BENGÓA, J. M.; JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y garantías del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, CISS, 1998, Comentario al art. 4 LDGC, en particular págs. 81 y 82.

<sup>123</sup> *Vid. supra* págs. 701 y sigs.

Primera de la Ley 25/1995; Disposición Transitoria Cuarta, apdo. 1, de la LGT 2003)<sup>124</sup>, sino también actualmente la regla general formulada en el art. 10.2.2º LGT. Ello significa que la Administración tributaria debe realizar las devoluciones oportunas, como consecuencia de la revisión de las sanciones no firmes; y que, por el contrario, las sanciones firmes deberán ejecutarse en sus propios términos.

La doctrina tributarista se ha mostrado crítica con este límite de la firmeza para la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*, ya antes de su formulación como regla general en el art. 10.2.2º LGT 2003<sup>125</sup>.

En otros ordenamientos, como el italiano, se diferencia el *alcance* de la retroactividad *in bonus* en función del tipo de modificación de la normativa sancionadora: si la modificación ha consistido en la eliminación de un tipo infractor, se concede un mayor alcance a la retroactividad, permitiéndose la revisión de las sanciones firmes, pero con el límite en todo caso de la *irrepetibilidad de lo pagado*; si la modificación ha consistido en una reducción de la sanción correspondiente a un determinado tipo infractor, el límite se sitúa en la *firmeza de la resolución sancionadora*<sup>126</sup>.

## 2. El concepto de “disposición sancionadora” en Derecho tributario

### a) *La extensión de la regla de retroactividad in bonus a los recargos*

<sup>124</sup> Véase la Disposición Transitoria Primera de la Ley 25/1995, de 20 de julio (reproducida *supra*, pág. 709, nota 100), y la Disposición Transitoria Cuarta, apdo. 1, de la LGT, que contiene una disposición de tenor muy similar (pág. 710, nota 103).

<sup>125</sup> Entienden que esta limitación puede suscitar dudas constitucionales MORILLO MÉNDEZ, A., “El principio de legalidad y su aplicación en materia de infracciones y sanciones tributarias”, en *Carta Tributaria*, núm. 284, 1998, págs. 7 y 8; y RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador, “Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria”, en *REDF*, núms. 109-110, enero-junio 2001, pág. 198.

<sup>126</sup> El art. 3 del Decreto legislativo italiano de 18 de diciembre de 1997 establece estos límites a la aplicación de esta regla de retroactividad *in bonus* en el ámbito sancionador tributario:

- La irrepetibilidad de lo pagado, para la hipótesis de *abolitio criminis* (art. 3.2: “*Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato*”).

- La firmeza de la resolución sancionadora, para la hipótesis de *lex mitior*, hipótesis limitada al supuesto de diversidad de la entidad de las sanciones (art. 3.3: “*Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo*”).

La regla de retroactividad *in bonus* establecida en el ordenamiento tributario, como excepción al principio general de irretroactividad – primero, en el art. 4.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, y actualmente en el art. 10.2.2º LGT 2003 –, extiende su ámbito de aplicación a los “recargos”, sin distinción: *“las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”* (art. 10.2.2º LGT).

Si aplicamos el aforismo *“ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus”* (donde la ley no distingue, no debemos distinguir nosotros), habría que decir que este precepto se aplica tanto a los recargos por declaración extemporánea<sup>127</sup>; como a los recargos del período ejecutivo<sup>128</sup>; así como también a los recargos exigibles legalmente sobre bases o cuotas<sup>129</sup>. Sin embargo, el resultado de esta interpretación literal y formalista no concuerda con una interpretación histórica, sistemática y teleológica del precepto.

Por lo que respecta a la tramitación parlamentaria del art. 4.3 LDGC 1998 – que introdujo esta regla de retroactividad más favorable en el ordenamiento tributario –, hay que decir que dicha disposición no estaba prevista en el correspondiente Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. Su inclusión fue propuesta en la Enmienda núm. 35, del Grupo Parlamentario Catalán (CIU), realizada al originario artículo 3 del Proyecto de Ley, con el siguiente tenor:

*“Las leyes tributarias no tendrán efecto retroactivo salvo que en ellas se disponga lo contrario.*

*No obstante, las normas sancionadoras en materia tributaria, así como las que impongan recargos, producirán efectos retroactivos siempre que su aplicación resulte más favorable para el sujeto infractor. En este último caso cuando la imposición del recargo atienda al retraso en el ingreso o en la presentación de la correspondiente documentación se tendrá en cuenta todo el período a contar desde el día siguiente al vencimiento del plazo de ingreso o presentación”*<sup>130</sup>.

<sup>127</sup> Art. 61.3 LGT 1963; actualmente, art. 27 LGT 2003.

<sup>128</sup> Art. 127.1 LGT 1963; actualmente, art. 28 LGT 2003.

<sup>129</sup> Art. 58.2 a) LGT 1963; actualmente, art. 58.2 d) LGT 2003.

<sup>130</sup> BOCG, Congreso de los Diputados, VI Legislatura, Serie A, núm. 28-8, de 18 de abril de 1997, pág. 39.

La Enmienda núm. 83, del Grupo Popular, proponía también la inclusión de la regla de retroactividad más favorable, pero referida únicamente al régimen de infracciones y sanciones tributarias (BOCG, Congreso de los Diputados, VI Legislatura, Serie A, núm. 28-8, de 18 de abril de 1997, pág. 54).

El Dictamen de la Comisión incluyó finalmente el texto que, aprobado por el Pleno (BOCG, Congreso de los Diputados, VI Legislatura, Serie A, núm. 28-11, de 4 de noviembre de 1997, págs. 101 y 102), contiene el art. 4.3 LDGC.

Considerando la enmienda origen de este precepto – cuya discusión en Comisión no aporta mayores datos –, puede pensarse que los recargos a que se refiere el art. 4.3 LDGC son aquéllos exigidos por un retraso en el pago o en la presentación de declaraciones tributarias; en definitiva, se trataría de los recargos por declaración extemporánea (art. 27 LGT 2003; anterior art. 61.3 LGT 1963) y los recargos del período ejecutivo (art. 28 LGT 2003; anterior art. 127.1 LGT 1963), pero no así de los recargos legalmente exigibles sobre bases o cuotas (art. 58.2 d) LGT 2003; anterior art. 58.2 a) LGT 1963), que se exigen en concepto de tributo.

Ello no significa que se atribuya a tales recargos naturaleza sancionadora<sup>131</sup>. Si tuvieran dicha naturaleza (cuestión que corresponde decidir en última instancia al Tribunal Constitucional<sup>132</sup>), bastaría la referencia al régimen de infracciones y sanciones tributarias para que dicho precepto les resultara aplicable.

Pero sí puede afirmarse<sup>133</sup> que los recargos a los que resulta aplicable el art. 4.3 LDGC y el actual art. 10.2.2º LGT son aquéllos que, sin constituir sanciones (de acuerdo con la doctrina del TC), cumplen una función que excede de la estrictamente indemnizatoria o compensatoria<sup>134</sup>; una función que el Tribunal Constitucional ha calificado como “*función coercitiva, disuasoria o de estímulo*” (STC 164/1995, de 13 de noviembre; STC 276/2000, de 16 de noviembre).

---

<sup>131</sup> El Informe para la Reforma de la LGT, elaborado en julio de 2001 por la *Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria*, proponía suprimir la referencia a la retroactividad *in bonus* de las normas que regulan el régimen de los recargos, entendiendo “*que ello supone, de alguna manera, reconocer el carácter sancionador de estas prestaciones*” (pág. 172 del Informe para la Reforma de la LGT de 2001). No parece, sin embargo, que la decisión legislativa de aplicar también a los recargos la regla de aplicación retroactiva de la norma más favorable signifique necesariamente una equiparación entre éstos y las sanciones.

<sup>132</sup> En este sentido se pronuncia el Informe elaborado en enero de 2003 por la *Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Anteproyecto de LGT que disponía la retroactividad más favorable únicamente respecto de los recargos por declaración extemporánea: “*A juicio de la Comisión la atribución de carácter retroactivo a los recargos por declaración extemporánea no determina su naturaleza sancionadora. Esta sólo podrá constatarse en caso de que concurran los requisitos definidos para ello por nuestra jurisprudencia constitucional*” (pág. 14 del Informe sobre el Anteproyecto de LGT de 2003).

<sup>133</sup> Teniendo en cuenta tanto la enmienda que originó el precepto, como la referencia en el mismo al régimen de las infracciones y sanciones tributarias junto al de los recargos, así como también el fundamento de la regla de aplicación retroactiva de la norma más favorable (que viene esencialmente exigida por el principio de proporcionalidad).

<sup>134</sup> Los intereses de demora tributarios, superiores al interés legal del dinero (art. 58.2 a) LGT), también cumplen una función que excede la estrictamente indemnizatoria, siendo además disuasoria de la demora en el pago (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 9º b)).

Pero ello no significa que deba aplicarse retroactivamente la normativa más favorable en materia de intereses de demora; pues ello, ni viene exigido constitucionalmente, ni ha sido dispuesto por el Legislador. Sobre las disposiciones transitorias en materia de interés de demora tributario, *vid. supra* págs. 254 a 257.

Los recargos por declaración extemporánea (art. 61.3 LGT 1963, en la redacción dada por la Ley 25/1995; actualmente, art. 27 LGT 2003, que apenas modifica la regulación anterior), exceden de la función indemnizatoria. Estos recargos por declaración extemporánea se encuentran claramente incluidos en la regla de retroactividad más favorable prevista en el ordenamiento tributario; hasta el punto de que la formulación de esta regla en el Anteproyecto de LGT (marzo 2003) se refería exclusivamente a los mismos<sup>135</sup>.

Sin embargo, el Proyecto de LGT<sup>136</sup> volvió a referir la retroactividad más favorable a los “recargos”, sin especificar, y así se ha mantenido en la redacción definitiva del art. 10.2.2º de la LGT 2003; lo que sugiere *la voluntad de extender la regla de retroactividad in bonus también a los recargos del período ejecutivo*. En este sentido, el Dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria, de 22 de mayo de 2003<sup>137</sup>, en sus observaciones al artículo 10.2 del Anteproyecto, señalaba lo siguiente: *“En línea con la observación formulada por la AEB<sup>138</sup>, no parece justificado que la retroactividad de las normas más favorables se aplique a los recargos por declaración extemporánea y no a los demás recargos que tengan un matiz sancionador, como ocurre en el caso del recargo de apremio”*. Este “matiz sancionador” habría que entenderlo, en mi opinión, como la función coercitiva o disuasoria a la que antes hacía referencia.

Este carácter no estrictamente indemnizatorio del recargo de apremio ha sido afirmado jurisprudencialmente, aunque ha llegado a concretarse claramente cuál es su naturaleza jurídica (sanción administrativa, interés de demora o *tertium genus*)<sup>139</sup>.

---

<sup>135</sup> Art. 10.2.2º del Anteproyecto de LGT, de marzo de 2003: *“No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos por declaración extemporánea tendrán efectos retroactivos cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”*.

<sup>136</sup> BOCG, Congreso de los Diputados, de 6 de junio de 2003.

<sup>137</sup> El texto de este Dictamen puede consultarse a través de la página web del Consejo de Estado (<http://www.consejo-estado.es>), o bien directamente en la dirección [http://www.boe.es/consejoestado/index\\_ce.html](http://www.boe.es/consejoestado/index_ce.html), que contiene la base de datos de dictámenes del Consejo de Estado aprobados desde el 5 de marzo de 1998.

<sup>138</sup> Asociación Española de Banca.

<sup>139</sup> El originario recargo de apremio del 20% (en la redacción dada al art. 128.2 LGT 1963, por la Ley 33/1987, de 23 de diciembre) se exigía con el mero inicio del período ejecutivo. La jurisprudencia ha entendido que se trataba de *“una indemnización por daños y perjuicios derivada de la “mora solvendi” consistente en dos conceptos claramente diferenciados: el interés de demora proporcional al tiempo y el “recargo de apremio sin apremio” (recargo de demora) en una cuantía fija del 20 por 100 de la deuda tributaria pagada con retraso, como cláusula penal “ex lege” por incumplimiento de las obligaciones tributarias”* (el subrayado es nuestro).

Esta naturaleza de “cláusula penal *ex lege*” que se atribuye al derogado recargo de apremio del 20% - exigido por el mero inicio del período ejecutivo – puede equiparse, en mi opinión, a las penas civiles, para las que la Disposición



En cualquier caso, hoy existe ya una importante línea jurisprudencial que aplica la regla de retroactividad más favorable al recargo de apremio, confiriendo eficacia retroactiva al recargo atenuado del 10% introducido por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT<sup>140</sup>. Atendiendo a este criterio, podría darse aplicación retroactiva a los nuevos recargos del período ejecutivo establecidos en el art. 28.1 de la LGT 2003 (el recargo ejecutivo del 5%, para ingresos anteriores a la notificación de la providencia de apremio, y el recargo de apremio reducido del 10%, para ingresos realizados durante el plazo de pago de deudas apremiadas), dejando por tanto sin efecto, de forma retroactiva, los actos anteriores del procedimiento de recaudación en que se liquidasen los recargos del 10% y del 20% respectivamente – por aplicación del art. 127.1 LGT 1963 -, con el límite de su firmeza.

---

Transitoria Tercera del Código Civil establece una prohibición de retroactividad desfavorable y la regla de retroactividad *in bonus* (vid. *supra* págs. 215 y sigs.).

<sup>140</sup> Se pronuncian en este sentido varias Sentencias de la Audiencia Nacional (SAN de 17 de junio de 1999; SAN de 16 de marzo de 2000; entre otras) y de Tribunales Superiores de Justicia. Puede verse una relación completa de esta jurisprudencia en PEDREIRA MENÉNDEZ, José, “Aplicación retroactiva de la norma más favorable en el ámbito del recargo de apremio. Comentario a la STSJ de Andalucía (Granada) de 13 de mayo de 2002”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 17/2002 (BIB 2002\2235).

Es muy importante diferenciar cuál es el argumento que se emplea para aplicar la regla de retroactividad más favorable al recargo de apremio. Al respecto, merece nuestra crítica el argumento empleado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en diversas sentencias, con el siguiente tenor: “*Dicho precepto [el art. 4.3 LDGC] debe tener aquí plena virtualidad sin necesidad de disquisiciones acerca de la naturaleza jurídica intrínseca del recargo de apremio, como sanción administrativa, interés de demora o “tertium genus”, ya que, con independencia de ello, resulta indudable su nomen iuris y su configuración legal independiente al que por expresa previsión legal se aplica el art. 4.3, ya que amplía el ámbito tradicional del principio de retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables (retroactividad in bonus), (que) se aplica también en el ámbito tributario a los recargos, lo que indudablemente conlleva una suerte de equiparación legal con el régimen sancionador”. Vid. Sentencias de la AN (Sala de lo Cont.-Adm.) de 26 de septiembre de 2002 – Sección 2ª -; de 19 de abril de 2002 – Sección 6ª -; y de 27 de septiembre de 2001 – Sección 2ª -, entre otras. Véanse también en este sentido STSJ Cantabria (Sala Cont.-Adm.) de 8 de febrero de 2002; STSJ Galicia (Sala Cont.-Adm., Sección 3ª) de 18 de febrero de 2000, entre otras.*

En primer lugar, el *nomen iuris* de “recargos” no es argumento suficiente, pues ello supondría aplicar también el art. 4.3 LDGC a los recargos legalmente exigibles sobre bases o cuotas; y, en segundo lugar, si se estuviesen equiparando legalmente los recargos a las sanciones, serían exigibles también, para la imposición de aquéllos, el resto de garantías constitucionales, materiales y procedimentales, aplicables en el ámbito sancionador.

Parece más adecuado afirmar que los recargos del período ejecutivo no tienen carácter represivo, sino indemnizatorio por la demora en el pago (o por el inicio del procedimiento de apremio) y, en lo que exceda de dicha función, carácter disuasorio; del mismo modo que el derogado interés de demora mínimo del 10% por ingresos fuera de plazo sin requerimiento previo (antiguo art. 61.2 LGT 1963, en la redacción dada por la Ley 46/1985), tal como entendió el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 164/1995, de 13 de noviembre, y 198/1995, de 21 de diciembre.

Sin embargo, no hay que olvidar la existencia de la Disposición Transitoria Primera de la LGT 2003, que en su apartado 1 dispone la aplicación de la nueva normativa sobre recargos del período ejecutivo sólo a los períodos ejecutivos iniciados con posterioridad a su entrada en vigor, dejando en ultractividad la normativa derogada respecto de los períodos ejecutivos en curso<sup>141</sup>. A mi juicio, esta *disposición transitoria particular* debe aplicarse con carácter preferente para la concreta sucesión normativa, al tratarse de una solución legislativa *ad hoc* por la que el legislador tributario está excluyendo la regla general de retroactividad más favorable, regla que carece de rango constitucional en materia de recargos.

**b) Limitación de su aplicación a las normas procedimentales**

Por lo que respecta a la aplicación de la nueva normativa más garantista en materia de *procedimiento sancionador* – la exigencia de procedimiento sancionador *separado* respecto del procedimiento de comprobación -, la Ley 1/1998 adoptó un criterio específico, con el fin de hacer efectiva esta nueva garantía de forma *inmediata*. Para ello, apartándose del criterio general de la ultractividad de la normativa procedimental anterior, estableció en su *Disposición Transitoria Única, apartado 2*, la exigencia de tramitar un expediente sancionador separado para aquellos *procedimientos en curso* en los que, a la fecha de entrada en vigor de la Ley, *no se hubiesen dictado todavía las actas correspondientes*. Esta disposición *no supone la retroactividad* de la nueva normativa sobre procedimiento sancionador más favorable, sino su *aplicabilidad inmediata*, evitando así tener que proceder a la *revisión* de aquellas actas de inspección dictadas ya en el pasado. Nótese que el Legislador limita en este caso la aplicación *retroactiva* de la norma sancionadora más favorable –en materia procedimental -, disponiendo su *aplicabilidad inmediata*.

**c) Extensión a las normas tributarias de complemento del tipo**

Uno de los aspectos más polémicos por lo que respecta a la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* en el ámbito penal y sancionador tributario es la discusión sobre su posible aplicación a las normas tributarias que complementan los tipos penales e infractores<sup>142</sup>. ¿Puede aplicarse la regla de retroactividad *in bonus* en el ámbito penal y sancionador cuando *se suprime* un tributo o se reduce su gravamen? Al respecto, se ha planteado en nuestra doctrina una

---

<sup>141</sup> Véanse al respecto *supra*, págs. 258 a 261.

<sup>142</sup> Así es destacado por RAMÍREZ GÓMEZ, S., “Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora...”, *op. cit.*, 2001, en particular págs. 197 y 198.

interesante polémica<sup>143</sup>, suscitada también en Italia<sup>144</sup>, y que ha sido ampliamente estudiada por la doctrina alemana<sup>145</sup>.

Las tesis existentes en nuestra doctrina sobre la retroactividad de la norma sancionadora más favorable y de sus complementos normativos suelen aceptar de forma prácticamente incondicionada esta regla, sin apenas detenerse en el fundamento de la misma. Por ello, es necesario determinar la proyección de la regla en el Derecho penal tributario, no sólo en atención a

<sup>143</sup> La discusión en nuestro país nace a partir de los trabajos de FERREIRO LAPATZA, J.J., “Delito fiscal y prescripción tributaria”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 43/1998, págs.61-73 y PÉREZ ROYO, F., “La aplicación retroactiva de la ley penal más favorable en los casos de modificaciones en la normativa tributaria”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 43/1998, págs.75-88. Estos autores defienden la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* en caso de modificación de la normativa tributaria de referencia en el delito fiscal. También en la doctrina penalista española hallamos alguna opinión anterior favorable a esta tesis (*vid.* BACIGALUPO, E., “Sobre la problemática constitucional de las leyes penales en blanco”, *Actualidad Penal*, núm. 23, 1994, pág. 449 sigs. y COBO DEL ROSAL, M., “Sustitución del I.G.T.E. por el I.V.A.: principio de legalidad y retroactividad de la ley penal más favorable”, *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 53, Edersa, 1994).

<sup>144</sup> La reciente inclusión en el ordenamiento italiano de la regla de retroactividad más favorable en materia sancionadora tributaria (D. Leg. 18-12-1997) ha planteado la cuestión de la posible aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* a las normas tributarias sustantivas de complemento. La problemática puede plantearse, por ejemplo, en relación con todos los tributos derogados por el D. L. 15-12-1997, n. 446, que ha establecido el IRAP y ha revisado el sistema de las Haciendas locales. El art. 36.2 del D. L. 15-12-1997 dispone: “*i versamenti relativi ai tributi e contributi aboliti... i cui presupposti di imposizione si verificano anteriormente alla data dalla quale, nei confronti dei singoli soggetti passivi ha effetto la loro abolizione, sono effettuati anche successivamente a tale data*”.

No existe previsión normativa alguna sobre la posible aplicación del art. 3.2 del D. Leg. 18-12-1997 en los supuestos de total derogación de un tributo. Pero sí se prevé expresamente la aplicación de este art. 3.2 en los supuestos de derogación de deberes formales, en la Circular ministerial n. 180-E/1998: “*trova applicazione sia nei casi in cui la legge posteriore si limiti ad abolire la sola sanzione lasciando in vita l’obbligatorietà del comportamento prima sanzionabile, sia nell’ipotesi in cui venga eliminato un obbligo strumentale e, quindi, solo indirettamente la previsione sanzinatoria*”. En este supuesto, la Circular se refiere a la “*eliminazione, ora per allora, del carattere antigiusdico del comportamento sanzionato, con la conseguenza che le violazioni pregresse non sono più perseguibili...*”. *Vid.* al respecto FEDERICO, Lorenzo del, “Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie”, en AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria (I decreti legislativi di attuazione delle deleghe contenute nell’art. 3 della legge 26-12-1996, n. 662)*, coord. Marco Miccinesi, CEDAM, Padova, 1999, pág. 1076. La aplicación de la regla de retroactividad más favorable (*favor libertatis; favor rei*) a las disposiciones de complemento depende de la *actualidad* o no del específico interés tutelado.

<sup>145</sup> En la doctrina tributarista alemana, especialmente a partir del año 1983 -a raíz de la problemática sobre donaciones a partidos políticos- encontramos numerosos estudios y jurisprudencia sobre el tema. El trabajo del Prof. SILVA SÁNCHEZ, Jesús M<sup>º</sup>, “Legislación penal socio-económica y retroactividad de disposiciones favorables: El caso de las “Leyes en Blanco””, en *Estudios Penales y Criminológicos*, XVI, 1992-1993, págs. 423 y sigs. (publicado también en *Hacia un Derecho penal económico europeo, Jornadas en honor del Prof. K. Tiedemann*, BOE, Madrid, 1995, págs. 715 y sigs.) expone las principales tesis doctrinales alemanas al respecto. De ahí que la presente cuestión se analice especialmente bajo la perspectiva de las conclusiones obtenidas en Derecho alemán.

la reciente polémica doctrinal nacida al respecto, sino sobre todo para basar en fundamentos teóricos sólidos su aplicación en un ámbito normativo tan mudable como es el tributario<sup>146</sup>.

El presupuesto para la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* que estudiamos es la modificación más favorable de una “norma penal” o sancionadora. La cuestión de si las normas tributarias sustantivas de referencia pueden ser consideradas “norma penal” a los efectos de aplicar la regla de retroactividad *in bonus* constituye el objeto de estudio en las páginas siguientes.

Nos referiremos esencialmente al tipo básico del delito de defraudación tributaria y de la infracción tributaria grave, contemplados respectivamente en el art. 305 CP 1995<sup>147</sup> y en el art. 191 LGT 2003 (antiguo art. 79 a) LGT 1963). En Alemania, la problemática se ha planteado especialmente en relación con el delito de defraudación tributaria (§ 370 AO<sup>148</sup>). En todas estas

<sup>146</sup> Insistimos en que el examen de la aplicación retroactiva de la norma tributaria más favorable en esta sede se refiere a su *función de norma integradora de un tipo penal*, sin que sea de aplicación retroactiva en el ámbito estrictamente tributario. Así es destacado, entre otros, por el Prof. PÉREZ ROYO: “(...) *la modificación de este tipo de normas, sin ser de aplicación retroactiva en su ámbito sustantivo o propio (el administrativo, tributario, etc.), sí desarrollan eficacia retroactiva, en cuanto más favorables, en su papel o función de integración de un tipo penal. El profesor CÓRDOBA RODA lo expresa con claridad: “las leyes situadas fuera del orden penal, si bien en sí mismas, por no constituir leyes penales, no son retroactivas, son retroactivas en cuanto son parte integrante de la Ley penal” (véanse “Notas” a la traducción española del Tratado de MAURACH, I, pág. 14)” (vid. PÉREZ ROYO, F., “El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación”, *Civitas, REDF*, núm. 100, 1998, pág. 590).*

<sup>147</sup> Art. 305.1 CP: “1. *El que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de quince millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía(...)*” (el subrayado es nuestro).

<sup>148</sup> § 370 AO. “*Defraudación tributaria (“Steuerhinterziehung”)*”

(1) *Será castigado con pena de privación de libertad hasta cinco años o pena pecuniaria*

1º *quien comunique a las autoridades financieras o de otra clase datos inexactos o incompletos sobre hechos tributariamente relevantes;*

2º *quien infringiendo un deber no informe a las autoridades financieras acerca de hechos tributariamente relevantes; o*

3º *quien infringiendo un deber omita la utilización de efectos timbrados o máquinas de timbrar,*

*“reduciendo con ello los impuestos u obteniendo para sí o para otro ventajas tributarias ilegítimas.(...)”*

(4) *Se reducen impuestos en especial cuando no sean liquidados, o no lo sean en toda su cuantía o en tiempo oportuno, aun cuando el impuesto se liquide provisionalmente o con reserva de comprobación o cuando una declaración-liquidación se equipare a una liquidación con reserva de comprobación. Los reembolsos de impuestos son también ventajas tributarias. Se obtienen ventajas tributarias ilegítimas siempre que aquéllas se concedan o mantengan indebidamente. Los requisitos de los incisos anteriores se entenderán cumplidos aun en el caso de que*

normas jurídico-penales se castiga la defraudación de tributos con una determinada pena o sanción, y aunque tales preceptos “describen la acción típica”, es imprescindible aplicar la normativa tributaria material para conocer *si y en qué medida* ha tenido lugar esa reducción o elusión del pago de *tributos*. A esta cuestión dedicamos los epígrafes siguientes.

**a') La remisión tácita a normas tributarias integradoras en el tipo de defraudación tributaria**

**a") La remisión a normas extrapenales en las denominadas “leyes penales en blanco”**

La norma penal o sancionadora determina el conjunto de elementos que constituyen el presupuesto para que se aplique la pena o sanción. Esos presupuestos típicos proceden frecuentemente de ámbitos extrapenales, siendo necesario un reenvío a las normas de esos sectores para integrar la ley penal o sancionadora, reenvío que puede estar expresamente previsto en dicha ley o deducirse tácitamente de la misma. La doctrina suele calificar este tipo de normas indistintamente como “leyes penales en blanco” o “tipos penales en blanco”, utilizando una categoría amplia, que es susceptible de delimitación<sup>149</sup>.

El concepto de “ley penal en blanco”, como observa el Prof. MIR PUIG<sup>150</sup>, varía según los autores. Fue BINDING quien ideó la noción de ley penal en blanco, restringiéndola al supuesto de “autorización” o “delegación” por parte de un órgano legislativo “superior” a órganos de “inferior” jerarquía. MEZGER añadió junto a este concepto *estricto* de ley penal en blanco un concepto *amplio*, según el cual el complemento normativo podía emanar de la misma instancia legislativa y hallarse en la misma o en distinta ley a la del precepto penal en blanco.

Tanto la concepción inicial de BINDING como la ampliada de MEZGER suponen la utilización de una *técnica legislativa externa*, la remisión a un necesario *complemento*, que es

---

*el impuesto al que se refiera el hecho hubiera podido ser disminuido por otros motivos o la ventaja tributaria hubiera podido ser exigida por otras razones. (...)*” (la traducción es del Prof. PALAO TABOADA, C., *Ordenanza Tributaria Alemana*, 1980, págs. 232 y 233).

<sup>149</sup> Vid. con carácter general GARCÍA ARÁN, M., “Remisiones normativas, leyes penales en blanco y estructura de la norma penal”, *Estudios Penales y Criminológicos*, XVI, 1992-1993, págs. 65 y sigs. La autora centra su análisis en las remisiones del tipo penal a normas de rango inferior, especialmente a reglamentos.

<sup>150</sup> MIR PUIG, S., *Derecho...*, 1990, *op.cit.*, pág. 39.

siempre *parte integrante del tipo*. De esta forma, se posibilita una modificación del contenido del tipo penal, sin una variación formal del mismo<sup>151</sup>.

Siguiendo al Prof. MIR PUIG, mantenemos un concepto *intermedio* de ley penal en blanco, que abarca todos los casos en que la norma de complemento se halla fuera de la ley penal de que se trate, sea del mismo o de inferior rango jerárquico que ésta.

La ley penal en blanco -o *tipo en blanco*, ya que es éste en todo caso el elemento de la ley penal necesitado de complemento normativo<sup>152</sup>- plantea una especial problemática en materia de error y de retroactividad de la ley penal más favorable. Esta segunda cuestión es la que constituye nuestro objeto de estudio, en relación con el delito y la infracción de defraudación tributaria.

Pero, ¿constituye el tipo de ilícito tributario un tipo penal “en blanco”? La doctrina penalista mayoritaria así lo considera. El hecho de que no exista un reenvío “expreso” a la normativa tributaria en los correspondientes tipos delictivo (art. 305 CP) e infractor (art. 191 LGT 2003) no obsta según la mayoría de autores a su calificación como tipo en blanco<sup>153</sup>.

Sin embargo, el concepto de ley penal en blanco en sentido estricto supone que la acción típica no se halla descrita en la norma penal, sino en la normativa extrapenal. No sucede así en el delito de defraudación tributaria y en la infracción tributaria grave, en que tanto el supuesto de hecho como la consecuencia jurídica están descritos -de forma más o menos precisa- en el precepto penal<sup>154</sup>.

---

<sup>151</sup> Ello se hace especialmente necesario en relación con materias que se hallan sometidas a constantes cambios según la evolución social y económica, puesto que la normativa penal no se presta a ser sometida a continuas reformas. De ahí que el recurso a este tipo de reenvíos a la normativa extrapenal sea frecuente en el ámbito del Derecho penal socio-económico.

<sup>152</sup> No deben confundirse las leyes penales en blanco con aquéllas que determinan el supuesto de hecho pero remiten a otro lugar la fijación de la consecuencia jurídica. Éstas, que el Prof. JIMÉNEZ DE ASÚA (*Tratado...*, 1964, *op.cit.*, págs. 352 y sigs.) denomina “leyes en blanco al revés”, suscitan dudas desde la perspectiva del principio de legalidad.

<sup>153</sup> Así, refiriéndose a la distinción, dentro del concepto genérico de ley penal en blanco, entre normas penales con elementos normativos y normas en blanco en sentido estricto, entiende GARCÍA ARÁN (“Remisiones...”, 1993, *op.cit.*, págs. 68 y 69) que “*la distinción no pasa por el carácter explícito o implícito de la remisión, puesto que, en definitiva, se trata de un criterio meramente formal: lo importante no es tanto que la norma penal mencione expresamente la necesidad de acudir a otra norma, como la función que esa norma extrapenal desempeña en la estructura del injusto descrito*”.

<sup>154</sup> Entienden que el delito de defraudación tributaria no contempla un tipo penal en blanco “en sentido estricto”, entre otros, DOLZ LAGO (“Los delitos contra la Hacienda Pública”, *Impuestos*, T. II, 1993, págs. 557 y sigs.), MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ (*Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social*, Tecnos, 1995) y VALIENTE CALVO (“Algunas consideraciones sobre la Ley de derechos y garantías del contribuyente y la prescripción del delito fiscal”, *La reforma del IRPF en España*, *Revista del Inst. Est. Econ.*, núm. 2 y 3, 1998, págs.

A pesar de ello, es imprescindible acudir a la normativa tributaria para determinar cuándo se ha eludido el pago de tributos, si existe deuda tributaria defraudada y en qué cuantía. Hay por tanto una remisión *tácita* a la normativa tributaria material, que permitiría entender que nos hallamos ante un tipo en blanco en sentido amplio, si bien no en sentido estricto. El tipo de defraudación tributaria es un *tipo con elementos normativos jurídicos* que hay que integrar aplicando la normativa tributaria correspondiente<sup>155</sup>.

No obstante, la aplicación de las reglas de Derecho penal intertemporal (irretroactividad como principio general y retroactividad como excepción) afecta tanto a las “leyes penales en blanco” en sentido estricto como los *equivalentes funcionales*<sup>156</sup> de esta figura y otros supuestos próximos<sup>157</sup>.

---

549 y sigs.). *Vid.* también en este sentido la STS de 5 de noviembre de 1991 (Ponente: García Miguel, Ar. 7948), que en su FJ 3º dice: “(...) Es preciso poner de relieve que el precepto consignado en el anterior artículo 319 del Código Penal en absoluto es un precepto penal en blanco, dado que tan sólo merecen esta conceptualización aquellos preceptos en cuyos respectivos tipos no se defina la conducta contraria a la norma, la que se halla definida en otros preceptos, generalmente extrapenales, a los que el legislador penal se remite utilizando el procedimiento o técnica del reenvío, lo que es evidente que no ocurre en el precepto contenido en el precitado art. 319, que es un precepto “completo” ya que en él se determina, con precisión absoluta, el comportamiento antinormativo y la sanción correspondiente al mismo (...)” (el subrayado es nuestro). Éste es no obstante un pronunciamiento aislado, ya que posteriormente se sigue utilizando la terminología que caracteriza al mencionado precepto como norma penal en blanco. En la doctrina alemana, RÜPING, “Blankettnormen als Zeitgesetze”, *NStZ*, 1984, pág. 451, afirma: “El § 370 AO no es una “clásica” norma penal en blanco, en la cual el supuesto de hecho y la sanción se regulan en leyes distintas, sino que contiene en su párrafo 1 junto a la pena su propio supuesto de hecho. (...) La norma penal remite sin embargo para la determinación del nacimiento y cuantía de la deuda tributaria al Derecho tributario material. Por razón de esta característica remisión se califica por FRANK al delito de defraudación tributaria como “norma penal dependiente””.

<sup>155</sup> Esta distinción entre tipos penales en blanco en sentido estricto y tipos con elementos normativos que remiten tácitamente a normas extrapenales, englobándolos en un concepto amplio de *tipo penal en blanco*, es generalmente reconocida por la doctrina penalista. *Vid.* LUZÓN PEÑA, *Curso...*, 1996, *op.cit.*, pág. 191. Sus conclusiones pueden trasladarse al tipo de la infracción tributaria grave.

<sup>156</sup> Así los denomina SILVA SÁNCHEZ, “Legislación penal...”, *op. cit.*, 1993, pág. 430. Según el autor, “en realidad, la problemática es común a todos los casos en que, por la “normatividad”, vaguedad o porosidad de un determinado elemento típico, caben significativas variaciones de su contenido (de su extensio conceptual) sin que varíe formalmente el texto legal y sin producirse, por tanto, el supuesto que normalmente plantea los problemas de retroactividad e irretroactividad: la derogación o modificación de los textos de las leyes penales” (el subrayado, en cursiva en el texto). Los autores SILVA/MOLINS/MELERO (“El delito fiscal...”, 1999, *op.cit.*, pág. 80) califican el tipo de defraudación tributaria como tipo “abierto”. En la doctrina alemana, *vid.* la tipología de leyes “en blanco” en sentido amplio en DANNECKER, G., *Das intertemporale Strafrecht*, J.C.B. Mohr, Tübingen, 1993, págs. 462 y sigs.

<sup>157</sup> No obstante, existen matices diferenciadores en la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* en uno y otro caso. La tesis de JAKOBS estudiada *infra* pone de manifiesto implícitamente dicha distinción, si bien empleando una argumentación distinta. También tiene sentido la distinción ahora apuntada en relación con otros

**b") El tipo de defraudación tributaria: tipo con elementos normativos jurídicos**

El tipo de defraudación tributaria contemplado en el art. 305 CP y en el art. 191 LGT 2003 no es un tipo en blanco en sentido estricto. Se trata de un tipo con elementos normativos jurídicos (“*normative Tatbestandselemente*”), que reenvían tácitamente a normativa extrapenal integradora de su contenido, concretamente a normas jurídico-tributarias de carácter material. La aplicación de éstas determinará tanto el contenido de los conceptos “tributo”, “retención”, “beneficio fiscal”, “elusión de tributos”, etc., como la misma existencia y cuantía de la cuota defraudada. Esta remisión – como sucede por regla general en los tipos con elementos normativos jurídicos, y no así en los tipos en blanco, que suelen contemplar una remisión expresa – es tácita.

Uno de los principales elementos normativos contenidos en el tipo de defraudación tributaria es la cuantía de la cuota tributaria, la cual determina tanto el “umbral de punibilidad” como la fijación de la pena de multa, que consiste en un múltiplo de la cantidad defraudada. La reforma operada por la LO 15/2003, de 15 de octubre (con entrada en vigor el día 1 de octubre de 2004), ha incrementado el límite cuantitativo que permite deslindar el delito de la infracción tributaria, pasando de 90.152 € a 120.000 €<sup>158</sup>.

---

critérios que restringen la aplicación de la regla. *Vid.* en este sentido la afirmación de CERESO MIR, J., *Curso de Derecho Penal Español. Parte General*, I, 5ª ed., Tecnos, 1996, pág. 186, al referirse a la interpretación teleológica que SILVA SÁNCHEZ, entre otros, sostenía en relación con el antiguo art. 24 CP: “*Los ejemplos que menciona, sin embargo, hacen referencia en realidad a leyes temporales (...) (variaciones en los niveles de contaminación medioambiental, reparación de una carretera que se encontraba en mal estado), o a remisiones implícitas en elementos normativos del tipo, que no suponen una auténtica sucesión de leyes*” (el subrayado es nuestro).

<sup>158</sup> Esta modificación del límite cuantitativo de los delitos contra la Hacienda Pública constituye una *modificación más favorable de la ley penal*, siendo por tanto de aplicación la regla de retroactividad *in bonus* prevista en el art. 2.2 CP, incluso en caso de condenas ya impuestas. Como afirma MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ (*Los delitos...*, 1995, *op.cit.*, pág. 202), esta modificación del límite cuantitativo “es algo más que *una mera adecuación al cambio de precio de las cosas objeto del delito, en función de las circunstancias económicas*, que es lo que (expresado en palabras de MUÑOZ CONDE/GARCÍA ARÁN, PG, pág. 133) ha venido sucediendo en las periódicas revisiones cuantitativas de los delitos patrimoniales clásicos”.

La anterior elevación de la cuantía fue operada por la LO 6/1995, de 29 de junio, pasando de 5.000.000 a 15.000.000 de pesetas.



Existe polémica doctrinal<sup>159</sup> sobre la consideración de la cuantía tributaria -elemento normativo jurídico necesitado de integración- bien como fundamentadora del injusto del *tipo*<sup>160</sup>, bien como *condición objetiva de punibilidad* ajena al mismo<sup>161</sup>.

Tal como afirma la doctrina española mayoritaria, entendemos que el mencionado límite cuantitativo es una *característica del resultado típico*. No obstante, el mantener una u otra calificación no afecta directamente al tema aquí examinado<sup>162</sup>, pues en todo caso se trata de un

<sup>159</sup> Esta discusión ha girado principalmente en torno a la problemática del error y el dolo.

<sup>160</sup> Ésta es la postura de la doctrina mayoritaria. Entienden que la cuantía en el delito de defraudación tributaria es un *elemento del resultado típico*, entre otros, BAJO FERNÁNDEZ, BOIX REIG, GRACIA MARTÍN y MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ. Este último autor mantiene esta postura (*Los delitos...*, 1995, *op.cit.*, págs. 64-65) tras el detenido estudio de la condición objetiva de punibilidad en dos de sus trabajos: *Las condiciones objetivas de punibilidad*, Madrid, 1989, y “Falsas condiciones objetivas de punibilidad en el Código penal español”, *Estudios penales en memoria del Profesor A. Fernández Albor*, Santiago, 1989, págs. 481 sigs. En este sentido *vid.* también la STS de 2 de marzo de 1988.

<sup>161</sup> Entienden que la cuantía es condición objetiva de punibilidad autores como BACIGALUPO ZAPATER, MUÑOZ CONDE y BUSTOS RAMIREZ. *Vid.* también la STS de 27 de diciembre de 1990. Sin embargo, PÉREZ ROYO, que inicialmente se pronunciaba a favor de esta tesis (*vid.* PÉREZ ROYO, F., “La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal”, en AA.VV. *Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*, I, págs. 311 sigs.), duda posteriormente de la pertinencia de dicha calificación, dejando abierta la cuestión: “*Las consecuencias que en el orden práctico se siguen de la calificación del tope de los cinco millones (antiguo límite) como condición objetiva de punibilidad podríamos considerarlas contradictorias. Por un lado, suponen una agravación de la posición del reo, ya que al quedar este elemento al margen del tipo objetivo no necesita ser abarcado por el dolo del agente, con lo que se facilita la incriminación (p.ej., el error sobre este factor sería en todo caso irrelevante). Pero, por otro, esta misma calificación supondría la impunidad de las formas imperfectas de aparición del tipo. Es precisamente esta última observación la que nos hace dudar de la pertinencia de la calificación que hasta aquí se ha defendido. (...) preferimos dejar el tema abierto en espera de ulteriores pronunciamientos -especialmente jurisprudenciales- que vayan decantando la interpretación*” (PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, p. 130 sigs.). Respecto al tema del dolo y el error, afirma MARTÍNEZ-BUJÁN (*Los delitos...*, 1995, *op.cit.*, pág. 65), en apoyo de su tesis, que “defender su naturaleza de característica del resultado típico no quiere decir que el dolo del autor tenga que abarcar *exactamente* la cifra defraudada, puesto que es obvio que lo que el dolo del autor debe conocer en el momento de la ejecución es simplemente la ocultación o falsificación de los fundamentos o presupuestos del hecho imponible, sabedor de que ello comportará ineluctablemente un perjuicio patrimonial para la Hacienda”.

<sup>162</sup> La posición que se adopte en este punto sí que incide sin embargo sobre la concepción que se mantenga del delito de defraudación tributaria y del bien jurídico por éste protegido. En su monografía sobre las condiciones objetivas de punibilidad, expone MARTÍNEZ PÉREZ: “la fijación del *objeto jurídico tutelado* dependerá esencialmente de cuál sea la *interpretación* que se sostenga acerca de la causación del *perjuicio* superior a cinco millones (antiguo art. 349 CP): si este requisito se entiende como una *característica del resultado que incrementa la magnitud del injusto*, entonces el *bien jurídico* debe cifrarse en el *patrimonio del Estado*, el cual resulta *lesionado* con el comportamiento de la defraudación impositiva; si se concibe como una *condición objetiva de punibilidad, al margen del injusto del hecho*, el objeto jurídico de protección puede ser situado en un momento anterior al de su efectiva lesión, representado por una simple *puesta en peligro* del patrimonio estatal” (el subrayado es nuestro). *Vid.* MARTÍNEZ PÉREZ, C., *Las condiciones objetivas de punibilidad*, Edersa, 1989. El autor mantiene la primera

elemento normativo que determina la penalidad, por lo que, dado que integra la *situación jurídica total* de la que depende la pena, deben aplicársele inicialmente los principios propios de Derecho penal<sup>163</sup>.

En definitiva, aun entendiendo que el tipo de defraudación tributaria no es un tipo penal en blanco en sentido estricto, sino un tipo con elementos normativos jurídicos, y considerando la cuantía como elemento del tipo y no como condición objetiva de punibilidad, en cualquier caso nos hallamos ante una norma penal (“norma secundaria”) que ha de completar su supuesto de hecho aplicando la normativa extrapenal. ¿Puede considerarse esta normativa extrapenal “ley penal” a los efectos de aplicar la regla de retroactividad *in bonus*? ¿Deben realizarse distinciones según el tipo de reenvío a normativa extrapenal de que se trate? A esta cuestión dedicamos los apartados siguientes.

**b') La inclusión de las normas de complemento en el concepto de “ley penal o sancionadora” en los tipos de defraudación tributaria**

**a") Aceptación genérica de la inclusión de las normas de complemento en el concepto de “ley penal”**

El problema de la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* a los complementos normativos de tipos penales en blanco<sup>164</sup> se planteó tempranamente en la jurisprudencia alemana, entendiendo ésta inicialmente que la regla del § 2 *StGB* sólo se podía aplicar a las modificaciones de la ley penal en sentido estricto, y no a las de sus complementos normativos<sup>165</sup>.

---

interpretación, esto es, la calificación de la cuantía en el delito de defraudación tributaria como característica del resultado típico.

<sup>163</sup> La STS 27 de diciembre de 1990 (cit. en FERREIRO LAPATZA, J.J., “Delito fiscal...”, 1998, *op.cit.*, p. 62) afirma también que: “(...) *se consideren condición objetiva de punibilidad o característica del resultado son elementos valorativos, no descriptivos, de la figura delictiva, sobre cuya caracterización -elementos normativos de modalidad normativa- no existe discrepancia alguna: se trata de una ley penal en blanco*”. En cuanto a la calificación como ley penal en blanco, remitimos a los matices apuntados *supra* en el texto.

<sup>164</sup> A partir de ahora consideraremos indistintamente el tipo de defraudación tributaria como tipo con elementos normativos jurídicos o tipo penal en blanco “en sentido amplio”, aplicándole los criterios seguidos en general para estos últimos, si bien la diferenciación con los tipos penales en blanco en sentido estricto será relevante a la hora de obtener las pertinentes conclusiones.

<sup>165</sup> *Vid.* la antigua jurisprudencia del “*Reichsgericht*” contenida en RGSt 4, 4; 16, 171; 22, 290; 27, 98; 31, 227. *Vid.* también los argumentos que apoyaban esta postura tradicional en SILVA SÁNCHEZ, “Legislación penal...”, *op.cit.*, 1993, págs. 433 a 436. Las últimas tesis distintivas que examinaremos *infra* vuelven en cierta forma a retomar algunos de estos argumentos iniciales.

No obstante, se fue consolidando en la posguerra una tesis favorable a la aplicación retroactiva de las normas extrapenales de complemento, principalmente en la doctrina y jurisprudencia alemanas. La tendencia jurisprudencial alemana cambió definitivamente con la Sentencia del “*Bundesgerichtshof*” de 8 de enero de 1965 (caso “*Mineralölsteuergesetz*”)<sup>166</sup> al entender que, dado que los complementos normativos extrapenales integraban la situación jurídica total (“*gesamter Rechtszustand*”) y sin ellos no era posible la aplicación de la ley penal, debían entenderse como “ley penal” a los efectos de aplicar retroactivamente la nueva normativa más favorable<sup>167</sup>. Cabe destacar que la sentencia se refería a una norma tributaria integradora del delito de defraudación tributaria (antiguo § 369 AO).

Actualmente la postura mayoritaria en Alemania es la de incluir en el concepto de “ley penal” de la regla de retroactividad *in bonus* toda norma, también extrapenal, que incida en la situación jurídica de la que depende la pena. Lo que se discute sin embargo, como veremos, es qué criterios determinan esta inclusión y qué distinciones caben al respecto.

También es ésta la postura genérica de la doctrina<sup>168</sup> y de la escasa jurisprudencia española -tras una etapa inicial de rechazo<sup>169</sup>- existente al respecto<sup>170</sup>, jurisprudencia que no se

---

<sup>166</sup> BGHSt 7, 294. Son significativas también las Sentencias del BGH de 1 de marzo de 1960 (BGHSt 14,156) y de 27 de octubre de 1964 (BGHSt 20,177).

<sup>167</sup> Por contra, fue admitida desde un principio, sin semejante rechazo inicial, la aplicación del principio de irretroactividad en caso de modificación de la normativa extrapenal de complemento en un sentido ampliatorio de la punibilidad. *Vid.* en este sentido SILVA SÁNCHEZ, “Legislación penal...”, *op. cit.*, 1993, pág. 433.

<sup>168</sup> No obstante, las opiniones doctrinales en este sentido en relación con el delito de defraudación tributaria son puntuales. Destacan, entre otros, las de BACIGALUPO, E., *Curso de Derecho penal económico*, Marcial Pons, 1998, págs.216-218 y las de FERREIRO, J.J., “Delito fiscal...”, 1998, *op.cit.* y PÉREZ ROYO, “La aplicación retroactiva...”, 1998, *op.cit.* BACIGALUPO entiende que “*La consecuencia práctica de este punto de vista en relación al delito fiscal es que la deuda fiscal se deberá considerar siempre según la ley fiscal más favorable, aunque ésta sea posterior al hecho. En un ámbito legislativo tan fluido como es el de las leyes fiscales la cuestión tiene una considerable trascendencia*” (*Curso de Derecho Penal Económico*, Marcial Pons, 1998, p. 218). También COBO DEL ROSAL se pronunció a favor de la despenalización de los delitos fiscales cometidos por defraudación del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (IGTE), en aplicación retroactiva de la ley más favorable, al haber sido sustituido el IGTE por el IVA (derogación del IGTE e implantación del IVA) a partir del 1 de enero de 1986. *Vid.* su opinión a este respecto en COBO DEL ROSAL, M., “Sustitución del I.G.T.E. por el I.V.A.: principio de legalidad y retroactividad de la ley penal más favorable”, *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 53, 1994, p. 445 sigs.

<sup>169</sup> La jurisprudencia del TS rechazaba también en principio la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* a las normas complementadoras de los tipos penales en blanco. Así, la STS de 31 de enero de 1871 entendía que el antiguo art. 24 CP no era aplicable más que en los casos de modificación de la penalidad. La jurisprudencia española ha seguido, por tanto, una evolución similar a la alemana, que en una etapa inicial tampoco admitía la aplicación de la regla a las normas extrapenales de complemento, por considerar que no se había modificado “la ley penal”. *Vid.* la referencia a este aspecto en BACIGALUPO, E., “La problemática constitucional de las leyes penales en blanco y su

ha pronunciado concretamente en relación con el delito de defraudación tributaria, sino en referencia a delitos de circulación viaria, en materia de control de cambios<sup>171</sup> o en relación con el delito de contrabando<sup>172</sup>. En cualquier caso, esta postura genéricamente favorable a la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* a los complementos normativos del tipo penal puede trasladarse en principio también al delito de defraudación tributaria del art. 305 CP –y, por extensión, a la infracción tributaria grave del art. 191 LGT 2003 (anterior art. 79 a) LGT 1963).

Ahora bien, dado que los complementos normativos sufren constantes modificaciones - justamente la técnica de la remisión en el Derecho penal económico responde a esta necesidad de continua adaptación de dicha normativa extrapenal - se plantea la cuestión de si toda modificación más favorable de la norma complementaria ha de tener efecto retroactivo.

La jurisprudencia y la doctrina alemanas son favorables con carácter general a la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* a los complementos normativos de la ley penal,

---

repercusión en el Derecho penal económico”, en BACIGALUPO, E. (Dir.), *Curso de Derecho Penal Económico*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 39 sigs.

<sup>170</sup> La STS de 26 de septiembre de 1983 (A. 4583; Ponente Sr. Huerta y Álvarez de Lara) expone: “(...) *por ley penal, a efectos del art. 24 CP, debe entenderse todo precepto del cual resultan consecuencias penales. Por tanto no sólo los que se refieren a la pena o definen figuras concretas del delito, sino también los de otras ramas jurídicas que dan contenido a las llamadas leyes penales en blanco; son modificaciones extrapenales de la ley penal, pues forman parte del conjunto de presupuestos de los que depende la pena*”. También se pronuncia en este sentido la STS de 13 de junio de 1990 (Ponente Sr. Ruiz Vadillo): “*Partiendo, sólo por vía de hipótesis, de que con la regulación precedente el hecho fuera delito y hubiera dejado de serlo como consecuencia del cambio operado en la norma extrapenal integradora del contenido del tipo punitivo, también debe aplicarse la retroactividad. Los efectos han de ser idénticos tanto si el legislador destipifica o descriminaliza una acción directamente, derogando el correspondiente precepto penal o modificándolo en beneficio del reo, como si a esta consecuencia se llega a través de la modificación de la ley extrapenal que servía para dar contenido a la norma punitiva. Si el legislador en un determinado momento decide que un comportamiento se sitúe extramuros de la norma penal, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, los efectos favorables tendrán carácter retroactivo de manera absoluta e incondicionada. En definitiva, hay que entender que se está en presencia de una ley nueva que, siendo favorable al reo, dará lugar a la aplicación del artículo 24 del Código Penal y, en sentido inverso, que, siendo perjudicial, sólo será de aplicación a los hechos realizados después de su vigencia*”. Vid. SUARÉZ GONZÁLEZ, C.J.; HERRERA MOLINA, P.M., “Delito fiscal y Constitución”, *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 45/1991, p. 770.

Vid. asimismo la referencia a otros pronunciamientos en este sentido citada en los trabajos de FERREIRO LAPATZA, J.J., “Delito fiscal...”, y PÉREZ ROYO, F., “La aplicación retroactiva...”, en *Revista Técnica Tributaria*, núm. 43/1998, p. 62 sigs. (entre otras, STS 5 mayo 1995 y 31 octubre 1997).

<sup>171</sup> Vid. STS de 18 de mayo de 1992, con ocasión de la restricción del ámbito de punibilidad en el ámbito de las transacciones económicas con el exterior, en relación con el delito monetario, que contempla también un tipo “en blanco”.

<sup>172</sup> Vid. SSTS 20 octubre 1992, 19 de enero de 1993 y 5 mayo 1995.

pero han elaborado algunas tesis diferenciadoras<sup>173</sup>, no planteadas hasta el momento en la teoría española, donde se mantiene una aceptación genérica de su aplicación<sup>174</sup>.

Nos referimos a continuación a la importante tesis doctrinal elaborada por el Prof. JAKOBS<sup>175</sup>, quien distingue dos clases de normas complementarias, a efectos de aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*. La postura de JAKOBS revela la importancia de la calificación del tipo de defraudación tributaria como tipo con elementos normativos jurídicos, y no como tipo penal en blanco en sentido estricto.

---

<sup>173</sup> La exclusión más importante de la aplicación de la regla a los complementos normativos, pese a su aceptación genérica a partir de 1965, es la derivada de la *excepción de ley temporal*, puesto que se admite un concepto *amplio* de ley temporal, que determina una importante aplicación de la excepción en el ámbito del Derecho penal económico. Además de esta excepción, prevista expresamente en el § 2 IV *StGB*, existen también otros motivos afirmados por la doctrina para excluir la aplicación de la regla a los complementos normativos. La gran importancia de estas tesis doctrinales alemanas en el Derecho penal económico en general -y en el Derecho penal tributario en particular- merece su estudio diferenciado. No obstante, apuntamos aquí que también la jurisprudencia francesa, según exponen TIXIER, G., ROBERT, J.M., *Droit pénal fiscal*, Dalloz, París, 1980, p. 11 (cit. en ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, 1992, p. 93), niega a los contribuyentes la retroactividad *in bonus* a consecuencia de la modificación de las disposiciones tributarias que integran los tipos en blanco de los correspondientes ilícitos tributarios. Sin embargo, es en la doctrina y jurisprudencia alemanas, y especialmente en relación con el delito de defraudación tributaria, donde esta cuestión ha sido objeto de un análisis más profundo.

<sup>174</sup> Así, observa BACIGALUPO que: “*En la jurisprudencia y en la teoría española, sin embargo, no se han planteado hasta ahora -como en la teoría alemana- puntos de vista excluyentes de la aplicación retroactiva de la ley más favorable en los casos en los que lo ilícito del hecho permanece intacto o en los que la norma modificada no afecte al deber de obediencia, salvo cuando se mantiene que “pese a haber quedado despenalizado el hecho para el futuro, dicho hecho, contemplado como cometido en el pasado, esto es, en su exacta circunstancia, puede seguir contemplándose como una agresión relevante contra el bien jurídico protegido en el tipo y, por tanto, como algo que debe seguir tratándose de prevenir”*” (“Sobre la problemática...”, 1994, *op.cit.*, p. 449 sigs. y *Curso...*, 1998, *op.cit.*, págs. 43-44). BACIGALUPO cita aquí a SILVA SÁNCHEZ, “Legislación penal...”, *op.cit.*, 1993, págs. 460 y 461. Asimismo, señala también FERREIRO, desde una postura contraria a estas exclusiones, que: “*Por fortuna nuestra doctrina científica, nuestra jurisprudencia y nuestro ordenamiento positivo, incluso durante el anterior régimen, han sido y son mucho más claros y tajantes en la defensa irrestricta de los dos principios: el de la irretroactividad general de las leyes penales y el de la retroactividad de la Ley penal más favorable*” (“Delito fiscal...”, 1998, *op.cit.*, p. 63).

<sup>175</sup> JAKOBS, G., *Strafrecht. Allgemeiner Teil*, 2ª ed., Ed. De Gruyter, 1993, p. 97 sigs. *Vid.* la traducción española de Marcial Pons, 1995, p. 109 sigs.

**b") Restricción de la regla de retroactividad *in bonus* según el tipo de normas de complemento**

La tesis sostenida inicialmente por JAKOBS y seguida por un sector de la doctrina alemana<sup>176</sup> distingue dos clases de normas de complemento a efectos de su inclusión en el concepto de “ley penal” de la regla de retroactividad *in bonus* (§ 2 III *StGB*): las “normas de complemento” (“*Blankett-ausfüllende Normen*”) y las “normas de referencia” (“*Bezugsnormen*”).

Si la ley penal en blanco -entendida en su concepción amplia- asegura el “deber de obediencia” de la norma extrapenal de complemento, ésta ha de considerarse “ley penal” y le es aplicable la regla de retroactividad en caso de que se modifique en un sentido más favorable. La derogación de la norma complementaria tendría entonces efecto retroactivo, *al igual que lo tiene la derogación de una prohibición*. Se encuadran aquí las llamadas “normas de complemento” (“*Blankett-ausfüllende Normen*”), que determinan la antijuricidad de la acción (“*Handlungsunrecht*”). Las “normas de complemento” integran tipos penales en blanco en sentido estricto.

En cambio, si la ley penal en blanco sólo asegura el “efecto de regulación” (“*Regelungseffekt*”) de la norma extrapenal de referencia, la modificación más favorable de esta última no supondrá su aplicación retroactiva, al no poder considerarse incluida en el concepto de “ley penal” del § 2 III *StGB*. Mediante la derogación de la norma complementaria se excluye la formación ulterior de este efecto de regulación, sin que, no obstante, se eliminen los antiguos efectos. JAKOBS califica este tipo de normas integradoras como “normas de referencia” (“*Bezugsnormen*”), que determinan la antijuricidad del resultado (“*Erfolgsunrecht*”). Las normas de referencia que determinan el “*Regelungseffekt*” integran *tipos con elementos normativos jurídicos*<sup>177</sup>. Así pues, estos tipos con elementos normativos jurídicos no reenvían propiamente a la norma tributaria de referencia, asegurando su obediencia -a diferencia de los tipos penales en blanco en sentido estricto-, sino a su *efecto de regulación* (la *presencia de injusto en el momento del hecho*)<sup>178</sup>.

<sup>176</sup> Vid. RUDOLPHI, en RUDOLPHI/HORN/SAMSON, *Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch*, Band I, Luchterhand, 1998, p. 20 sigs., así como SAMSON, *wistra*, 1983, p. 235 sigs. Este último autor afirma expresamente que, dado que el Derecho tributario material integra la “antijuricidad del resultado” en el delito de elusión fiscal del § 370 AO, es determinante a efectos penales la normativa tributaria *vigente en el momento del hecho delictivo*, excluyendo la aplicación de la regla del § 2 *StGB*.

<sup>177</sup> Vid. DANNECKER, G., *Das intertemporale...*, 1993, *op.cit.*, p. 484.

<sup>178</sup> DANNECKER, G. (*Das intertemporale...*, 1993, *op.cit.*, p. 478) señala que el reenvío se refiere a las *consecuencias jurídicas extrapenales*.

Esto último es lo que sucede justamente con el delito de defraudación tributaria (art. 305 CP, § 370 AO), en que la antijuricidad del resultado viene determinada por el perjuicio económico producido con la defraudación de la deuda tributaria, cuya existencia y cuantía determinan las normas tributarias materiales. Según JAKOBS, en los delitos contra la Hacienda Pública la punibilidad se rige por la deuda tributaria tal como existe (“*besteht*”) o surge (“*entsteht*”) en el momento del hecho.

El tipo de defraudación tributaria se realiza cuando el sujeto consigue mediante engaño doloso (antijuricidad de la acción) una reducción o perjuicio del crédito tributario correspondiente (antijuricidad del resultado). Para determinar si se ha producido esta antijuricidad del resultado hay que comprobar si la deuda tributaria efectivamente declarada corresponde a la que resulta de la correcta aplicación de las pertinentes normas tributarias. Así pues, el tipo de defraudación tributaria reenvía al “efecto de regulación” que se desprende de la aplicación de las normas tributarias sustantivas.

Lo mismo sucede con los tipos de robo o estafa, que remiten tácitamente a la regulación jurídico-civil para complementar y dar sentido a sus *elementos normativos jurídicos*, como el del concepto de “propiedad” o el de la existencia de un crédito civil de la víctima de la estafa. La modificación más favorable de esta normativa extrapenal civil no exige su aplicación retroactiva en el ámbito penal, puesto que no afecta al juicio de desvalor jurídico-penal de la conducta; en definitiva, esta normativa extrapenal no se considera “ley penal” a los efectos de aplicar la regla que examinamos.

La diferenciación de JAKOBS, basada en la relación que mantiene la norma de complemento con el tipo penal que integra, es fundamental a la hora de resolver la cuestión de su aplicación retroactiva *in bonam partem*. En este punto cobra relevancia la distinción entre el tipo cuyos elementos normativos jurídicos reenvían tácitamente a la normativa extrapenal y el tipo penal en blanco en sentido estricto.

En la doctrina española, la profesora GARCÍA ARÁN también distingue entre normas penales con elementos normativos -o normas penales que reenvían a otras normas para interpretar sus características típicas- y normas penales en blanco en sentido estricto<sup>179</sup>. Para ello diferencia las *remisiones en bloque* (en que se utilizan expresiones como “contraviniendo lo dispuesto en leyes y reglamentos”) y las *remisiones interpretativas*. En las primeras, *la infracción de la normativa extrapenal se convierte en un elemento típico*, por lo que la norma penal incorpora como objeto de protección el *cumplimiento -obediencia- de la normativa a la*

---

<sup>179</sup> Vid. GARCÍA ARÁN, M., “Remisiones...”, 1993, *op.cit.*, págs. 71 sigs.

que se remite; se sanciona, además de la vulneración del bien jurídico protegido penalmente, el incumplimiento de dicha normativa extrapenal<sup>180</sup>. En cambio, en las *remisiones interpretativas* (entre las que la autora cita como ejemplo el delito de defraudación tributaria), el *elemento típico lo establece el legislador* (“elusión de tributos”, “beneficios fiscales”...), aunque su *interpretación e integración* necesita del recurso a la norma extrapenal<sup>181</sup>.

Así, en el delito de defraudación tributaria la acción típica está “descrita” en la norma del Código Penal, pero para determinar si se ha realizado es imprescindible acudir a la normativa tributaria de carácter material, cuya aplicación mostrará si en el supuesto concreto se ha “eludido el pago de tributos”.

No se trata, insistimos, de un tipo penal en blanco en sentido estricto, sino de un tipo penal con elementos normativos jurídicos. Atendiendo a los criterios expuestos según la tesis de JAKOBS, la norma tributaria de complemento no describe directamente el injusto típico, sino que determina el *efecto de regulación* extrapenal al que se refiere la acción típica ya contenida en la norma penal.

La antijuricidad del resultado se cumple, y por tanto el tipo penal se completa, cuando la acción típica conduce a la producción del efecto de regulación según la normativa vigente en el momento de su perpetración. Por tanto, el tipo de defraudación tributaria se completa si el sujeto perjudica o defrauda un crédito existente en el momento del hecho mediante la acción típica contemplada en el precepto penal, a pesar de que en posteriores períodos impositivos el mismo hecho no condujera a la existencia de un crédito tributario defraudado.

De esta forma, la distinción que ya habíamos señalado con anterioridad entre normas de complemento (*“Ausfüllungsnormen”*) – de los tipos penales en blanco en sentido estricto – y normas de referencia (*“Bezugsnormen”*) – de los tipos con elementos normativos jurídicos – es la que, utilizando su propia terminología, emplean JAKOBS y sus seguidores en la doctrina alemana para incluir o excluir dichas normas extrapenales del concepto de “ley penal” del § 2 III *StGB*.

---

<sup>180</sup> En este supuesto, tal como se mantiene en la tesis de JAKOBS, afirma la autora que “*las consecuencias son evidentes: sin infracción administrativa no existe delito, e incluso, la conducta sería impune en la hipótesis de derogación o inexistencia de la normativa administrativa*” (vid. GARCÍA ARÁN, M., “Remisiones...”, 1993, *op.cit.*, pág. 74).

<sup>181</sup> En relación con estas *remisiones interpretativas*, afirma la Prof. GARCÍA ARÁN que “*tanto el desvalor del acto como el desvalor del resultado se encuentran recogidos en la ley penal: los ciudadanos pueden comprender perfectamente el sentido de la prohibición contenida en expresiones como “disfrutar ilícitamente de beneficios fiscales”, “eludir el pago de tributos” (...), aunque, como en todo elemento normativo, se trate de conceptos que necesitan especiales conocimientos para su completa comprensión*” (“Remisiones...”, 1993, *op.cit.*, pág. 86).



Según esta tesis, dado que el tipo de defraudación tributaria es un tipo con elementos normativos jurídicos que sólo remite al “efecto de regulación” de la normativa tributaria material<sup>182</sup> y no directamente a su “deber de obediencia”, estaría excluida dicha normativa tributaria del concepto de “ley penal” a los efectos de aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*.

Esta tesis diferenciadora se relaciona a su vez con la *ultractividad de la norma tributaria de referencia*. En relación con el tipo de defraudación tributaria mantiene JAKOBS<sup>183</sup> que la modificación de las normas tributarias que determinan el “efecto de regulación” es irrelevante a efectos jurídico-penales, en la medida en que la obligación tributaria ya nacida se mantiene “intacta”, pese a la modificación de la normativa tributaria. Se exige por tanto también el presupuesto al que nos referiremos en el siguiente capítulo.

Por regla general, las consecuencias jurídicas extrapenales ya producidas, las cuales constituyen el “efecto de regulación” integrador de los elementos normativos del tipo penal, permanecen *invariables* pese a la modificación acaecida en el correspondiente ámbito normativo. No obstante, la determinación de en qué medida incide la nueva norma extrapenal en los situaciones ya producidas deberá contenerse expresamente en disposiciones transitorias o derivarse de la aplicación de las reglas de Derecho intertemporal correspondientes en cada ámbito jurídico. Esto es especialmente importante respecto a las relaciones jurídico-obligacionales duraderas, todavía no concluidas en el momento de la modificación normativa. La solución al conflicto de normas en el tiempo -retroactividad de la nueva ley o ultractividad de la anterior- juega un papel relevante en el tema aquí estudiado. Ésta dependerá, en el marco de los límites constitucionales, de la voluntad del Legislador.

No obstante, un sector de la doctrina alemana exige para inaplicar la regla de retroactividad *in bonus* en los casos aquí examinados, además de la “intangibilidad” de la consecuencia jurídica extrapenal tras la producción del cambio normativo, una “continuación de la antijuricidad” (“*Unrechtskontinuität*”)<sup>184</sup>. La cuestión, que dejamos de momento simplemente

<sup>182</sup> La cuota tributaria defraudada -su existencia y cuantía- forma parte de un elemento normativo jurídico que sólo puede determinarse con la aplicación de la pertinente normativa tributaria sustantiva.

<sup>183</sup> Vid. JAKOBS, *Strafrecht, op.cit.*, pág. 72. En el mismo sentido, RUDOLPHI, *Strafgesetzbuch Kommentar*, § 2, Rn. 8 y SAMSON, *wistra*, 1983, pág. 237.

<sup>184</sup> En apoyo de esta postura expone DANNECKER (*Das intertemporale...*, 1993, *op.cit.*, págs. 487 y 488) un ejemplo en relación con el delito de defraudación tributaria: si el legislador rebaja el tipo impositivo para un grupo social desprotegido, en aras del principio de *justicia* tributaria, no sería indicado ni preciso mantener la protección jurídico-penal en relación con las defraudaciones por la diferencia de cuantía, pese a que la modificación normativa mantenga *intacta* la situación anterior en el ámbito jurídico-tributario. Cabría cuestionarse no obstante si este tipo de modificaciones de la normativa extrapenal incide realmente en la antijuricidad penal del hecho delictivo cometido en el pasado. Lo mismo sucede con el criterio de diferenciación entre modificaciones normativas por cambio de

apuntada, es si procede examinar, a efectos de su aplicación retroactiva en el ámbito penal, la vinculación de la modificación extrapenal con “criterios de justicia” en el correspondiente ámbito normativo, pese a que el concreto “efecto de regulación” se mantenga intacto.

En cualquier caso, la tesis de JAKOBS constituye un primer “criterio diferenciador” que “restringe” la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* en caso de modificación de normas extrapenales de complemento de la ley penal. Los tipos que remiten tácitamente a *normas de referencia* para dar sentido a sus elementos normativos jurídicos sólo aseguran el *efecto de regulación* de dichas normas extrapenales; por tanto, éstas no son consideradas “ley penal” a los efectos de su aplicación retroactiva más favorable<sup>185</sup>. En cambio, los tipos que reenvían -por regla general, expresamente- a *normas de complemento* para “describir la conducta típica”, aseguran el *deber de obediencia* de dicha normativa extrapenal; ésta sí que es considerada “ley penal” a los efectos de la aplicación retroactiva de su modificación en un sentido más favorable para el reo.

Algunos autores entienden que, por encima de esta distinción “técnica” que atiende a la *permanencia del efecto de regulación* determinado por la normativa extrapenal, ha de prevalecer el criterio de la *permanencia de la antijuricidad típica*, esto es, ha de constatarse la incidencia en el bien jurídico protegido por el tipo penal<sup>186</sup>. Frente a esta postura mantiene JAKOBS que, el hecho de que la modificación de las normas extrapenales “de referencia” (“*Bezugsnormen*”) no suponga una modificación del juicio de desvalor jurídico-penal, no significa que dicha normativa no integre el contenido del “injusto típico”<sup>187</sup>. Los elementos normativos jurídicos que se

---

valoración jurídica y por cambio de las relaciones fácticas, pese a la invariabilidad del “efecto de regulación” tras la modificación normativa. Tomando el ejemplo de la rebaja del tipo impositivo, con frecuencia será muy difícil distinguir si responde a un cambio de valoración jurídica o de meras circunstancias económicas coyunturales. Frente a ello, las exigencias de seguridad jurídica y de previsibilidad en la aplicación de las normas jurídico-penales requieren criterios claros que precisen los límites de la regla de retroactividad *in bonus* en relación con las normas extrapenales de complemento.

<sup>185</sup> No obstante, sostiene DANNECKER (*Das intertemporale...*, 1993, *op.cit.*, pág. 479) que si un “efecto de regulación extrapenal” ya producido, como la extranjería, la minoría de edad, etc., se elimina como consecuencia de la supresión de una ley, ello repercute como modificación más favorable a efectos jurídico-penales. También matiza este autor que los elementos normativos jurídicos del tipo penal no siempre presuponen un acto jurídico extrapenal de carácter constitutivo, puesto que el “efecto de regulación” consiste frecuentemente en obligaciones surgidas *ex lege*, como p.ej. la obligación de indemnizar o la obligación tributaria. En estos casos, la consecuencia jurídica o “efecto de regulación” se produce con el nacimiento de la obligación.

<sup>186</sup> *Vid.* DANNECKER, G., *Das intertemporale ...*, 1993, *op.cit.*, pág. 474.

<sup>187</sup> No toda modificación de la normativa extrapenal de referencia que integra el tipo de injusto determina la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*. De esta forma, se exige en todo caso que la modificación más favorable de la norma extrapenal altere realmente el tipo delictivo, modificando el objeto *abstracto* de su tutela. *Vid.* en este sentido JIMÉNEZ DE ASÚA, *Tratado...*, 1964, *op.cit.*, pág. 628.

completan forman parte del tipo de injusto<sup>188</sup>, pero ello no obsta a la distinción que JAKOBS y sus seguidores mantienen. Sobre la incidencia de la modificación legislativa en el contenido del injusto típico se tratará también en el capítulo que a continuación se desarrolla.

En nuestra doctrina tributarista, apenas han tenido influencia estas tesis distintivas que restringen la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* según el tipo de normas de complemento. No obstante, recientemente la Prof. PIÑA GARRIDO se ha pronunciado sobre esta cuestión, afirmando que las normas tributarias de complemento de los tipos de defraudación tributaria no pueden considerarse “ley penal” a efectos del art. 2.2 CP<sup>189</sup>.

### c') **Delimitación negativa: el ejemplo de las normas sobre prescripción tributaria**

Partiendo de la inclusión de las normas de complemento en el concepto de “ley penal” como presupuesto de la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*, se plantea la importante cuestión de “qué normas tributarias” pueden considerarse “integradoras” del tipo de defraudación tributaria, a los efectos de comprobar si han sido *modificadas* en un sentido *más favorable*. Un ejemplo de la trascendencia de esta cuestión lo constituye la propuesta de un sector de la doctrina – que cuenta entre sus principales exponentes con los Prof. FERREIRO LAPATZA y PÉREZ ROYO – de aplicar retroactivamente “a efectos jurídico-penales” la reducción del plazo de prescripción tributaria de cinco a cuatro años.

Bajo este epígrafe, analizaremos de forma diferenciada un caso particular que ha suscitado una gran polémica doctrinal y jurisprudencial en nuestro ordenamiento: la incidencia de la reducción del plazo de prescripción tributaria (operada por el art. 24 LDGC 1998) en el tipo de defraudación tributaria; esto es, si es posible aplicar retroactivamente a efectos jurídico-penales esta reducción del plazo de prescripción tributaria de cinco a cuatro años.

---

<sup>188</sup> A pesar de ser una cuestión debatida por la doctrina penalista española, entendemos que la cuantía mínima defraudada exigida en el art. 305 CP - actualmente, 120.000 € - constituye un “elemento del tipo de injusto” y no una condición objetiva de punibilidad, situada extramuros del mismo. Sin embargo, como ya adelantamos *supra*, la postura que se mantenga al respecto no es relevante para excluir o admitir la aplicación retroactiva de la modificación de la norma tributaria que determinaría una cuota tributaria defraudada inferior. Sea entendida como elemento del tipo o como condición objetiva de punibilidad, la cuantía defraudada determina la imposición de la pena, razón por la cual debe considerarse en principio la correspondiente normativa extrapenal a efectos de su aplicación retroactiva *in bonus*, pudiendo aplicarse en todo caso la tesis diferenciadora elaborada por JAKOBS.

<sup>189</sup> *Vid.* PIÑA GARRIDO, M<sup>a</sup> Dolores, “La retroactividad de la ley penal más favorable en los delitos contra la Hacienda Pública”, en AA.VV. (dir. CORCOY BIDASOLO, M.), *Derecho Penal de la Empresa*, Pamplona, Universidad Pública de Navarra, 2002, págs. 261 a 294.

Ubicamos aquí esta cuestión como ejemplo de norma tributaria material que no puede entenderse comprendida en el concepto de “ley penal”, a los efectos que ahora interesan, debido a la *inexistencia de reenvío* de la norma que establece el tipo penal a la normativa sobre prescripción tributaria.

En mi opinión, no existe propiamente un *reenvío* del tipo penal a la normativa tributaria que regula la prescripción (art. 64 LGT 1963; actualmente, art. 66 LGT 2003), la cual ha sido *modificada* en un sentido más *favorable* para el contribuyente. Por tanto, considero que no procede la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*, pues esta normativa tributaria de carácter sustantivo no integra el tipo del delito de defraudación tributaria del art. 305 CP<sup>190</sup>. No obstante, este tema, dada la polémica doctrinal que plantea<sup>191</sup> y la indiscutible conexión con el objeto de nuestro estudio, merece algunas reflexiones.

En primer lugar, hay que referirse sucintamente al contenido de dicha modificación, llevada a cabo en el ámbito *estrictamente tributario*. Destacamos esta circunstancia, puesto que ni el tipo de defraudación tributaria (art. 305 CP) ni el plazo de prescripción de la acción penal - cinco años (art. 131.1º CP)- han sufrido modificación normativa alguna<sup>192</sup>.

---

<sup>190</sup> El objeto de nuestro estudio presupone la modificación más favorable de una norma tributaria sustantiva que *integra el tipo penal de defraudación tributaria*, norma vigente en el momento del hecho delictivo cuya modificación se verifica en el momento del enjuiciamiento -e incluso durante el cumplimiento de condena-. La *sucesión normativa* responderá por regla general a la *derogación* por una ley posterior que regula la misma materia, aunque también puede venir determinada por una *declaración de inconstitucionalidad* de la ley anterior. En cualquier caso, la norma “modificada” resulta relevante para determinar la penalidad. Según la concepción que de este delito mantenemos, no existe propiamente un reenvío a la norma que establece un nuevo plazo de prescripción tributaria, pues lo relevante será que se constate en el momento de realización del hecho delictivo la defraudación de una deuda tributaria *existente*, la cual determina la *consumación del delito*. No obstante, aún entendiéndose que la norma que regula el plazo de prescripción completa la regulación sustantiva de la obligación tributaria y que debe examinarse su modificación, a efectos de aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*, dicha aplicación no podrá ser automática, sino que deberá comprobarse la concurrencia de los presupuestos examinados a lo largo de este trabajo.

<sup>191</sup> En favor de la incidencia de esta norma tributaria a efectos jurídico-penales, con la consecuencia de la impunidad penal, y de su aplicación retroactiva, destacan las posturas de FERREIRO LAPATZA, J.J., “Delito fiscal...”, 1998, *op.cit.*; PÉREZ ROYO, F., “La aplicación retroactiva...”, 1998, *op.cit.*; FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción...*, 1992, *op.cit.* y “Consecuencias...”, 1998, *op.cit.* También se han adherido recientemente a esta postura, con los mismos argumentos, SOLA RECHE, E; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Delito fiscal y prescripción tributaria”, *Tribuna Fiscal*, núm. 101, 1999.

<sup>192</sup> Como afirman SILVA/MOLINS/MELERO, “El delito fiscal...”, 1999, *op.cit.*, pág. 81: “*En conclusión, de la reducción retroactiva del plazo de prescripción de las infracciones administrativas tributarias a cuatro años, no es posible derivar que el plazo de prescripción del delito de defraudación tributaria haya de ser también de cuatro años*”. También en este sentido, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona (Sección Sexta) de 18 de marzo de 1999 (Ponente D. Pablo LLanera) entiende que el plazo de prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública es *el establecido en el Código Penal*, sin que resulte aplicable el plazo de cuatro años previsto en el art. 24

La norma tributaria modificada en un sentido más favorable ha sido la contenida en el art. 64 LGT 1963, esto es, la norma que determina el plazo de prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria, de la acción para exigir su pago, de la acción para imponer sanciones tributarias y del derecho a la devolución de ingresos indebidos. La modificación, operada por la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, ha supuesto una reducción del plazo de prescripción de cinco a cuatro años; por consiguiente, salvo en el supuesto de la devolución de ingresos indebidos, se trata de una modificación *favorable* al obligado tributario. La citada norma entró en vigor el día 1 de enero de 1999 (así lo establece el apartado 2 de la disposición final séptima de la Ley 1/1998) y, según la opinión mayoritaria, supone una *eficacia inmediata* o *retroactividad impropia* en relación con las prescripciones en curso, computándose el nuevo plazo a partir de la última interrupción<sup>193</sup>.

Procede la aplicación retroactiva de la norma que regula la prescripción de la acción para imponer sanciones (art. 64 c) LGT 1963), puesto que, dado que ha sido *modificada* en un sentido *más favorable* para el sujeto, le es aplicable -con el alcance estudiado- la regla de retroactividad *in bonus*<sup>194</sup>. Destacamos por tanto el carácter *materialmente sancionador* de la mencionada

---

de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes. Asimismo, el Auto del Juzgado de Instrucción núm. 3 de Barcelona de 23 de abril de 1999 (*Quincena Fiscal*, 10/1999, págs. 38 y 39) entiende también que el acortamiento del plazo de prescripción tributaria no afecta a las responsabilidades penales, afirmando que “*la ratio de persecución civil o administrativo o penal, es diversa en atención a la distinta gravedad de los bienes jurídicos en juego, quedando reservada, por regla general, una mayor vigencia de la acción punitiva cuando lo que se ha lesionado han sido bienes jurídico-penales*”.

<sup>193</sup> En este sentido se pronuncia, entre otros, FALCÓN Y TELLA: “(...) existe una práctica unanimidad sobre la aplicación retroactiva del nuevo plazo de prescripción del derecho a liquidar que, pese a la inexistencia de una disposición transitoria expresa en este sentido, resulta aplicable a hechos imponderables anteriores a la entrada en vigor de la Ley 1/1998, que en este punto se fija en el 1 de enero de 1999. Precisamente el hecho de que la Ley haya pospuesto expresamente la entrada en vigor del plazo de cuatro años -lo que sólo tiene sentido para evitar que queden sin objeto las actuaciones en curso- abona su aplicación retroactiva en este punto” (FALCÓN Y TELLA, R., “Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria”, *Quincena Fiscal (Editorial)*, núm. 19, noviembre 1998, pág. 6). *Vid.* también en este sentido la postura de PALAO en “Ley de derechos y garantías de los contribuyentes: el texto definitivo”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 181, 1998. No es ésta en cambio la opinión de TEJERIZO LÓPEZ, quien, siguiendo el criterio del Código Civil (art. 1939 y disposición transitoria primera Cc.), entiende que: “(...) las nuevas reglas de la prescripción sólo se aplican a los derechos cuyo día dies ad quem se produce a partir del 1 de enero de 1999, y no respecto de los derechos cuyo plazo inicial ya se ha producido con anterioridad. Respecto de éstos, no obstante, se alcanzará la prescripción si transcurre el plazo de cuatro años desde el día primero de enero de 1999”. (TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional”, *Civitas, REDF*, núm. 100, 1998, pág. 714).

<sup>194</sup> Este nuevo plazo se aplica *retroactivamente* sin discusión en el ámbito del Derecho sancionador tributario, siendo la reducción del plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias aplicable no sólo a las prescripciones en curso a fecha 1-1-1999, sino también a las sanciones impuestas y *firμες* con anterioridad, dado el

norma sobre prescripción<sup>195</sup>. Nos hallamos por tanto ante una *sucesión de normas sancionadoras tributarias* en sentido estricto.

La cuestión que analizamos consiste en determinar la trascendencia y aplicación retroactiva a efectos jurídico-penales de la *modificación* en un sentido *más favorable* de una norma tributaria sustantiva que determina la extinción de la obligación tributaria y, por ende, de la correspondiente deuda. Nos referimos a la norma contenida en el art. 64 a) LGT 1963, que regula el plazo de prescripción de la acción para liquidar la deuda tributaria. Se plantea en primer lugar qué efectos ha de producir esta modificación en el ámbito jurídico-penal, esto es, en relación con los delitos de defraudación tributaria. En segundo lugar, si esta supuesta eficacia podría tener carácter retroactivo, es decir, si podría aplicarse a partir del 1 de enero de 1999 en relación con hechos delictivos cometidos en el pasado pero pendientes de juicio o de cumplimiento de condena, esto es, si podrían revisarse incluso sentencias penales ya firmes por delito de defraudación tributaria, en caso de que el plazo de prescripción de la acción para liquidar (hasta la citada fecha, de cinco años) hubiera superado el período de cuatro años.

Por tanto, con carácter previo al examen de una posible aplicación retroactiva de esta nueva norma tributaria, es preciso comprobar si puede considerarse “ley penal”, a efectos de la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*. En otras palabras, debemos preguntarnos sobre su relevancia como presupuesto del que depende la pena, bien como integrante del tipo de injusto, bien determinando la punibilidad. A este primer y esencial aspecto se dedican las siguientes reflexiones, estructuradas en dos apartados:

**A)** Coordinación a nivel *procedimental* de la prescripción de la acción para liquidar la deuda tributaria y de la prescripción de la acción penal.

**B)** La cuestión de la impunidad penal y de la retroactividad *in bonus*.

---

amplio alcance de la regla de retroactividad *in bonus* en materia penal y sancionadora existente en nuestro ordenamiento. *Vid.* en este sentido SILVA/MOLINS/MELERO, “El delito fiscal...”, *op.cit.* pág. 79. FALCÓN Y TELLA limita no obstante la posibilidad de revisión de las sanciones tributarias impuestas y firmes al momento de su *ingreso*, lo que podría en todo caso equipararse al “cumplimiento de la condena” en Derecho penal (art. 2.2 CP).

<sup>195</sup> Señala esta *naturaleza material* y no de *mero obstáculo procesal* de la prescripción -tanto del delito como de la pena- MIR PUIG, para quien una “*consecuencia práctica importante de este significado material de la prescripción*” es que “*las modificaciones legislativas de los plazos o condiciones de la prescripción serán irretroactivas si perjudican al reo y retroactivas si le son favorables. Si la regulación de la prescripción tuviese sólo carácter procesal, sus modificaciones podrían considerarse siempre retroactivas*” (MIR PUIG, S., *Derecho penal. Parte general*, 3ª ed., Ed. PPU, Barcelona, 1990, pág. 858).

A) Coordinación a nivel *procedimental* de la prescripción de la acción para liquidar la deuda tributaria y de la prescripción de la acción penal.

La modificación de la norma contenida en el art. 64 a) LGT 1963 ha dado lugar a una discordancia entre el plazo de prescripción tributaria (cuatro años) y el de la prescripción de la acción penal (cinco años). De esta forma, puede suceder que se consume el plazo de prescripción para liquidar, quedando extinguida la deuda tributaria, sin que haya prescrito todavía la acción penal. También antes de la reforma operada por la LDGC podía consumarse la prescripción de la acción penal de manera no coincidente con la de la acción para liquidar la deuda tributaria, a pesar de tener ambas un plazo de prescripción quinquenal, puesto que el momento de *inicio* del cómputo y de las causas de *interrupción* son diferentes en uno y otro caso.

Así, por ejemplo, en los tributos gestionados a través del sistema tradicional de liquidación administrativa, el cómputo de la prescripción tributaria se inicia desde el *fin del plazo para declarar*<sup>196</sup>, mientras que la prescripción de la acción penal no se inicia hasta la *consumación del delito*, que la doctrina mayoritaria sitúa en la finalización del plazo de ingreso que, de no haberse presentado correctamente la declaración, se contará a partir del vencimiento del término señalado para practicar la liquidación, posterior al de presentación de la declaración. Respecto a los tributos sometidos al régimen de autoliquidación, si bien la jurisprudencia mantiene el *dies a quo* de la prescripción penal en el día en que finaliza el período de presentación de la declaración y de pago voluntario (ambos coinciden), como momento de consumación del delito, parece más adecuado a la técnica jurídico-penal, como señala el Prof. REY GONZÁLEZ, entender que el delito se consuma cuando se presenta la declaración falsa, y que sólo coincidirá con el último día del plazo cuando sea ése el día que se presente, *o cuando se omite la obligada declaración*<sup>197</sup>.

---

<sup>196</sup> La Ley 10/1985, de modificación parcial de la LGT, situó el inicio del plazo de la prescripción del derecho a determinar -liquidar- la deuda tributaria, que con anterioridad se computaba desde el *devengo*, en el “día en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración”. Así, en los supuestos de autoliquidación, dado que la consumación de la defraudación se produce con el vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario, y éste coincide con el fin del plazo para declarar, se coordina el *inicio* del cómputo de ambas prescripciones. No obstante, sigue siendo posible la prescripción de la obligación tributaria en un momento anterior a la prescripción penal. Vid. FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción...*, 1992, *op.cit.*, pág. 268.

<sup>197</sup> Vid. REY GONZÁLEZ, C., *La prescripción de la infracción penal (En el Código de 1995)*, 2ª ed., Marcial Pons, 1999, págs. 141-143. El autor señala además, lo que es relevante en relación con la excusa absolutoria del art. 305.4º CP a la que nos referimos *infra*, que “tampoco cambia las cosas el que pueda efectuarse una regularización voluntaria, completando el resto no declarado..., pues esto en realidad, a lo que la doctrina mayoritaria viene dándole el carácter de excusa absolutoria, supone ya la *previa consumación* del delito y lo único que sucede es que, *por razones de política criminal*, se permite al sujeto eludir la sanción correspondiente mediante una declaración complementaria. *El delito ha existido, se ha consumado*, pero por un acto posterior ha podido “borrarse” porque la ley así lo permite bajo determinadas condiciones” (la cursiva es nuestra). Advierte el autor que si se mantiene otra postura, esto es, “si la posibilidad de complementar la diferencia con posterioridad a la declaración es lo que impide

A esta distinta regulación del *dies a quo* hay que añadir la de las causas de *interrupción*. La prescripción de la acción penal sólo se interrumpe “desde que el procedimiento se dirige contra el culpable”. Las causas de interrupción de la prescripción tributaria (art. 66 LGT 1963) carecen de virtualidad interruptiva de la prescripción penal, por no ir referidas al proceso penal, o por tratarse de actuaciones del particular, a las que el Derecho penal niega siempre eficacia interruptiva<sup>198</sup>.

En cuanto a la interrupción de la prescripción tributaria, el art. 5.3 del RD 1930/1998, de 11 de septiembre, disponía que “*la remisión del expediente a la jurisdicción competente interrumpirá los plazos de prescripción para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones tributarias. Asimismo, esta circunstancia se considerará causa justificada de interrupción del cómputo del plazo de duración del respectivo procedimiento*”<sup>199</sup>. No se contemplaba de forma expresa sin embargo si todas las actuaciones desarrolladas durante la sustanciación del proceso penal interrumpían la prescripción tributaria, y, si bien algún autor se había pronunciado a favor de esta posibilidad<sup>200</sup>, habría sido conveniente que se hubiese recogido de forma expresa en el Derecho positivo.

En definitiva, pese a que la consumación de la prescripción de la obligación tributaria con anterioridad a la prescripción penal era *hasta el momento* una hipótesis relativamente infrecuente<sup>201</sup>, a partir de la reducción del plazo de prescripción tributaria este supuesto puede ser habitual.

---

que el delito *se consume*, entonces no se consumaría hasta que el sujeto fuera puesto en inspección, o acusado penalmente (pues hasta entonces puede hacer declaración complementaria eludiendo el delito), *lo que es absurdo, entre otros motivos, porque en tal caso este delito nunca podría prescribir*”.

<sup>198</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción...*, 1992, *op.cit.*, pág. 267.

<sup>199</sup> Esta causa de interrupción de la prescripción se contempla también en el art. 66.3º del Reglamento General de Inspección. Asimismo, se contenía en el derogado RD 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias (art. 10.3º).

<sup>200</sup> FALCÓN Y TELLA, R. (*La prescripción...*, 1992, *op.cit.*, pág. 150) afirma que son causa de interrupción de la prescripción tributaria todas las actuaciones del procedimiento penal, “en virtud del carácter prejudicial de éste último, claramente consagrado en el Derecho común, civil y penal, y Administrativo”. No obstante, el autor también se pronuncia a favor de la introducción de una referencia expresa a este respecto en el Derecho positivo.

<sup>201</sup> Era más frecuente el supuesto inverso. Así lo afirma FALCÓN Y TELLA, R., “Consecuencias...”, 1998, *op.cit.* Vid. también en este sentido PÉREZ ROYO, F., “La aplicación...”, 1998, *op.cit.*, pág. 86. No obstante, el problema de la trascendencia de la prescripción de la obligación tributaria para la existencia de un delito fiscal no es nuevo. Así, observan SOLA y CLAVIJO (“Delito fiscal...”, 1999, *op.cit.*, pág. 81) que “*la naturaleza del problema en nada difiere de lo que ocurría con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 1/1998. Nada distinto se da ahora, salvo que más fácilmente transcurrirá el plazo de prescripción tributaria antes que el penal*”.



Tanto en el ordenamiento alemán<sup>202</sup> como en el español<sup>203</sup> se excluye el requisito procedimental de la *prejudicialidad tributaria* para la iniciación del pertinente procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública. El inicio de actuaciones jurisdiccionales penales determina la abstención de la Administración tributaria en la continuación del procedimiento correspondiente<sup>204</sup>, no siendo ya necesario el agotamiento previo de la vía administrativa. Pero el

---

<sup>202</sup> No obstante, el § 396 AO prevé un supuesto excepcional de práctica del acto administrativo de liquidación tributaria con anterioridad a la finalización del procedimiento penal, que queda a estos efectos *suspendido*: “*Suspensión del procedimiento.- (1) Cuando la calificación de un hecho como defraudación tributaria dependa de la existencia de un crédito tributario, de que se haya producido una reducción de impuestos o de que se hayan obtenido ventajas tributarias ilegítimas, podrá suspenderse el procedimiento penal hasta que el procedimiento de imposición termine con un acto firme. (...); (3) Durante la suspensión del procedimiento quedará en suspenso la prescripción*” (la traducción es del Prof. PALAO TABOADA, C., en *Ordenanza Tributaria Alemana*, Instituto de Estudios Fiscales, 1980, págs. 245 y 246; el subrayado es nuestro).

<sup>203</sup> En el ordenamiento español, tras la modificación parcial de la LGT por Ley 26 de abril de 1985, y la derogación de forma expresa por LO 2/1985 de 29 de abril del anterior artículo 37 de la Ley 50/1977 de 14 de noviembre, se suprimieron las dos condiciones de procedibilidad en relación con el delito fiscal: la prejudicialidad tributaria y la reserva a la Administración de la iniciativa para el ejercicio de la acción penal (PÉREZ ROYO, F., “El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación”, *Civitas, REDF*, núm. 100, 1998, pág. 586). Por consiguiente, tal como establece el art. 77.6º LGT, en la actualidad *no se exige el acto administrativo de liquidación como requisito de perseguibilidad*, teniendo la liquidación, que de ordinario se incorpora al expediente que la Administración pone en conocimiento del Ministerio Fiscal, el valor de mero traslado de una *notitia criminis*. Sin embargo, la determinación de la exacta cuantía de la cuota defraudada o, como mínimo, de que su importe es superior al límite exigido por el tipo penal (límite mínimo que no exige el ordenamiento alemán para penar por delito fiscal), resulta imprescindible para el desarrollo del procedimiento penal. Es el Juez penal el que debe determinar la existencia de un elemento fundamental para la existencia del delito, como es la cuantía de la cuota defraudada. *Vid.* en este sentido APARICIO PÉREZ, J., *El delito fiscal a través de la Jurisprudencia*, Aranzadi, 1997. Destaca a este respecto SIMÓN ACOSTA (*El delito de defraudación tributaria*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, 1998) que “es un error confundir la determinación de la cuantía defraudada a efectos de aplicar el tipo penal, con la liquidación de la deuda tributaria. La jurisdicción penal no efectúa, si hablamos con propiedad, una liquidación tributaria”.

<sup>204</sup> Esta *prejudicialidad penal*, que en nuestro ordenamiento no está excepcionada por ninguna causa de suspensión del proceso penal y resolución previa del procedimiento tributario (como sí determina el § 396 AO), supone que “en los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones cometidas pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, pasará, previa notificación al interesado, el tanto de culpa a la jurisdicción competente y *se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal*” (art. 5.1º RD 1930/1998, de 11 de septiembre; art. 77.6º LGT). No del todo conforme con esta previsión se manifiesta el Prof. FALCÓN, para quien la prejudicialidad penal “de acuerdo con el art. 10.2 LOPJ no debería impedir siquiera que continúe el procedimiento liquidatorio, al menos no con carácter general, pues la deuda tributaria no está siempre directamente condicionada por la “cantidad defraudada” a la Hacienda Pública”. En este mismo sentido afirma también el autor que una vez separados el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador en virtud de la Ley 1/1998, “nada impide que el procedimiento liquidatorio continúe su curso de acuerdo con las normas tributarias, sin paralizarse por la eventual existencia de indicios de infracción o delito, salvo que la liquidación esté directamente condicionada por el resultado del expediente infractor -hoy necesariamente distinto al liquidatorio- o del proceso penal (p.ej., por existir

problema no deriva de esta ausencia de *prejudicialidad tributaria*<sup>205</sup>, sino de la regulación distinta del *dies a quo* y de las causas de interrupción de ambas prescripciones.

Ante todo, hay que destacar que no existe ninguna previsión en nuestro Derecho positivo que solucione esta discordancia de plazos de prescripción, por lo que serán determinantes por el momento los criterios que elaboren doctrina<sup>206</sup> y jurisprudencia<sup>207</sup> al respecto. No sucede así en el ordenamiento alemán, en que el problema se resuelve por aplicación de la norma expresamente prevista en el § 171 VII AO para este supuesto, que prevé una especial causa de “suspensión” (*Ablaufhemmung*) de la prescripción de la acción para liquidar (*Festsetzungsverjährung*)<sup>208</sup>:

---

dudas sobre la verdadera titularidad de los bienes...)(...)”. Por último, hay que señalar que, aunque la *prejudicialidad penal* no es determinante en la problemática de la coordinación de plazos de prescripción ni en la de la responsabilidad civil *ex delicto*, debe tenerse en cuenta a la hora de llevar a cabo los respectivos análisis.

<sup>205</sup> Así lo pone de relieve FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción...*, 1992, *op.cit.*, pág. 269.

<sup>206</sup> Ya FALCÓN Y TELLA se planteó la cuestión en su monografía *La prescripción...*, 1992, *op.cit.*, págs. 269-270, como señala recientemente PÉREZ ROYO, F., “La aplicación...”, 1998, *op.cit.*, págs. 86-87.

<sup>207</sup> Existen ya pronunciamientos jurisprudenciales divergentes sobre la cuestión. La Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona (Sección Sexta) de 18 de marzo de 1999 (Ponente D. Pablo LLanera) (*Gaceta Fiscal*, núm. 177, junio 1999, págs. 198-199) y el Auto del Juzgado de Instrucción núm. 3 de Barcelona de 23 de abril de 1999 (*Quincena Fiscal*, 10/1999, págs. 38-39) consideran que la prescripción de la obligación tributaria no elimina la responsabilidad penal. Por el contrario, el Auto del Juzgado de Instrucción núm. 22 de Barcelona de 2 de enero de 1999 (*Gaceta Fiscal*, núm. 177, junio 1999, págs. 199 y sigs.) se pronuncia a favor de la impunidad penal. A los argumentos empleados en cada pronunciamiento nos referimos *infra*.

<sup>208</sup> La prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria (*Festsetzungsverjährung*), tal como se configura en la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977, equivale más bien a la “caducidad” del ordenamiento español. Como observa el Prof. FALCÓN, “la llamada prescripción del derecho a liquidar actúa en el ordenamiento alemán fundamentalmente como un plazo de caducidad, que coexiste con la prescripción del pago o prescripción de la obligación tributaria” (FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción...*, 1992, *op.cit.*, pág. 82). La *Festsetzungsverjährung*, a diferencia de la prescripción del pago (*Zahlungsverjährung*), no es susceptible de “interrupción”. Junto a las causas de “suspensión” (*Ablaufhemmung*), como la del supuesto aquí examinado, que retrasan el momento de *consumación* de la prescripción (reguladas en el § 171 AO), se prevén supuestos que retrasan el momento *inicial* del cómputo de la prescripción -*Anlaufhemmung* (§ 170, apdos. 2 a 6)-. Éstos no pueden equiparse propiamente ni a la “suspensión” ni a la “interrupción”. Unos y otros supuestos configuran un sistema *flexible* de plazos no trasladable a nuestro ordenamiento.

Recientemente, puede verse al respecto MARTÍNEZ GINER, L. A., “Suspensión e interrupción de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria”, *Estudios Financieros*, núm. 225, diciembre 2001, págs. 3 a 56.

§ 171 VII AO “En los supuestos del § 169.2.2<sup>209</sup> el plazo para liquidar no finalizará antes de que haya prescrito la acción para perseguir el delito de elusión fiscal o la infracción tributaria”<sup>210</sup>.

Por consiguiente, la ley dispone la prolongación del plazo de liquidación (*Festsetzungsfrist*) hasta que prescriba la acción penal o sancionadora tributaria. Mientras subsiste la misma, se mantiene la acción de la Administración tributaria para liquidar los tributos defraudados<sup>211</sup>. Este § 171 VII AO se introdujo precisamente para evitar que prescribiera el derecho de la Administración a liquidar las deudas tributarias defraudadas, mientras el correspondiente delito o infracción tributaria “todavía podía ser sancionado” y antes de que pudiera realizarse la regularización voluntaria o “autodenuncia”<sup>212</sup>.

Dada la inexistencia en nuestro ordenamiento de una previsión análoga a la fijada en el § 171 VII de la Ordenanza Tributaria Alemana, la prescripción tributaria sigue transcurriendo durante la tramitación del procedimiento penal, pudiendo llegar a consumarse. Ciertamente la configuración de un supuesto de *suspensión de la prescripción tributaria* a semejanza del establecido en el § 171 VII AO, que retrase su consumación, no casa con nuestra regulación de la prescripción y sus causas de “interrupción”. Pero tampoco se prevé de forma expresa en nuestro ordenamiento que las actuaciones llevadas a cabo en el procedimiento penal (correctamente notificadas) “interrumpan” la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria correspondiente -a excepción de la “remisión del expediente” (art. 5.3º RD 1930/1998, de 11 septiembre)-.

<sup>209</sup> Se refiere a los supuestos en que se ha defraudado un tributo, realizándose el tipo del delito de elusión fiscal o de infracción tributaria. En estos casos se prevé un superior plazo de prescripción de la acción para liquidar la correspondiente deuda tributaria.

<sup>210</sup> § 171.7 AO: “In den Fällen des § 169 Abs. 2 Satz 2 endet die Festsetzungsfrist nicht, bevor die Verfolgung der Steuerstraftat oder der Steuerordnungswidrigkeit verjährt ist”.

<sup>211</sup> No obstante, como observa la doctrina alemana, el hecho de que el plazo de prescripción para liquidar en caso de defraudación tributaria sea de *diez años* (§ 169 Abs. 2 Satz 2 AO), excediendo considerablemente del plazo de prescripción de la acción penal, de *cinco años* (§ 78 Abs. 3 Nr. 4 StGB), disminuye la relevancia de la previsión del § 171 VII AO. Vid. en este sentido KOHLMANN, *Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht Kommentar*, Otto Schmidt, Köln, 1997, § 376 AO, Rn. 14. Vid. asimismo el comentario al § 171 VII AO en TIPKE/KRUSE, *Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht)*, Otto Schmidt, Köln, 1996, § 171, Rn. 76.

<sup>212</sup> Vid. TIPKE / KRUSE, *Kommentar zur AO und FGO*, 16ª ed., Ed. Otto Schmidt, Köln, 1996, § 171, Rn. 76 (págs. 72-73). Vid. asimismo GAST, en FRANZEN/GAST/JOECKS, *Steuerstrafrecht*, 4ª ed., Ed. C.H. Beck, München, 1996, pág. 247. Vid. también GAST-DE HAAN, B., “Steuerverfehlungen als Grundlage von steuerlichen und anderen Verwaltungseingriffen”, in KOHLMANN (Hrsg.), *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, Otto Schmidt, Köln, 1983, pág. 189, quien comenta respecto al § 171 VII AO que “esta disposición pretende evitar que un delito o infracción tributaria pueda ser sancionado todavía, mientras que ya no puede ser reclamada la cantidad defraudada”.

Creemos que convendría establecer expresamente una disposición que “coordinara” de alguna forma la prescripción de la acción penal o sancionadora y la prescripción de la acción para liquidar la deuda tributaria, p. ej. como se apunta en el párrafo precedente. No obstante, en ausencia de dicha norma, y ante la necesidad de resolver la cuestión *de fondo* -esto es, determinar si la prescripción de la deuda impide castigar por el delito de defraudación tributaria, *todavía no prescrito*-exponemos qué argumentos pueden aducirse *de lege data* al respecto<sup>213</sup>.

**B) La cuestión de la impunidad penal y de la retroactividad *in bonus*.**

Analizado ya el aspecto *procedimental* de la inactividad en el ejercicio de la acción tributaria y penal, principalmente por lo que se refiere a la *coordinación* de la prescripción de ambas acciones, analizamos la cuestión *sustantiva* o de *fondo* subyacente: si la prescripción de la obligación tributaria tras la consumación del delito elimina la penalidad.

Para examinar la posible incidencia de la prescripción de la deuda tributaria en el *tipo* y en la *punibilidad* del delito fiscal, resultan de especial interés los argumentos elaborados en su día por nuestra doctrina penal y tributarista para determinar la trascendencia penal de las normas que excluían la sanción tributaria, en relación con los ingresos fuera de plazo (art. 61.2 LGT 1963; actualmente, art. 27 LGT 2003) y en relación con la regularización fiscal autorizada en las disposiciones adicionales 13ª y 14ª de la Ley 18/1991 (anterior LIRPF)<sup>214</sup>. A pesar de que actualmente la cuestión ya está resuelta, con la introducción en el ordenamiento penal de la pertinente “excusa absolutoria”<sup>215</sup> por la LO 6/1995, de 29 de junio -que añade a este respecto un

<sup>213</sup> La doctrina favorable a la tesis de la *impunidad penal* insiste en que el plazo de prescripción del delito sigue siendo de cinco años, y que éste *no prescribe* por el transcurso de cuatro años. En este sentido reiteran SOLA y CLAVIJO que “sería incorrecta la respuesta de que prescrita la deuda tributaria también hay que considerar prescrita la infracción penal, aunque a efectos prácticos no pueda menos que aceptarse el resultado de que no habrá responsabilidad penal”, así como “que no pueda castigarse por el delito fiscal (...) se debe a que la existencia de la deuda tributaria es presupuesto de la infracción penal; y no porque el delito *también* haya prescrito” (*vid.* SOLA RECHE, E.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Delito fiscal y prescripción tributaria”, *Tribuna Fiscal*, núm. 101, 1999, pág. 81).

<sup>214</sup> *Vid.* el análisis de las distintas tesis doctrinales al respecto, formuladas con anterioridad a la LO 6/1995 de 29 de junio, en BALLARÍN ESPUÑA, M., *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 185 sigs. La autora diferencia acertadamente las posturas favorables a la *impunidad penal*, dentro de las cuales distingue la configuración de la regularización como *desistimiento voluntario en la tentativa* y como *excusa absolutoria posterior a la consumación*, de las posturas que admitían sólo su carácter de *atenuante de la pena*, de acuerdo con lo previsto en el antiguo art. 9.9º CP 1973 (actuales apdos. 4º y 5º, art. 21 CP 1995).

<sup>215</sup> No obstante, la STS (Sala 2ª) de 28 de octubre de 1997 (Ponente: Vega Ruiz) (reproducida en *Quincena Fiscal*, núm. 20/1997) admite la plena eficacia a efectos jurídico-penales del art. 61.2 de la Ley General Tributaria

apdo. 3º al art. 349 CP 1973, hoy apdo. 4º del art. 305 CP 1995-<sup>216</sup>, los criterios expuestos en su día nos resultan útiles para el análisis de la cuestión aquí examinada.

De hecho, se constata que los principales argumentos aducidos hasta el momento favorables a la tesis de la impunidad penal por prescripción de la obligación tributaria coinciden básicamente con los que defendían en su día la exención de responsabilidad *penal* por regularización extemporánea<sup>217</sup>. Dichos argumentos son esencialmente los siguientes:

---

(hoy 61.3 LGT), incluso aunque la ley penal no hubiera sido reformada en este aspecto. En este sentido, manifiesta la sentencia que “dejando de lado los problemas genéricos que la excusa absolutoria puede presentar, por ejemplo la comparación jurídica que ofrece con el artículo 21.5 del Código Penal, lo importante es consignar la aplicación ahora no sólo del supuesto que el artículo 305.4 del Código de 1995 ofrece, sino también del referido artículo 61.2 de la Ley General Tributaria (aun a pesar de que otros tribunales penales de inferior competencia jurisdiccional lo hayan rechazado)”.

<sup>216</sup> El párrafo 1º del apartado 4 del art. 305 CP 1995 dispone: “*Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la Administración Tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias*”.

<sup>217</sup> PÉREZ ROYO sostenía ya con anterioridad a la introducción legal de la “excusa absolutoria” en el art. 305 CP 1995 la extensión de los efectos del antiguo art. 61.2 LGT (actual art. 61.3 LGT) al ámbito penal, entendiendo que dicho precepto integraba el tipo. El autor afirmaba que “(...) El pago espontáneo supondría la reparación del perjuicio económico ocasionado por la omisión del ingreso, dando lugar a la exclusión de responsabilidad penal. Se trataría en definitiva de una configuración del cumplimiento espontáneo como una especie de excusa absolutoria o causa de no punibilidad, al estilo de lo establecido en otros ordenamientos en el Derecho comparado, más allá de la consideración de simple circunstancia atenuante que a dicho comportamiento habría que atribuir en base al artículo 9.9º CP” (*Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, 1986, págs. 174-175). PÉREZ ROYO considera que, al igual que el cumplimiento espontáneo, la extinción de la deuda tributaria por prescripción determina la inexistencia de la lesión de la recaudación tributaria, que constituye el bien jurídico protegido (“La aplicación retroactiva...”, 1998, *op.cit.*, pág. 88). En este sentido afirma también FERREIRO (“Delito fiscal...”, 1998, *op.cit.*, pág. 73) que “la prescripción de la deuda tributaria determina la exclusión del tipo de injusto, ya que afecta, como ya hemos dicho tanto al resultado como al bien jurídico protegido (...) La base de esta exclusión parece, en el sentido apuntado, clara: el tipo integrado con las normas de complemento que regulan la prescripción tributaria declara punible la falta de pago de una obligación no prescrita”.

El Auto del Juzgado de Instrucción núm. 22 de Barcelona de 2 de enero de 1999 emplea diversos de estos argumentos para dictar sobreseimiento libre, apreciando la concurrencia del plazo de prescripción de cuatro años establecido en la LDGC. Se afirma en el Auto por un lado que la regulación del delito fiscal obedece a normas penales en blanco de naturaleza administrativa, cuya modificación determina el cambio del tipo penal, y por otro lado que, prescrita la deuda tributaria, no hay resultado lesivo para la Hacienda Pública ni bien jurídico que merezca la protección penal. (*vid.* la reseña de este Auto en *Gaceta Fiscal*, núm. 177, junio 1999, págs. 199 y sigs.).

- *Primero*: el retraso del momento consumativo del delito de defraudación tributaria hasta el requerimiento administrativo. Prescrita la obligación tributaria con anterioridad, no se habría realizado el tipo delictivo.

- *Segundo*: la desaparición de la cuota tributaria (sea por cumplimiento -pago- sea por extinción de la obligación -prescripción-) elimina el perjuicio económico necesario para la subsistencia del delito de defraudación tributaria. Se elimina el tipo de injusto, tanto por exclusión del resultado como del bien jurídico protegido. De otra forma se produciría un “resurgimiento”, vía responsabilidad civil derivada de delito, de la deuda tributaria extinguida.

- *Tercero*: dado que la normativa tributaria, modificada en un sentido más favorable, integra el tipo de defraudación tributaria -configurado como *tipo penal en blanco* en sentido amplio-, le es aplicable la regla de retroactividad *in bonus*.

- *Cuarto*: la prescripción de la obligación tributaria en una fase postdelictiva puede configurarse como *excusa absolutoria*, aplicando analógicamente *in bonam partem* una norma semejante ya existente en el ordenamiento penal: la contenida en el apdo. 4º del art. 305 CP.

A estos argumentos favorables a la tesis de la impunidad penal se opusieron las objeciones de otros autores, rechazando la incidencia a efectos penales de la regularización voluntaria prevista en el ordenamiento tributario, considerando que ni la correspondiente norma tributaria era parte integrante del tipo de injusto<sup>218</sup>, ni dicha conducta postdelictiva eliminaba el perjuicio económico producido (la “elusión del tributo”)<sup>219</sup>. Se exigía por tanto que dicha “excusa absolutoria” fuera expresamente prevista en el ordenamiento penal, lo que finalmente el

---

<sup>218</sup> Se pronunciaba en este sentido MARTÍNEZ-BUJÁN (*Los delitos...*, 1995, *op.cit.*, págs. 120-121), en relación con la “excusa absolutoria” introducida por la Disposición adicional 13ª de la Ley del IRPF de 1991: “(...) ese carácter de norma penal en blanco únicamente desplegará su eficacia (consistente en la necesidad de recurrir a la normativa extrapenal tributaria) cuando de lo que se trata es de integrar el contenido específico de cada uno de tales elementos normativos jurídicos del tipo de injusto, mas ninguna relevancia puede poseer dicho carácter ante la existencia de una norma tributaria *que no forma parte del “blanco”*, como era la que admitía una exclusión de sanción tributaria en el caso de regularización por la suscripción de Deuda pública especial”.

<sup>219</sup> Así, según MARTÍNEZ-BUJÁN (*Los delitos...*, 1995, *op.cit.*, págs. 120-121): “(...) la cuestión es que lo preceptuado en la Disposición adicional 13ª en nada afecta a la caracterización del perjuicio típico del delito. Si, con arreglo a la tesis de la doctrina penalista dominante, el delito se consumó en el momento de la finalización del plazo ordinario de ingreso, desde el punto de vista penal el reenvío a la normativa tributaria se agota en ese instante, el tipo se cumple en todos sus presupuestos típicos y lo que suceda con posterioridad es un comportamiento postdelictivo, que podría surtir efectos muy concretos (por la vía de una auténtica amnistía encubierta) en el Derecho tributario, de acuerdo con sus fines, pero no puede poseer relevancia en el ámbito penal, que -como se ha dicho reiteradamente- se orienta a finalidades propias, que se oponen a la admisión de dicha amnistía (temporal) enmascarada”.

legislador ha dispuesto (art. 305.4º CP 1995), zanjando de esta forma la polémica doctrinal en el caso concreto.

A continuación se analizan los motivos y objeciones aportados a nivel doctrinal en relación con los mencionados argumentos, tanto aquéllos elaborados en su día respecto a la regularización voluntaria y trasladados con más o menos matices al supuesto de la prescripción tributaria, como los propiamente aducidos en relación a ésta<sup>220</sup>.

- *Primero*: El momento de la *consumación* del delito de defraudación tributaria fue una cuestión ampliamente debatida a nivel doctrinal en relación con la trascendencia penal de la regularización extemporánea. Algunos autores defendían a estos efectos el *retraso del momento consumativo* del delito hasta la intervención de la Administración tributaria o de la jurisdicción penal, configurando la regularización como un *desestimiento en la tentativa*<sup>221</sup>. Esta tesis ha sido también traída a colación en relación con la prescripción de la obligación tributaria con anterioridad al correspondiente requerimiento, a efectos jurídico-penales<sup>222</sup>.

Esta postura ha sido sin embargo mayoritariamente descartada, no sólo porque supone dejar en manos de la voluntad del funcionario o Tribunal de turno el momento de la consumación del delito (y, por tanto, de la efectiva producción del perjuicio patrimonial), sino también porque retrasa indefinidamente el inicio del cómputo de la prescripción de la acción penal, perjudicando notablemente la seguridad jurídica. Además, la introducción de la causa de

---

<sup>220</sup> En contra de admitir la trascendencia a efectos de exclusión de responsabilidad penal de esta regularización voluntaria que excluía la sanción en el ámbito tributario, con anterioridad a su introducción como excusa absolutoria en el CP, se manifestaban, entre otros, MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social*, Tecnos, Madrid, 1995; DOLZ LAGO, M.J., “Los delitos contra la Hacienda Pública”, *Impuestos*, tomo II/1993, pág. 557 y SERRANO GZEEZ. DE MURILLO, J.L.; MERINO JARA, I., “Implicaciones tributarias y penales de las disposiciones adicionales 13ª y 14ª de la Ley del IRPF”, *Impuestos*, t. I, 1994, págs. 57 y sigs. Estos últimos afirman: “la reparación del perjuicio causado por el delito o la retractación de su autor no obsta para el pleno carácter antijurídico de la conducta lesiva anterior, que ha menoscabado el bien jurídico protegido”.

<sup>221</sup> Así, afirmaba PÉREZ ROYO que: “el concepto de cumplimiento (o de incumplimiento) de la deuda tributaria -concepto que viene dado al Derecho penal por el ordenamiento tributario- ha quedado a estos efectos modificado por la nueva redacción del artículo 61.2 LGT. De manera que incumplimiento a efectos penales es sólo el que da lugar a la intervención de la Administración” (*Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, 1986, pág. 174). En el mismo sentido, *Vid.* FALCÓN Y TELLA, R., “Consecuencias...”, 1998, *op.cit.*, pág. 5.

<sup>222</sup> En este sentido, afirmaba ya FALCÓN Y TELLA la posible “equiparación de la prescripción de la obligación tributaria al pago espontáneo fuera de plazo, que, según el art. 61.2 de la LGT, excluye las sanciones exigibles por las infracciones cometidas, y por tanto también la responsabilidad criminal. Obsérvese que en ambos casos la obligación se “extingue”, o al menos se hace inexigible, sin intervención administrativa, y que del art. 61.2 LGT parece deducirse que el incumplimiento a efectos penales es sólo el que da lugar a intervención de la Administración” (FALCÓN Y TELLA, R., *Análisis crítico de jurisprudencia en materia de prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, págs. 67-68).

supresión de la pena del apdo. 4º art. 305 CP confirma en sí misma la tesis de que la consumación del hecho delictivo se produce antes del requerimiento administrativo<sup>223</sup>. A nuestro juicio, nos situamos en cualquier caso en una fase posterior a la *consumación del delito*, fijando dicho momento en la finalización del período de pago voluntario de una deuda tributaria existente y, por ende, todavía no prescrita.

- *Segundo*: La eliminación del *perjuicio económico* necesario para la subsistencia del delito fue uno de los argumentos, junto al de la retroactividad del complemento normativo del tipo *en blanco*, que se emplearon en relación con la DA 13ª LIRPF, puesto que, al tratarse de una “regularización” llevada a cabo incluso “tras previo requerimiento”, no eran de aplicación aquí los criterios del retraso del momento consumativo (desistimiento en la tentativa) ni el de la excusa absolutoria por analogía con la regularización tributaria (puesto que el antiguo art. 61.2 LGT (actual art. 61.3) se refería en todo caso a una regularización *voluntaria*). Este criterio fue empleado en su día y lo es de nuevo en la actualidad por autores como PÉREZ ROYO<sup>224</sup>, FALCÓN Y TELLA<sup>225</sup> y FERREIRO<sup>226</sup>, autores que aducen varios de los argumentos citados en favor de la tesis de la impunidad penal.

En este sentido se ha alegado también que la necesaria coherencia y unidad del ordenamiento jurídico exige la eficacia *exoneradora de responsabilidad penal* de toda situación

<sup>223</sup> Así lo apunta MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*, 1995, *op.cit.*, pág. 123.

<sup>224</sup> PÉREZ ROYO afirmaba ya que “El pago espontáneo supondría la reparación del perjuicio económico ocasionado por la omisión del ingreso, dando lugar a la exclusión de responsabilidad penal”, en *Los delitos...*, 1986, *op.cit.*, pág. 174. Respecto a la regularización mediante la suscripción de Deuda Especial, incluso *tras previo requerimiento*, también aduce este argumento: “en un delito de resultado dañoso, que exige un daño patrimonial efectivo, nos encontraríamos con que la condena penal se acompaña, en cambio, de un no pronunciamiento de la *responsabilidad civil*, puesto que ésta es inexistente, al haber suscrito el sujeto Deuda Especial”. (“El delito fiscal y la regularización tributaria de la disposición adicional 13 de la Ley del IRPF”, *Impuestos*, T. I, 1994, pág. 357, párr. 31). Asimismo, afirma el autor recientemente que: “el transcurso del plazo de prescripción, al extinguir la deuda, determina que, desde el punto de vista de la aplicación del tipo delictivo de la defraudación tributaria, haya que considerar como *inexistente la lesión de la recaudación tributaria que constituye el bien jurídico protegido por ese delito*”. (“La aplicación retroactiva...”, 1998, *op.cit.*, pág. 87).

<sup>225</sup> Este autor afirmaba ya en 1990 que “lo mismo que el pago espontáneo, sin requerimiento previo, supone la reparación del perjuicio económico ocasionado por la omisión del ingreso, la prescripción de la obligación tributaria elimina no sólo la exigibilidad de la obligación sino también el perjuicio económico producido, o al menos la trascendencia penal que pudiera tener dicho perjuicio”. (*Análisis crítico de jurisprudencia en materia de prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990, págs. 67-68).

<sup>226</sup> Uno de los argumentos expuestos por FERREIRO se fundamenta en que “*la falta del resultado típico provoca la atipicidad de la conducta*”. La prescripción provoca la anulación *ex tunc* de la obligación, la falta, en términos jurídicos del deber de ingresar y del resultado dañoso que el incumplimiento de este deber provoca. Es el legislador quien, declarando prescrita la obligación declara la inexistencia de todo daño exigible o reclamable. El daño producido deja de existir jurídicamente” (“Delito fiscal...”, 1998, *op.cit.*, pág. 71).



que determine *en el ámbito tributario* la inexigibilidad jurídica de la obligación tributaria, aún producida en un momento posterior a la *consumación del delito*<sup>227</sup>.

No obstante, según la doctrina penalista dominante, el delito de defraudación tributaria es un delito de *resultado*<sup>228</sup> que se consuma en el momento de la finalización del período voluntario de pago, momento en que debe verificarse la parte objetiva y la parte subjetiva del tipo. Por

---

<sup>227</sup> Este criterio se ha empleado tanto para defender la *impunidad penal* por *exclusión del tipo de injusto en la fase post-delictiva* como por la existencia de una *excusa absolutoria o causa de exclusión de la pena*. En el primer sentido puede entenderse la afirmación de PÉREZ ROYO, en la que subyace ante todo una determinada concepción del bien jurídico protegido, según la cual “la exigencia de coherencia en la interpretación del conjunto del ordenamiento debe conducir a la conclusión de que carece de objeto el ejercicio de la acción penal por delito fiscal respecto de una deuda que el propio ordenamiento declara como inexistente” (“La aplicación...”, 1998, *op.cit.*, pág. 87). En el segundo sentido apuntado, se empleaba ya este criterio en 1990 por FALCÓN Y TELLA, al indicar que “un elemental criterio de coherencia del ordenamiento jurídico obliga a configurar la prescripción de la obligación tributaria como una *excusa absolutoria*, ya que en otro caso, por la vía de la responsabilidad civil derivada del delito, se haría inoperante la prescripción ganada respecto a la obligación tributaria” (*Análisis crítico...*, 1990, *op.cit.*, pág. 68). Este criterio de la *unidad y coherencia del ordenamiento jurídico*, entendido como un principio de “comunicación” o “no estanqueidad” entre los órdenes penal y tributario -conectado con la idea del *tipo penal en blanco*- fue también uno de los argumentos empleado en su día para defender la impunidad penal por aplicación de la regulación en el ámbito tributario de la “regularización voluntaria”, que excluía las sanciones en vía administrativa. De esta manera se configura una especie de principio *non bis in idem al revés*. Ésta es la idea que sugiere la siguiente afirmación de FALCÓN: “si en los supuestos de delito fiscal se excluye la sanción en vía administrativa, por infracción grave, ello se debe exclusivamente a las exigencias del principio “non bis in idem”; pero por definición el delito fiscal presupone no sólo la elusión del impuesto en la cuantía mínima de quince millones, sino también que dicha elusión reúna las características de la infracción grave (...)” (“El delito fiscal...”, 1999, *op.cit.*, pág. 7). Según esta postura, toda exoneración de responsabilidad sancionadora tributaria ha de conducir a una exoneración de responsabilidad penal, en aras de la coherencia del ordenamiento jurídico (así p.ej. en los supuestos de *fraude a la ley tributaria*). Sin embargo, en relación con el tema aquí examinado de la prescripción de la obligación tributaria, el argumento debe relacionarse más bien con la concepción del bien jurídico protegido que se mantiene.

<sup>228</sup> Se trata de un delito de resultado -y no de mera actividad-, puesto que exige la causación de un resultado (“elusión del pago de tributos”; “reducción de tributos” en Derecho alemán) separable espacio-temporalmente de la conducta. A su vez, es un delito de resultado “instantáneo”, puesto que se consuma en el instante en que se produce éste, sin dar lugar a una situación antijurídica duradera. *Vid.* MIR PUIG,S., *Derecho...*, 1990, *op.cit.*, pág. 216. Según la doctrina alemana mayoritaria el delito de defraudación tributaria (§ 370 AO) es un delito de resultado, pero no exige una lesión del bien jurídico protegido, sino una puesta en peligro concreto (*vid.* por todos TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 16ª ed., Ed. Otto Schmidt, Köln, 1998, pág. 975). A esta configuración del delito del § 370 AO como delito de peligro concreto se refiere MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ (“El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, *Estudios Penales y Criminológicos*, XVIII, 1995, pág. 154), apuntando que ““el resultado típico (la reducción de impuestos) no presupone la efectiva lesión de la pretensión tributaria o el menoscabo efectivo de los ingresos fiscales”. A la vista del concepto legal de resultado, el peligro para el bien jurídico existe siempre que la liquidación tributaria no se realice en el tiempo oportuno o no se realice en toda su cuantía. Por consiguiente, el bien jurídico protegido por la norma del § 370 AO es -según la tesis dominante- el “interés del Estado en el ingreso completo o en tiempo oportuno de los tributos” (...)”.

tanto, la *consumación* del delito de defraudación tributaria en dicho momento, realizándose todos los presupuestos objetivos y subjetivos del tipo delictivo, determina la producción del resultado *elusivo del pago de tributos, resultado típico* que no desaparece como consecuencia de una *reparación postdelictiva*, sea por pago o por prescripción de la correspondiente obligación<sup>229</sup>. Una actuación “reparadora” del sujeto en un momento posterior a la consumación, en la fase post-delictiva, no elimina la antijuricidad ni la lesión del bien jurídico protegido, por lo que podría determinar en todo caso una reducción de la pena (atenuante por “arrepentimiento espontáneo”), pero no su exclusión, exclusión que sin embargo se produce por estar expresamente reconocida como excusa absolutoria. Precisamente por su situación en una fase post-delictiva, una vez producido el *resultado típico*, ha sido precisa la configuración de la regularización voluntaria como *excusa absolutoria*.

En este punto, se argumenta también en favor de la *impunidad penal* objetando que, en caso de exigirse responsabilidad penal, “resucitaría” vía *responsabilidad civil derivada de delito* la obligación tributaria prescrita<sup>230</sup>. Este criterio nos hace pensar, siguiendo a AGULLÓ AGÜERO, que “*existe confusión entre el daño que configura el injusto, a saber, el incumplimiento de la obligación tributaria, y el daño resarcible que deriva de dicho*

---

<sup>229</sup> Nos parece especialmente significativo el argumento elaborado por el penalista MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, respecto a la regularización por suscripción de Deuda Especial: “*Si, como creo correcto, el delito se consumó en el momento relativo al plazo ordinario de la autoliquidación, es evidente que el perjuicio patrimonial (que integra el resultado material típico del delito) se produjo en ese instante normativamente determinado. El pago posterior efectuado al amparo de la citada Disposición adicional de la Ley del IRPF de 1991 produciría efectos exoneradores en Derecho tributario, pero en Derecho penal no había más remedio que aplicar las reglas generales, las cuales implican que dicho pago post-consumativo sólo podría eliminar en su caso la responsabilidad civil derivada de delito*”. El autor indica además que “no hay absurdo alguno en el hecho de que en tales casos se declarase la inexistencia de responsabilidad civil, a pesar de que, en cambio, hubiese habido responsabilidad penal por delito de defraudación tributaria”. *Vid.* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*, 1995, *op.cit.*, pág. 119.

<sup>230</sup> FALCÓN Y TELLA ha afirmado reiteradamente que la exclusión de responsabilidad penal obedece también a la necesaria “coherencia del ordenamiento jurídico (...), ya que en otro caso, por la vía de la responsabilidad civil derivada del delito, se haría inoperante la prescripción ganada respecto a la obligación tributaria” (*vid.* este argumento en *Análisis crítico...*, 1990, *op.cit.*, pág. 68; en *La prescripción...*, 1992, *op.cit.*, pág. 270, y en “Consecuencias...”, 1998, *op.cit.*, pág. 6). No obstante, este autor advierte que “la jurisprudencia no siempre ha aceptado la procedencia de que la responsabilidad civil derivada del delito se declare en el proceso penal. En sentido afirmativo se pronuncian, por ejemplo, la sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 2 de Madrid, de 9 de junio de 1990, y la STS de 9 de febrero de 1991, las cuales argumentan que quien es responsable criminalmente también lo es civilmente. En cambio, la sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 24 de Barcelona, de 22 de enero de 1991, considera que no es aplicable el art. 19 del Código Penal, y por tanto no cabe entrar en señalar la responsabilidad civil del condenado, debido a que el delito fiscal es un “delito de carácter formal” y resulta patente “la posibilidad ejecutiva en vía administrativa de la Hacienda pública” (*La prescripción...*, 1992, *op.cit.*, págs. 270-271). Precisamente el mismo autor rechaza la exigencia de la deuda tributaria defraudada vía declaración de responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria (FALCÓN Y TELLA, R., “Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria...”, *Quincena Fiscal*, junio 1998, págs. 5 sigs.).

*incumplimiento tipificado como delito*<sup>231</sup>. El resultado dañoso que configura el injusto típico y determina la exigencia de *responsabilidad penal* no debe confundirse con el *daño resarcible*, el cual puede excluirse como consecuencia de una *reparación en fase postdelictiva*. En apoyo de este argumento cabe destacar que la constatación del daño que configura el injusto ha de referirse al momento consumativo del delito, al momento de la efectiva *defraudación*, mientras que la existencia de un daño resarcible ha de referirse “*al momento de dictar sentencia y no al momento de la consumación del delito*”. Por tanto, como también destaca MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, no existe obstáculo a que, exigiéndose *responsabilidad penal* por delito de defraudación tributaria, pueda declararse la inexistencia de *responsabilidad civil ex delicto*.

Un tema diferente es la cuestión de si la extinción de la obligación tributaria por prescripción deja abierta la vía de la *responsabilidad civil ex delicto* para lograr un resarcimiento del daño producido como *consecuencia* de la realización del tipo delictivo. En cuanto a la misma exigencia de dicha *responsabilidad civil* hay que señalar que la doctrina jurisprudencial, tras unas iniciales vacilaciones<sup>232</sup>, se ha consolidado en el sentido de admitir que sean los órganos jurisdiccionales penales los que liquiden la deuda tributaria y declaren la *responsabilidad civil* derivada del delito contra la Hacienda Pública<sup>233</sup>. No obstante, esta postura es harto criticable. Ya la profesora AGULLÓ AGÜERO señaló en su estudio de 1984 la “*imposibilidad de configurar como daño la cuantía de la obligación principal*”, puesto que en Derecho tributario el derecho del acreedor tiene “*unas vías de satisfacción propias que lo alejan radicalmente de*

<sup>231</sup> Vid. AGULLÓ AGÜERO, A., “La responsabilidad civil derivada del delito”, en COBO (Dir.)/BAJO (Coord.), *Comentarios a la legislación penal, T. III, Delitos e infracciones de contrabando*, Edersa, 1984, págs. 361 sigs. (pág. 377).

<sup>232</sup> Así, a modo de ejemplo, admitía la *responsabilidad civil* derivada de delito contra la Hacienda Pública la SAP de la Rioja de 24 de marzo de 1988, y la negaba la SAP de Barcelona de 25 de julio de 1988. Esta última sentencia entiende que “(...) *la deuda tributaria es anterior en su origen, distinta en su naturaleza o independiente en su sustantividad al hecho criminal* (...)”. (Sentencias citadas en SIMÓN ACOSTA, E., “La responsabilidad civil (patrimonial) derivada del delito de defraudación tributaria”, Ponencia presentada a las *XIX Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributario*, Lisboa, octubre 1998).

<sup>233</sup> En este sentido se pronuncia el Tribunal Supremo a partir de 1991 (SSTS de 21 de enero, 5 de noviembre y 3 de diciembre de 1991), afirmando que “la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo que ha de ser fijada dentro del proceso...; es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo... sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal... provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título -judicial- para hacer efectiva la deuda tributaria” (vid. la referencia en FALCÓN Y TELLA, R., “Consideraciones...”, 1998, *op.cit.*, pág. 8). En el ordenamiento alemán, el “daño resarcible” producido por la comisión del delito de defraudación tributaria se satisface por regla general con la posterior *liquidación y recaudación tributaria*, por lo que la posibilidad de una declaración de *responsabilidad civil ex delicto* es en estos supuestos remota. Vid. en este sentido KOHLMANN, G., *Steuerstrafrecht Kommentar*, Otto Schmidt, Köln, 1997, § 401 AO, Rn. 4; Vid. también JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS, *Steuerstrafrecht*, Beck, München, 1996, pág. 861.

*cualquier acción resarcitoria*”<sup>234</sup>. Este parecer ha sido asimismo expresado por un importante sector de la doctrina tributarista<sup>235</sup>, entre otros, por los profesores FALCÓN Y TELLA<sup>236</sup> y SIMÓN ACOSTA<sup>237</sup>. Las dudas se plantean cuando la vía del procedimiento tributario deviene inoperante por prescripción de la acción del acreedor (Hacienda Pública) para hacer efectivo su derecho. En estos casos, dado que la deuda tributaria defraudada se ha extinguido por prescripción, ya no es exigible por la Administración tributaria, pese a que el incumplimiento determinante de la realización del tipo de injusto determina la subsistencia de la responsabilidad jurídico-penal. Excluyéndose así el “*concurso de obligaciones*” al que se refiere AGULLÓ, ¿subsiste no obstante la obligación de indemnizar el daño causado vía responsabilidad civil *ex delicto*?

---

<sup>234</sup> AGULLÓ AGÜERO, A., “La responsabilidad...”, 1984, *op.cit.*, pág. 386.

<sup>235</sup> Señala PÉREZ ROYO (“El delito fiscal...”, 1998, *op.cit.*, pág. 588) que “la doctrina (singularmente la de los tributaristas, porque entre los penalistas la opinión no es la misma) ha entendido que en estos casos debería ser la Administración la que, sobre la base de los hechos declarados probados, procediera a practicar la correspondiente *liquidación* y a exigir su importe en el correspondiente *procedimiento administrativo*. Sin embargo, la jurisprudencia constante de los Tribunales entiende que la deuda eludida debe ser exigida a título de *responsabilidad civil*, que será pronunciada en la propia *sentencia condenatoria* y que será exigida como *ejecución de la sentencia*” (el subrayado es nuestro).

<sup>236</sup> FALCÓN Y TELLA (“Consideraciones...”, 1998, *op.cit.*, págs. 6-7) sostiene que “la exigencia de responsabilidad (o más precisamente, de la deuda tributaria) debería dejarse a la propia Administración, siendo en tal caso recurrible la liquidación que se dicte en vía económico-administrativa y contenciosa”, indicando en su apoyo que “un importante sector de la doctrina, e incluso algunos tribunales (señaladamente la entonces Audiencia Provincial de Barcelona, por ejemplo, en su sentencia de 22 de julio de 1988, CaT núm. 79, pág. 100), venían entendiendo que en el proceso penal no procede declaración de responsabilidad civil “*porque la deuda no nace del delito, sino del hecho imponible que es anterior a aquél, y la Hacienda dispone de procedimientos ejecutivos para hacer efectiva la deuda*”. Este parecer lo refiere FALCÓN al problema de que la responsabilidad civil derivada del delito fiscal altere la posición de los sujetos pasivos del tributo (*vid.* a este respecto el trabajo de CHICO DE LA CÁMARA, P., “El delito fiscal en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas no debe alterar las posiciones jurídico-subjetivas del tributo”, *Quincena Fiscal*, junio 1998, págs. 11 sigs.).

<sup>237</sup> SIMÓN ACOSTA, E., “La responsabilidad civil (patrimonial) derivada del delito de defraudación tributaria”, Ponencia presentada a las *XIX Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributario*, Lisboa, octubre 1998. El autor basa su postura en diversos argumentos: “la Administración está suficientemente dotada de instrumentos jurídicos para hacer efectiva la deuda, sus potestades tributarias son por principio indisponibles y, en tercer lugar, la solución a que ha llegado la jurisprudencia desemboca a veces en una inexcusable vulneración del principio constitucional de capacidad económica”. Otro motivo para negar que la *indemnización de daños* pueda sustituir a la *deuda tributaria* es que “los principios y normas que rigen la prueba en el Derecho tributario y en Derecho penal no son los mismos. Cabe la posibilidad de que la cuantía defraudada a efectos penales sea diferente que el importe de la deuda tributaria determinada a través del procedimiento administrativo”. También en este sentido observa FALCÓN (“Consideraciones...”, 1998, *op.cit.*, pág. 8) que “(...) dicha práctica generalizada no es necesaria para proteger el interés fiscal, al que incluso puede perjudicar gravemente, pues la liquidación en vía administrativa, aunque exista delito, permitiría exigir cantidades adicionales; por ejemplo sobre la base de presunciones, que en cambio resultan incompatibles con los principios penales”.

A nuestro entender, habrá que examinar “*lo que la doctrina considera relevante a efectos de establecer una responsabilidad civil ex delicto*”, a saber, “*la existencia del daño y la relación de causalidad que le une con el delito*”<sup>238</sup>. En cualquier caso, la declaración de responsabilidad civil no puede ser automática, sino que debe comprobarse la concurrencia de dichos presupuestos. Por consiguiente si, equiparándose los efectos del *pago o cumplimiento* y de la *prescripción*, se entiende que no existe *daño resarcible*, procede la declaración de inexistencia de responsabilidad civil *ex delicto*. Por el contrario, si se considera que subsiste una pérdida de ingresos por parte de la Hacienda Pública que puede considerarse *daño resarcible “ex delicto”*, procederá declarar la responsabilidad civil pertinente<sup>239</sup>.

- *Tercero*: En cuanto a la posibilidad de apreciar la retroactividad de esta normativa tributaria más favorable, considerándola integradora del tipo penal *en blanco* o tipo con elementos normativos jurídicos del art. 305 CP, entendemos, justificando la no inclusión de este tema en el conjunto del estudio, que no existe reenvío del tipo penal a la norma tributaria que determina un nuevo plazo de prescripción de la deuda tributaria. No toda modificación normativa introducida “en el concreto ámbito del Derecho tributario” tiene incidencia a efectos jurídico-penales, a pesar de que dicha modificación afecte a la exigibilidad jurídica de la obligación tributaria. Los elementos normativos del delito de defraudación tributaria se integran y concretan con la aplicación de la normativa tributaria que fija la existencia y cuantía de cuota defraudada en el momento de realización del hecho delictivo<sup>240</sup>. Las normas tributarias de

<sup>238</sup> Vid. AGULLÓ AGÜERO, A., “La responsabilidad...”, 1984, *op.cit.*, pág. 366.

<sup>239</sup> APARICIO PÉREZ, J. (*El delito fiscal a través de la Jurisprudencia*, Aranzadi, 1997, pág. 372), refiriéndose al supuesto de prescripción de la obligación tributaria y sin que haya prescrito la acción penal, expone su postura favorable a la existencia de responsabilidad penal y de responsabilidad civil *ex delicto*: “(...) en este caso no es posible basarse en una lectura de la juridicidad realizada desde la perspectiva del *conjunto del ordenamiento jurídico*, en particular del artículo 64 de la LGT, para defender la inexistencia del delito. Tanto con la postura mayoritaria sobre el momento de la consumación como con aquella que distingue entre consumación formal y material, *el ilícito ya se ha consumado plenamente, por lo que existe una acción antijurídica culpable y punible que debe dar lugar tanto a responsabilidad penal como civil*” (el subrayado es nuestro).

<sup>240</sup> FALCÓN Y TELLA, R., afirma sin embargo que: “todas las normas que definen la conducta “exigible” al contribuyente tienen trascendencia penal, pues el tipo penal remite necesariamente al incumplimiento doloso de una “exigencia” o mandato que la norma tributaria define no sólo en sus aspectos cuantitativos, sino también temporales y otros. (...) la extinción de la obligación tributaria (que no puede confundirse con la extinción de la responsabilidad penal) forma parte del tipo, en el sentido de que éste exige la defraudación de una cuota debida y subsistente (no prescrita) en el momento de iniciarse la acción penal”. (“El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente”, *Quincena Fiscal (Editorial)*, núm. 10/1999, pág. 7). Estas afirmaciones tienen sentido a la hora de determinar la realización de todos los presupuestos típicos en el momento de comisión del delito, por lo que aquí interesa la comprobación de la existencia y cuantía de la cuota defraudada -debida y subsistente (no prescrita)-, pero, una vez consumado el delito, no toda norma tributaria que incida en la regulación de la obligación en el ámbito estrictamente jurídico-tributario ha de tener trascendencia penal. En este sentido, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona (Sección Sexta) de 18 de marzo de 1999 (Ponente D. Pablo LLanera) sostiene que el

referencia, a las que remite tácitamente el tipo de defraudación tributaria, son estrictamente aquéllas cuya aplicación resulta imprescindible para determinar la realización típica. La norma que determina un nuevo plazo de la acción para liquidar es una norma tributaria *que no forma parte del “blanco” del tipo*<sup>241</sup>.

Además, aun si consideráramos que dicha norma es parte integrante del elemento del perjuicio patrimonial, tampoco podría predicarse automáticamente su aplicación retroactiva, pues debería examinarse el resto de requisitos para la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*. En particular, no se trata de una modificación que elimine la *necesidad de pena*, pues la conducta defraudatoria realizada en el pasado sigue contemplándose como un ataque relevante para el patrimonio de la Hacienda pública. Ello debe ponerse en relación con las reflexiones precedentes, puesto que todas ellas apuntan a considerar que la prescripción de la obligación tributaria en una *fase postdelictiva* no elimina la consideración de la conducta como *lesiva para el bien jurídico protegido por la norma penal*.

- *Cuarto*: La configuración de este supuesto como excusa absolutoria *posterior a la consumación del delito*, aplicando por analogía la solución definitivamente adoptada en el ordenamiento penal respecto a la regularización voluntaria (apdo. 4º art. 305 CP 1995), ha sido una de las tesis más invocadas para fundar la *impunidad penal* en caso de prescripción de la obligación tributaria. Se asimila así este supuesto al de regularización voluntaria fuera de plazo (art. 61.3 LGT).

La existencia de tal excusa absolutoria con anterioridad a su expresa introducción en el CP, basada en la aplicación analógica *in bonam partem* de la exclusión de responsabilidad por sanción del antiguo art. 61.2 LGT<sup>242</sup>, fue ampliamente discutida a nivel doctrinal. Ello se debía principalmente a que, dada la inexistencia de un precepto penal semejante, era necesario fundar

---

carácter de norma penal en blanco de estos delitos lo es sólo a efectos de la determinación de la deuda tributaria. (Vid. la reseña a la Sentencia en *Gaceta Fiscal*, núm. 177, junio 1999, págs. 198-199).

<sup>241</sup> En este sentido matiza también ZORNOZA PÉREZ el alcance del reenvío a la normativa tributaria en el Derecho sancionador tributario -al hilo de su argumentación sobre la inexistencia de vulneración del principio de irretroactividad por aplicación retroactiva de la Ley 20/1989-, señalando que “no todas las normas que inciden en la determinación de las deudas o cuantías defraudadas integran el tipo legal de las sanciones correspondientes ni, en consecuencia, están cubiertas por las reglas sobre la retroactividad que rigen también en el ordenamiento sancionador tributario” (cfr. ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, 1992, pág. 98).

<sup>242</sup> Postura que se defendía por PÉREZ ROYO en *Los delitos...*, 1986, *op.cit.*, pág. 174 y en “El delito fiscal y la regularización tributaria de la disposición adicional 13 de la Ley del IRPF”, *Impuestos*, T.I, 1994, así como por FERREIRO LAPATZA, en “La aplicación de la disposición adicional 13ª de la Ley del IRPF (Deuda Especial) a los supuestos de delito fiscal”, *Impuestos*, T.II, 1992.

dicha analogía aplicando lo dispuesto en una norma tributaria, con rango de Ley ordinaria, a una norma de carácter penal, con rango de Ley orgánica. Este obstáculo podría descartarse en relación con el tema aquí examinado, puesto que existe en la actualidad la “excusa absolutoria” prevista en el art. 305.4º CP.

En este sentido, SILVA/MOLINS/MELERO optan por incluir el supuesto de la prescripción de la obligación tributaria directamente en el tenor del art. 305.4 CP, bien por interpretación, bien por analogía *in bonam partem*, entendiendo que “la extinción de la obligación tributaria (por transcurso del plazo de prescripción de cuatro años que establece la LDGC) es una regularización de la situación tributaria por el transcurso del tiempo. (...) de este modo, se realiza el tenor literal del art. 305.4 CP (...) La eximente que hemos tratado de configurar sería aplicable retroactivamente”<sup>243</sup>. Además, se añade que, de no proceder a esta equiparación, se haría de peor condición al contribuyente que ya no puede regularizar su situación tributaria mediante pago, porque la obligación tributaria se ha extinguido por prescripción<sup>244</sup>. A esta última observación podría objetarse la misma inexigibilidad del pago como presupuesto de la regularización<sup>245</sup>, así como la posibilidad de regularizar, aunque ello conduzca a una no exigencia del cumplimiento de la obligación tributaria por prescripción<sup>246</sup>.

---

<sup>243</sup> SILVA SÁNCHEZ, J.M.; MOLINS AMAT, P.; MELERO MERINO, F.J., “El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente””, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 44, 1999, págs. 80 sigs. Estos autores afirman que existe una radical vinculación entre la exención de responsabilidad penal y la extinción de la obligación tributaria, como demuestra la eximente de responsabilidad penal por regularización voluntaria del art. 305.4 CP. Según los autores, “luego en absoluto puede afirmarse que la suerte que siga la obligación tributaria sea por completo ajena a la responsabilidad penal del obligado tributario. Sencillamente, el legislador penal no lo ha querido así. Y no lo ha querido así porque, *más allá de declaraciones retóricas, nadie puede desconocer que el delito de defraudación tributaria en realidad constituye básicamente un refuerzo de la pretensión de la Hacienda pública de obtener el pago de los tributos*”.

<sup>244</sup> Este mismo argumento se alega por FERREIRO, “Delito fiscal...”, 1998, *op.cit.*, pág. 70.

<sup>245</sup> En este sentido se pronuncia A. CALDERÓN CERESO, Magistrado de la Audiencia Nacional, al afirmar que “*la regularización eficaz no precisa ir seguida del pago, ni en todo ni en parte, de la deuda tributaria. Sí que lo exige la legislación alemana que ha inspirado en este punto la reforma española, pero entendemos que el perdón legal no puede hacerse depender del hecho del pago, sin riesgo de resucitar la proscrita prisión por deudas, ya que no siempre el obligado tributario estará en condiciones de solventar la deuda, introduciéndose de otro modo una discriminación entre deudores solventes e insolventes, cuando la Ley sólo exige el restablecimiento de la verdad y de la lealtad en la relación tributaria. Lo decisivo es participar a la Administración los datos o información veraz que le permita practicar la liquidación correspondiente, en función de tales datos o tras realizar las comprobaciones oportunas*” (CALDERÓN CERESO, A., “Efectos penales de la regularización tributaria (Un análisis del art. 305.4 del Código Penal)”, *Gaceta Fiscal*, núm. 160, 1997, pág. 198).

<sup>246</sup> Así, PÉREZ ROYO (“La aplicación retroactiva...”, 1998, *op.cit.*, pág. 88) entiende que el sujeto *podría* “regularizar su situación tributaria” mediante declaración complementaria extemporánea sin requerimiento previo, quedando exento de responsabilidad penal (art. 305.4 CP), aunque se produciría el *absurdo* de que el resultado de esa regularización sería la declaración por parte de la Administración de que la deuda es inexistente (por prescripción).

No obstante, convendría analizar el fundamento de esta “excusa absolutoria”, a fin de comprobar la procedencia de su aplicación analógica al supuesto ahora estudiado.

La causa de supresión de la pena a que nos referimos, introducida por la LO 6/1995 y actualmente contenida en el apdo. 4º del art. 305 CP, se inspira en la *autodenuncia liberadora de pena* (“*Selbstanzeige*”) regulada en el § 371 de la *Abgabenordnung* de 1977. La doctrina alemana mayoritaria reconoce el carácter *excepcional* de esta institución en el sistema de Derecho penal, puesto que comporta la *liberación de pena* por un delito *ya consumado*, al margen de los requisitos del *desistimiento voluntario* de consumir el delito, que presuponen una evitación de la producción del *resultado típico* o de los perjuicios derivados del hecho, de tal manera que si éstos se producen, el agente no puede liberarse de la pena a través de la *reparación del daño causado*. La doctrina ha llegado a calificar la autodenuncia del § 371 AO como “mal necesario”, que se justifica exclusivamente por razones de política *tributaria*, totalmente ajenas a los *finés del Derecho penal*, e incluso de “tipo excepcional que deroga profundamente los mecanismos preventivos de protección del Derecho penal”<sup>247</sup>. Esta finalidad de la “excusa absolutoria”, consistente básicamente en “incentivar” de alguna forma la “regularización” por parte del obligado tributario -puesto que se descartan razones como la atipicidad de la conducta o la inexistencia de perjuicio económico-, no se ajusta en principio al supuesto aquí examinado, ya que en este caso no existe conducta “activa” del obligado, sino “pasividad” del acreedor tributario.

La aplicación del art. 305.4º CP es uno de los argumentos que podría permitir la exclusión de responsabilidad penal por prescripción de la obligación tributaria. Excluimos el argumento de la *atipicidad* porque entendemos que el bien jurídico protegido por el tipo de defraudación tributaria no es sólo la recaudación de la concreta prestación tributaria debida, sino el *interés recaudatorio* de la Hacienda Pública, entendida ésta en un concepto abstracto y funcional<sup>248</sup>, de manera que infringida la norma jurídico-penal de conducta y consumado el tipo

---

<sup>247</sup> En este último sentido se pronuncia KOHLMANN, *Steuerstrafrecht Kommentar*, (§ 371), Otto Schmidt, 1997. *Vid.* en relación con la figura de la *autodenuncia* en Derecho penal tributario alemán las amplias observaciones y referencias contenidas en MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*, 1995, *op.cit.*, pág. 95 sigs.

<sup>248</sup> En este sentido, ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 61: “el bien jurídico en los delitos tributarios adquiere una cierta unidad por referencia a la “función tributaria” como actividad de la Administración orientada a la actuación de un interés público que consiste en la realización del reparto de la carga tributaria de acuerdo con la ley y, en última instancia, de acuerdo con los principios constitucionales que han de informar el sistema tributario”. *Vid.* también FALCÓN Y TELLA, R., “Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria...”, *Quincena Fiscal (Editorial)*, junio 1998, pág. 7, que, en relación con la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria, manifiesta que: “aunque probablemente el delito fiscal tampoco protege el erario público ni el crédito



delictivo, la prescripción en un momento posterior de la obligación en el ámbito tributario no eliminaría por sí misma la tipicidad<sup>249</sup>. No obstante, podría considerarse que incide sobre la *punibilidad* del delito de defraudación tributaria, entendiéndola como regularización de la situación tributaria del contribuyente, equiparable a la contemplada en el art. 305.4º CP.

La existencia de la excusa absolutoria del art. 305.4º CP cuestiona sin embargo en gran medida la concepción del bien jurídico que mantenemos, pues parece reconducirla a la mera protección de la prestación tributaria debida o *refuerzo del crédito tributario*<sup>250</sup>. Considerando el paralelismo existente entre el delito de defraudación tributaria y el delito de estafa -este último afectando al patrimonio individual-<sup>251</sup>, y atendiendo a los fines preventivos del Derecho penal, sorprende comprobar cómo el legislador penal vincula de tal manera la protección jurídico-penal

---

tributario, sino el deber de contribuir objetivamente considerado, o -en terminología de F. PÉREZ ROYO, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, 1986, pág. 64 -la “función tributaria””.

<sup>249</sup> En este sentido, exponen SILVA/MOLINS/MELERO: “Evidentemente, la afirmación de la repercusión de la extinción de la obligación tributaria sobre el *tipo penal* sólo puede sostenerse a partir de una vinculación del mismo con los intereses de la Administración Tributaria. En cambio, la desvinculación del tipo delictivo de dichos intereses y su conexión con un concepto más abstracto de Hacienda Pública, como idea funcional orientada al cumplimiento de fines colectivos, llevaría seguramente a conclusiones distintas. Se trata, en definitiva, de dos visiones del delito: una (más accesoria) que lo vincularía, sobre todo, a la elusión de obligaciones tributarias; y otra (más independiente) que se centraría en la idea de infracción de normas jurídico-penales de conducta” (“El delito fiscal...”, 1999, *op.cit.*, pág. 82). Efectivamente, la postura de los autores que entienden *excluido el tipo de injusto* por la extinción de la obligación tributaria *en una fase post-delictiva*, sólo puede entenderse desde una concepción del bien jurídico restringida al *concreto interés recaudatorio de la Administración*, cuya protección jurídico-penal ya no sería necesaria una vez *desaparecido* el mismo. En este sentido debe entenderse la afirmación de FALCÓN Y TELLA, según la cual “la extinción de la obligación tributaria (que no puede confundirse con la extinción de la responsabilidad penal) *forma parte del tipo*, en el sentido de que éste exige la defraudación de una cuota debida y subsistente (no prescrita) en el momento de *iniciarse la acción penal*” (“El delito fiscal...”, 1999, *op.cit.*, pág. 8; el subrayado es nuestro). El autor no se refiere por tanto al momento de *consumación del tipo delictivo*, sino a un momento posterior a dicha consumación. Esta concepción desmerece a nuestro juicio el bien jurídico protegido por el delito fiscal.

<sup>250</sup> CALDERÓN CEREZO, refiriéndose a la figura de la excusa absolutoria afirma que “el uso con fines pragmáticos de una figura de esta clase puede poner de manifiesto la *inconsistencia del bien jurídico* que la norma tutela”. Concretamente con relación a la exención de pena del art. 305.4º CP observa el autor que “con esta iniciativa se están estableciendo, quizás inconscientemente, las bases para la desaparición en un futuro no muy lejano de los delitos contra la Hacienda Pública, por causa de la *depreciación del bien acreedor de la protección penal* radicado, sobre todo ahora, en la función recaudatoria antes que en el cumplimiento de prevalentes deberes sociales, concretados en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos y de modo mediato a la protección del orden económico delimitado por la Constitución en su art. 31 (...)” (el subrayado es nuestro). *Vid.* CALDERÓN CEREZO, A., “Efectos penales de la regularización tributaria (Un análisis del art. 305.4 del Código Penal)”, *Gaceta Fiscal*, núm. 160, 1997, pág. 195.

<sup>251</sup> *Vid.* RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Presente y futuro del delito fiscal*, Cuadernos Civitas, 1974, pág. 67, quien, en los inicios de la represión del fraude fiscal, afirma: “Como pauta general, el delito de fraude fiscal debería ser configurado y castigado en términos paralelos al delito de estafa”.

a la existencia de la obligación jurídica subyacente. La tipificación penal de una conducta no debería responder únicamente al intento de reforzar el crédito -sea jurídico-civil, sea tributario- para cuya exigencia y obtención ya se prevén concretos procedimientos. Con esta misma argumentación se criticaba la admisión de la excusa absolutoria en el anterior delito de cheque en descubierto<sup>252</sup>. Sin embargo, la adopción expresa por el legislador penal de la excusa absolutoria en el delito de defraudación tributaria determina que no pueda obviarse ésta a la hora de determinar el objeto de protección jurídico-penal y las posibles causas de exclusión de la punibilidad.

- *Quinto*: Recientemente el Tribunal Supremo, en la STS (Sala 2ª) de 10 de octubre de 2001 (ponente E. BACIGALUPO)<sup>253</sup>, caso *Inverbroker*, ha introducido un nuevo argumento para sostener la impunidad penal en los casos de prescripción tributaria: la consideración de la subsistencia de la acción administrativa para liquidar como un *presupuesto procesal o de procedibilidad* de la acción penal. Este argumento fue determinante para la absolución en el caso enjuiciado.

Sin embargo, en la posterior STS (Sala 2ª) de 15 de julio de 2002 (ponente P. ANDRÉS), caso *Kepto*, se ha matizado este criterio, condenando en un supuesto similar, porque *en este caso las actuaciones judiciales no se iniciaron a instancia de la Administración tributaria, sino por una denuncia ajena a la misma*<sup>254</sup>.

La cuestión sigue sin estar resuelta en sede jurisprudencial.

A modo de conclusión, cabe destacar que las principales tesis doctrinales favorables a la *impunidad penal* en caso de prescripción de la obligación tributaria se fundamentan bien en la

---

<sup>252</sup> Vid. QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal Español. Parte Especial*, 2ª ed., Ed. Bosch, Barcelona, 1992, pág. 315 sigs. En relación con el anterior delito de cheque en descubierto y su excusa absolutoria -hacer efectivo el importe en el plazo de cinco días contados a partir de la fecha de su presentación al cobro- contemplados en el antiguo art. 563 bis b) CP 1973, afirma el autor que *se pervierte la naturaleza de un Derecho penal moderno en un Derecho penal por deudas* y que “esta exclusión de la penalidad pone de manifiesto, como ya se apuntó, que no se protege el tráfico mercantil (...), ni al cheque como instrumento de pago, sino al crédito subyacente. Este precepto no es más que una *huida hacia el Derecho penal*, cuando otras ramas del Derecho y los procedimientos civiles de ejecución son meras entelequias”. También en este sentido se pronuncia CALDERÓN CERREZO, A., “Efectos penales...”, 1997, *op.cit.*, pág. 195.

<sup>253</sup> Véase el comentario a esta Sentencia por SILVA SÁNCHEZ, Jesús Mª; RAGUÉS i VALLÉS, Ramón, “La determinación del hecho a efectos de prescripción del delito fiscal (Notas de urgencia a la STS (Sala 2ª) de 10 de octubre de 2001, ponente Bacigalupo Zapater), *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 507, 8 de noviembre de 2001.

<sup>254</sup> Véase la crítica a esta Sentencia por FALCÓN Y TELLA, R., “De nuevo sobre la trascendencia penal de la prescripción tributaria: la sentencia Kepto y el estado actual de la cuestión”, *Quincena Fiscal*, Editorial, núm. 16, septiembre 2002.

*exclusión del tipo de injusto*, bien en la existencia de una *excusa absolutoria* asimilable a la prevista en el art. 305.4º CP, bien en *condiciones de procedibilidad*. La postura que se defiende en esta cuestión vendrá condicionada por la misma concepción que se tenga del delito de defraudación tributaria y del *bien jurídico* por él protegido. En cualquier caso, sólo la afirmación de la incidencia de esta norma tributaria a efectos jurídico-penales puede plantear su aplicación retroactiva *in bonus*.

A nuestro juicio, sería aconsejable la previsión de una norma que “coordinara” la prescripción tributaria y la prescripción de la acción penal o, subsidiariamente, la introducción de una concreta excusa absolutoria por “regularización” de la situación tributaria, “regularización” que no respondería sin embargo a una conducta voluntaria del obligado tributario, sino al mero transcurso del tiempo.

### **3. El presupuesto de “modificación más favorable” de la norma penal o sancionadora tributaria**

Tras haber analizado el alcance del concepto de “disposición penal o sancionadora” a los efectos de aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*, y en particular las distintas posturas doctrinales al respecto en relación con las normas extrapenales de complemento, examinaremos a continuación el requisito de la “modificación legislativa más favorable”.

Este presupuesto de “modificación legislativa” – que el § 2 III *StGB* contempla expresamente<sup>255</sup> - debe entenderse implícitamente contenido en la regla formulada en el art. 2.2 CP<sup>256</sup>, puesto que se requiere una modificación de la ley penal para poder llevar a cabo el *examen comparativo* entre la antigua y la nueva normativa, a efectos de determinar cuál de ellas es más favorable.

En este epígrafe analizaremos ambos elementos:

- a) La exigencia de *sucesión o modificación normativa*<sup>257</sup>, como presupuesto para realizar el examen comparativo entre la antigua y la nueva ley penal;

---

<sup>255</sup> § 2 III *StGB*: “Si la ley vigente en el momento de la consumación del hecho es modificada con anterioridad a la sentencia, se aplicará la ley más favorable” (el subrayado es mío).

<sup>256</sup> El art. 2.2 CP sólo se refiere a la ley posterior más favorable, pero el presupuesto de la “modificación legislativa” debe entenderse implícito en su tenor: “No obstante, tendrán efecto retroactivo aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena”.

<sup>257</sup> La eficacia retroactiva de la *jurisprudencia agravatoria* surgida con posterioridad al hecho – derivada de las decisiones del Tribunal Constitucional o del Tribunal Supremo -, será analizada en el Capítulo Quinto de este

b) La determinación del carácter *más favorable* de la nueva ley.

**a) *La exigencia de modificación de la ley penal o sucesión normativa: necesaria identidad del supuesto de hecho regulado***

**a') *Inexistencia de cambio normativo para el supuesto antiguo por permanencia de la eficacia de la ley anterior***

Tal como se deriva implícitamente del art. 2.2 CP – y expresamente se contempla en el § 2 III *StGB* – la *modificación* de la ley penal vigente en el momento del hecho, en un sentido *más favorable* para el particular, constituye el presupuesto para la aplicación retroactiva de la nueva ley. A este respecto, ha de constatarse que la ley penal antigua, más gravosa, haya cesado en su vigencia y haya sido *sustituida* por una nueva regulación.

La modificación de una norma se produce cuando ésta es derogada, de forma expresa o tácita, por una norma posterior que regula la misma materia. La derogación tiene como efecto el cese de juridicidad de la norma y la pérdida de su potencial aplicabilidad indefinida<sup>258</sup>. Ello no supone necesariamente una pérdida total de su eficacia, la cual puede mantenerse, mediante su aplicación a todas las situaciones -y los correspondientes efectos- producidos bajo su vigencia (éste es el concepto de *aplicabilidad externa o indirecta*, definido en el Capítulo Primero<sup>259</sup>). Este fenómeno de “supervivencia” o prolongación de la eficacia de la ley antigua, más allá de la fecha de su derogación, se conoce generalmente como “*ultractividad*”, en un sentido amplio o material<sup>260</sup>.

En toda sucesión temporal de normas que regulan una misma materia<sup>261</sup>, el conflicto entre ambas se resuelve – en ausencia de particulares disposiciones transitorias –, bien

---

trabajo. Puede verse sobre este tema MADRID CONESA, F., *El principio de irretroactividad de la ley penal y las variaciones jurisprudenciales desfavorables al reo*, Colección de Estudios Serie *minor*, Instituto de Criminología y Departamento de Derecho Penal, Universidad de Valencia, 1982.

<sup>258</sup> Sobre la derogación normativa, como forma normal de cese de juridicidad de las normas, véanse *supra* págs. 53 a 67.

<sup>259</sup> *Vid. supra* págs. 87 a 91.

<sup>260</sup> *Vid. al respecto supra* págs. 114 y sig.

<sup>261</sup> No hay que olvidar que la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* exige una *identidad objetiva del supuesto de hecho* (objeto; situación; relación jurídica; etc.), sobre la que se proyecta el cambio normativo, esto es, el cambio de criterio del Legislador en un sentido más favorable para el sujeto. *Vid.* en este sentido SUÁREZ COLLIA, J.M<sup>a</sup>, *El principio de irretroactividad de las normas jurídicas*, 2<sup>a</sup> ed., Ed. Actas, 1994, pág. 77. Esta identidad del supuesto de hecho no se produce por regla general en el caso de la sucesión de leyes temporales. A

recurriendo a la aplicabilidad de la ley derogatoria, bien manteniendo la ultractividad de la ley derogada. Esta pervivencia de la eficacia material de la norma tras su cese de vigencia formal supone, según la terminología de un importante sector doctrinal<sup>262</sup>, el mantenimiento de una “vigencia material” de dicha norma.

Esta “ultractividad” de la norma derogada – en el sentido de mantener los efectos jurídicos producidos por la misma en el pasado – supone que, respecto de los hechos iniciados bajo su vigencia, no se ha producido propiamente ningún cambio en la regulación de sus consecuencias jurídicas, pues éstas seguirán siendo las previstas en la ley anterior<sup>263</sup>. En otras palabras, respecto del concreto supuesto de hecho, no se ha producido una auténtica “sucesión normativa”.

Pues bien, según un sector de la doctrina alemana -en que destacamos autores como SAMSON<sup>264</sup>, BERGMANN<sup>265</sup> y SCHÜNEMANN-, es presupuesto para la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* que se haya producido un cambio de regulación para el supuesto de hecho del que se trate, pero no limitándose la nueva regulación a los hechos iniciados a partir de

---

ello se refiere RODRÍGUEZ DEVESA (*Derecho penal español. Parte general*, 1990, págs. 216 y 217; también en: RODRÍGUEZ DEVESA; SERRANO GÓMEZ, *Derecho penal español. Parte general*, 17º ed., Dykinson, 1994), al afirmar que: “*La homogeneidad de los presupuestos... es una condición implícita en los conflictos de leyes de que hablamos. Ahora bien, esa condición adquiere especial relevancia cuando se trata de leyes temporales, porque aparentemente se refieren a hechos iguales” (el subrayado, en cursiva en el original).*

<sup>262</sup> Vid. LÓPEZ MENUDO, F., *El principio...*, 1982, *op.cit.*, pág. 27; PIZZORUSO, A., *Comentario del Código Civile*, Bologna, 1977, pág. 229 y BARBERO, D., *Sistema de Derecho Privado*, I, Buenos Aires, 1967, pág. 130, entre otros.

<sup>263</sup> Según BACIGALUPO, E., *Principios...*, 1997, *op.cit.*, pág. 123, la determinación de la ley más favorable exige un examen comparativo *concreto* entre la regulación antigua y la nueva, esto es, referido al *caso concreto que se juzga*.

<sup>264</sup> Vid. su importante trabajo: SAMSON, “Möglichkeiten einer legislatorischen Bewältigung der Parteispendenproblematik”, *wistra*, 1983, págs. 235 y sigs.

<sup>265</sup> Vid. BERGMANN, A., “Zeitliche Geltung und Anwendbarkeit von Steuerstrafvorschriften (Ein Betrag zur Parteispendenproblematik)”, *NJW*, 1986, págs. 233 y sigs. El autor afirma que: “(...) *la continuación de la eficacia de los §§ 10 b II EStG y 9 Nr. 3 KStG en su antigua redacción para los períodos impositivos anteriores a 1984 supone la determinación del Derecho aplicable según el principio del § 2 I StGB -aplicación del Derecho vigente en el momento del hecho-, puesto que tras la conclusión de estos hechos no ha variado la situación jurídica para su enjuiciamiento. (...) § 2 III y IV StGB sólo se aplican cuando el Derecho vigente para el concreto hecho ha cambiado. Los hechos aquí enjuiciados a efectos del § 2 StGB son las declaraciones tributarias para un determinado período impositivo”. BERGMANN entiende que la antigua norma tributaria está *vigente -vigencia material-* en relación con los *supuestos antiguos* y que no existe en relación a ellos auténtica sucesión normativa. De ahí que expresamente reconozca la innecesariedad de pronunciarse sobre la *temporalidad* -en un sentido amplio- de la anterior norma, pues la inaplicación de la regla de retroactividad deviene por falta de uno de sus *presupuestos*, no por cumplimiento de su *excepción*.*

la entrada en vigor de la misma, sino aplicándose también a hechos anteriores todavía no “enjuiciados”<sup>266</sup>.

En caso contrario, esto es, si a pesar de la derogación de la ley antigua el Legislador dispone la prolongación de la eficacia o vigencia material de la ley derogada sobre los *casos antiguos* (“*Altfälle*”), entienden estos autores que no se ha modificado propiamente su regulación a efectos de comparar la antigua con la nueva normativa. Para este sector doctrinal, no se ha producido en relación con estos *casos antiguos* una auténtica sucesión o modificación normativa, a efectos de aplicar la regla de retroactividad *in bonus*<sup>267</sup>.

Este requisito de *modificación* de la ley penal, entendido en un *sentido estricto*, esto es, como *eficacia inmediata* de la ley nueva<sup>268</sup>, se aplica tanto a la ley penal como a la norma extrapenal de complemento. De hecho, la aceptación genérica de la aplicación de la regla a las normas extrapenales, basada en una *modificación más favorable de la total situación jurídica* de la que depende la pena, se viene a identificar con una necesaria *sustitución* de una regulación -extrapenal- por otra, que implique una regulación más favorable para el supuesto de hecho.

**b') Ultractividad atenuada de las normas tributarias de complemento: imposibilidad de juicio comparativo**

Las normas tributarias de carácter material que determinan la existencia y cuantía del crédito tributario se aplican en principio a los hechos imposables realizados bajo su vigencia, incluso tras haber sido derogadas por una nueva norma tributaria que regule de forma distinta la misma materia. Por regla general, y tratándose de impuestos periódicos, la nueva norma se aplica

<sup>266</sup> El Prof. DANNECKER se refiere a este presupuesto como “sustitución de una regulación por otra” (*vid.* DANNECKER, G., *Das intertemporale Strafrecht*, J.C.B. Mohr, Tübingen, 1993, págs. 473 y sigs.).

<sup>267</sup> En contra, TIEDEMANN, K., “Das Parteienfinanzierungsgesetz als strafrechtliche lex mitior”, *NJW*, 1986, págs. 2475 y sigs., para quien la vinculación temporal del “supuesto antiguo” al “Derecho antiguo” se excluiría al someterse a un examen comparativo con la nueva normativa, no aplicable todavía en el momento del hecho. Por tanto, el autor entiende que es posible realizar dicho examen comparativo, pese al mantenimiento de la eficacia de la ley anterior por el legislador tributario, *prescindiendo por tanto de los componentes temporales*. De ahí que el autor deba propugnar la *separación* de la situación jurídico-tributaria – en que la obligación tributaria permanece *intacta* – y de la situación jurídico-penal.

<sup>268</sup> Recordemos que la “eficacia inmediata” de la nueva norma penal para regular los supuestos antiguos todavía no enjuiciados no se permite si ésta es más restrictiva de la libertad, pero no porque exista una *voluntas legis* en este sentido, sino en virtud del principio de irretroactividad consagrado constitucionalmente. Se puede entender que se produce en este caso una “auténtica sucesión normativa”, ya que la pervivencia de eficacia de la norma antigua no se debe a una *voluntas legis* -expresa o tácita- al respecto, al contrario de lo que sucede con las leyes temporales y con los casos en que el Legislador dispone de esta forma la sucesión normativa.

sólo a los futuros períodos impositivos<sup>269</sup>, manteniéndose la *vigencia material* de la norma tributaria antigua en relación con los períodos anteriores, durante todo el tiempo necesario para el desarrollo del pertinente procedimiento, hasta la extinción de la obligación tributaria.

Pues bien, esta continuación de la vigencia material o eficacia de la norma tributaria (“ultractividad” en un sentido atenuado<sup>270</sup>) no sólo es relevante a efectos jurídico-tributarios, sino que, según la tesis expuesta, tendría también repercusión en Derecho penal y sancionador tributario, al excluir la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* para dicha norma tributaria de complemento.

Ésta ha sido la argumentación sostenida en la Sentencia del Tribunal Supremo Federal alemán (*Bundesgerichtshof – BGH –*) de 28 de enero de 1987, que ha puesto fin a la importante discusión doctrinal en Alemania sobre la “problemática de las donaciones a partidos políticos” (“*Parteispendenproblematik*”)<sup>271</sup>. En este pronunciamiento se niega la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* a las correspondientes normas tributarias “de referencia” (*Bezugsnormen*), entendiéndose que “no implica ninguna mitigación de la ley penal la previsión de una base impositiva más favorable para un posterior período de tributación”<sup>272</sup>. Según el *BGH*, no hay razón para privar de protección jurídico-penal a las defraudaciones cometidas en el pasado en relación con deudas tributarias que el Legislador mantiene *invariables* tras la modificación normativa<sup>273</sup>.

Al respecto, debemos destacar que es la *concreta* norma jurídico-tributaria que ha sido modificada en un sentido más favorable, y que determina la realización del tipo de defraudación tributaria en el caso concreto, la que debe ser examinada a los efectos de aplicar retroactivamente la norma posterior -y, por lo que aquí respecta, a los efectos de determinar si se mantiene o no su

---

<sup>269</sup> En este sentido se formula la regla general contenida en el art. 10.2.1º LGT 2003 (“*Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento*”).

<sup>270</sup> No debe confundirse esta “ultractividad atenuada” de la norma – en el sentido de que debe seguir aplicándose su consecuencia jurídica a los supuestos de hecho acaecidos bajo su vigencia – con la ultractividad propia o “de grado máximo”, que supone un despliegue de eficacia o poder regulativo sobre supuestos de hecho *iniciados o proseguídos con posterioridad al cese de su juridicidad*. Sobre esta cuestión, *vid. supra* págs. 114 y sig.

<sup>271</sup> A esta “problemática de las donaciones a partidos políticos” nos referimos especialmente en el epígrafe dedicado a la “excepción de la ley temporal” a la regla de retroactividad *in bonus* en Derecho penal y sancionador tributario.

<sup>272</sup> *Vid.* la referencia a este pronunciamiento en JESCHECK, H., *Tratado de Derecho penal. Parte general*, trad. esp. de la ed. original de 1988, Ed. Comares, Granada, 1993, pág. 125.

<sup>273</sup> Manifiestan su conformidad con la argumentación de la Sentencia del *BGH* de 28 de enero de 1987, entre otros, HÜBSCHMANN /HEPP /SPITALER, *Kommentar zur AO und FGO*, Otto Schmidt, Köln, 1998, § 370 AO, epígrafes 16-16a.

aplicabilidad indirecta tras el cese de juridicidad -. No nos referimos, por tanto, a la totalidad de la ley sustantiva reguladora del tributo, sino al concreto precepto jurídico-tributario modificado. Sobre esta cuestión volveremos al estudiar en qué supuestos cabe aplicar la excepción de ley temporal del art. 2.2 CP y § 2 IV *StGB* en Derecho penal tributario.

### c') **El supuesto de cese de la norma tributaria por su declaración de inconstitucionalidad**

Hasta el momento nos hemos referido a la *sucesión o modificación legislativa* producida por la derogación -expresa o tácita- de la norma anterior, llevada a cabo por una norma posterior que regula la misma materia. Al respecto, se ha precisado que el efecto derogatorio supone un cese de juridicidad de la norma anterior, pero que no conlleva necesariamente la pérdida inmediata de eficacia de dicha norma para regular los *supuestos antiguos*, esto es, producidos -o al menos iniciados- durante su vigencia.

Pues bien, otra forma de cese de juridicidad de las normas es su declaración de inconstitucionalidad<sup>274</sup>, que, en principio<sup>275</sup>, determina la *nulidad* de la norma, con efectos *ex tunc* -esto es, desde la entrada en vigor de la norma declarada inconstitucional-. La declaración de inconstitucionalidad y nulidad permite revisar – y, por tanto, eliminar – los efectos ya

---

<sup>274</sup> Vid. MARTÍN QUERALT, *et.al.*, *Curso de Derecho financiero y tributario*, 9ª ed., Tecnos, 1998, págs. 225 y 226. Vid. asimismo la interesante comparación de los efectos de la derogación y de la declaración de inconstitucionalidad expuesta por el Prof. Díez-Picazo en *La derogación...*, *op.cit.*, págs. 260 a 268. Por su parte, el Prof. LUZÓN PEÑA se refiere a esta forma de cese de vigencia de las normas del siguiente modo: “Una forma especial de derogación -que COBO/VIVES llaman “*derogación judicial*”- es la que producen las Sentencias del TC que, ante recursos de inconstitucionalidad o cuestiones de inconstitucionalidad, declaren la inconstitucionalidad de una ley penal y que según el art. 164.1 CE tienen eficacia frente a todos” (vid. LUZÓN PEÑA, D.M., *Curso de Derecho Penal. Parte General*, I, Ed. Universitat, 1996, pág. 179 – el subrayado, en cursiva en el original -).

<sup>275</sup> Decimos “en principio”, porque la conexión entre declaración de *inconstitucionalidad* y declaración de *nulidad*, que parece desprenderse en todo caso del art. 39.1 LOTC, ha sido sin embargo obviada en algún pronunciamiento por nuestro TC -destacadamente en la STC 45/1989, de 20 de febrero-, mediante la categoría de la “simple inconstitucionalidad”, de elaboración jurisprudencial – pues no existe expresa previsión normativa al respecto -. Esta modulación de los efectos en el tiempo de las declaraciones de inconstitucionalidad responde a la voluntad de mantener las consecuencias jurídicas producidas en el pasado en aplicación de la ley inconstitucional (si bien debe señalarse que nuestro TC no llega a admitir los efectos de la declaración sólo *pro futuro*, sino que se limita a restringir los efectos *ex tunc*). La anulación de una norma (salvo que se adopte la doctrina *prospectiva propia*, con ultractividad transitoria de la norma inconstitucional, como mantiene en algún supuesto el *BVerfG* alemán) no conlleva en la mayoría de los casos una automática *sucesión o sustitución normativa*, por lo que el “tránsito” de la antigua a la nueva regulación – adaptada esta última a los preceptos constitucionales – adquiere en estos supuestos especiales matices. Sobre este tema, puede verse el Capítulo Quinto de este trabajo, págs. 823 y sigs. (en particular, págs. 852 y sigs.).



producidos de la ley anterior, siempre que éstos -salvo en el ámbito sancionador- no tengan fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC<sup>276</sup>).

Efectivamente, el artículo 40.1 LOTC<sup>277</sup> exceptúa de la prohibición de revisar las situaciones con fuerza de cosa juzgada – que responde al principio de seguridad jurídica – el supuesto en que la declaración de nulidad determine una situación más favorable en Derecho penal o sancionador. La misma previsión aparece en el § 79 *BVerfGG*<sup>278</sup>.

Por tanto, el alcance de la declaración de nulidad hacia el pasado es, por regla general, mayor que el que se deriva de una derogación normativa – que generalmente se produce con efectos sólo *ex nunc*-. Esta eficacia de la declaración de nulidad hacia el pasado puede equipararse, en todo caso, con la disposición por el Legislador de una retroactividad *máxima* de la ley posterior, supuesto en el que incluso se podrían revisar situaciones judiciales y administrativas firmes -respetando en todo caso el principio de irretroactividad consagrado constitucionalmente-.

Este supuesto resulta de interés para la cuestión que aquí tratamos, puesto que la declaración de inconstitucionalidad de una norma puede ser también presupuesto para la aplicación de las reglas de Derecho penal intertemporal. Este tema resulta de gran actualidad en Alemania, donde se discute la relevancia a efectos jurídico-penales de la declaración de inconstitucionalidad de la norma tributaria que integra el tipo del delito fiscal (§ 370 AO).

La declaración de inconstitucionalidad *con nulidad* por el *BVerfG* de una norma tributaria “de referencia”, con posterioridad a la consumación del delito -incluso con posterioridad al juicio penal, dado que el § 79 I *BVerfGG* permite, como ya hemos apuntado, la revisión de sentencias penales firmes- supondrá, si la obligación tributaria desaparece por completo, como mucho

---

<sup>276</sup> En la STC 45/1989, de 20 de febrero, se consideró como “situación consolidada”, no susceptible de revisión por la declaración de inconstitucionalidad, no sólo la que gozaba de fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también la situación administrativa firme. Esta postura, que es la seguida unánimemente por la jurisprudencia y doctrina alemanas, es sin embargo discutida en nuestro ordenamiento. *Vid.* al respecto MARTÍN QUERALT *et al.*, *Curso...*, *op.cit.*, pág. 226.

<sup>277</sup> Art. 40.1 LOTC: “1. Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad”.

<sup>278</sup> Esta excepción nos recuerda el fundamento de la regla de retroactividad *in bonus* de la ley penal (si bien ésta se aplica en caso de “sucesión normativa” y presenta alguna diferencia). En Derecho alemán la diferencia se encuentra en el límite a la regla de retroactividad *in bonus* (§ 2 III *StGB*), que no permite revisar sentencias penales firmes – no sucede así en nuestro ordenamiento (art. 2 CP) -.

imposición de pena por tentativa “imposible”; y, si la obligación se ve reducida como consecuencia de la declaración de nulidad, deberá tenerse en cuenta dicha reducción para determinar la correspondiente pena<sup>279</sup>.

En cambio, cuando la declaración de inconstitucionalidad despliega efectos sólo *pro futuro* -lo que constituye la regla general en los pronunciamientos del *BVerfG* sobre leyes tributarias- no es posible trasladar en los mismos términos la tesis anteriormente apuntada de la impunidad penal o atenuación de la penalidad. Un ejemplo de las dudas que suscita esta cuestión lo ofrece un supuesto polémico en la doctrina alemana: la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre el Patrimonio alemán (“*Vermögensteuer*”). La especialidad del tipo de declaración de inconstitucionalidad adoptada en este caso – particularmente próxima al fenómeno de la sucesión normativa por derogación – deja al descubierto las dudas que plantea la modulación y en cierto modo “desfiguración” de los clásicos efectos de la inconstitucionalidad - en los ordenamientos como el alemán y el español, en que tradicionalmente ésta se asocia a la nulidad-, dudas que se acentúan en un ámbito tan singular como el punitivo. Justamente en este ámbito la modulación apuntada exige “desplazar” los efectos clásicos de la declaración de inconstitucionalidad y aplicar las reglas de Derecho penal intertemporal propias de toda *sucesión de normas penales en el tiempo*, esto es, determinar los respectivos ámbitos de eficacia de la norma anterior -inconstitucional- y de la regulación jurídica que subsiste tras su anulación. Dicha aplicación no puede ser automática, sino que ha de ajustarse al tipo de “sucesión” producida. La cuestión que afrontamos ahora se planteó también, en menor medida, a raíz de la STC 45/1989, de 20 de febrero.

El *BVerfG* declaró en su sentencia de 22 de junio de 1995 la “simple incompatibilidad con la Constitución”<sup>280</sup> del “*Vermögensteuer*”, desde el período 1983, pero otorgó un plazo al Legislador – hasta el 31 de diciembre de 1996 – para modificar su regulación, debiendo adecuarla a las exigencias constitucionales. Durante este “período transitorio” la regulación del “*Vermögensteuer*” seguiría aplicándose provisionalmente, pese a su inconstitucionalidad. Sin embargo, el incumplimiento por el Legislador de la aprobación de una nueva regulación en el plazo concedido supuso automáticamente la expulsión del ordenamiento del “*Vermögensteuer*” a partir del 1 de enero de 1997.

---

<sup>279</sup> Vid. el comentario de JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS, *Steuerstrafrecht*, 4ª ed., Ed. C.H. Beck, München, 1996, págs. 78 y 79.

<sup>280</sup> Tipo de declaración de inconstitucionalidad previsto expresamente en la *BVerfGG*, junto a la inconstitucionalidad con *nulidad* y efectos *ex tunc*. La previsión se introdujo en una modificación de 1970 de la *BVerfGG*. Con anterioridad, se adoptaba dicho tipo de declaración en la jurisprudencia del *BVerfG*, sin apoyo expreso en el Derecho positivo. Sobre este tema, véanse *infra* en el Capítulo Quinto págs. 852 y sigs.

La doctrina discutió si podían practicarse a partir del 1 de enero de 1997 liquidaciones sobre hechos imposables realizados con anterioridad, esto es, cuando el impuesto era “simplemente inconstitucional”, cuestión que ha sido resuelta recientemente *en sentido afirmativo* por la Sentencia del *BVerfG* de 30 de marzo de 1998. Lo que todavía se discute por los autores es si, en el ámbito penal, se pueden imponer condenas por delitos de defraudación tributaria cometidos cuando el impuesto era “simplemente inconstitucional”.

Este tema guarda estrecha relación con el de la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*, pues se trata de determinar: primero, si la imposibilidad de defraudar a efectos jurídico-penales un impuesto inconstitucional impide, tanto aplicar la norma tributaria declarada inconstitucional vigente en el momento del hecho delictivo, como la norma penal que eventualmente se aprobara con carácter retroactivo, entendiéndose que vulneraría el principio de irretroactividad de la ley penal; segundo, si subsidiariamente puede entenderse que se ha *modificado la ley penal en un sentido más favorable*, aplicándose retroactivamente la regulación vigente con posterioridad a la declaración de inconstitucionalidad.

Entendemos que, dado que el *BVerfG* ha confirmado la aplicabilidad (indirecta) de la ley reguladora del “*Vermögensteuer*”, a pesar de su inconstitucionalidad, dicha permanencia de la aplicabilidad, o “ultractividad atenuada”, supone que todavía existe conflicto actual y necesidad de pena por los delitos de defraudación del “*Vermögensteuer*” cometidos en el pasado. Por tanto, el desvalor jurídico-penal de esas conductas no ha desaparecido. Asimismo, el mantenimiento de su eficacia (confirmado en la Sentencia del *BVerfG* de 30 marzo 1998) impide apreciar la existencia de una modificación más favorable como presupuesto de aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*. En cambio, si se hubiera declarado la nulidad *in radice* de la norma tributaria, entendemos que sí se eliminaría la virtualidad integradora de dicha norma en relación con el tipo de injusto del delito de defraudación tributaria.

***b) El concepto de “norma más favorable” en Derecho penal y sancionador tributario: restricción del ámbito de lo punible o de las consecuencias penales***

La finalidad del *examen comparativo*<sup>281</sup> entre la antigua norma -norma derogada- y la nueva norma -norma derogatoria- consiste en determinar cuál de ellas resulta más favorable para

---

<sup>281</sup> En el apartado anterior, hemos señalado que el necesario “examen comparativo” presupone una auténtica *modificación* de la *ley penal* vigente en el momento del hecho, esto es, una *sucesión normativa*. Según una concepción estricta, dicha modificación normativa no se produce cuando la ley anterior mantiene su aplicabilidad para regular, tras la derogación, los hechos iniciados bajo su vigencia.

el particular. Este examen se refiere a la “ley penal o sancionadora”, concepto en el que incluimos tanto la disposición sancionadora en sentido estricto como las normas extrapenales de complemento, con los matices señalados en el epígrafe correspondiente.

Corresponde por tanto en este punto examinar cuáles son los criterios o elementos que ha de emplear el aplicador jurídico para llevar a cabo el examen comparativo, esto es, para determinar qué norma, la antigua o la nueva, resulta más favorable. En cualquier caso, debe tratarse de un examen *concreto*; esto es, la comparación normativa no ha de realizarse *en abstracto*, sino que debe atender a las *consecuencias que se derivarían para el autor del concreto hecho delictivo*. Por tanto, ha de *subsumirse* el caso concreto en cada una de las regulaciones examinadas – aplicadas una y otra íntegramente -<sup>282</sup>.

Con carácter general, será “disposición sancionadora más favorable” la que restrinja el ámbito de lo punible, tanto en relación con el tipo como con la pena o sanción, bien porque haga imposible sancionar al acusado, bien porque dé lugar a una sanción menos grave. Esto puede suceder en dos supuestos<sup>283</sup>:

- Cuando la nueva ley penal o sancionadora suprime un tipo que antes existía, esto es, *despenaliza* una conducta, dejando de considerar punible o sancionable un hecho tipificado por la ley anterior<sup>284</sup>.

- Cuando la nueva ley penal o sancionadora, manteniendo el tipo delictivo o infractor, introduce modificaciones que atenúan sus consecuencias (por ejemplo, la concreta pena).

En definitiva, cualquier modificación normativa que suponga una restricción del ámbito de lo punible y/o de las consecuencias penales es susceptible de ser aplicada retroactivamente, aunque al entrar en vigor la nueva norma hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena. Al respecto, discrepamos del criterio adoptado por la Audiencia Provincial de Barcelona (Sala Penal, Sección 10ª) en su insólito Auto de 2 de noviembre de 2004, por el que se niega la aplicación retroactiva del nuevo límite mínimo de la cuota defraudada previsto en el art. 305 CP (en la redacción dada por la LO 15/2003, de 25 de noviembre, que elevó dicho límite de 90.151,82 a 120.000 euros, con vigencia desde el 1 de octubre de 2004)<sup>285</sup>, para revisar

---

<sup>282</sup> Vid. en este sentido DANNECKER, G., *Das intertemporale...*, 1993, *op.cit.*, pág. 501.

<sup>283</sup> Vid. JIMÉNEZ DE ASÚA, L., *Tratado...*, 1964, *op.cit.*, págs. 626 y 627.

<sup>284</sup> Vid. COBO DEL ROSAL, M.; VIVES ANTÓN, T.S., *Derecho Penal. Parte general*, 4ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 178.

<sup>285</sup> Desde la aprobación y publicación de la LO 15/2003, de 25 de noviembre, los Juzgados de Instrucción están acordando el sobreseimiento de aquellos procesos por delito fiscal en los que la cuota defraudada no excede los 120.000 € (véase por todos el Auto de la Audiencia Provincial de Soria de 30 de julio de 2004). El sobreseimiento

las sentencias firmes en curso de ejecución. En este Auto – con una argumentación que no podemos compartir<sup>286</sup> – se restringe la aplicación del principio de retroactividad de la norma penal más favorable, por lo que respecta a la revisión de sentencias dictadas en el pasado, exclusivamente para las modificaciones de la *pena* en sentido estricto – sin mención alguna al reconocimiento constitucional de dicho principio y a su previsión legal en el art. 2.2 CP -<sup>287</sup>.

Por último, para finalizar este epígrafe sobre el concepto de “norma más favorable”, debemos señalar que también puede producirse una modificación *más favorable* de las normas tributarias de carácter material que integran el tipo de defraudación tributaria, normas tributarias que indican la existencia y cuantía de la deuda tributaria y que, por tanto, permiten determinar tanto la realización del tipo delictivo -con carácter general, si se ha “eludido el pago de tributos”- como la concreta pena aplicable. Dicha modificación más favorable tendrá lugar básicamente en dos supuestos:

a) Cuando la aplicación de las nuevas normas tributarias determine la *inexistencia* de deuda tributaria defraudada;

---

de las actuaciones penales determina la posibilidad de que la Administración tributaria inicie o continúe el procedimiento sancionador sobre la base de los hechos que los Tribunales hubieran considerado probados (art. 77.6 LGT 1963; actual art. 180.1 LGT 2003).

<sup>286</sup> En primer lugar, la Sala lleva a cabo algunas reflexiones sobre el principio de igualdad y el principio de legalidad que no vienen sino a confirmar la aplicabilidad de la regla de retroactividad “in bonus” al caso.

A continuación, el Auto trae a colación lo previsto en la Disposición Transitoria Segunda de la LO 15/2003, que es una disposición destinada exclusivamente a clarificar la aplicación de la regla de retroactividad “in bonus” en el supuesto de modificación de la pena, y que no resulta aplicable en el caso enjuiciado. La Disposición Transitoria Segunda de la LO 15/2003, de 25 de noviembre, establece que: “*En las penas privativas de libertad no se considerará más favorable esta Ley, cuando la duración de la pena anterior impuesta al hecho con sus circunstancias sea también imponible con arreglo a esta reforma del Código*”. Esta norma se encuentra igualmente prevista en la Disposición Transitoria Quinta del CP 1995, sin que se haya adoptado en ningún caso como fundamento para restringir la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*.

Posteriormente, la Sala procede a calificar la cuota defraudada como una “condición objetiva de punibilidad”, y no como un elemento de la conducta típica, señalando que tal condición ha sido adaptada a la “evolución social” y a la “depreciación de la moneda” (afirmación que tampoco podemos compartir, atendiendo al notable aumento de la cuantía, de 90.151,82 a 120.000 euros). En cualquier caso, la calificación como “condición objetiva de punibilidad” tampoco es relevante para la decisión del Tribunal, pues éste acaba concluyendo que el Legislador sólo ha previsto la revisión de las sentencias en caso de *modificación de la pena*, y no así del tipo delictivo, conclusión que – dejando aparte la posibilidad de que dicha limitación fuese constitucionalmente admisible -, en modo alguno puede desprenderse de las Disposiciones Transitorias de la citada LO 15/2003.

<sup>287</sup> No obstante, hay que relativizar la trascendencia práctica de este pronunciamiento, no sólo por su carácter aislado, sino teniendo en cuenta además que el propio Auto, tras rechazar la revisión de la sentencia condenatoria, acuerda la suspensión preventiva de su ejecución, “*en tanto haya sido recaída resolución en el expediente de Indulto que actualmente se tramita y en cuyo informe esta Sala con casi plena seguridad se pronunciará favorablemente al mismo*” – lo que hace pensar que no habrá pronunciamiento del Tribunal Supremo en casación sobre este caso -.

b) Cuando la aplicación de las nuevas normas tributarias determine una cuantía defraudada *inferior*. Ello será relevante en nuestro ordenamiento, en relación con el límite mínimo de cuantía defraudada –actualmente, 120.000 €- que integra el tipo del art. 305 CP<sup>288</sup>.

Por tanto, habrá que comprobar qué normas tributarias materiales integran el tipo delictivo “en el supuesto de hecho concreto” – normas vigentes en el momento en que el delito fue cometido – y examinar si éstas han sido modificadas de forma más favorable, básicamente en alguno de los dos sentidos expuestos.

En cualquier caso, debe recordarse que la disposición más favorable no puede ser “reconstruida” combinando los elementos más favorables de las diversas normas que se han sucedido en el tiempo (prohibición de *lex tertia*).

#### **4. La excepción de ley temporal a la regla de retroactividad *in bonus* en Derecho penal y sancionador tributario**

##### ***a) Formulación de la excepción de ley temporal***

##### **a') Formulación de la excepción en nuestro ordenamiento**

A pesar de que ya se contempló brevemente la formulación de esta excepción en el epígrafe correspondiente, como límite a la regla de retroactividad *in bonus*, reproducimos aquí nuevamente las normas en cuestión, a efectos de contrastarlas y analizarlas con más detalle.

En nuestro ordenamiento no existe ninguna previsión constitucional sobre la excepción de la ley temporal, puesto que incluso la regla de retroactividad *in bonus* ha debido ser interpretada *a contrario sensu* por el Tribunal Constitucional. Ahora bien, el hecho de que la regla pueda considerarse un “mandato constitucional” – conforme a la jurisprudencia del TC – no supone que la excepción goce también del mismo rango. Es más, a pesar de que la regla de retroactividad *in bonus* pueda entenderse – aunque parte de la doctrina lo discuta – como una regla vinculante para el Legislador, lo cierto es que la excepción de la ley temporal no le vincula

---

<sup>288</sup> En el ordenamiento alemán, al igual que en el nuestro, se prevén penas pecuniarias y agravantes que dependen también de la cuantía defraudada.

en absoluto, no sólo porque se contempla en una norma de rango legal, sino porque así se prevé expresamente.

La excepción de la ley temporal se introdujo por primera vez en nuestro ordenamiento positivo en el art. 2.2 CP 1995, con el siguiente tenor, que se mantiene en la actualidad<sup>289</sup>:

*“2. (...) Los hechos cometidos bajo la vigencia de una Ley temporal serán juzgados, sin embargo, conforme a ella, salvo que se disponga expresamente lo contrario”.*

En este precepto se está en definitiva ordenando al intérprete que respete, salvo disposición en contrario, el carácter de “ley temporal”, esto es, la ultractividad material o permanencia de aplicabilidad de la ley para determinar las consecuencias jurídicas de los hechos cometidos bajo su vigencia formal, incluso tras su derogación.

Esta idea es la que se recoge asimismo – si bien con un tenor literal menos claro – en el art. 4.2 del Código Civil. La referencia común en este precepto a las leyes penales, excepcionales y temporales es confusa, pues la *ratio* de su ultractividad en cada caso es distinta. Mientras que la *ultractividad atenuada* de las leyes penales *se impone al Legislador*, como reverso del principio constitucional de irretroactividad de la ley penal – y es excepcionada con la retroactividad de la ley penal más favorable -, en el caso de las leyes temporales y excepcionales la *ultractividad atenuada* responde a la determinación expresa o tácita de su propio *intervalo de referencia*, esto es, del intervalo de tiempo en que se producirán *sus* supuestos de hecho.

La ultractividad atenuada de las leyes temporales es una regla o solución de Derecho intertemporal que se desprende de la propia naturaleza de las mismas y que sin embargo *no vincula al Legislador*, constituyendo sólo un mandato dirigido al intérprete. De ahí que el Legislador pueda impedir dicha ultractividad, ordenando expresamente la retroactividad de la ley posterior. La *ratio* de la ultractividad en uno y otro caso no es por tanto la misma.

Si entendiésemos que la regla de retroactividad *in bonus* no vincula al Legislador, como mantienen algunos autores -postura inicial de LÓPEZ MENUDO<sup>290</sup>, así como de NIETO y ALONSO MADRIGAL-, se podría entender que, dado que el carácter de ley temporal presupone

---

<sup>289</sup> No obstante, ya el Proyecto de Ley Orgánica de Código Penal de 1980 establecía en su artículo 6 que “*los hechos cometidos bajo la vigencia de una ley temporal serán juzgados en todo caso conforme a ésta*”, formulación que criticaban COBO/VIVES (*Derecho penal. Parte general*, Tirant lo Blanch, 3ª ed., 1991, pág. 164), indicando que “*dicho precepto transcribe, con escasa fortuna, el art. 2.4 del StGB, que, al menos, cuida de precisar que el criterio no es de aplicación cuando la Ley temporal disponga lo contrario. Esta precisión ha sido recogida en el artículo 5.3 de la Propuesta de 1983*”. Precisión que se contempla también, como puede observarse, en la redacción definitiva del art. 2.2 CP 1995.

<sup>290</sup> Vid. LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, op. cit., 1982, págs. 179 y sigs.

una voluntad legislativa de mantener dicha ley en ultractividad atenuada tras su cese de vigencia, dicho carácter impide que el Juez aplique retroactivamente la ley posterior más favorable, a no ser que exista una voluntad legislativa en contrario.

Pero dado que, según la jurisprudencia del TC, la regla de retroactividad de la ley penal más favorable se impone como mandato constitucional al Legislador, el fundamento de la excepción de ley temporal no puede situarse entonces en el plano en el que la regla y la excepción operan, sino que habrá que buscarlo en la *ratio* de ambas. A ello se dedican los epígrafes siguientes, no sin antes examinar a efectos comparativos la formulación de la excepción en el ordenamiento alemán.

**b') Una referencia de Derecho comparado: formulación de la excepción de ley temporal en el ordenamiento alemán**

La excepción de la ley temporal en el ordenamiento alemán se contempla en el § 2 IV *StGB*, con el siguiente tenor:

*“IV Una ley que debe regir sólo durante un tiempo determinado, se aplicará también tras su cese de vigor a los hechos iniciados durante su vigencia, salvo disposición legal en contrario”.*

La formulación es muy parecida a la contenida en el art. 2.2 CP. Ambas normas se refieren a la ultractividad atenuada o prolongación de la eficacia de la ley temporal tras su derogación, previendo la no aplicación de la excepción en caso de disposición expresa en contrario -por tanto, la excepción no vincula al Legislador-<sup>291</sup>.

Sin embargo, el precepto alemán es más preciso, no sólo al referirse a “hechos iniciados” -y no necesariamente ya concluidos o “cometidos” (art. 2.2 CP)- durante la vigencia de la ley temporal, sino también al sustituir el término “ley temporal” (art. 2.2 CP) por el de “*ley que debe regir sólo durante un tiempo determinado*”. De esta forma, el Legislador del Código Penal alemán indica al aplicador jurídico qué debe entender por “ley temporal” a los efectos de aplicar esta excepción a la regla de retroactividad *in bonus*, definición de la que carece nuestro ordenamiento positivo.

La formulación en el ordenamiento alemán contempla un concepto *amplio* de ley temporal, en el que se incluyen:

---

<sup>291</sup> La norma es un mandato dirigido al intérprete y aplicador jurídico, que ha de “juzgar los hechos conforme a esa ley” (art. 2.2 CP), esto es, “aplicar la ley a los hechos” (§ 2 IV *StGB*).



a) Las leyes que fijan expresamente el momento de su cese de vigencia, referido a una fecha o a un acontecimiento determinado (ley temporal en sentido *estricto*);

b) Las leyes que se aprueban para regular determinadas relaciones o situaciones temporales con carácter transitorio (ley temporal en sentido *amplio*).

Al respecto, resulta de utilidad examinar cuál ha sido la evolución normativa del § 2 IV *StGB*<sup>292</sup>. La introducción de la excepción de ley temporal en el entonces § 2 III *StGB* se llevó a cabo por una Ley de 28 de junio de 1935: “Una ley, que sólo se ha promulgado para un tiempo determinado, se aplicará también tras su cese de vigor a los hechos delictivos iniciados durante su vigencia”.

Este *amplio* concepto de ley temporal, determinante de la obligatoria ultractividad atenuada de la ley -salvo disposición en contrario-, supuso en la práctica que el aplicador jurídico indagara en cada modificación normativa el *motivo del legislador*, entendiendo por norma temporal en sentido amplio la que respondía a un mero “cambio de circunstancias fácticas” (“*Änderung der tatsächlichen Verhältnisse*”) y no a un “cambio de valoración jurídica” (“*Wandel der Rechtsüberzeugung*”).

La dificultad de esta distinción y la inseguridad jurídica que ello generaba, condujo a una importante restricción del concepto de ley temporal, con la nueva redacción introducida por la “Segunda Ley de Reforma del Derecho Penal” (“*Zweite Strafrechtsreformgesetz*”) de 4 de julio de 1969, en el – ya a partir de entonces – § 2 IV *StGB*:

“IV Una ley, que sólo debe regir hasta una determinada fecha, se aplicará también, tras su cese de vigor por el transcurso del tiempo, a los hechos iniciados durante su vigencia”.

Esta *reducción* del concepto de “ley temporal” fue justificada en la Exposición de Motivos del Proyecto de 1962 de la siguiente forma: “El motivo del legislador para modificar una ley no es siempre manifiesto. A menudo es difícil distinguir los cambios de valoración jurídica de los cambios de circunstancias fácticas. El Proyecto quiere prevenir esa inseguridad jurídica (...) Para las leyes que regulan especiales relaciones fácticas, sin tener limitada la duración de su vigencia, y que luego son derogadas, se mantiene la regla (...) a no ser que el legislador prevea disposiciones específicas en la ley derogatoria”<sup>293</sup>.

<sup>292</sup> Vid. una referencia a la misma en MAURACH, R.; ZIPF, H., *Derecho Penal. Parte General*, I, trad. esp., Ed. Astrea, Buenos Aires, 1994, págs. 204 y 205.

<sup>293</sup> La reducción del concepto de “ley temporal” respondía principalmente a la inseguridad que supone la identificación por el intérprete de una *ley temporal* en sentido *amplio*, sobre todo acudiendo al criterio que distingue

Sin embargo, el § 2 IV *StGB* volvió a adoptar el concepto *amplio* de ley temporal que contenía su antigua formulación, mediante la Ley de Introducción al Código Penal (“*Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch*”) de 2 de marzo de 1974. Desde entonces se mantiene la actual redacción:

“*IV Una ley, que debe regir sólo durante un tiempo determinado, se aplicará también tras se cese de vigor a los hechos iniciados durante su vigencia, salvo disposición legal en contrario*”.

El regreso a la antigua redacción -y, por tanto, a un concepto más amplio de “ley temporal”- respondió principalmente a la situación producida por la admisión de la regla en el ámbito de los complementos normativos de tipos penales en blanco. Como ya expusimos, la Sentencia del *BGH* de 8 de enero de 1965<sup>294</sup> inició una nueva tendencia jurisprudencial, por la que se admitía la aplicación del § 2 III *StGB* a las normas extrapenales de complemento. No obstante, junto a este reconocimiento, la Sentencia calificó a su vez la “*Mineralölsteuergesetz*” (que era la norma tributaria de complemento examinada) como ley temporal en sentido *amplio*, a los efectos de aplicar la *excepción de ley temporal* en el supuesto concreto enjuiciado<sup>295</sup>.

Así pues, el concepto estricto de “ley temporal”, que se había mantenido mientras se excluía la regla del ámbito de los complementos normativos extrapenales, dio paso a un concepto *amplio* de “ley temporal”, primero por vía jurisprudencial y luego finalmente adoptado de forma expresa en la formulación del § 2 IV *StGB*. El giro operado en la jurisprudencia a partir de la Sentencia del *BGH* de 8 de enero de 1965, al admitir la aplicación de la regla a dichas normas de complemento, provocó la necesidad de expandir el alcance de la excepción, mediante la ampliación del concepto de “ley temporal”. Ello respondía a que las normas extrapenales de referencia, que adaptan su contenido a cambiantes y transitorias relaciones de carácter temporal, frecuentemente omiten la fijación del concreto momento de su cese de vigencia, puesto que se desconoce *ex ante* durante cuánto tiempo será necesaria dicha regulación, concebida sin embargo ya desde un principio como transitoria.

---

entre “cambio de meras circunstancias fácticas” y “cambio de valoración jurídica”. De hecho, un sector de la doctrina alemana propugna en la actualidad regresar a la formulación legal de un concepto *estricto de ley temporal*, que ampliaría la posibilidad de aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*, principalmente en el ámbito de las normas extrapenales de complemento de tipos penales en blanco. Véase en este sentido TIEDEMANN, “*Zeitliche Grenzen des Strafrechts*”, en *Einheit und Vielfalt des Strafrechts (Festschrift für Karl Peters)*, Tübingen, 1974, págs. 198 y sigs.; y RÜPING, “*Blankettnormen als Zeitgesetze*”, *NStZ*, 1984, pág. 450.

<sup>294</sup> *BGHE* 20, 177 (“*Mineralölsteuergesetz*” como ley temporal). Esta Sentencia se recoge en *NJW* 1965, pág. 981 y sigs. *Vid.* también FLÄMIG, C., *Steuerrecht als Dauerrecht*, Nomos, Baden-Baden, 1985, pág. 55.

<sup>295</sup> *Vid.* esta referencia en FRANZEN/GAST/SAMSON, *Steuerstrafrecht*, 2ª ed., Ed. C.H. Beck, München, 1978, pág. 135.

Por esta razón se amplió el concepto de “ley temporal” a los efectos de delimitar la excepción del § 2 IV *StGB*, aplicándose ésta, no sólo cuando la ley prevé un límite temporal determinado, sino también cuando “*es pensada*” (*ex ante*) para regular relaciones socio-económicas cambiantes o de carácter temporal<sup>296</sup>. En todo caso, el § 2 IV *StGB* prevé expresamente la posibilidad del Legislador de eliminar o limitar la “ultractividad” de la “ley temporal” en el caso concreto.

**b) Fundamento de la excepción de ley temporal**

**a') Fundamento técnico-jurídico: la ultractividad atenuada de la ley temporal**

Como ya apuntamos al comentar la formulación positiva de esta excepción, la misma parece responder a la voluntad de hacer prevalecer el carácter de ley temporal, esto es, de mantener su ultractividad atenuada tras el cese de vigencia, impidiendo de esta forma que el aplicador jurídico elimine dicha ultractividad, mediante la aplicación retroactiva de la ley posterior más favorable. Esta argumentación se refuerza con la previsión expresa -tanto en el art. 2.2 CP como en el § 2 IV *StGB*- de que es suficiente una disposición legal en contrario – una *voluntas legis* en contrario – para inaplicar la excepción.

Desde una perspectiva técnico-jurídica, el fundamento de la excepción de ley temporal se construye sobre la base del Derecho intertemporal. En Derecho penal, la regla de Derecho intertemporal que se impone al Legislador para regular la sucesión de normas penales en el tiempo es el principio de irretroactividad de la ley penal desfavorable. No se trata tan sólo de un mandato dirigido al intérprete, sino que además impide la existencia de normas de conflicto particulares que dispongan la retroactividad de la ley penal posterior desfavorable.

El reverso del principio de irretroactividad absoluta de la ley penal desfavorable es la *ultractividad atenuada de la ley penal anterior*, que debe ser aplicada por el Juez a los “supuestos antiguos”, incluso con posterioridad a su derogación. No obstante, cuando la ley penal posterior es más benigna, se ordena al intérprete que aplique la nueva ley, evitando que opere el principio general de irretroactividad contemplado como mandato al aplicador jurídico, y eliminando por tanto la ultractividad atenuada de la ley penal anterior.

---

<sup>296</sup> En contra de este “regreso normativo” a un concepto *amplio* de ley temporal, *vid.* TIEDEMANN, “Zeitliche Grenzen des Strafrechts”, *op. cit.*, 1974, págs. 198 y sigs.; y RÜPING, “Blankettnormen als Zeitgesetze”, *op. cit.*, 1984, pág. 450.

La regla de retroactividad *in bonus* se aplica sin problemas como norma de conflicto general, que excepciona el principio general de irretroactividad, cuando no hay norma de conflicto particular en contrario. La dificultad surge cuando existe norma de conflicto particular que dispone la ultractividad atenuada de la antigua norma, como es el caso de las *leyes temporales* o de las modificaciones normativas en que la eficacia de la norma anterior se prolonga en relación con los “supuestos antiguos”. En estos casos, la ultractividad atenuada de la ley penal anterior no deriva sólo de la exigencia del principio de irretroactividad -norma de conflicto general-, sino de la propia norma<sup>297</sup>.

En otras palabras, la regla de retroactividad *in bonus* elimina la ultractividad atenuada de la ley penal que deriva del principio general de irretroactividad en materia penal; pero, ¿puede también eliminar dicha ultractividad cuando así ha sido dispuesta, expresa o tácitamente, por el Legislador?

La respuesta sería negativa si restringiésemos la fuerza vinculante de la regla de retroactividad *in bonus* al plano de la aplicación jurídica. *La ultractividad atenuada de la ley temporal elimina en este plano el presupuesto de aplicación de la norma de conflicto general*. Sin embargo, el hecho de que la regla de retroactividad *in bonus*, según la jurisprudencia constitucional, vincule al Legislador, por constituir un mandato interpretado *a contrario sensu* del art. 9.3 CE, obliga a reflexionar sobre la auténtica *ratio* de la excepción, por lo que abordamos una interpretación teleológica de la misma<sup>298</sup>.

---

<sup>297</sup> Por esa razón, se aplicarán los criterios generales de Derecho penal intertemporal, si, a pesar de tratarse en principio de leyes temporales, se ha producido una *auténtica sucesión normativa*. Para que se produzca una sucesión de normas – y, por tanto, un conflicto de normas en el tiempo – es presupuesto indispensable que ambas regulaciones partan de *los mismos presupuestos fácticos*. Esto no suele suceder sin embargo en el caso de leyes temporales, aunque *aparentemente* se refieran al mismo presupuesto de hecho. *Vid.* RODRÍGUEZ DEVESA, J.M.; SERRANO GÓMEZ, A., *Derecho Penal español. Parte general*, 17<sup>a</sup> ed., Dykinson, Madrid, 1994, págs. 216 y 217.

<sup>298</sup> A nuestro juicio, es necesario descubrir el fundamento de la excepción y llevar a cabo una interpretación teleológica, atendiendo a su finalidad. Si por esta vía un sector doctrinal deducía la propia existencia de la excepción -con anterioridad a su inclusión expresa en el CP 1995- (véase *supra* pág. 694, nota 50), no debe ahora realizarse una interpretación puramente literal y estricta de la formulación legal, sin tener en cuenta su fundamento.

**b') Fundamento material: necesidad de pena y existencia de conflicto actual****a") La *ratio* de la excepción de ley temporal**

La *prolongación de la aplicabilidad* de la ley temporal tras su cese de vigencia no es sólo una cuestión de técnica jurídica, sino que supone además la voluntad legislativa de que sean las consecuencias jurídicas previstas en esa ley, y no otras -más severas o más benignas-, las que se apliquen a los supuestos de hecho iniciados durante su vigencia. Si, no obstante, el legislador decide cambiar la *valoración jurídica* de esos supuestos de hecho, podrá hacerlo, disponiendo la retroactividad de la ley posterior. Sólo en este último supuesto puede entenderse que la valoración jurídica que el legislador refería a *esos*<sup>299</sup> supuestos de hecho ha cambiado.

Pues bien, en materia penal, el carácter temporal de la ley supone que, para *sus* supuestos de hecho -su concreto intervalo de referencia-, la valoración jurídica se mantiene incluso tras el cese de vigencia, razón por la cual seguirá aplicándose esa ley a los “supuestos antiguos”, incluso cuando haya desaparecido formalmente del ordenamiento, por el transcurso de su período de vigencia. Existen dos razones principales que justifican que la ley temporal vigente en el momento del hecho siga aplicándose tras su derogación a los “supuestos antiguos”, aunque sea desfavorable para el sujeto:

- La *pérdida de autoridad* que para la ley temporal supondría el hecho de que, una vez finalizado el plazo de vigencia expresamente prefijado de antemano -y, por tanto, conocido por los sujetos- pudiera aplicarse la nueva ley, por regla general más favorable que la ley temporal;

- Que el cese de vigencia de las leyes temporales responde a la desaparición de las *circunstancias fácticas* transitorias que determinaron su aprobación, y no a un cambio de valoración jurídica.

Este segundo fundamento es el que nos interesa destacar: puesto que la valoración jurídica no ha cambiado, existe todavía conflicto jurídico-penal y necesidad de pena en el momento de enjuiciar esos “supuestos antiguos”, aunque la norma que preveía la concreta

---

<sup>299</sup> Nos referimos a “esos” determinados supuestos de hecho, realizados bajo la vigencia formal de la ley temporal, puesto que ésta delimita el concreto “intervalo de referencia” que comprende los mismos. A “esos” supuestos de hecho les corresponde la valoración jurídica que la ley temporal prevé; aplicándose la ley posterior, que regula *aparentemente* la “misma materia”, sólo a los “nuevos” presupuestos fácticos.

“amenaza penal” haya cesado formalmente en su vigencia. De ahí que la “norma secundaria” dirigida al Juez sigue *vigente* (con aplicabilidad externa o indirecta), para que éste pueda aplicar las consecuencias jurídicas en ella previstas. Por tanto, no se cumple el presupuesto material y fundamento de la aplicación de la regla de retroactividad.

Cuando la ley temporal no es la ley penal en sentido estricto, sino su norma extrapenal de complemento, las conclusiones son las mismas. En este caso será la valoración jurídica de la norma antigua en la correspondiente parcela del Derecho la que se mantenga, traducándose desde un punto de vista técnico-jurídico en la “ultractividad atenuada” de dicha norma anterior.

Si la modificación de la norma extrapenal no ha supuesto un cambio de valoración de los “supuestos antiguos” en el correspondiente ámbito jurídico -por lo que aquí interesa, en Derecho tributario- tampoco lo supondrá a efectos jurídico-penales en relación con el tipo delictivo que dicha norma integre. Ello supone la *invariabilidad del reproche jurídico-penal* frente a ese “supuesto antiguo” (en el momento del juicio subsistirá la necesidad de pena, ante la existencia de un conflicto *actual*).

Esta interpretación teleológica de la excepción de ley temporal tuvo su reflejo en la elaboración de diversas tesis doctrinales, principalmente en Alemania, de especial interés para el supuesto de modificación de normas extrapenales integradoras de tipos delictivos de carácter socio-económico. A ellas nos referimos a continuación.

Todas estas tesis diferenciadoras persiguen un objetivo común: analizar e interpretar la regla de retroactividad *in bonus* a los efectos de precisar sus “justos límites”, evitando caer en una aplicación *indiscriminada* de la misma que acabaría *desnaturalizándola*.

#### **b") El criterio de los “cambios fácticos”: su relación con las leyes temporales**

Esta tesis diferenciadora matiza la aceptación *genérica* de la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* a las normas extrapenales de complemento (“*Ausfüllungsgesetze*”)<sup>300</sup>, y se encuentra conectada con la excepción expresamente reconocida de la ley temporal. De hecho, hasta que no se introdujo dicha excepción en nuestro ordenamiento positivo (art. 2.2 CP 1995), la doctrina

---

<sup>300</sup> Recordemos que esta aceptación tuvo lugar, ya de forma matizada, en la jurisprudencia del *BGH* a partir de 1965, tras una postura inicial contraria a la misma.

española<sup>301</sup> acudía a esta tesis diferenciadora de raigambre germánica, fundada en una interpretación teleológica de la regla, para entender aplicable la excepción. En definitiva, se trata de un criterio estrechamente conectado con el fundamento de la excepción de ley temporal, que permite tanto justificar la misma como ampliar su aplicación, indagando en el contenido material de la norma y no sólo en su carácter formal.

Como ya se señalaba en el apartado anterior, el fundamento material de la regla de retroactividad *in bonus* y, en sentido inverso, de la excepción de la ley temporal, puede situarse en el aseguramiento del principio constitucional de *prohibición de exceso*, que impide la aplicación de una pena que el ordenamiento jurídico -mediante normas posteriores que eliminan o disminuyen la punibilidad del hecho- considera *innecesaria o excesiva* en orden a los fines de prevención general y prevención especial. Ya hemos afirmado que, dado que también la modificación de la normativa extrapenal de complemento o de referencia puede redundar en una reducción del ámbito de lo penalmente típico, se mantiene de forma prácticamente unánime una postura en principio favorable a su aplicación retroactiva.

No obstante, ya desde el siglo XIX se admitieron excepciones en relación con la retroactividad de los complementos normativos extrapenales. La tesis inicial y principal, que todavía hoy se mantiene, es la que distingue entre las modificaciones normativas -tanto de la norma penal como de la norma extrapenal de complemento- debidas a un “cambio de circunstancias” de las debidas a un “cambio en la valoración jurídica”<sup>302</sup>. Sólo en el segundo caso se entiende que concurre el fundamento material de la regla de retroactividad *in bonus*, por haberse modificado la valoración jurídico-penal de la conducta.

En esta argumentación radica también el fundamento de la excepción de la ley temporal: la sustitución de una ley temporal por otra ley no responde a un cambio de la valoración jurídica del hecho, sino a una variación de las circunstancias fácticas que determinaron en su día la aprobación de la ley temporal<sup>303</sup>.

---

<sup>301</sup> Vid. SILVA SÁNCHEZ, J.M., “Legislación penal...”, 1993, *op.cit.* El mismo trabajo del autor se halla publicado en lengua alemana en “Blankettstrafgesetze und die Rückwirkung der lex mitior”, *Bausteine des europäischen Wirtschaftsstrafrechts (Madrid-Symposium für Klaus Tiedemann)*, Carl Heymanns Verlag, 1994.

<sup>302</sup> Vid. SILVA SÁNCHEZ, “Legislación...”, 1993, *op.cit.*, págs. 441 y sigs. Ya CASABÓ (en CÓRDOBA/RODRÍGUEZ MOURULLO/DEL TORO/CASABÓ, *Comentarios al Código Penal*, t. II, Barcelona, 1972, pág. 51) parecía referirse a este criterio, al distinguir entre las modificaciones de señales de circulación que responden a “razones objetivas” (p.ej. por reparación de una carretera que se encontraba con anterioridad en mal estado) y las que responden a un “cambio de valoración”.

<sup>303</sup> Recordemos que también se fundamenta la excepción de ley temporal en la “pérdida de autoridad” que sufriría la misma, si los sujetos supieran que el enjuiciamiento del ilícito tras el cese de vigencia de la ley temporal – o, según el amplio alcance de la regla en Derecho español, también la posible revisión de la sentencia durante el cumplimiento de la condena – se produciría conforme a la norma posterior más favorable.

Cabe destacar que la distinción entre un cambio de circunstancias fácticas y un cambio de valoración jurídica no puede deducirse de cuál fuese el “motivo del legislador” a la hora de operar la modificación normativa, sino del “contenido” o *ratio legis* de la norma<sup>304</sup>. Aun así, la tarea del intérprete en este sentido es frecuentemente difícil, como demuestra la experiencia alemana.

No obstante, la normativa y doctrina alemanas -pese al vaivén normativo y la existencia de opiniones discordantes- defienden una concepción *amplia* de ley temporal, fundada en la *ratio* de la excepción. Dado que las “*Ausfüllungsgesetze*”, o normas de complemento en sentido amplio, cumplen la función de adaptar el tipo penal a cambiantes circunstancias económicas y sociales, muchas de ellas pueden ser consideradas “leyes temporales” en sentido amplio. *Ahora bien, deber rechazarse que “todas” las normas de complemento, o todas las pertenecientes a un mismo ámbito normativo -como p.ej. al Derecho tributario- sean leyes materialmente temporales. Dado que el carácter temporal depende del concreto “fin” y “contenido” de cada norma, se deberá realizar su comprobación caso por caso*<sup>305</sup>.

Así pues, podemos formular en síntesis las siguientes conclusiones:

- El fundamento material de la retroactividad *in bonus* es la inexistencia de “necesidad (preventivo-general y preventivo-especial) de pena” en el momento *actual*, para los hechos cometidos con anterioridad a la modificación normativa.

- Si la modificación se debe sólo a un “cambio de circunstancias fácticas”, el juicio de desvalor o de “necesidad de pena” se mantiene en relación con los “supuestos antiguos” (no ha cambiado su “valoración jurídica”).

- Ello sucede tanto cuando una ley temporal *stricto sensu* agota su concreto plazo de vigencia, como cuando se deroga una regulación concebida como transitoria -en función de determinadas circunstancias -, a pesar de no fijarse *ex ante* el concreto momento temporal de su cese de vigencia. Tanto uno como otro tipo de normas son muy frecuentes en la normativa extrapenal que integra tipos penales en blanco o concreta tipos con elementos normativos jurídicos, como es el caso del Derecho tributario; no obstante, su carácter transitorio o temporal en sentido *amplio* debe comprobarse caso por caso.

---

<sup>304</sup> Vid. SILVA SÁNCHEZ, “Legislación...”, 1993, *op.cit.*, pág. 459.

<sup>305</sup> Vid. SILVA SÁNCHEZ, “Legislación...”, 1993, *op.cit.*, pág. 444.



El principal ámbito de discusión sobre el tema de la excepción de ley temporal y su noción amplia se sitúa en el Derecho penal tributario. Examinemos así la proyección de las ideas expuestas en dicho ámbito, que constituye propiamente nuestro objeto de estudio.

**c) *Aplicación de la excepción de ley temporal a las normas tributarias sustantivas integradoras del tipo de defraudación tributaria***

La admisión doctrinal y jurisprudencial de la posibilidad de aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* a las normas extrapenales de complemento de la ley penal no supone que toda norma de complemento más favorable pueda ser aplicada retroactivamente. No sólo se han elaborado a nivel doctrinal tesis diferenciadoras según el tipo de remisión normativa o la configuración de la sucesión en el tiempo de las normas de complemento, sino que además se ha de tener en cuenta el importantísimo papel que juega la *excepción de ley temporal* en el ámbito de las denominadas “leyes penales en blanco” -entendidas en sentido amplio- y, por consiguiente, en el Derecho penal socio-económico<sup>306</sup>.

Los tipos delictivos existentes en Derecho penal socio-económico se formulan generalmente, bien como tipos penales en blanco en sentido estricto, bien como tipos con elementos normativos jurídicos, permitiendo así la necesaria adaptación de las variables circunstancias socio-económicas mediante la modificación de la correspondiente normativa extrapenal, sin requerir la modificación del tipo descrito -de forma más o menos incompleta- en la norma jurídico-penal. Debido a esta mutabilidad de las circunstancias socio-económicas, la normativa que las regula sufre constantes modificaciones que, desde la perspectiva de la integración del tipo delictivo, pueden suponer una ampliación o restricción del ámbito de lo punible.

---

<sup>306</sup> El Prof. JAKOBS “conecta” todos los criterios expuestos hasta el momento en relación con la modificación de la normativa tributaria que integra el tipo de elusión fiscal, de la siguiente forma: “*Que la remisión al efecto de regulación no se vea afectada por una modificación legislativa no es efecto de una ley temporal, sino de la continuación de la vigencia de la vieja norma en un sentido muy atenuado. (...) Por eso es ley temporal la elusión fiscal (§ 370 AO) cuando en caso de cambio de los tipos impositivos, de los mínimos exentos, etc., el límite anterior siga estando vigente para los supuestos ocurridos en el antiguo período impositivo. Consecuencia: La reducción de la carga impositiva no surte efecto sobre los casos ocurridos en el antiguo período impositivo*” (JAKOBS, G., *Tratado...*, op.cit., pág. 119; el subrayado es nuestro). Esta “continuación de la vigencia en un sentido atenuado” es la *ultractividad material* a que nos referíamos *supra*, solución de Derecho intertemporal adoptada por regla general en la sucesión de normas tributarias sustantivas, que no necesariamente han de ser *leyes temporales*, al menos en el sentido estricto del término. *Vid.* también la argumentación del BGH en la Sentencia de 28 de enero de 1987 (“*Parteispendenproblematik*”).

Desde la temprana admisión en la jurisprudencia alemana de la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* a la normativa de complemento de la ley penal, se ha contemplado la necesidad de reducir dicha aplicación en sus justos límites, atendiendo a la *ratio* de la regla.

Si bien es frecuente que esta normativa extrapenal integradora de los delitos socio-económicos sea *expresamente* de carácter temporal, por tratarse de una regulación cuyo carácter transitorio se reconoce ya *ex ante* por el Legislador, sucede también en muchas ocasiones que dicho reconocimiento expreso se omita, a pesar de que efectivamente sea ésa su naturaleza.

Con el fin de evitar que la excepción de ley temporal, como límite a la retroactividad *in bonus* de la ley penal, dependa de la técnica legislativa empleada en cada caso -supuesto, como ya hemos señalado, especialmente frecuente en el Derecho penal económico, en relación con la normativa extrapenal de complemento- la doctrina y jurisprudencia alemanas determinaron la *ratio* y, por tanto, el alcance de la excepción, partiendo de un concepto *material* y no necesariamente formal de “ley temporal”. La ampliación del concepto tuvo también su reflejo en el ordenamiento positivo, modificándose la redacción del § 2 IV *StGB*, en los términos señalados<sup>307</sup>.

Sin embargo, en Derecho español la excepción de ley temporal no ha sido formulada con rango legal hasta la aprobación del Código Penal de 1995 (art. 2.2 CP). Hasta entonces, los autores que defendían su existencia debían deducirla de una interpretación teleológica del antiguo art. 24 CP 1973<sup>308</sup>.

De ahí que la discusión sobre el concepto de “ley temporal” a que se refiere el art. 2.2 CP no haya sido afrontada todavía en nuestro ordenamiento, puesto que hasta época reciente lo que se discutía era la misma existencia de la excepción. Por tanto, todo estudio sobre la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* en el ámbito del Derecho penal económico debe partir de, o al menos considerar, las tesis elaboradas sobre esta cuestión por la doctrina y la jurisprudencia alemanas en los últimos años.

---

<sup>307</sup> *Vid. supra* págs. 776 y sigs.

<sup>308</sup> *Vid.* el excelente trabajo de SILVA SÁNCHEZ, J.M., “Legislación penal socio-económica y retroactividad de disposiciones favorables: El caso de las “Leyes en Blanco””, en *Estudios Penales y Criminológicos*, XVI, 1992-1993, págs. 423 y sigs. Actualmente la polémica doctrinal sobre la admisibilidad de la excepción de ley temporal ha disminuido, al menos *de lege data*. Sin embargo, algún autor cuestiona todavía *de lege ferenda* la existencia de dicha excepción. *Vid.* en este sentido COBO/VIVES, *Derecho Penal...*, 1996, *op.cit.*, pág. 187.

**a') Tesis doctrinales alemanas sobre el carácter de “ley temporal” de las normas tributarias: la problemática de las donaciones a partidos políticos**

La excepción de la ley temporal se aplica sin discusión a las normas -penales o extrapenales de complemento- que expresamente determinan su carácter temporal, ello tanto en Derecho español como alemán. Así, en caso de que la norma tributaria de referencia en el tipo de defraudación tributaria se encuentre expresamente sujeta a término, la norma penal a la que complementa se convierte en ley temporal a través de aquélla, impidiendo, en principio, su aplicación retroactiva *in bonus*<sup>309</sup>.

En el § 2 IV *StGB* se define además un concepto *amplio* de ley temporal (“*Zeitgesetz*”) que, dado el silencio de nuestro art. 2.2 CP, puede o no ser también la concepción defendida en nuestro ordenamiento<sup>310</sup>. En cualquier caso, se discute por la doctrina alemana no sólo *de lege ferenda* la misma concepción amplia de ley temporal, sino también qué criterios deben ser los determinantes para considerar que una norma es *tácitamente* temporal.

El criterio de la distinción entre modificaciones normativas debidas a un “cambio de circunstancias fácticas” y modificaciones debidas a un “cambio de la valoración jurídica” es a nuestro juicio *impreciso e inseguro*. Ciertamente es relevante determinar si el juicio de desvalor jurídico-penal de la conducta se mantiene, pese a la nueva regulación extrapenal. Pero esta determinación puede resultar extremadamente difícil al aplicador jurídico, sobre todo en los casos en que la *ratio* de la modificación normativa no sea clara<sup>311</sup>.

<sup>309</sup> Vid. JAKOBS, G., *Tratado...*, 1995, *op.cit.*, pág. 119.

<sup>310</sup> Algunos autores se muestran no obstante contrarios a acoger un concepto amplio de ley temporal, que restrinja la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*. En este sentido se pronuncia p. ej. el Prof. BUSTOS RAMÍREZ, J., *Manual de Derecho Penal. Parte general*, 3ª ed., Ed. Ariel, Barcelona, 1989: “*Por último, hay que entender temporal en sentido estricto, esto es, sólo la que deba regir para un período calendario o fijado por un hecho futuro determinado (...), de otro modo se podría llegar a situaciones abusivas de intervención estatal*” (el subrayado, en cursiva en el original).

<sup>311</sup> En este aspecto coincido con el Prof. Fernando PÉREZ ROYO cuando, oponiéndose al mencionado criterio distintivo, observa que “*hay que tener en cuenta que la sutil distinción entre cambios meramente “fácticos” y cambios valorativos o “axiológicos”, más allá de las simplificaciones propias de los ejemplos de manual, puede ser muy difícil de establecer en la realidad (como ilustra a la perfección precisamente uno de los ejemplos expuestos por SILVA, el de la abolición de los controles de cambio, que él considera un mero cambio “fáctico”, como si nada menos que la normativa sobre liberalización del mercado de capitales estuviera ayuna de cualquier consideración valorativa sobre el papel del Estado en el funcionamiento de la economía y de los agentes sociales). La consecuencia final de este modo de parecer es la de sumir en la inseguridad jurídica la aplicación de este fundamental precepto del Código Penal*” (“La aplicación...”, 1998, *op.cit.*, págs. 82 y 83). Ciertamente, cualquier modificación de la normativa tributaria puede plantear serias dudas sobre la existencia de una consideración *valorativa* subyacente (a la que obedezca, p.ej., una disminución del tipo de gravamen).

Según esto, podría parecer más acorde con las exigencias de “seguridad jurídica”, con la interdicción de la arbitrariedad judicial y con una interpretación favorable al reo, mantener una concepción formalista de la excepción, aplicándola sólo en supuestos de ley temporal en sentido estricto. Sin embargo, ello conduciría a soluciones insatisfactorias desde la perspectiva de la “justicia material”, que discriminarían los supuestos por el *simple criterio formal de la técnica jurídica empleada* en el caso concreto.

El conflicto entre estos dos principios – seguridad jurídica y justicia material – resulta especialmente notorio en la discusión doctrinal sobre la problemática en Alemania de las donaciones a partidos políticos (*“Parteispendenproblematik”*). En el siguiente epígrafe examinamos en qué consiste la misma.

**a) El punto de partida en la “Parteispendenproblematik”: modificación más favorable de la norma tributaria que integra el delito fiscal (§ 370 AO)**

Los principales estudios doctrinales en Alemania sobre la aplicación retroactiva de las normas extrapenales de complemento más favorables y la excepción de ley temporal se refieren al tema de la deducibilidad fiscal de las donaciones a partidos políticos. La problemática surgió en virtud de la modificación operada a través del *“Parteienfinanzierungsgesetz”* de 22 de diciembre de 1983, que aumentó la posibilidad de deducir fiscalmente dichas donaciones, a partir del 1 de enero de 1984.

---

No podemos compartir sin embargo la calificación como mero cambio  *fáctico* de la modificación de las cuantías en el delito de defraudación tributaria, como entiende el Prof. F. PÉREZ ROYO, afirmando que en el *“ámbito de los delitos contra la Hacienda Pública, las modificaciones relativas a la cuantía de los umbrales de punibilidad, pueden ser vistas como meras adaptaciones a la evolución del nivel de precios”* (PÉREZ ROYO, *ult.op.cit.*, pág. 82; *vid.* también “El delito fiscal...”, 1998, *op.cit.*, pág. 591). La cuantía del delito de defraudación tributaria fue inicialmente de 2.000.000 ptas. (Ley 50/1977); en 1985 se elevó a 5.000.000 ptas.; en 1995 se estableció la cuantía de 15.000.000 ptas.; y, finalmente, la LO 15/2003 ha fijado la cuantía actual de 120.000 € (aprox. 20.000.000 de las antiguas pesetas). A nuestro entender, estas modificaciones responden a algo más que a la “adaptación a la evolución del nivel de precios”, que es lo que sucede normalmente en las periódicas revisiones cuantitativas de los delitos patrimoniales clásicos. En este sentido se pronuncia también MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, quien además observa que *“el cambio en los límites cuantitativos (...) fue uno de los motivos que influyó decisivamente en el notable retraso con el que a la postre se aprobó la Ley de 1995, puesto que los diversos grupos parlamentarios eran conscientes de que la entrada en vigor de dicha Ley llevaba aparejada la impunidad para unos famosos delincuentes “político-fiscales” que, bajo la vigencia de la normativa anterior, habían llevado a cabo defraudaciones que, si bien sobrepasaban los 5.000.000, no alcanzaban casualmente los 15.000.001 pesetas”* (*vid.* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Los delitos...*, 1995, *op.cit.*, págs. 202 y 203).

A nivel doctrinal, se discutió extensa e intensamente si era posible una aplicación retroactiva de la nueva norma tributaria a efectos jurídico-penales, esto es, desde la perspectiva de la integración del tipo penal de defraudación tributaria (§ 370 AO), en relación con los empresarios procesados por donaciones ocultas a los partidos en los años anteriores a la vigencia de la nueva ley.

Si bien la doctrina ha argumentado con distintos criterios a favor y en contra de dicha aplicación retroactiva, existe ya una Sentencia del Tribunal Supremo Federal alemán (“*Bundesgerichtshof*”) de 28 de enero de 1987<sup>312</sup> resolviendo la cuestión, en sentido contrario a la retroactividad de la nueva norma tributaria en ese caso<sup>313</sup>.

El concreto supuesto que se planteaba – de gran trascendencia social y política – era el de la desgravación fiscal de donaciones a partidos por encima de los límites legalmente establecidos, conducta que daba lugar a una “reducción” o “elusión” de tributos y, por consiguiente, a la comisión del tipo de defraudación tributaria (§ 370 AO).

Los preceptos que determinaban los límites de deducibilidad de las donaciones a partidos (§ 11 Nr. 5 b KStG 1968/1975 y § 9 Nr. 3 b KStG 1977) fueron considerablemente ampliados por la Ley de Financiación de Partidos Políticos de 22 de diciembre de 1983, con efectos desde el 1 de enero de 1984, y la complementaria Sentencia del *BVerfG* de 14 de julio de 1986<sup>314</sup>. Con carácter expreso, se determinó la aplicación de la nueva normativa “por primera vez” para el “período impositivo que comenzaba el 1 de enero de 1984”.

La cuestión planteada consistía en determinar si esta nueva normativa más favorable – a pesar de su aplicación *a efectos jurídico-tributarios* sólo a partir del período impositivo de 1984 –

---

<sup>312</sup> *Vid.* la nota a esta Sentencia en *NJW* 1987, págs. 1273 y sigs. Resulta de especial interés la argumentación desarrollada en la pág. 1276.

<sup>313</sup> El Tribunal Supremo Federal alemán evita expresamente pronunciarse sobre el carácter de *ley temporal* de la concreta norma tributaria examinada, así como sobre los presupuestos que determinan el carácter temporal en general de cualquier disposición tributaria sustantiva, a efectos de aplicar el § 2 IV *StGB*. Así lo reconoce TIEDEMANN, K., “Die Parteispenden-Entscheidung des BGH”, *NJW* 1987, pág. 1248. No coincidimos por tanto con el Prof. F. PÉREZ ROYO (“La aplicación...”, 1998, *op.cit.*) cuando afirma que: “(...) el Tribunal Supremo Alemán acabó fallando en contra, pero por considerar que las normas sobre cada tributo tienen la condición de normas temporales, válidas para cada período impositivo singularmente considerado y serles de aplicación, en consecuencia, el precepto del Código Penal (apartado IV del artículo 2) que exceptúa de la regla de aplicación retroactiva de la ley más favorable a las normas de vigencia temporal”. Por contra, el *BGH* funda principalmente su argumentación, no en el carácter temporal, sino en la misma *ultractividad* de la norma tributaria, que mantiene su “aplicabilidad” en relación con los “supuestos antiguos” examinados, impidiendo apreciar la existencia de una “auténtica sucesión normativa” en relación con los mismos (*vid. supra* el epígrafe dedicado al requisito de la “modificación normativa”, págs. 763 y sigs.). Si bien la argumentación es próxima a la de la excepción de ley temporal en su concepción amplia o material, no fue desarrollada concretamente en estos términos.

<sup>314</sup> *NJW* 1986, 2487.

podía aplicarse *a efectos jurídico-penales* “retroactivamente” a hechos realizados con anterioridad al día 31 de diciembre de 1983<sup>315</sup>, en aplicación del entonces § 2 III *StGB*<sup>316</sup>.

**b") Posturas doctrinales contrarias a la aplicación retroactiva de la norma tributaria en la “*Parteispendenproblematik*”**

A la “*Parteispendenproblematik*” se dedicaron varios estudios doctrinales y seminarios. En definitiva, se discutió mucho sobre la aplicación retroactiva de la nueva norma tributaria a efectos jurídico-penales en este caso. La cuestión revestía enorme trascendencia pues, si bien existía una postura genérica de aceptación de la aplicación del § 2 III *StGB* a las normas extrapenales de complemento, no se concretaban los estrictos límites en que dicha aplicación operaba.

Muchos autores rechazaron la aplicación retroactiva de la norma tributaria en este caso<sup>317</sup>. Si bien algunos argumentos se fundaban, como ya comentamos en los correspondientes epígrafes, en el concepto de “ley penal” o en el de “modificación normativa”, la mayoría de estudios analizaron la aplicación de la *excepción de ley temporal* en este supuesto<sup>318</sup>. Se trataba de determinar si las normas tributarias derogadas en el caso concreto eran o no “temporales”, entendiendo el concepto en un sentido *amplio*, tal como se recoge en la formulación legal alemana. Corresponde en esta sede analizar las posturas doctrinales sobre el carácter temporal de la norma tributaria a efectos de aplicar la excepción de la regla de retroactividad *in bonus*, intentando delimitar unos criterios válidos, no sólo en relación con la problemática concreta planteada, sino con la normativa tributaria en general.

La norma tributaria que determinaba la deducibilidad de las donaciones a partidos políticos para períodos impositivos anteriores al 1 de enero de 1984 no era una norma temporal en sentido estricto, puesto que no fijaba expresamente su plazo de vigencia. La pervivencia de su eficacia tras la derogación formal – esto es, su *ultractividad atenuada* sobre los hechos imposables realizados

---

<sup>315</sup> “Hechos” consistentes en una “reducción o elusión de tributos”, mediante la desgravación de donaciones a partidos políticos, excediendo de los límites legales de deducibilidad fiscal vigentes en el momento de su comisión.

<sup>316</sup> No debe olvidarse que el § 2 III *StGB*, a diferencia de nuestro art. 2 CP, limita la aplicación retroactiva de la norma penal más favorable a los hechos delictivos todavía no enjuiciados.

<sup>317</sup> Para algunos autores, la *impunidad* por aplicación en este supuesto del § 2 III *StGB* implicaba una “*amnistía encubierta* para una parte de los donantes”. *Vid.* en este sentido SCHÄFER, H., “Amnestie für verdeckte Parteispenden durch Änderung des Steuerrechts?”, *wistra*, 1983, pág. 167.

<sup>318</sup> Existe realmente una conexión entre las tesis distintivas expuestas en cada uno de los bloques en que dividimos la estructura de nuestro análisis: en relación con el concepto de “ley penal” (págs. 717 a 763); con el requisito de “modificación normativa” (págs. 763 a 774) y con la excepción de ley temporal (págs. 774 y sigs.). Esta conexión permite distinguir un criterio general que viene a presidir la aplicación de la regla y de sus excepciones, constituyendo el hilo conductor que une las distintas partes de nuestro análisis, como se pondrá de manifiesto en las conclusiones.

bajo su vigencia – no se debía a su carácter temporal en sentido estricto, sino a la *voluntas legis* expresa de irretroactividad de la nueva regulación, aplicable sólo a hechos impositivos “futuros”<sup>319</sup>.

No obstante, un sector de la doctrina alemana entendió además que la norma tributaria examinada en este supuesto era una “norma temporal en sentido amplio”, según la definición del § 2 IV *StGB*, esto es, “una ley que sólo debe regir para un tiempo determinado”. En este sentido se pronunció precisamente el Abogado del Estado en Bonn<sup>320</sup>, en su nota de 28 de diciembre de 1983, afirmando que los § 10 b Abs. 2 EStG y § 9 Nr. 3 KStG eran normas “que sólo debían regir para un tiempo determinado”, manteniéndose su aplicabilidad o eficacia en relación con los períodos impositivos anteriores acaecidos bajo su amparo.

El examen de las posturas doctrinales existentes en este sentido muestra los siguientes criterios generales para determinar el carácter de “ley temporal” en sentido *amplio* de una norma jurídico-tributaria:

- El carácter *temporal* en sentido *amplio* de la norma no puede determinarse por su simple pertenencia a un determinado ámbito normativo -en este caso, al Derecho tributario-. El examen de la “temporalidad” debe efectuarse caso por caso<sup>321</sup>.

- La norma a examinar ha de ser la *concreta norma* que determina la realización del tipo de defraudación tributaria en el caso enjuiciado, esto es, la que determina que se han “eludido o reducido” tributos. Sólo se puede exigir obediencia a un “concreto mandato legal”<sup>322</sup>, en este caso a la norma que fija los límites de deducibilidad de las donaciones a partidos políticos (§ 10 b Abs. 2

<sup>319</sup> Esta *ultractividad atenuada* de la ley anterior es la que sirve a muchos autores para excluir la aplicación retroactiva de la nueva norma, al entender que no se ha producido una auténtica modificación de la situación jurídica para el supuesto de hecho concreto, como analizamos en el correspondiente epígrafe. Así, estos autores evitan pronunciarse sobre el “carácter temporal” de la norma tributaria modificada. *Vid.*, entre otros, BERGMANN, *NJW* 1986, págs. 233 y sigs. Ésta es también la argumentación seguida en la Sentencia del *BGH* de 28 de enero de 1987.

<sup>320</sup> El cual había asumido, por Decreto del Ministerio de Justicia del “Land” de Nordrhein-Westfalen de 17 de diciembre de 1981, la competencia en los procedimientos por delito de defraudación tributaria en relación con las donaciones “ocultas” a partidos para los *OLG* de Düsseldorf, Hamm y Köln.

<sup>321</sup> No obstante, existe un sector de la doctrina alemana que mantiene el carácter *temporal* en sentido *amplio* -a los efectos del § 2 IV *StGB*- “siempre y sin excepción” de las normas tributarias que integran el tipo en blanco del § 370 AO. *Vid.* en este sentido FRANZEN/GAST/SAMSON, *Steuerstrafrecht*, 2ª ed., 1978. También se pronuncia en el mismo sentido, refiriéndose a la constante modificación (“*ständigen Wandel*”) de las normas tributarias, FRANZHEIM, “Parteispenden-Steuerhinterziehung-Straffreiheit?”, *NStZ*, 1982, pág. 138.

<sup>322</sup> *Vid.* KUNERT, K., “Zur Rückwirkung des mildereren Steuerstrafgesetzes”, *NStZ*, 1982, pág. 278.

ESTG y § 9 Nr. 3 KStG), la cual integra el tipo delictivo<sup>323</sup>. Es esta concreta norma tributaria la que forma una “unidad” con el tipo penal en blanco, a los efectos de integrar el concepto de “ley penal”.

- El carácter temporal en sentido amplio de la norma no debe constatarse *ex post*, según el número de modificaciones que ha experimentado la misma<sup>324</sup>, sino que ha de desprenderse *ex ante* de su “contenido material”. La norma ha de ser concebida *ex ante* como transitoria o provisional, esto es, con una vigencia limitada que cesará cuando desaparezcan las circunstancias determinantes de su aprobación<sup>325</sup>.

- El hecho de que no se fije un momento final de vigencia de la norma puede responder simplemente a razones de técnica legislativa. Esto es muy frecuente en las modificaciones de normas tributarias recogidas en las Leyes de Presupuestos o en sus Leyes de Acompañamiento<sup>326</sup>, puesto que en ocasiones el momento final de la vigencia no es determinable *ex ante*, si bien se sabe ya desde un principio que la norma tiene un carácter provisional.

Estos criterios, elaborados al hilo de la discusión doctrinal sobre la “*Parteispendenproblematik*”, son trasladables a la hora de aplicar la excepción de ley temporal -en su concepto amplio, que comprende la temporalidad expresa y *tácita*- al ámbito de las normas tributarias de referencia en el delito de defraudación tributaria.

---

<sup>323</sup> Este criterio responde a la cuestión de qué norma o normas tributarias integran el tipo penal en blanco -en este caso, el § 370 AO-: ¿el Derecho tributario en su conjunto, la Ley reguladora del tributo (*ESTG, KStG*), o las concretas normas tributarias sustantivas contenidas en dicha Ley reguladora? La postura correcta a nuestro juicio es esta última, debiendo examinarse, a efectos de aplicación de la regla de retroactividad y de su excepción, la “concreta” norma tributaria que integra “en ese determinado supuesto de hecho” el tipo delictivo.

<sup>324</sup> Ésta es la postura, a nuestro entender errónea, de la resolución del “*Amtsgericht*” Bochum de 13 de diciembre de 1985 (*NJW* 1985, págs. 1968 y sigs.), en relación con el delito fiscal por donaciones a partidos encubiertas. En esta resolución, no sólo se predica el carácter *temporal* en sentido *amplio* de la *totalidad* de la *ESTG* y *KStG* -sin considerar la concreta norma tributaria integradora del tipo delictivo en el supuesto enjuiciado-, sino que además se argumenta parcialmente aludiendo a las *frecuentes modificaciones* que estas leyes han experimentado desde el año 1948.

<sup>325</sup> *Vid.* KUNERT, “Zur Rückwirkung des milderer Steuerstrafgesetzes”, *NStZ*, 1982, pág. 279. No obstante, se reconoce la posibilidad de que una norma concebida *ex ante* como transitoria o temporal pierda este carácter cuando su vigencia se prolongue considerablemente en el tiempo. Así, en la *BGH* 6, 30 (39), cit. en JESCHECK/WEIGEND, *Lehrbuch des Strafrechts. Allgemeiner Teil*, 5ª Ed., Duncker & Humblot, Berlin, 1996, pág. 137. *Vid.* también esta afirmación en FELIX, G., “§ 10 b Abs. 2 *ESTG* 1967/80: Steuerstrafrechtliches Dauer- oder Zeitgesetz?”, *KÖSDI*, 1984, pág. 5642.

<sup>326</sup> Hay que distinguir si la ley temporalmente limitada “deroga” o simplemente “suspende” la ley anterior, puesto que en este último caso la ley suspendida recupera automáticamente su vigencia por el simple transcurso del tiempo de vigencia prefijado en la ley temporal. Sobre esta cuestión (la delimitación de las normas temporales respecto de las normas transitorias o coyunturales), *vid. supra*, en el Capítulo Primero, págs. 67 a 70.



**c") Posturas doctrinales favorables a la aplicación retroactiva de la norma tributaria en la “*Parteispendenproblematik*”**

Frente a los criterios anteriormente expuestos, se alzaron voces doctrinales defendiendo desde un principio la aplicación retroactiva de la norma tributaria más favorable en la “*Parteispendenproblematik*”. A estos efectos se rebatieron, entre otras, las argumentaciones sobre el carácter *temporal* en sentido *amplio* de la norma tributaria examinada<sup>327</sup>. Dado que la formulación en el Derecho positivo de un “concepto *amplio* de ley temporal” (§ 2 IV *StGB*) ha de ser admitida *de lege data*, estos autores sostienen, además de la negación de dicho carácter a la norma tributaria examinada en la “*Parteispendenproblematik*”, la conveniencia *de lege ferenda* del regreso a una concepción estricta de ley temporal en el § 2 IV *StGB*<sup>328</sup>.

El máximo exponente de esta postura doctrinal es el Prof. TIEDEMANN, decidido defensor de la aplicación retroactiva de la norma más favorable<sup>329</sup>, que no admite distinciones ni otra excepción que la de la *ley temporal en sentido estricto*, a pesar de la dicción literal del § 2 IV *StGB*. TIEDEMANN defiende una aplicación estricta y formalista de la regla de retroactividad *in bonus*, refutando las tesis diferenciadoras basadas en un interpretación teleológica de la regla. El autor critica las posturas que restringen la aplicación de la regla, por entender que vulneran el principio de interpretación a favor del reo, así como los derechos y garantías de éste<sup>330</sup>.

Con carácter general, los autores alemanes que defendieron la aplicación retroactiva de la norma tributaria más favorable – principalmente, pero no sólo, en relación con la “*Parteispendenproblematik*” – abogaban por una interpretación estricta del concepto de ley temporal contemplado en el § 2 IV *StGB*, a los efectos de la aplicación de la regla de retroactividad

<sup>327</sup> No fue éste el único argumento sostenido por un sector de la doctrina alemana para justificar la *impunidad* en los supuestos de defraudación por donaciones encubiertas examinados. Junto a la aplicación retroactiva de las nuevas normas tributarias más favorables, se propuso una aplicación de la excusa absolutoria por “autodenuncia” (“*Selbstanzeige*”, § 371 AO), aun cuando el hecho delictivo ya había sido descubierto. Asimismo, existía la posibilidad de admitir una *amnistía* para dichos delitos. Ambas propuestas fueron criticadas, entre otros motivos, por vulneración del principio de igualdad. Vid. FRANZHEIM, H., “*Parteispenden-Steuerhinterziehung-Straffreiheit?*”, *NStZ*, 1982, págs. 137 y sigs.

<sup>328</sup> Propugnan este regreso al antiguo concepto estricto de ley temporal contemplado en el § 2 *StGB*, autores como TIEDEMANN, JAKOBS y RÜPING, “*Blankettnormen als Zeitgesetze*”, *NStZ*, 1984, pág. 451.

<sup>329</sup> TIEDEMANN ha criticado, por tanto, la Sentencia del *BGH* de 28 de enero de 1987, finalmente adoptada en relación con la “*Parteispendenproblematik*”.

<sup>330</sup> Sin embargo, a nuestro juicio -siguiendo a SILVA (“*Legislación...*”, 1993, *op.cit.*, págs. 457 y 458)- estas tesis diferenciadoras persiguen justamente el cumplimiento de las garantías penales y la obtención de soluciones materialmente satisfactorias. No negamos la dificultad que supone para el Juez decidir en cada caso la aplicación o no de la regla de retroactividad *in bonus* conforme a su finalidad. No obstante, entendemos que ésta es la postura más correcta.

*in bonus*; rechazando la determinación del carácter *materialmente* temporal de la norma, apoyada en una interpretación generalmente *ex post* de la misma<sup>331</sup>.

En cuanto a las normas tributarias, estos autores afirman que son “por naturaleza” normas duraderas, que pretenden cubrir las cotidianas necesidades financieras estatales y no situaciones o relaciones de carácter “extraordinario” -las cuales vienen cubiertas por la Ley de Presupuestos-<sup>332</sup>. Por ello, propugnan restringir el carácter *temporal* a aquellas normas tributarias que *expresamente* lo determinan.

Esta doctrina rechaza también que la periodicidad del impuesto (como es el caso del Impuesto sobre la Renta -“*Einkommensteuer*”-) determine la temporalidad de la ley que lo regula<sup>333</sup>. Según este sector doctrinal, sólo se periodifica el nacimiento de la obligación tributaria o devengo, no la norma tributaria sustantiva que regula el impuesto<sup>334</sup>.

Se entiende por este sector doctrinal que las leyes temporales “en sentido amplio” no deben excepcionar la aplicación de la regla, exhortando al legislador a restringir la excepción a aquéllas que determinan expresamente el término de su vigencia o que, cubriendo circunstancias especiales, fijan su cese de vigencia en un determinado acontecimiento futuro. Según esta postura doctrinal, sólo esta aplicación estricta de la excepción de la ley temporal asegura que sea el Legislador, y no los Tribunales, los que decidan sobre el cese de vigencia y la eficacia de la ley<sup>335</sup>.

<sup>331</sup> Vid. FLÄMIG, C., *Steuerrecht als Dauerrecht*, Nomos, Baden-Baden, 1985, pág. 132.

<sup>332</sup> Vid. en este sentido FLÄMIG, C., *Steuerrecht als Dauerrecht*, *op.cit.*, pág. 130. También KUNERT, “Zur Rückwirkung des milderer Steuerstrafgesetzes”, *NStZ*, 1982, págs. 279 y 280, afirma que las normas tributarias examinadas en la “*Parteispendenproblematik*” fueron concebidas *ex ante* con carácter indefinido, distinguiéndolas de las medidas tributarias meramente coyunturales.

<sup>333</sup> Éste era uno de los argumentos de la resolución del “*Amtsgericht*” Bochum de 13 de diciembre de 1985, la cual observaba que, frente a las constantes modificaciones de la *EStG* y *KStG*, los elementos de cuantificación de la imposición se determinaban según la norma vigente en el concreto período impositivo, manteniendo en este sentido intacta su “vigencia”, sin modificación (“Principio de la imposición periódica”). Este principio es importante, pues determina la aplicación en todo caso de la norma tributaria vigente en el correspondiente período impositivo, aun tras su derogación formal, pero cabe destacar que ello no se debe a una *periodificación o fragmentación* de la norma tributaria, sino a una *voluntas legis* de ultractividad de la ley anterior. Esta ultractividad de la norma tributaria material sí que es un argumento válido para impedir que su modificación incida en el tipo de defraudación tributaria, mediante la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*. Vid. en este sentido KLEIN, *AO Kommentar - einschliesslich Steuerstrafrecht-*, 6ª ed., Ed. C.H. Beck, München, 1998, págs. 1515 y 1516.

<sup>334</sup> Vid. FLÄMIG, C., *Steuerrecht als Dauerrecht*, *op.cit.*, pág. 131. También en este sentido se manifiesta TIEDEMANN, K., “Die Parteispinden-Entscheidung des BGH”, *NJW* 1987, pág. 1247, destacando que la *periodicidad en la imposición* no fragmenta la regulación en varias normas independientes.

<sup>335</sup> Vid. DANNECKER, G., *Das intertemporale...*, 1993, *op.cit.*, pág. 535.

**b') El carácter de ley temporal de las normas tributarias de complemento en Derecho español: temporalidad expresa y ultractividad. Interpretación en ausencia de normas de transición**

Tras haber examinado las tesis de la doctrina alemana a favor y en contra de la aplicación retroactiva de la norma tributaria de complemento en el caso de la *“Parteispendenproblematik”*, según el alcance conferido a la excepción de ley temporal, procedemos a trasladar las conclusiones obtenidas a nuestro ordenamiento.

El artículo 10.1 LGT establece que *“las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado”*. Por tanto, la aplicación de las normas tributarias en el tiempo se rige por las reglas generales de Derecho intertemporal. Respecto a su *vigencia formal*, o bien son normas indefinidas que se aplican hasta su derogación por otras normas posteriores, o bien son normas temporales que determinan su plazo de vigencia. Por lo que se refiere a su *eficacia*, rige el principio comúnmente aceptado en Derecho tributario, según el cual *la determinación de la norma aplicable se hará teniendo en cuenta la norma vigente en el momento de producirse el hecho imponible*<sup>336</sup>.

Cuando se produce una sucesión de normas tributarias en el tiempo, rigen los principios generales de Derecho transitorio. En relación con los tributos ya devengados –por haberse realizado su presupuesto de hecho bajo la vigencia de la ley anterior -, pero que deben desplegar todavía parte de sus efectos durante la vigencia de la nueva regulación, se mantiene por regla general la *ultractividad de las normas tributarias derogadas*. Se trata de una ultractividad atenuada o impropia, puesto que no permite la aplicación de la norma derogada a supuestos de hecho producidos tras su derogación, sino sólo a los realizados durante su vigencia<sup>337</sup>.

Cuando el Legislador no dispone una norma de conflicto particular que regule la sucesión normativa, debe acudir a la interpretación jurídica. En relación con la derogación en su día por la Ley del IRPF 44/1978 de los antiguos Impuestos a Cuenta y Generales sobre la Renta, afirmaba el Prof. MARTÍN DELGADO que: *“Limitándonos a los supuestos normales -tributos devengados el 31 de diciembre- hemos de advertir que en esa fecha la Administración adquirió su derecho de crédito y el contribuyente su correlativa obligación -o, si se quiere, la Administración su derecho potestativo y el contribuyente su sujeción al mismo- en los términos que establecían las disposiciones sustantivas de los tributos, por lo que a esas normas habrá de estarse para determinar toda la estructura de la obligación tributaria. Eran normas vigentes en el momento del*

<sup>336</sup> Sobre la determinación de la ley aplicable en materia tributaria, remitimos al estudio llevado a cabo en el Capítulo Segundo, págs. 232 y sigs.

<sup>337</sup> Sobre esta ultractividad de las normas tributarias, pueden verse *supra* págs. 295 y sigs.

*devengo de la obligación, de tal suerte que aunque fueran derogadas deben seguir aplicándose al desarrollo de esa obligación, a no ser que la propia ley determinara expresamente lo contrario*<sup>338</sup>.

Si bien, ante la ausencia de disposición transitoria expresa por el Legislador, la interpretación jurídica deberá realizarse caso por caso, para cada sucesión normativa, lo cierto es que en principio las relaciones jurídico-tributarias que se ven afectadas en su desarrollo por un cambio legislativo mantienen la regulación sustantiva vigente en el momento del devengo<sup>339</sup>.

Partiendo de la ultractividad material de la norma tributaria sustantiva, como técnica de solución al conflicto de normas en el tiempo generalmente adoptada en Derecho tributario, debemos examinar qué criterios permiten determinar el carácter temporal -no sólo expresamente determinado, sino también *material*- de las normas tributarias, a efectos de clarificar la aplicación a las mismas de la regla de retroactividad *in bonus*. Si pretendemos delimitar la excepción de ley temporal atendiendo a su finalidad y, por tanto, no restringirla a las normas que expresamente determinan su plazo de vigencia, debemos examinar qué criterios son válidos para precisar el carácter temporal en sentido amplio de una norma.

Las normas tributarias que se modifican “de año en año”, según las necesidades coyunturales del momento, son calificadas como “normas periódicas” o “normas anuales”, independientemente de que fijen expresamente el término final de su vigencia. Se trata de modificaciones tributarias de carácter *coyuntural, con vigencia temporal limitada, expresa o tácitamente*. Tales normas se distinguen por su finalidad y por su ámbito de vigencia de las normas tributarias que no rigen “para un tiempo determinado”, normas tributarias pensadas *ex ante* como permanentes o indefinidas. Por tanto, los principios y reglas de Derecho intertemporal aplicables a unas y otras deben distinguirse, máxime cuando se considera su carácter integrador de un tipo penal<sup>340</sup>.

---

<sup>338</sup> Vid. MARTÍN DELGADO, J.M., “La derogación...”, 1978, *op.cit.*, pág. XXXVII.

<sup>339</sup> Vid. CASANA MERINO, F., “El devengo y la norma aplicable al supuesto de hecho”, *Civitas, REDF*, págs. 299 y sigs. Afirma el Prof. ALBIÑANA (*Crónica Tributaria*, 1984) que “el devengo de un impuesto conforme a una legalidad dada *arrastra la vigencia* de ésta como tal bloque normativo al que el devengo está encadenado” (la cursiva es nuestra). Esta vigencia es su aplicabilidad (indirecta).

<sup>340</sup> Vid. la referencia a esta distinción en FELIX, G., “§ 10 B Abs. 2 EStG 1967/80: Steuerstrafrechtliches Daueroder Zeitgesetz?”, *KÖSDI*, 1984, pág. 5659. Según este autor, las normas tributarias que tengan sencillamente finalidad de financiación “actual” del presupuesto público deben calificarse como leyes temporales. El ejemplo modelo es el de la norma que establece un aumento de los tipos de gravamen para determinado o determinados períodos impositivos.

Como ya adelantamos, coincidimos con el Prof. F. PÉREZ ROYO<sup>341</sup> en afirmar que el criterio que distingue entre cambios de la normativa extrapenal “fácticos” y cambios “de valoración jurídica” es difícil de determinar y conduce a inseguridad jurídica en la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*. Toda norma se adecúa o acomoda a las circunstancias de su tiempo, y no por ello es “tácitamente” temporal por vinculación a las circunstancias fácticas.

Por tanto, dada la inadecuación de este criterio y la frecuente dificultad que supone para el aplicador jurídico – Juez o Administración – determinar cuándo una norma tributaria ha sido concebida *ex ante* como transitoria, lo más correcto sería aplicar la excepción de la ley temporal sólo a las normas que determinan *expresamente* su plazo de vigencia -concepción *estricta* de ley temporal, supuesto bastante frecuente en el ámbito tributario- y en el resto de casos, sin necesidad de confirmar el carácter temporal en sentido amplio de la norma, acudir a los otros *criterios diferenciadores* expuestos. Todos ellos convergen en la necesidad de restringir la aplicación retroactiva de las normas de complemento a aquellos supuestos que responden a la finalidad de la regla.

Así, una modificación de la normativa tributaria que incide en la cuantificación de la cuota (por tanto, una modificación en la determinación del “efecto de regulación”, que mantiene no obstante intactos los efectos ya producidos -ultractividad material de la norma tributaria anterior-) no supone ciertamente un cambio de configuración y valoración del injusto típico. No incide en el *objeto abstracto de protección jurídico-penal*, por lo que la conducta típica realizada en el pasado sigue considerándose lesiva para el bien jurídico. No se cumple por tanto el presupuesto de aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*, dado que subsiste la “necesidad de pena” en relación con el supuesto de hecho concreto.

A esta conclusión llegamos sin necesidad de pronunciarnos sobre el “carácter temporal” de la norma tributaria – a pesar de que por regla general, como ya comentamos, el legislador tributario mantiene el “Derecho antiguo” para los “supuestos antiguos”, disponiendo el mismo efecto de ultractividad que se produce cuando la norma es temporal en sentido propio, por expresa disposición del legislador -.

---

<sup>341</sup> PÉREZ ROYO, F., “La aplicación retroactiva...”, 1998, *op.cit.*, págs. 82 y 83. El autor plantea tres supuestos en relación con este tema, como ejemplos de posible aplicación retroactiva de la norma tributaria de complemento más favorable, a efectos jurídico-penales: la modificación de la tributación de las ganancias patrimoniales (a un tipo proporcional del 20%); la disminución de la tarifa del IRPF y la reducción del plazo de prescripción. Dejando aparte el tercer supuesto – que ya excluimos del concepto de “ley penal” a los efectos de aplicación de la regla y al que dedicamos un estudio independiente (*vid. supra* págs. 739 y sigs.) -, se plantea en relación con los dos primeros la cuestión de si la norma tributaria modificada en un sentido más favorable puede calificarse como “ley temporal”, con lo que se eliminaría la posibilidad de aplicar retroactivamente la misma a efectos penales.

En cualquier caso, es necesario el recurso a esas otras tesis diferenciadoras, ya que, si sólo se exceptionara la retroactividad *in bonus* en caso de ley temporal en sentido estricto, se produciría una grave discriminación en función de la técnica legislativa formalmente empleada, permitiendo al aplicador jurídico desnaturalizar la regla de retroactividad *in bonus* mediante una aplicación indiferenciada de la misma. Además, las distintas tesis o criterios que hemos analizado no son incompatibles entre sí, sino que persiguen en todo caso una aplicación racional de la regla de retroactividad *in bonus* que se adecúe a su *finalidad*, respetando asimismo su configuración *formal*.

## **CAPÍTULO QUINTO**

### **RETROACTIVIDAD DE ACTOS ADMINISTRATIVOS Y SENTENCIAS EN MATERIA TRIBUTARIA**





## CAPÍTULO QUINTO. RETROACTIVIDAD DE ACTOS ADMINISTRATIVOS Y SENTENCIAS EN MATERIA TRIBUTARIA

### I. RETROACTIVIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA

#### A. Dimensión temporal de los actos administrativos: existencia y eficacia

Del mismo modo que en relación con las normas generales, podemos distinguir en relación con los actos administrativos su *existencia jurídica*, *validez* y *eficacia*. Ahora bien, a diferencia de las normas generales, el acto no normativo es perfecto y existe jurídicamente desde su producción (desde la exteriorización de la declaración de voluntad). Su *notificación* a los interesados es un *acto jurídico ulterior*, que no afecta ni a la existencia ni a la validez del acto, sino que constituye una *condición de eficacia* para la mayoría de actos administrativos no normativos.

La regulación básica sobre la *eficacia* de los actos administrativos no normativos<sup>1</sup> en nuestro ordenamiento se encuentra recogida en el artículo 57 LRJPAC:

*“Efectos.- 1. Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa.*

*2. La eficacia quedará demorada cuando así lo exija el contenido del acto o esté supeditada a su notificación, publicación o aprobación superior.*

*3. Excepcionalmente, podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos cuando se dicten en sustitución de actos anulados, y, asimismo, cuando produzcan efectos favorables al interesado siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas”<sup>2</sup>.*

---

<sup>1</sup> Sobre este tema, son clásicos los trabajos de A. GUAITA, “Eficacia del acto administrativo”, *Revista de Administración Pública*, núm. 25; y F. GARRIDO FALLA, “La eficacia de los actos administrativos en la nueva Ley de Procedimiento administrativo”, *Revista de Administración Pública*, núm. 26.

<sup>2</sup> Este precepto no ha sido afectado por la modificación de la LRJPAC operada por la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Este precepto reproduce en términos prácticamente idénticos lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958<sup>3</sup>.

En primer lugar, se dispone un principio general (art. 57.1 LRJPAC) de eficacia *ab initio* del acto administrativo (los actos administrativos producen efectos jurídicos desde la fecha en que se dictan, si en ellos no se dispone otra cosa). La regla general es la *eficacia inmediata* del acto administrativo, desde la fecha de su producción.

En segundo lugar, se contemplan los supuestos en que este principio general quiebra, bien por *aplazamiento de la eficacia* (art. 57.2 LRJPAC), bien por *anticipación de la eficacia* del acto (art. 57.3 LRJPAC).

Lo cierto es que en la mayoría de supuestos transcurre un espacio de tiempo desde que el acto es perfeccionado hasta el inicio de su eficacia<sup>4</sup>, siendo la causa principal de este aplazamiento la *exigencia legal*<sup>5</sup>, para los actos administrativos de mayor trascendencia, de su *notificación* a los interesados<sup>6</sup>, como condición de eficacia de los mismos.

Por lo que respecta a la eficacia temporal de los actos administrativos en materia tributaria, nos centraremos en la cuestión de su irretroactividad, como principio general, y la retroactividad, como excepción (art. 57.3 LRJPAC)<sup>7</sup>.

---

<sup>3</sup> Lo dispuesto en el art. 57.1 LRJPAC se contenía también en el derogado art. 45.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, con un tenor muy similar: “*Los actos de la Administración serán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se disponga otra cosa*”. Como indicaba DE LA VALLINA, el legislador confundía en este precepto la “validez” de los actos (“los actos de la Administración *serán válidos...*”) con su “eficacia”, que es independiente de la ausencia de vicios determinantes de nulidad o anulabilidad (véase la crítica a este precepto en DE LA VALLINA VELARDE, Juan Luis, *La retroactividad del acto administrativo*, Madrid, BOE, 1964, págs. 15 y 16, nota 18). El Legislador de la LRJPAC de 1992 ha salvado esta incorrección técnica, disponiendo que los actos administrativos “*se presumirán válidos*” desde la fecha en que se dicten (art. 57.1 LRJPAC). Ésta es prácticamente la única modificación introducida por la Ley 30/1992, respecto del texto de 1958 (art. 45 LPA).

<sup>4</sup> Por tanto, el principio general de simultaneidad entre la perfección del acto y el inicio de su eficacia (art. 57.1 LRJPAC) sólo se da en una minoría de supuestos. Sería el caso, por ejemplo, de una orden de la autoridad de policía, perfecta y eficaz en el momento de producirse (*vid.* DE LA VALLINA VELARDE, J. L., *La retroactividad...*, *op. cit.*, 1964, pág. 17).

<sup>5</sup> También puede ocurrir que la Administración, por propia voluntad, difiera la eficacia del acto hasta el cumplimiento de determinado plazo o condición suspensiva.

<sup>6</sup> Los actos administrativos son por lo general objeto de *notificación* (arts. 58 y 59 LRJPAC). La *publicación* sustituirá a la notificación, surtiendo los mismos efectos, en los casos indicados en el art. 59.6 LRJPAC (actos destinados a una pluralidad indeterminada de personas y actos integrantes de un procedimiento selectivo o de concurrencia competitiva), conforme a lo dispuesto en el art. 60 LRJPAC, que regula la *publicación*.

<sup>7</sup> Dejamos aparte en todo caso el tema de la *suspensión* de la *eficacia* o *ejecutividad* del acto administrativo.

Podemos considerar que un acto administrativo es *retroactivo* cuando sus efectos jurídicos (por ejemplo, efectos declarativos de una obligación o de un derecho) se consideran producidos desde una fecha anterior a la de su existencia jurídica (anterior, por tanto, a la fecha en que son dictados). Al respecto, hay que tener en cuenta que los actos administrativos – que son actos de aplicación de normas jurídicas –, por su propia naturaleza, *se refieren a* supuestos de hecho producidos con anterioridad a su existencia jurídica. No hay que confundir esta *referencia al pasado*, consustancial a todo acto de aplicación de normas – actos administrativos o sentencias –, con la *retroactividad* de los efectos del acto.

## **B. El principio de irretroactividad de los actos administrativos en materia tributaria**

### **1. El principio de irretroactividad en el Derecho positivo**

El principio de irretroactividad de los actos administrativos resulta de lo dispuesto en el art. 57.3 de la LRJPAC, precepto que establece la *retroactividad* de los actos de la Administración pública como *excepción*. La regla general es, por tanto, la irretroactividad. Es ésta una manifestación más del principio de irretroactividad como principio general en nuestro ordenamiento.

Recordemos lo dispuesto en el art. 57.3 LRJPAC:

*“Excepcionalmente, podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos cuando se dicten en sustitución de actos anulados, y, asimismo, cuando produzcan efectos favorables al interesado siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas”.*

Aunque este precepto ya se contemplaba con el mismo tenor en el artículo 45 de la LPA 1958, no existen apenas estudios dedicados a la retroactividad de los actos administrativos, pudiendo destacarse el trabajo del Prof. DE LA VALLINA VELARDE, del año 1964<sup>8</sup>.

El fundamento de este principio es común al que ya estudiamos en relación con los *actos normativos*<sup>9</sup>; un fundamento plural que se basa en la protección de los derechos de los

---

<sup>8</sup> DE LA VALLINA VELARDE, J. L., *La retroactividad...*, op. cit., 1964.

ciudadanos; la seguridad jurídica; la igualdad y la interdicción de la arbitrariedad. En el ámbito que ahora estudiamos, debemos referirnos también al principio de legalidad de la actuación administrativa<sup>10</sup> (art. 106.1 CE<sup>11</sup>).

La retroactividad de los actos administrativos es *excepcional* y la Administración “*podrá*” otorgarles eficacia retroactiva en los supuestos que prevé el art. 57.3 LRJPAC<sup>12</sup>. En mi opinión, hay que interpretar este precepto de conformidad con el resto de principios constitucionales en juego, de forma que, por un lado, la retroactividad será *obligatoria* para la Administración en estos supuestos excepcionales, si con la misma se resuelve una situación de daño injusto para el particular y de enriquecimiento injusto para la Administración. Pero, por otro lado, esta retroactividad estará *prohibida* cuando vulnere determinadas exigencias constitucionales, como puede suceder en el caso de los actos administrativos que sustituyen actos anulados.

En definitiva, la interpretación del art. 57.3 LRJPAC no puede hacerse al margen de los principios constitucionales que hemos estudiado hasta el momento en relación con la irretroactividad. Teniendo en cuenta estas premisas, analizaremos por separado ambos supuestos: 1) la retroactividad de los actos que se dictan en sustitución de actos anulados; y 2) la retroactividad de los actos que produzcan efectos favorables, con determinados requisitos.

---

<sup>9</sup> No obstante, el principio de irretroactividad es diverso en los distintos planos en que se proyecta: como límite para el Legislador; como límite a la potestad reglamentaria; o como límite a la potestad de dictar actos administrativos individuales, que es objeto de estudio en esta sede.

<sup>10</sup> El Prof. Tomás-Ramón FERNÁNDEZ alude, como fundamento de la irretroactividad de los actos administrativos, a los principios de legalidad y de seguridad jurídica. Las exigencias de certeza y estabilidad de las relaciones jurídicas establecidas en el pasado deben ser también respetadas por la actuación administrativa. *Vid.* GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo I*, 10ª ed., Madrid, Civitas, 2000, pág. 581.

Los Prof. GARRIDO FALLA y FERNÁNDEZ PASTRANA se refieren al principio de seguridad jurídica y al principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, como fundamento de la irretroactividad de los actos administrativos (*vid.* GARRIDO FALLA, F.; FERNÁNDEZ PASTRANA, J. Mª, *Régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones públicas (Un estudio de la Ley 30/1992)*, 2ª ed., Madrid, Civitas, 1995, pág. 109). Me parece adecuado entender que el principio de irretroactividad consagrado en el art. 9.3 CE debe aplicarse también, por extensión, a los actos no normativos; pero siempre teniendo en cuenta las particularidades de la eficacia temporal de estos actos, que los diferencian de las disposiciones normativas.

<sup>11</sup> Art. 106.1 CE: “*Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican*”.

<sup>12</sup> Si la Administración otorga efectos retroactivos a un acto administrativo, más allá de los supuestos excepcionales a los que nos referimos en el texto, el acto será nulo por infracción de lo dispuesto en el art. 57.3 LRJPAC.

## 2. Excepciones al principio de irretroactividad de los actos. Supuestos en materia tributaria

La retroactividad del acto administrativo sólo se admite, por expresa disposición de la Ley (art. 57.3 LRJPAC), en dos supuestos excepcionales, que estudiaremos a continuación: en el caso de *sustitución de actos previamente anulados* y en relación con los *actos favorables, con determinados límites*<sup>13</sup>.

Nuestro ordenamiento tributario no prevé ninguna disposición específica al respecto, por lo que resulta de aplicación supletoria lo dispuesto en el art. 57.3 LRJPAC<sup>14</sup>.

¿Existe una prohibición legal de retroactividad de todo acto administrativo desfavorable o limitativo de derechos? Así lo ha entendido algún autor, como el Prof. PARADA, deduciendo tal prohibición de lo establecido en el art. 9.3 CE<sup>15</sup>. Ahora bien, si limitamos la irretroactividad garantizada en el art. 9.3 CE a las restricciones de derechos constitucionales y no de cualquier derecho subjetivo, y nos ceñimos a lo previsto en el art. 57.3 LRJPAC, no podemos compartir esta opinión.

El art. 57.3 LRJPAC, ni establece una prohibición general de retroactividad de todo acto administrativo desfavorable – pues se permite al menos la retroactividad de los actos que se dicten en sustitución de actos anulados –, ni admite por otra parte la eficacia retroactiva de todo acto favorable, ya que establece al respecto unos límites.

---

<sup>13</sup> De la formulación del art. 57.3 LRJPAC puede desprenderse que estos límites (“*siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas*”) se refieren únicamente a los actos que “produzcan efectos favorables al interesado”, y no así al supuesto de la “sustitución de actos anulados”.

<sup>14</sup> El art. 7.2 LGT dispone que “*tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común*”.

<sup>15</sup> El autor arguye al respecto lo dispuesto en el art. 9.3 CE, del que se derivaría un principio general de irretroactividad en lo desfavorable o limitativo de derechos, tanto respecto de los reglamentos como de los actos administrativos individuales (*vid.* PARADA VÁZQUEZ, R., *Derecho Administrativo*, vol. I, págs. 138 y 139; *cit.* por GARRIDO FALLA, F.; FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M<sup>a</sup>, *Régimen jurídico...*, *op. cit.*, 1995, pág. 109, nota 6). Ello supone mantener una interpretación del principio constitucional de irretroactividad referida a todo derecho subjetivo, que no coincide con la mantenida en este trabajo.

**a) *Retroactividad de los actos que se dictan en sustitución de actos anulados***

La anulación del acto administrativo es una de las causas de cese de su existencia jurídica. Con la desaparición del acto, cesan sus efectos. Pero el Legislador permite que la Administración dicte con posterioridad un acto *válido* que *sustituya retroactivamente* el acto anulado, en relación con el mismo supuesto (art. 57.3 LRJPAC).

Esta cuestión tiene, lógicamente, una estrecha relación con la teoría de la invalidez de los actos administrativos.

La sustitución retroactiva del *acto anulado* se refiere, indistintamente, a los actos anulados por causa de *nulidad* o de *anulabilidad*<sup>16</sup>, y presupone siempre la *previa anulación* del acto (en sede administrativa o jurisdiccional) y su *sustitución* por un acto nuevo. La *convalidación de actos anulables* parece quedar excluida de este supuesto, ya que el propio art. 67.2 LRJPAC dispone que los efectos de la convalidación serán *pro futuro*<sup>17</sup>; y la doctrina ha venido entendiendo que la remisión de este precepto a los supuestos excepcionales de retroactividad se refiere sólo a los actos favorables<sup>18</sup>. La convalidación de actos anulables no es uno de los supuestos de *sustitución de actos anulados* a que se refiere el art. 57.3 LRJPAC, porque el acto administrativo de convalidación precisamente elimina los defectos o vicios del acto anulable, *con anterioridad a su anulación*, produciendo un *efecto sanatorio* del vicio de anulabilidad que afectaba al acto, el cual *deviene válido* a partir del momento en que se dicta el acto de convalidación<sup>19</sup>.

<sup>16</sup> En este sentido, *vid.* GARRIDO FALLA, F.; FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M<sup>a</sup>, *Régimen jurídico...*, *op. cit.*, 1995, pág. 110.

<sup>17</sup> Artículo 67 LRJPAC: “*Convalidación.- La Administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan.*”

2. *El acto de convalidación producirá efecto desde su fecha, salvo lo dispuesto anteriormente para la retroactividad de los actos administrativos.*

3. *Si el vicio consistiera en incompetencia no determinante de nulidad, la convalidación podrá realizarse por el órgano competente cuando sea superior jerárquico del que dictó el acto viciado.*

4. *Si el vicio consistiese en la falta de alguna autorización, podrá ser convalidado el acto mediante el otorgamiento de la misma por el órgano competente”* (el subrayado es nuestro).

<sup>18</sup> Véase en este sentido GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T.R., *Curso...*, *op. cit.*, 2000, pág. 643; GARRIDO FALLA, F.; FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M<sup>a</sup>, *Régimen jurídico...*, *op. cit.*, 1995, pág. 200.

<sup>19</sup> *Vid.* GARRIDO FALLA, F.; FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M<sup>a</sup>, *Régimen jurídico...*, *op. cit.*, 1995, pág. 200. En cambio, los actos con nulidad absoluta o nulidad de pleno derecho no pueden ser sanados, ni por convalidación, ni por el transcurso del tiempo.

¿Cuál es el fundamento de esta excepción de retroactividad de los actos que se dictan en sustitución de actos anulados? El Prof. Tomás-Ramón FERNÁNDEZ ha señalado que esta retroactividad del acto administrativo puede encontrar su fundamento en exigencias de *justicia* y de *protección de los derechos e intereses legítimos* de los ciudadanos, aunque el mismo autor indica que en algunos casos será la propia retroacción de efectos la que conducirá a resultados no equitativos<sup>20</sup>. Esto se debe, como ya sabemos, a la *ambivalencia o reversibilidad de los valores* cuando se conectan con el fenómeno de la retroactividad; valores que sirven tanto para fundamentar el principio de irretroactividad como para justificar sus excepciones – como ya señalara el Prof. LÓPEZ MENUDO, en relación con las normas jurídicas<sup>21</sup> -.

El problema se plantea esencialmente respecto de la *retroactividad que perjudica al ciudadano* – con independencia del carácter favorable o desfavorable de los actos en cuestión (que, como veremos en el siguiente apartado, es una distinción equívoca) -.

El Prof. Tomás-Ramón FERNÁNDEZ propugna que esta previsión legal de retroacción de los actos que sustituyen actos anulados no se aplique rígidamente y con carácter general, sino que en cada caso se ponderen los intereses en juego, salvaguardando otros principios que puedan merecer protección (como el principio de buena fe)<sup>22</sup>.

Los Prof. GARRIDO FALLA y FERNÁNDEZ PASTRANA proponen directamente ceñir la retroactividad permitida por el art. 57.3 LRJPAC a aquellos actos dictados en sustitución de actos anulados cuyas restricciones para la esfera jurídica de los particulares sean iguales o inferiores a las del acto anulado, pero no a los que supongan una restricción superior. Entienden los autores que ello no sólo viene exigido por el principio de irretroactividad, sino porque, además, de lo contrario se produciría en la mayoría de casos “*una indirecta reformatio in peius en perjuicio de quien con el ejercicio de los recursos y acciones correspondientes hubiera obtenido la anulación del acto*”<sup>23</sup>.

A este respecto, considero que hay que distinguir, por un lado, cuál es la eficacia de la declaración por la que se anula el acto administrativo en cuestión; y, por otro lado, cuál es la eficacia del acto que se dicta en sustitución del acto anulado. El tema se plantea en términos similares a lo que sucede en el ámbito normativo.

Pensemos en una liquidación tributaria que es revisada de oficio y declarada nula de pleno derecho por vicios procedimentales. Los efectos de esta declaración de nulidad (tanto si es

---

<sup>20</sup> Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T.R., *Curso...*, op. cit., 2000, pág. 582.

<sup>21</sup> Vid. LÓPEZ MENUDO, F., *El principio de irretroactividad...*, op. cit., 1982, pág. 38.

<sup>22</sup> Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T.R., *Curso...*, op. cit., 2000, pág. 582.

<sup>23</sup> GARRIDO FALLA, F.; FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M<sup>a</sup>, *Régimen jurídico...*, op. cit., 1995, pág. 110.

adoptada por la Administración, como por un órgano jurisdiccional) serán *ex tunc, ab origine*, y en particular la Administración deberá devolver al obligado tributario los ingresos efectuados en virtud de la liquidación anulada<sup>24</sup>.

En este caso, la Administración habrá de dictar una nueva liquidación tributaria, en sustitución de la anterior, siempre que la acción administrativa para liquidar no haya prescrito todavía<sup>25</sup>.

Pues bien, los efectos de esta nueva liquidación tributaria (pese a lo dispuesto en el art. 57.3 LRJPAC) *no podrán ser retroactivos*. En particular, la Administración no podrá exigir intereses de demora al obligado tributario por el tiempo transcurrido desde la fecha en que se dictó la liquidación anulada, aunque ésta sea por el mismo importe que la anterior. Esto, que en principio contrasta con la solución teórica (la obligación tributaria se debe desde el principio), resulta de una elemental exigencia de responsabilidad a la Administración. Es más, ésta deberá proceder a la devolución del ingreso efectuado en el pasado junto con los correspondientes *intereses de demora*.

Pensemos, en cambio, en la revisión de oficio del acto que reconoce un beneficio tributario, también por motivos de nulidad de carácter procedimental. Si la Administración dicta un nuevo acto y sólo reconoce el derecho al beneficio a partir de esa fecha, se estará beneficiando injustamente de su propio error, y perjudicando al particular. En este caso, los efectos del nuevo acto por el que se reconoce el beneficio tributario – que son efectos favorables para el interesado – deberán retrotraerse a la fecha en que se causó el beneficio (a la fecha en que se realizó el correspondiente presupuesto de hecho).

### ***b) Retroactividad de los actos favorables***

Como sabemos, el art. 57.3 LRJPAC dispone que, excepcionalmente, podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos que produzcan efectos favorables al interesado siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione derechos o intereses legítimos de otras personas.

---

<sup>24</sup> Los efectos de la anulación por motivos de *anulabilidad* de una liquidación tributaria también deben ser *ex tunc*. En particular, la Administración deberá devolver los ingresos tributarios efectuados en virtud de la liquidación anulada.

<sup>25</sup> Hay que tener en cuenta que la Administración no siempre va a dictar un acto de sustitución del acto anulado. La propia causa de la anulación, así como otras circunstancias concurrentes, pueden, bien impedirlo, bien exigirlo.



En mi opinión, esta previsión legal no significa que la Administración pueda otorgar eficacia retroactiva a *cualquier* acto favorable al particular. Recordemos que la retroactividad de los actos administrativos es *excepcional*. La finalidad de este precepto parece dirigirse, como señala el Prof. T.R. FERNÁNDEZ<sup>26</sup>, a impedir que el particular resulte perjudicado por los *retrasos* de la actuación administrativa respecto del tiempo en que surgen los supuestos de hecho, permitiendo a la Administración retrotraer la eficacia del acto favorable desde el momento del hecho.

Dada la relatividad de la distinción entre actos administrativos *favorables* y *desfavorables*, dedicamos previamente un epígrafe al análisis de esta cuestión.

**a') Relatividad de la distinción entre actos administrativos de carácter favorable y desfavorable: los actos con “efecto mixto” (“*Mischwirkung*”)**

La calificación de un acto administrativo como “acto favorable al interesado” – a efectos de aplicar la excepción de retroactividad establecida en el art. 57.3 LRJPAC – no es una cuestión tan sencilla como a primera vista pudiera parecer. En primer lugar, porque la distinción entre actos administrativos *favorables* y *desfavorables* no deja de ser una simplificación. Por ello decimos que se trata de una distinción relativa y, en ocasiones, equívoca<sup>27</sup>.

Podemos considerar que un acto administrativo es “favorable” cuando supone algún tipo de ventaja jurídica para su destinatario (en particular, la declaración de un derecho a su favor, o la eliminación de límites de un derecho preexistente)<sup>28</sup>. Pero lo cierto es que los actos administrativos no siempre producen efectos lineales, en un único sentido (favorable o

---

<sup>26</sup> Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T.R., *Curso...*, op. cit., 2000, pág. 582.

<sup>27</sup> El Prof. Tomás-Ramón FERNÁNDEZ señala este carácter equívoco del concepto de “acto favorable”, pero sólo refiriéndose al perjuicio que el acto puede causar a terceros interesados cuya posición es antagónica respecto de la del destinatario del acto. El autor no contempla la posibilidad de que un mismo acto produzca efectos favorables y desfavorables para un mismo destinatario. Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T.R., *Curso...*, op. cit., 2000, pág. 582.

<sup>28</sup> Los actos favorables son los que, en definitiva, amplían la esfera jurídica de su destinatario – creando, reconociendo o ampliando sus derechos o situaciones jurídicas activas; o bien disminuyendo o extinguiendo sus obligaciones, deberes o sujeciones –; y los actos de gravamen son los que, por el contrario, reducen aquella esfera jurídica. Vid. GARRIDO FALLA, F.; FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M<sup>a</sup>, *Régimen jurídico...*, op. cit., 1995, pág. 230.

desfavorable al interesado), sino que con frecuencia se trata de actos con “efecto mixto” (en la terminología alemana, actos con “*Mischwirkung*”)<sup>29</sup>.

En materia tributaria, podemos hallar numerosos ejemplos de acto con efecto mixto (favorable al interesado por una parte, pero perjudicial por otra parte, al imponerle una carga o reducir su esfera jurídica). Es el caso, muy frecuente, de toda liquidación tributaria que declara una obligación de pago en cuantía inferior a la correspondiente – acto desfavorable con efectos favorables –; o, a la inversa, del reconocimiento de un beneficio tributario en cuantía inferior a la que procede – acto favorable con efectos desfavorables para el interesado -. También sería el caso, p. ej., de aquellos actos con efectos favorables para el interesado que interrumpen el plazo de prescripción de la acción administrativa para liquidar, sancionar o recaudar.

En estos supuestos, ante la dificultad de “dividir” la parte favorable y la parte desfavorable del acto (a efectos de otorgar eficacia retroactiva sólo a la primera), habría que ponderar cuál de los dos efectos prevalece en el caso concreto.

En cuanto a los actos con “doble efecto” (“*Doppelwirkung*”) respecto de ciudadanos distintos (actos que favorecen al interesado pero perjudican a terceros)<sup>30</sup>, el art. 57.3 LRJPAC ya dispone expresamente que *no cabrá otorgarles eficacia retroactiva*. La lesión de derechos o intereses legítimos de otras personas es precisamente uno de los límites a la retroactividad de los actos administrativos favorables, como veremos en el epígrafe siguiente.

#### **b') Requisitos para la retroactividad de los actos administrativos favorables**

El art. 57.3 LRJPAC establece dos requisitos (uno positivo y otro negativo) que deben concurrir para que la Administración pueda conferir eficacia retroactiva a un acto administrativo que produzca efectos favorables para el interesado<sup>31</sup>. En primer lugar, la condición de que “los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a que se retrotraiga la eficacia del acto”.

---

<sup>29</sup> Esta cuestión, a la que ha dedicado especial atención la doctrina alemana, se ha planteado sobre todo en el estudio de la revisión de oficio de los actos favorables. Véase al respecto GARCÍA LUENGO, Javier, *El principio de protección de la confianza en el Derecho administrativo*, Madrid, Civitas, 2002, págs. 263 a 269. Los actos administrativos “con efecto mixto” (*Mischwirkung*), favorable y desfavorable respecto de un mismo ciudadano, pertenecen a la categoría más amplia de actos con “doble efecto” (*Doppelwirkung*), en la que se incluyen también los actos que generan efectos contradictorios, favorables y desfavorables, respecto de ciudadanos distintos (actos con “efectos frente a terceros” – *Drittwirkung* -).

<sup>30</sup> Véase la nota anterior.

<sup>31</sup> La doctrina generalmente no extiende estos requisitos al supuesto de la retroactividad de los actos que sustituyen actos anulados, sino que los refiere exclusivamente a la retroactividad de los actos que producen efectos

En segundo lugar, se prohíbe en todo caso la eficacia retroactiva del acto favorable para el interesado, si perjudica los derechos o intereses legítimos de terceras personas.

### **C. Anulación y revocación de actos administrativos tributarios: efectos en el tiempo**

El principio de irretroactividad de los actos administrativos, *ex art. 57.3 LRJPAC*, no comprende los supuestos de actos administrativos que anulan o revocan actos administrativos anteriores. Los efectos de la anulación y de la revocación de actos son *per se* retroactivos.

#### **1. Eficacia temporal de la revisión de oficio de actos tributarios nulos y anulables**

La Ley General Tributaria regula la *revisión de oficio* de los actos tributarios, distinguiendo los supuestos de *nulidad de pleno derecho* (art. 217 LGT) y de *anulabilidad* (art. 218 LGT)<sup>32</sup>.

Existe una afirmación bastante generalizada de que los *efectos de la anulabilidad* son “*ex nunc*”, esto es, desde la fecha en que se acuerda la anulación del acto por motivos de su anulabilidad; y que, en cambio, la nulidad de pleno derecho produce sus efectos “*ex tunc*”, esto es, con efectos retroactivos desde el momento en que se dictó el acto nulo<sup>33</sup>. Esta afirmación no distingue en función de los efectos favorables o desfavorables de la anulación del acto<sup>34</sup>.

---

favorables para el interesado (art. 57.3 LRJPAC). Véase en este sentido GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ, T.R., *Curso...*, *op. cit.*, 2000, pág. 582.

<sup>32</sup> La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha eliminado el procedimiento de revisión de actos anulables, regulado en el art. 154 LGT 1963, sustituyéndolo por la previa declaración de lesividad del acto anulable y su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa (art. 218 LGT). Con ello, la LGT aproxima esta materia a lo dispuesto en la LRJPAC, que también prevé la declaración de lesividad por la Administración (art. 103 LRJPAC) en relación con los actos *anulables* (art. 63 LRJPAC).

<sup>33</sup> *Vid.* GARRIDO FALLA, F., *Tratado de Derecho Administrativo*, vol. I, 10ª ed., págs. 412 y sigs.; *cit.* en GARRIDO FALLA, F.; FERNÁNDEZ PASTRANA, J. Mª, *Régimen jurídico...*, *op. cit.*, 1995, pág. 179, nota 7.

<sup>34</sup> Sin embargo, la distinción entre acto administrativo favorable (o acto declarativo de derechos) y acto administrativo desfavorable (o acto de gravamen) sí es relevante a efectos de diferenciar la potestad de la Administración para revisar sus propios actos. Por ejemplo, la declaración de lesividad de actos anulables se prevé sólo para actos *favorables a los interesados*, cuya anulación, por tanto, es *en perjuicio* de los particulares (art. 218.1 LGT). La revocación, en cambio, es un procedimiento especial de revisión *en beneficio de los interesados* (art. 219.1 LGT).

Sin embargo, lo cierto es que los Tribunales otorgan eficacia retroactiva a sus sentencias anulatorias, aun tratándose de actos anulables o con nulidad relativa. El art. 71 LJCA obliga a declarar la nulidad del acto recurrido si éste no es conforme a Derecho y a *restablecer la situación jurídica del recurrente* con la correlativa adopción de cuantas medidas sean necesarias a tal efecto y, entre ellas, si es necesario, la *emisión de un nuevo acto* o la práctica de una actuación jurídicamente obligatoria dentro del plazo que la propia Sentencia establezca.

Además, la eficacia *ex tunc* o *ex nunc* de la anulación de un acto (también de una norma, como veremos) debe relativizarse en atención a los intereses constitucionales en juego. No puede decirse, por tanto, que los actos tributarios *nulos de pleno derecho* se anulan con efectos *ex tunc*, esto es, eliminando los efectos producidos por el acto nulo retroactivamente, desde la fecha en que el acto fue dictado; y que, en cambio, la revisión de actos tributarios *anulables* (previa declaración de lesividad y posterior impugnación en vía contencioso-administrativa) despliega su eficacia con efectos sólo *pro futuro*.

## 2. Eficacia temporal de la revocación de actos tributarios

El art. 219 LGT 2003 ha introducido en el ámbito tributario el procedimiento de *revocación* de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones – que la LGT 1963 no contemplaba <sup>35</sup>. La revocación sólo se admite si es “*en beneficio de los interesados*” y

---

<sup>35</sup> Art. 219 LGT 2003: “*Revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.- 1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.*

*La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.*

*2. La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.*

*3. El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.*

*En el expediente se dará audiencia a los interesados y deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto.*

*4. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento.*

*Transcurrido el plazo establecido en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento.*

*5. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento pondrán fin a la vía administrativa”.*

“no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico” (art. 219.1 LGT). Estos límites a la revocación son idénticos a los previstos en el ámbito administrativo, de conformidad con lo dispuesto en el art. 105.1 LRJPAC, en la redacción dada por la Ley 4/1999<sup>36</sup>; pero, además, la revocación tributaria se sujeta al límite de la prescripción (art. 219.2 LGT).

La revocación de actos tributarios despliega su eficacia, en principio, *pro futuro*. Ahora bien, puesto que el acto de revocación es un acto administrativo “*en beneficio del interesado*”<sup>37</sup>, la Administración podrá otorgarle eficacia retroactiva, en virtud de lo dispuesto en el art. 57.3 LRJPAC, con los límites previstos en dicho precepto. Además, cuando se revoca un acto que ha agotado sus efectos, la revocación es retroactiva.

### **3. El principio de protección de la confianza en Derecho público como límite a la revisión de actos favorables**

Hemos señalado *supra* que la revisión de actos tributarios nulos despliega efectos retroactivos o *ex tunc*. No obstante, cuando esta revisión resulta perjudicial para el obligado tributario, su retroactividad puede encontrar un límite en el *principio de protección de la confianza*.

El principio de protección de la confianza ha sido recogido expresamente en la LRJPAC, en su modificación de 1999, entre los principios que deben regir la actividad de las

---

En el Proyecto de LGT, no se hacía referencia a los *supuestos de revocación* explicitados en el apartado 1 de este art. 219 LGT.

<sup>36</sup> Artículo 105.1 LRJPAC: “*Las Administraciones públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico*”.

La redacción de este precepto ha sido aprobada por la Ley 4/1999, de 13 de enero. En la redacción original de 1992, sólo se preveía como límite a la revocación lo dispuesto en el “ordenamiento jurídico” (“*Las Administraciones públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos, expresos o presuntos, no declarativos de derechos y los de gravamen, siempre que tal revocación no sea contraria al ordenamiento jurídico*”).

El precepto incluido en la nueva LGT tiene la ventaja de evitar la referencia a la revocación de “actos de gravamen o desfavorables” (cuya distinción respecto de los actos favorables puede ser problemática, como se ha examinado en el texto), al referirse al *resultado de la revocación* del acto, que ha de ser “*en beneficio de los interesados*”.

<sup>37</sup> La revocación de actos declarativos de derechos es una privación de derechos; constituye materialmente una expropiación, cuando responde a motivos de oportunidad. Por eso, la norma que suprime derechos “adquiridos” es materialmente expropiatoria. Distinto es el caso de que esta supresión responda a motivos de legalidad.

Administraciones públicas<sup>38</sup> - y, por lo que aquí interesa, la actividad de la Administración tributaria -. Con ello, se recoge un principio que hasta el momento había tenido su reflejo en sede jurisprudencial, como límite a la potestad de la Administración de revisar de oficio sus propios actos favorables o declarativos de derechos.

La parquedad de la regulación legal contenida en la LRJPAC, que proclama el principio de protección de la confianza como principio general, sin concretar los supuestos en que éste debe operar, entraña el riesgo de una aplicación inadecuada del mismo<sup>39</sup>.

En el ámbito comunitario, una manifestación de este principio de protección de la confianza, como límite a las potestades revisoras de la Administración, se encuentra precisamente en el *Código Aduanero Comunitario*, aprobado por Reglamento (CEE) núm. 2913/1992, de 12 de noviembre, del Consejo, que, entre las *Disposiciones generales relativas a la aplicación de la normativa aduanera* (arts. 8 y 9 del CAC), prevé lo siguiente:

“Artículo 8 CAC.

1. *Las decisiones favorables a los interesados se anularán cuando se hayan adoptado sobre la base de elementos inexactos o incompletos y siempre que:*
  - *el solicitante conociera o debiera razonablemente conocer dicho carácter inexacto o incompleto, y que*
  - *que la citada decisión no hubiera podido adoptarse sobre la base de elementos exactos y completos.*
2. *La anulación de la decisión se comunicará a los destinatarios de dicha decisión.*
3. *La anulación surtirá efecto en la fecha de adopción de la decisión anulada”.*

“Artículo 9 CAC.

1. *Una decisión favorable al interesado, quedará revocada o modificada cuando, en casos distintos de los previstos en el artículo 8, no se hubieren cumplido o dejaren de cumplirse una o varias de las condiciones para su adopción.*
2. *Las decisiones favorables al interesado podrán ser revocadas cuando su destinatario no cumpla las obligaciones que le incumban, en su caso, en el marco de dicha decisión.*

---

<sup>38</sup> El art. 3.1 LRJPAC, en la redacción dada por la Ley 4/1999, establece lo siguiente: “*Principios generales.- 1. Las Administraciones públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.*

*Igualmente, deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima”.*

<sup>39</sup> Véase en este sentido GARCÍA LUENGO, J., *El principio de protección...*, op. cit., 2002, págs. 112 a 114.

3. *La revocación o modificación de la decisión surtirá efecto en la fecha de su comunicación. No obstante, en casos excepcionales y en la medida en que así lo exijan intereses legítimos del destinatario de la decisión, las autoridades aduaneras podrán aplazar la fecha en que surta efecto dicha revocación o modificación”.*

También el artículo 220 de Código Aduanero Comunitario, en relación con el *cobro de la deuda aduanera* y, en particular, con la *contracción y comunicación al deudor del importe de los derechos*, prohíbe que las autoridades aduaneras dicten contracciones (liquidaciones) *a posteriori* de los derechos aduaneros, supliendo o rectificando una contracción anterior por importe inferior al que correspondiera, cuando ello se deba a un error de dichas autoridades, error que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor, y siempre que éste, por su parte, haya actuado de buena fe y haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana<sup>40</sup>.

Estas normas comunitarias contemplan limitaciones a las potestades revisoras de la Administración tributaria exigidas por el principio de protección de la confianza, de conformidad con la elaboración dogmática que de este principio ha llevado a cabo la doctrina alemana, en cuyo ordenamiento interno también se prevén disposiciones al respecto (§ 176 AO).

Según estas disposiciones comunitarias, en el ámbito aduanero las decisiones favorables sólo podrán anularse con efectos *ex tunc* (desde la fecha de la decisión; art. 8.3 CAC), cuando se basen en datos inexactos o incompletos y el interesado lo conociese, o debiera razonablemente conocerlo. En el resto de casos, las decisiones favorables sólo podrán revocarse o modificarse cuando no se cumplan las condiciones de su adopción, con efectos *ex nunc* (desde la comunicación al interesado de la revocación o modificación; art. 9.3 CAC). No obstante, se prevé que la eficacia de esta revocación o modificación pueda ser *aplazada* “*en casos excepcionales y en la medida en que así lo exijan intereses legítimos del destinatario de la decisión*” (art. 9.3 CAC).

Las liquidaciones de los derechos de aduana por importe inferior al que corresponde recaudar son también actos favorables para el deudor; de hecho, son un ejemplo de actos administrativos con “efecto mixto” (“*Mischwirkung*”), a los que nos referíamos *supra*<sup>41</sup>. Pues bien, el art. 220 CAC *impide que se revisen dichos actos (inválidos) cuando su incorrección se deba a un error de la Administración, error que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor, y siempre que éste, por su parte, haya actuado de buena fe y haya observado todas las*

---

<sup>40</sup> El artículo 220 del Código Aduanero Comunitario ha sido modificado, en lo que se refiere a este supuesto, por el Reglamento (CE) núm. 2700/2000 (DO L 311 de 12-12-2000, pág. 17).

<sup>41</sup> *Vid. supra* págs. 809 y sigs.

*disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana.* Ésta, que es una limitación muy importante a la potestad revisora de las autoridades aduaneras, tiene su fundamento en los principios de buena fe y protección de la confianza de los ciudadanos.

En el ordenamiento alemán, desde 1977 (§ 176 de la *Abgabenordnung*<sup>42</sup>), con fundamento en el *principio de protección de la confianza*, se establece la imposibilidad de *revocar* o *modificar* las liquidaciones tributarias por parte de la Administración en perjuicio del contribuyente, sea en virtud de la declaración de nulidad o inconstitucionalidad de la norma de aplicación, sea como consecuencia de un cambio de jurisprudencia desfavorable para el obligado tributario. *Éste es el ámbito de actuación originario del principio de protección de la confianza en Derecho público: la garantía de estabilidad o seguridad jurídica “ex post” frente a la potestad administrativa de revisión de oficio en perjuicio del particular.*

---

<sup>42</sup> El § 176 AO se ha mantenido invariable, desde su aprobación en 1977 hasta la fecha, con la siguiente redacción (esta traducción la tomamos del Prof. PALAO TABOADA, C., *Ordenanza...*, *op. cit.*, 1980, págs. 147 y 148):

*“§ 176 AO. Protección de la confianza en los casos de revocación y modificación de actos de liquidación.-*

(1) En los casos de revocación o modificación de actos de liquidación no podrá tenerse en cuenta en perjuicio del obligado tributario el hecho de que:

1º. El Tribunal Constitucional Federal declare la nulidad de una ley en la que se fundaba la liquidación anterior.

2º. Un Tribunal Supremo federal no aplique una norma en la que se fundaba la liquidación anterior por considerarla inconstitucional.

3º. *Haya cambiado la jurisprudencia de un Tribunal Supremo federal aplicada por la autoridad financiera en la liquidación anterior.*

*Si la jurisprudencia precedente ya hubiera sido tenida en cuenta en una declaración tributaria o en una declaración-liquidación, sin que ello pudiera ser conocido por la autoridad financiera, el número 3º se aplicará solamente cuando sea de presumir que la autoridad financiera habría aplicado la jurisprudencia precedente de haber tenido conocimiento de las circunstancias* (la cursiva es mía).a

(2) En los casos de revocación o modificación de un acto de liquidación no podrá tenerse en cuenta en perjuicio del obligado tributario el hecho de que una disposición administrativa de carácter general emanada del Gobierno Federal o de una autoridad suprema federal o de un Land, haya sido declarada ilegítima por un Tribunal Supremo federal” (la cursiva es nuestra).



## II. RETROACTIVIDAD DE LAS SENTENCIAS EN MATERIA TRIBUTARIA

### A. Precisiones sobre la eficacia temporal de las sentencias

#### 1. Eficacia declarativa, constitutiva y de condena: retrospectividad y retroactividad de las sentencias

Las sentencias – resoluciones jurisdiccionales que ponen fin al proceso – *existen* como acto jurídico perfecto desde la fecha en que se dictan, y despliegan su *eficacia*, como regla general, a partir de su *notificación* a los interesados.

No obstante, la eficacia de las sentencias depende de su carácter, y a tal efecto podemos distinguir las sentencias *declarativas*, las sentencias *constitutivas* y las sentencias *de condena*<sup>43</sup>.

Las sentencias *declarativas* se limitan, como su propio nombre indica, a declarar la existencia de una *situación jurídica anterior*, en los términos en que ésta existía efectivamente. Por el contrario, las sentencias *constitutivas* y las sentencias *de condena* no se limitan a este efecto declarativo, sino que producen además un efecto autónomo, al disponer la creación, modificación o extinción de una situación jurídica, y, en el caso de las sentencias de condena, al imponer una prestación determinada (de dar, hacer o no hacer) a la parte contra la que se mantuvo la pretensión.

Las sentencias, como actos de aplicación de una norma jurídica general a un caso concreto – del mismo modo que los actos administrativos – manifiestan una natural “retrospectividad”: se refieren siempre a situaciones o hechos producidos en el pasado. “Las leyes operan prospectivamente, hacia el futuro, mientras que las sentencias operan retrospectivamente, hacia el pasado”<sup>44</sup>.

No obstante, las sentencias que producen un efecto jurídico autónomo (en el caso de las sentencias constitutivas, este efecto es la creación, modificación o extinción de una situación jurídica; en el caso de las sentencias de condena, el efecto es la imposición de una obligación de

---

<sup>43</sup> Sobre los tipos de sentencias, con carácter general, puede verse GUASP, Jaime, *Derecho procesal civil*, tomo I, 4ª ed., Madrid, Civitas, 1998, págs. 480 a 482.

<sup>44</sup> *Supreme Court*, caso *Rivers*, 1994.

dar, hacer o no hacer, a la parte condenada) no sólo son “retrospectivas”, sino que además pueden anticipar o aplazar sus propios efectos jurídicos. Nos interesa analizar esta eficacia temporal de las sentencias: la dimensión temporal de sus propios efectos jurídicos.

Nuestro estudio se centrará precisamente en la eficacia temporal de aquellas sentencias que *declaran* la *invalidéz* de una norma anterior en materia tributaria; cuestión que tiene una relación directa con la *revisión* de los actos tributarios dictados en aplicación de la norma en el pasado. Como señala el Prof. GUASTINI, estas sentencias son “*declarativas*” de la *invalidéz* de la norma, pero “*constitutivas*” de la *pérdida absoluta de su aplicabilidad o eficacia*<sup>45</sup>.

## **2. Distinción entre eficacia temporal de la sentencia y medios de reparación**

En este marco de delimitación general de la dimensión temporal de las sentencias, considero interesante destacar un aspecto que con frecuencia pasa desapercibido y suele ser objeto de confusión. Me refiero a la distinción entre la *eficacia temporal de la sentencia* – a la que nos venimos refiriendo – y los *medios de reparación* adoptados por la misma.

La cuestión de la reparación o remedio que deba tener una determinada vulneración legal o constitucional, declarada por sentencia, no depende estrictamente de la eficacia temporal que se otorgue a la decisión judicial. En otras palabras, aunque se otorguen efectos retroactivos (*ex tunc*), y no meramente prospectivos (*ex nunc* o *pro futuro*) a una declaración de inconstitucionalidad, la normativa concreta – p.ej., en materia de caducidad o prescripción – puede imposibilitar la reparación de la situación jurídica individual, al establecer límites al derecho a devolución<sup>46</sup>.

## **3. Los cambios de doctrina jurisprudencial**

La jurisprudencia, como fuente del Derecho, genera también una importante problemática por lo que respecta a su aspecto dinámico y, en particular, a los efectos en el tiempo de la modificación de una determinada interpretación o doctrina jurisprudencial.

---

<sup>45</sup> Vid. GUASTINI, R., *Le fonti del Diritto...*, op. cit., 1993, págs. 314 a 316. El Prof. GUASTINI despeja así las dudas teórico-generales sobre el carácter declarativo o constitutivo de las declaraciones de inconstitucionalidad (“*sentenze di accoglimento della Corte Costituzionale*”).

<sup>46</sup> En el caso de la normativa tributaria inconstitucional por discriminatoria, la solución para “sanar” la situación inconstitucional revela estas particularidades.

La cuestión que nos planteamos en esta sede es si puede aplicarse también la garantía de irretroactividad a la nueva jurisprudencia o a los cambios jurisprudenciales.

Una interesante experiencia de Derecho comparado en esta tema nos la ofrece la doctrina norteamericana conocida como “*prospective Overruling*”, a la que dedicamos un epígrafe independiente.

**a) *Límites actuales a la eficacia retroactiva de los cambios jurisprudenciales***

Sabemos que la garantía de irretroactividad en nuestro ordenamiento se refiere a las disposiciones generales (art. 2.3 CC, art. 9.3 CE) y también a los actos administrativos (art. 57.3 LRJPAC). ¿Qué puede decirse al respecto en relación con la jurisprudencia? En otras palabras: si en el momento de realización del hecho existe una jurisprudencia uniforme sobre la valoración jurídica del mismo, y esta interpretación jurisprudencial cambia posteriormente en un sentido desfavorable para el particular, ¿puede éste exigir que le sea aplicada la jurisprudencia existente en el momento del hecho?

La respuesta a este interrogante en nuestro ordenamiento – y, en general, en el sistema continental europeo – debe ser, con carácter general, negativa. No existe en nuestro sistema un “principio de irretroactividad” en relación con los cambios jurisprudenciales.

No obstante, la afirmación anterior debe matizarse. En primer lugar, esta garantía de irretroactividad sí puede entenderse aplicable frente a cambios jurisprudenciales *en materia penal* que resulten *desfavorables* para el ciudadano<sup>47</sup>. Y, a la inversa, cuando la modificación jurisprudencial resulte favorable al reo, debe aplicarse ésta retroactivamente (aunque esta última garantía tiene una importancia secundaria respecto de la primera).

El fundamento de la prohibición de aplicar retroactivamente los cambios jurisprudenciales desfavorables al reo radica en la relevancia normativa de la jurisprudencia, como complemento de una ley penal imprecisa (FERRERES).

Fuera del ámbito penal, resulta en cambio más difícil mantener esta posición respecto de los cambios jurisprudenciales desfavorables para el ciudadano; aunque podría afirmarse en

---

<sup>47</sup> En este sentido, puede verse VIDALES RODRÍGUEZ, Caty, *La eficacia retroactiva de los cambios jurisprudenciales*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2001. Véase también FERRERES COMELLA, Víctor, *El principio de taxatividad en materia penal y el valor normativo de la jurisprudencia (Una perspectiva constitucional)*, Madrid, Civitas, 2002, en particular págs. 186 a 204.

relación con la jurisprudencia que integra las lagunas de la ley o suple sus imprecisiones<sup>48</sup>, frente a la que meramente la confirma o interpreta<sup>49</sup> - distinción a la que se refiere la Suprema Corte de Justicia de México -.

En cualquier caso, el cambio jurisprudencial debe ser *razonable*. En nuestra jurisprudencia constitucional, el control de la razonabilidad de estos cambios se ha llevado a cabo desde la perspectiva del *principio de igualdad*.

En el ordenamiento alemán, ha sido el *principio de protección de la confianza* el criterio adoptado como límite a la eficacia retroactiva de los cambios jurisprudenciales en perjuicio del contribuyente.

Ya desde 1977, el Legislador alemán ha previsto una protección frente a estos cambios jurisprudenciales, cuando se haya dictado una *liquidación tributaria* (§ 176 de la

---

<sup>48</sup> En la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) de México, existen fallos contradictorios al respecto. La Sala Segunda de la SCJN de México, en relación con sus propios cambios jurisprudenciales, señala que no les resulta aplicable la garantía constitucional de irretroactividad, declarando lo siguiente: “*si el Pleno o las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación modifican una jurisprudencia, los cambios de criterio serán validos para resolver exclusivamente casos aún no fallados, sin que puedan afectarse las situaciones concretas decididas en los precedentes, pues por seguridad jurídica de la cosa juzgada el nuevo criterio no puede cambiar los casos ya resueltos; sin embargo, los asuntos que aún no han sido fallados por el órgano jurisdiccional competente, sí deben ser ajustados al nuevo criterio jurisprudencial, independientemente de que en la época en que surgió la problemática a resolver y de que en la fecha en que se valora un hecho hubiera estado vigente otro criterio que ha sido superado*”; “*(...) además, si no se hiciera la aplicación del nuevo criterio jurisprudencial, se contravendría la regla de obligatoriedad que deriva de los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo, la cual vincula a todas las autoridades que desarrollan actividades jurisdiccionales*” (tesis aislada de la SCJN de México, Sala Segunda, núm. 14/2002, de 25 de enero; con cita de la tesis del Pleno núm. 145/2000, de diciembre de 2000, en la que también se afirma que la aplicación de los nuevos criterios jurisprudenciales a casos anteriores no viola la garantía de irretroactividad de la ley).

Sin embargo, en la tesis aislada de 9 de marzo de 2000 se señala que, cuando la jurisprudencia integra las lagunas de la ley – jurisprudencia *supletoria* –, constituye una verdadera *fuerza formal del Derecho*, sometida al principio de irretroactividad en lo perjudicial para el ciudadano (art. 14.1 de la Constitución mexicana): “*al igual que la ley, su ámbito temporal de validez se inicia en el momento de su emisión y publicación, que es cuando queda integrada en el orden jurídico que antes de la labor jurisprudencial era incompleto, por lo que no puede regir hacia el pasado sin contrariar la garantía de seguridad jurídica que consigna el referido precepto constitucional*”.

<sup>49</sup> A estos efectos, la tesis citada en la nota anterior distingue: “*la jurisprudencia puede ser de distintos tipos: confirmatoria, o sea, aquélla que simplemente corrobora el sentido claro y preciso de una ley; interpretativa, cuando determina el alcance de una norma legal definiendo su contenido; y supletoria, la que llena una laguna de la ley, por no haber previsto el legislador todas las hipótesis que pudieran presentarse sobre un problema jurídico determinado, caso en el que, ante el vacío de la ley, la jurisprudencia viene a constituir una verdadera fuerza formal del derecho, al integrar al orden jurídico una norma general, abstracta, impersonal y obligatoria*” (tesis aislada de 9 de marzo de 2000).

*Abgabenordnung*<sup>50</sup>), como garantía de *estabilidad* para el contribuyente frente a aquellos cambios de la situación jurídica que le perjudiquen (cambios no derivados de la actividad legislativa, sino judicial).

En otro tipo de situaciones, los cambios jurisprudenciales no se encuentran limitados por disposición específica alguna, entendiéndose que no les resulta de aplicación el principio de irretroactividad. Sin embargo, en la *BVerfGE* de 24 de febrero de 1992, se estimó el recurso de amparo a favor del particular, considerando que debía aplicársele el criterio jurisprudencial mantenido constantemente por el *Bundesfinanzhof* al tiempo de la declaración tributaria<sup>51</sup>.

Una parte de la doctrina alemana entiende que este pronunciamiento constitucional supone reconocer, como exigencia de seguridad jurídica en determinados supuestos, la adopción por los Tribunales de una técnica similar a la denominada "*prospective Overruling*" en la jurisprudencia de la Corte Suprema norteamericana. Veamos cuál es el significado de la "*prospective Overruling*", para poder pronunciarnos sobre esta cuestión.

#### **b) La doctrina de la "prospective Overruling" en la jurisprudencia del Tribunal Supremo norteamericano**

La Corte Suprema norteamericana (en adelante, *Supreme Court*) ha desarrollado una doctrina sobre la eficacia prospectiva de sus sentencias, que exponemos a continuación. Sus rasgos fundamentales fueron formulados en el caso *Linkletter* (1965) y en el caso *Chevron Oil* (1971). Uno de los pronunciamientos más recientes y significativos sobre el tema, en el que se matiza significativamente esta doctrina, es el caso *Harper v. Virginia Dept. Tax* (1993)<sup>52</sup>, dictado precisamente en materia tributaria.

En primer lugar, debe señalarse que la problemática sobre los efectos *retroactivos* o *prospectivos* de las sentencias sólo se plantea cuando "el Derecho cambia", sea como consecuencia de la anulación de una norma por la Corte Suprema, sea con motivo de un cambio en la doctrina jurisprudencial ("*Overruling*"); no así cuando la Corte se limita a aplicar el Derecho actual para la resolución del caso concreto.

---

<sup>50</sup> § 176 *AO*, citado *supra*, pág. 816, nota 42.

<sup>51</sup> Cita tomada de GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad...*, *op. cit.*, 2000, págs. 207 y 208.

<sup>52</sup> Véase *Harper v. Virginia Dep't of Taxation*, 509 U.S. 86 (18 junio 1993). Véase también *Reynoldsville Casket Co. v. Hyde*, 514 U.S. 749 (15 mayo 1995). Estas decisiones de la *Supreme Court* norteamericana pueden consultarse en la siguiente fuente: <http://www.supremecourtus.gov>.

En este sentido, hay que destacar que la eficacia *tradicionalmente* atribuida a las decisiones de la *Supreme Court* ha sido la de su retroactividad o retrospectividad. Si la Corte Suprema declara la inconstitucionalidad de una determinada normativa, esta declaración debe ser aplicada por el resto de Tribunales para la resolución de los casos pendientes, en el enjuiciamiento de hechos realizados en el pasado. Incluso cuando los casos precedentes son expresamente modificados (“*overruled*”), la *regla general es la retroactividad*.

Ha sido en su evolución posterior, cuando la *Supreme Court* norteamericana ha admitido la *prospectividad o eficacia pro futuro* de sus sentencias, elaborando una doctrina al respecto (la denominada “*prospective Overruling*”).

Existen dos tipos de prospectividad:

- 1) *Prospectividad pura*, consistente en que la nueva doctrina expresada en la decisión judicial sólo se aplica a los casos que se enjuicien en el futuro, resolviendo el caso concreto en el proceso *a quo* de acuerdo con el criterio seguido hasta entonces.
- 2) *Prospectividad selectiva*<sup>53</sup>.

La aplicación de esta doctrina no está exenta de divergencias en el seno del propio Tribunal. Existen numerosos votos particulares a las decisiones de la *Supreme Court* que adoptan esta doctrina de la *prospective Overruling*<sup>54</sup>.

La prospectividad o eficacia *pro futuro* de las decisiones de la *Supreme Court* norteamericana es, como se ha señalado, *excepcional*. La *Supreme Court* ha establecido que, para mantener la prospectividad de la decisión en un caso concreto, deben concurrir tres factores o requisitos<sup>55</sup>:

- 1) La decisión judicial debe establecer una *nueva regla de Derecho*. En esto consiste precisamente la “*Overruling*” (modificación de decisiones), frente al tradicional principio del “*stare decisis*” (vinculación al precedente).

La *Supreme Court* ha declarado que la creación de una nueva regla jurídica se da en dos casos:

---

<sup>53</sup> En el caso *Griffith* (1987), la *Supreme Court* abandonó la “prospectividad selectiva” en el ámbito penal.

<sup>54</sup> Véase el caso *James Bean* (1991).

<sup>55</sup> *Chevron Oil*, 1971.

- Cuando existe un apartamiento claro del precedente judicial, en el que los ciudadanos habían confiado.
  - Cuando se resuelve una cuestión que no estaba claramente prefigurada ni suficientemente debatida con anterioridad.
- 2) La aplicación de la nueva regla de Derecho con prospectividad no debe afectar a su operatividad, atendiendo a la historia, propósito y efecto de la regla.
- 3) La prospectividad de la nueva regla debe ser *necesaria* para evitar una sustancial injusticia y graves consecuencias económicas.

**c) ¿Hacia una doctrina europea del “stare decisis”?**

La *regla general* en nuestro ordenamiento debe seguir siendo la aplicación del cambio jurisprudencial a los casos pendientes de resolución, incluyendo el del proceso *a quo*. Ahora bien, el cambio jurisprudencial debe ser *razonable*, a fin de respetar, tanto el *principio de igualdad*, como el *principio de seguridad jurídica*. Este último principio se verá especialmente afectado cuando la situación jurídica anterior no plantease dudas hermenéuticas objetivas y existiera una jurisprudencia uniforme sobre el criterio a aplicar.

**B. Eficacia temporal de las sentencias que anulan normas tributarias.  
Especial referencia a las declaraciones de inconstitucionalidad**

**1. Eficacia temporal de la anulación de leyes: delimitación general**

El objeto de los siguientes epígrafes consiste en analizar la *dimensión temporal de la inconstitucionalidad en Derecho tributario*; esto es, la eficacia en el tiempo de las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la inconstitucionalidad de una ley o norma con rango de ley<sup>56</sup>, cuestión que presenta una problemática particular en el ámbito que analizamos.

---

<sup>56</sup> Sobre este tema véase, con carácter general, KELSEN, (obra original), *La garantie iuridictionnelle de la Constitution. La justice constitutionnelle* (1928); trad. it. *La giustizia costituzionale*, Geraci, Milán, 1981, págs. 190 y

El análisis de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes se sitúa en el marco de la *teoría de la anulación* de normas. Con la anulación, la norma deja de existir jurídicamente y es expulsada del ordenamiento<sup>57</sup>. Aún así, existen importantes diferencias con el instituto de la *derogación*, pues ésta procede de un juicio de oportunidad política realizado por el titular de la potestad normativa (Legislador o Administración), y no de un juicio de *validez*, producto del principio de jerarquía normativa, que corresponde en exclusiva al Tribunal Constitucional<sup>58</sup>.

En el caso de la anulación de una norma derogada, el cese de su juridicidad habrá tenido lugar con anterioridad, como consecuencia de su *previa derogación*. ¿Qué efecto tiene entonces la declaración de inconstitucionalidad? El efecto que tendrá dicha declaración –éste sí exclusivo de la anulación, y distintivo respecto de la derogación – será la pérdida absoluta de eficacia de la norma, con efectos *ex tunc* o *ab origine*, esto es, desde la fecha de su promulgación<sup>59</sup>. Como

---

sigs. Recientemente el tema ha sido objeto de especial interés por la doctrina constitucionalista. Véase AA.VV., “Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale anche con riferimento alle esperienze straniere”, *Quad. cost.*, 1989, núm. 1, donde se recogen algunas intervenciones al congreso italiano sobre el tema de 23 y 24 noviembre de 1988. *Vid.* también CALAMANDREI, Piero, *Corte costituzionale e autorità giudiziaria*, en *Opere giuridiche*, vol. III, Nápoles, 1968, págs. 609 y sigs., especialmente págs. 626 y sigs.; y ZAGREBELSKY, voz “Processo costituzionale”, en *Enc. dir.*, vol. XXXVI, Milán, 1987, págs. 521 y sigs., especialmente págs. 633 y sigs.

<sup>57</sup> El art. 164 CE dispone: “1. Las sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán en el «Boletín Oficial del Estado» con los votos particulares, si los hubiere. Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no cabe recurso alguno contra ellas. Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos.

2. Salvo que en el fallo se disponga otra cosa, subsistirá la vigencia de la ley en la parte no afectada por la inconstitucionalidad”.

Nada estipula la Constitución Española sobre los efectos en el tiempo de las declaraciones de inconstitucionalidad, materia sobre la que sí se pronuncia la Ley Orgánica reguladora del Tribunal Constitucional – prevista por la propia Constitución (art. 165 CE) -, en los artículos 39 y 40 LOTC.

En la Constitución italiana, el art. 136 establece: “Quando la Corte dichiara l’illegittimità costituzionale di una norma di legge o di atto avente forza di legge, la norma cessa di avere efficacia dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione.- La decisione della Corte è pubblicata e comunicata alle Camere ed ai Consigli regionali interessati, affinché, ove lo ritengano necessario, provvedano nelle forme costituzionali”.

<sup>58</sup> *Vid.*, con carácter general, ESPOSITO, “Illegittimità costituzionale e abrogazione”, en *Giur. cost.*, 1958, págs. 828 y sigs.; MORTATI, “Ancora su incostituzionalità e abrogazione”, en *Giur. cost.*, 1959, págs. 1 y sigs.; y PUGLIATI, voz “Abrogazione (Teoria generale)”, en *Enciclopedia del diritto*, I, pág. 151.

<sup>59</sup> Aunque la *invalidéz* de la norma –entendida como *disconformidad* con las normas que regulan su producción y contenido – se verifica desde el inicio de su propia existencia, el efecto que se produce desde dicho momento (*ex tunc*) es el de la pérdida de aplicabilidad, y no el cese de juridicidad. Esto último supondría negar la existencia en el pasado de un intervalo de juridicidad de la norma anulada. Si la norma anulada fue previamente derogada, el final de su intervalo de juridicidad se sitúa en el momento de la derogación.



señala GUASTINI, la declaración de inconstitucionalidad de una norma es “declarativa” de su *invalidez* y “constitutiva” de la pérdida (absoluta) de su *aplicabilidad* o *eficacia*<sup>60</sup>.

En este sentido, la declaración de inconstitucionalidad es *retroactiva*, pues sitúa el tiempo de producción de su efecto jurídico en un momento anterior a su propia publicación.

Por consiguiente, a partir de la *publicación* de la sentencia en la que se declara la invalidez de la norma, ésta deviene *absolutamente inaplicable* por los órganos administrativos y jurisdiccionales, incluso para el enjuiciamiento de los *hechos concluidos durante su vigencia*. Éste ya es en sí mismo un efecto distintivo respecto de la derogación normativa. Pero, además, la tradicional eficacia *ex tunc* de las declaraciones de inconstitucionalidad en nuestro ordenamiento supone que los efectos jurídicos producidos por la norma en el pasado deben ser también suprimidos.

En cambio, según la concepción kelseniana, derogación y declaración de inconstitucionalidad despliegan la misma eficacia temporal. Ello responde al modelo kelseniano de jurisdicción constitucional, en el que las declaraciones del Tribunal Constitucional sólo producen efectos “*pro futuro*”, manteniéndose la eficacia de la norma en el pasado. En el ordenamiento austríaco, fiel a este modelo, siempre ha existido la posibilidad de *aplazar el cese de juridicidad de la norma inconstitucional*, para que el legislador pueda modificarla o sustituirla, aplicándose provisionalmente durante dicho plazo la norma inconstitucional. En cambio, en ordenamientos como el español y el alemán, en que la tradición jurídica atribuye a la declaración de inconstitucionalidad los efectos *ex tunc* de la *nulidad* (la norma es inválida *ab initio*, desde el momento de su aprobación)

<sup>61</sup>, existe mayor resistencia a aceptar un plazo de continuación de la aplicación de la norma inconstitucional.

En cualquier caso, la eliminación retroactiva de los efectos jurídicos producidos por la aplicación de la norma en el pasado tiene en nuestro ordenamiento unos límites. Estos límites se refieren no sólo a los *actos jurídicos materiales realizados en aplicación de la norma* (tanto por los particulares, como por los órganos de aplicación), sino también a la propia producción en el plano normativo –no material– de efectos jurídicos. Se trata de determinar qué situaciones deben

---

<sup>60</sup> Vid. GUASTINI, Riccardo, *Le fonti del Diritto...*, op. cit., 1993, págs. 314 a 316.

<sup>61</sup> Art. 39.1 LOTC: “*Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia*”.

entenderse “extinguidas”, al efecto de excluirlas del ámbito de eficacia (retroactiva) de la declaración de inconstitucionalidad<sup>62</sup>.

El límite previsto en nuestro ordenamiento jurídico a la revisión de los efectos jurídicos producidos por la norma declarada inconstitucional es el de la *cosa juzgada* (art. 40.1 LOTC<sup>63</sup>), límite que hunde sus raíces en la doctrina romanista clásica de las “*causae finitae*”<sup>64</sup>. El Tribunal Constitucional ha interpretado este límite en un *sentido amplio*, como *resolución firme de un procedimiento*, sea judicial o administrativo. Por tanto, para determinar el agotamiento o extinción de una situación jurídica, se atiende al plano de la aplicación de la norma por los órganos administrativos o jurisdiccionales.

Además, los propios Tribunales Constitucionales han ampliado este límite a otros supuestos, en los que no existe tal resolución judicial o administrativa firme. Así, por ejemplo, a los supuestos de *extinción de la obligación* (cumplimiento, prescripción, compensación, etc.), independientemente de la existencia de un pronunciamiento administrativo o judicial sobre la misma.

En Derecho tributario, la cuestión de los efectos retroactivos de las declaraciones de inconstitucionalidad tiene una importancia fundamental, por lo que respecta a la posibilidad de dejar sin efecto el pago realizado en aplicación de la norma nula, esto es, el derecho a la devolución del ingreso tributario. Si atendemos a la concepción amplia de “*causae finitae*” o “situación extinguida” apuntada *supra*, el límite a tal restitución se situaría en la propia prescripción del derecho; límite que quedaría salvado, no obstante, si se situase el nacimiento del derecho a la devolución, no desde la realización del ingreso (*ab origine*), sino *a partir de la publicación de la sentencia que declara la nulidad de la norma*. Sin embargo, a tal extensión retroactiva de los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad pueden oponerse graves motivos de interés general, como p. ej. la producción de un desequilibrio financiero insostenible.

---

<sup>62</sup> En el ámbito tributario, BERLIRI se refiere a la sentencia con valor de cosa juzgada, a la transacción y al transcurso de los plazos de caducidad o prescripción. No así al supuesto de “concordato” (hoy, “acertamiento con adhesión”). *Vid.* BERLIRI, Antonio, *Principi..., op. cit.*, vol. I, 1967, pág. 171.

<sup>63</sup> Art. 40.1 LOTC: “*Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad*”.

<sup>64</sup> Sobre esta doctrina, pueden verse *supra*, en el Capítulo Primero, págs. 147 a 149.

Se plantea entonces el alcance de la *libre determinación por el Tribunal Constitucional de los efectos en el tiempo de sus declaraciones de inconstitucionalidad*<sup>65</sup>.

Siguiendo a los Profesores AJA y GONZÁLEZ BEILFUSS, sería conveniente que “*las leyes reguladoras de la jurisdicción constitucional -o en su caso las Constituciones- admitieran la posibilidad de que los Tribunales se dirijan al legislador para exigir, en plazos razonables, la aprobación de las normas que remedien la inconstitucionalidad*”<sup>66</sup>. Constatamos en este sentido una “relativización de los efectos *ex tunc* o *ex nunc* de las declaraciones de inconstitucionalidad”, tanto en las regulaciones positivas de los diversos Tribunales Constitucionales<sup>67</sup>, como en la propia jurisprudencia constitucional<sup>68</sup>.

Especialmente en el ámbito tributario, la salvaguarda de las “situaciones consolidadas” fomenta una avalancha de recursos administrativos y jurisprudenciales con el fin de mantener

---

<sup>65</sup> El conflicto de normas en el tiempo que plantea una declaración de *inconstitucionalidad* presenta perfiles distintos del que deriva de la *derogación* de una norma por otra posterior que regule la misma materia. En este último caso, es el Legislador el que dispone la regulación de la sucesión normativa, esto es, el ámbito de aplicabilidad de una y otra disposición, respetando los límites constitucionales (en particular, en nuestro ordenamiento, el “*principio irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales*”, contemplado en el artículo 9.3 CE). A falta de regulación por el Legislador, existen normas de conflicto generales que se aplican con carácter supletorio y que vinculan al aplicador jurídico, partiendo del principio general de irretroactividad en el plano de la aplicación normativa (artículo 2.3 CC).

En cambio, no existen normas de conflicto que disciplinen el tránsito normativo de la disposición declarada inconstitucional a la nueva regulación que resulte o se apruebe, adaptada a la Constitución. El artículo 39.1 LOTC (*vid. su cita supra*, nota 61) no dispone nada al respecto.

<sup>66</sup> Vid. AJA (Editor), *Las tensiones entre el Tribunal Constitucional y el Legislador en la Europa actual*, Barcelona, Ariel, 1998, *op.cit.*, pág. 291.

<sup>67</sup> Los teóricos efectos *ex tunc* de la nulidad se limitan, en aras de la seguridad jurídica, en relación con los actos judiciales firmes (art. 40.1 LOTC; § 79 *BVerfGG*), excepcionándose esta limitación respecto a las normas penales o sancionadoras favorables. A su vez, en el ordenamiento austríaco, donde la inconstitucionalidad *pro futuro* es la regla general, se reconocen no obstante efectos *retroactivos* respecto al caso concreto que da origen a la sentencia (*Anlassfall*).

Sin embargo, entre los países europeos, sólo Austria y Portugal prevén habilitaciones *expresas* para que el respectivo Tribunal Constitucional pueda *modular en cada caso los efectos temporales de sus sentencias*. En el resto de países, como España y Alemania, los Tribunales Constitucionales se ven obligados a *forzar* e incluso *contravenir* el tenor literal de sus leyes reguladoras. *Vid. al respecto* AJA, E. (Editor), *Las tensiones...*, 1998, *op.cit.*, págs. 284 y sigs.

<sup>68</sup> En los ordenamientos basados en la inconstitucionalidad con efectos *ex tunc*, los Tribunales Constitucionales tienden a interpretar de forma extensiva los conceptos referidos a las situaciones no susceptibles de revisión – “sentencia con fuerza de cosa juzgada” en España; “decisiones no recurribles” (“*nicht mehr anfechtbare Entscheidungen*”) en Alemania –, salvaguardando sobre todo los “actos administrativos consolidados”. A su vez, el Tribunal Constitucional austríaco amplía el concepto de *Anlassfall* para permitir que actos de aplicación de la norma inconstitucional distintos del que da lugar a la sentencia puedan *beneficiarse* de la declaración de inconstitucionalidad. *Vid. AJA, E. (Editor), Las tensiones...*, 1998, *op.cit.*, pág. 285.

“abiertos” los actos administrativos, para que éstos puedan “beneficiarse” de una posible sentencia estimatoria. A este problema se añade el del “vacío normativo” que se produce como consecuencia de la expulsión *automática* de la norma inconstitucional que resulta del clásico modelo de *legislador negativo*<sup>69</sup>.

El tránsito “pacífico” en el restablecimiento de la constitucionalidad requiere que “*consideraciones como la seguridad jurídica, la libertad de configuración del legislador o las repercusiones económicas de una sentencia se impongan sobre la inmediata supremacía de la Constitución*”<sup>70</sup>. Nuestro Tribunal Constitucional adopta sin embargo por el momento tan sólo una *vía intermedia* – ampliando jurisprudencialmente el concepto de “situación consolidada” –, pero no evita el “vacío normativo” mediante una aplicación transitoria de la norma inconstitucional hasta que el legislador apruebe la correspondiente ley “reparadora” – mantiene por tanto la *expulsión automática* de la ley inconstitucional –.

No obstante, esta regla comienza a encontrar excepciones, como se constata en el pronunciamiento contenido en la STC 208/1999, de 11 de noviembre, por la que se difiere la nulidad de determinados preceptos de la Ley 16/1989, de 17 de julio, de Defensa de la Competencia, sin señalar un concreto plazo al legislador estatal para adecuar dicha Ley a la Constitución.

En definitiva, pese a la “conexión” entre inconstitucionalidad y nulidad existente en el ordenamiento español (art. 39.1 LOTC), el TC modula en su jurisprudencia el efecto tradicional de la nulidad “*in radice*” y “*ex tunc*” de la ley, en los términos que estudiaremos.

## **2. Ruptura del binomio inconstitucionalidad - nulidad: presupuestos**

Ante la necesidad de restringir la eficacia *ex tunc* de la declaración de inconstitucionalidad, más allá de los términos previstos en la LOTC, el TC español admitió por primera vez en su STC 45/1989, de 20 de febrero –por la que se declaraba la inconstitucionalidad de determinados preceptos de la Ley 44/1978, del IRPF– la posible escisión de los institutos de la

---

<sup>69</sup> Se plantean así dos interesantes problemas estrechamente vinculados a los ya estudiados en relación con la eficacia temporal de las normas. En primer lugar, la cuestión de los límites a la retroactividad de la declaración de inconstitucionalidad, siendo uno de los más significativos el de la *cosa juzgada*, que suele fundamentarse en el principio de seguridad jurídica. En segundo lugar, los *problemas de Derecho transitorio, especialmente complejos, que plantea la declaración de nulidad de una norma*.

<sup>70</sup> Vid. AJA, E. (Editor), *Las tensiones...*, 1998, *op.cit.*, pág. 287.

inconstitucionalidad y la nulidad. El TC acogió en este pronunciamiento la declaración de “mera inconstitucionalidad”, y así fue reflejado en el fallo de la Sentencia.

Lo cierto es que nuestro Tribunal Constitucional no cuenta con apoyo expreso en el Derecho positivo para llevar a cabo esta escisión. El tenor literal del art. 39.1 LOTC no deja margen en principio a la misma<sup>71</sup>. Esta modulación de los efectos de la sentencia constitucional sin apoyo legal expreso fue también la opción adoptada inicialmente por el *Bundesverfassungsgericht*, con anterioridad a la modificación de su Ley reguladora en 1970. No cabe descartar que, con el tiempo, llegue a operarse una modificación similar en la LOTC.

La escisión de los conceptos de inconstitucionalidad y nulidad operada en la STC 45/1989, de 20 de febrero, no ha supuesto, sin embargo, un abandono de los clásicos efectos “*ex tunc*” de la declaración de inconstitucionalidad. La admisión de las declaraciones de “mera inconstitucionalidad” no ha significado la adopción de la teoría prospectiva *propia*, como sí ha sucedido en la jurisprudencia constitucional alemana. El TC español no ha admitido con ello los efectos “*ex nunc*” o “*pro futuro*” de la declaración de inconstitucionalidad; no permite una anulación diferida de la ley inconstitucional y el mantenimiento de su aplicación respecto de las situaciones no concluidas. Sólo recientemente comienza a dictarse algún pronunciamiento en este sentido (*vid.* STC 208/1999, de 11 de noviembre).

Además, la *expulsión automática* de la norma declarada inconstitucional determina que no haya otro régimen disponible para su *inmediata aplicación*, creando una situación de “vacío normativo”. Así sucedió también tras la STC 45/1989, de 20 de febrero.

Como ya se ha expuesto, el TC mantiene los efectos retroactivos de la declaración de inconstitucionalidad, pues entiende que no puede modular dicha eficacia retroactiva. La norma inconstitucional deja de aplicarse inmediatamente tras la publicación de la declaración de inconstitucionalidad y ésta tiene efectos *ex tunc*, pues permite revisar las situaciones “no firmes”, por haber sido impugnadas en tiempo y forma. Por tanto, la declaración de inconstitucionalidad es *retroactiva* en un sentido *material* y no permite la continuación de la aplicación de la norma declarada inconstitucional sobre las *situaciones pendientes*.

Los efectos de la “simple inconstitucionalidad”, tal como aparecen configurados en la STC 45/1989, de 20 de febrero, suponen:

---

<sup>71</sup> Recordemos el tenor del art. 39.1 LOTC: “*Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia*”.

- 1) La declaración de inconstitucionalidad despliega una eficacia “*ex tunc*” o retroactiva en relación con las situaciones “no consolidadas”, por haber sido impugnadas en tiempo y forma con anterioridad a la publicación de la sentencia (situaciones *revisables*). No afecta en cambio a las situaciones decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada ni a las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes, ni a los pagos realizados (situaciones *irrevisables*)<sup>72</sup>.
- 2) Dado que la eficacia “*ex tunc*”, con el alcance descrito, no permite la continuación de la aplicación de la ley declarada inconstitucional, se produce una situación de “vacío legal”. En la STC 45/1989, de 20 de febrero, la nulidad de la norma que obliga a la tributación conjunta incide en el conjunto del “sistema trabado” del IRPF, *impidiendo su aplicación tras la publicación de la sentencia*, hasta que se apruebe una nueva norma constitucionalmente admisible que colme la laguna normativa con carácter retroactivo. Por tanto, no existe para las *situaciones revisables* un régimen jurídico inmediatamente aplicable<sup>73</sup>.

La solución de Derecho intertemporal sobre la eficacia en el tiempo de la declaración de inconstitucionalidad adoptada en la STC 45/1989, de 20 de febrero – calificada por algunos autores como doctrina prospectiva *impropia* o *impura* – conlleva necesariamente la existencia con carácter provisional de un vacío normativo, desde que se publica la sentencia hasta la aprobación de la nueva normativa, pues a partir de ese momento ya no puede aplicarse la norma inconstitucional. Ello plantea algunos problemas, principalmente en materia de devolución de ingresos y en materia sancionadora, como se verá en los correspondientes epígrafes. En todo

---

<sup>72</sup> En nuestra doctrina y jurisprudencia las opiniones no son unánimes a la hora de entender incluidas bajo el concepto de “situación consolidada”, en virtud del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las actuaciones administrativas firmes. La argumentación aducida al respecto en la STC 45/1989 era que, de lo contrario, se produciría “*un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales*” (FJ 11). Parte de la doctrina objeta al respecto que, con ello, se discrimina en función de la litigiosidad de la situación y se incita a la práctica de recurrir en todo caso, para evitar la firmeza del acto.

<sup>73</sup> La Resolución de 28 de febrero de 1989, del Secretario General de Hacienda, señala: “*La Administración tributaria (...) comprobará e investigará la situación tributaria de los sujetos pasivos del IRPF por los períodos impositivos finalizados antes del 11 de enero de 1988 (...). No obstante, entre tanto no hayan entrado en vigor las modificaciones o adaptaciones normativas en las disposiciones propias del impuesto derivadas de la sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989, los órganos (...) de la Administración tributaria se abstendrán de practicar liquidaciones provisionales o definitivas, relativas al IRPF por los períodos impositivos antes mencionados, así como de resolver recursos de reposición pendientes contra liquidaciones de esta clase. Estas liquidaciones o resoluciones serán dictadas una vez promulgadas aquellas modificaciones o adaptaciones, de acuerdo con las mismas (...)”.*

caso, la nueva norma que se apruebe deberá aplicarse *retroactivamente* para cubrir ese vacío legal<sup>74</sup>.

Esto no sucede cuando se adopta la doctrina *prospectiva* en sentido *propio*, pues la anulación de la norma declarada “simplemente inconstitucional” o “incompatible con la Constitución” *se difiere* hasta la aplicación de la nueva normativa (la cual se aplicará o no retroactivamente, como ya veremos al analizar la doctrina del *BVerfG* alemán).

Por esta razón resulta de interés realizar un examen comparativo, analizando la solución adoptada en otros ordenamientos. Examinaremos particularmente cómo el *BVerfG* modula la eficacia en el tiempo de sus declaraciones de inconstitucionalidad, esto es, cómo articula los ámbitos de eficacia de la ley anterior, declarada inconstitucional, y de la nueva norma que se apruebe, adaptada a las exigencias de la Constitución.

### 3. Sentencias que declaran la nulidad de la ley tributaria

En la doctrina inicial del Tribunal Constitucional español, fiel a la redacción de los artículos 39.1 y 40.1 LOTC<sup>75</sup>, los efectos de la declaración de inconstitucionalidad eran unívocos: la inconstitucionalidad suponía la *nulidad* de la norma y, por consiguiente, la *invalidéz con efectos ex tunc* de todas las situaciones y actos realizados bajo el amparo de la ley inconstitucional, con el límite de la *cosa juzgada*<sup>76</sup>. Sin embargo, pronto se detectó el grave perjuicio que suponía en ocasiones la nulidad absoluta de la ley declarada inconstitucional, sobre todo en aquellos supuestos en que quedaban afectadas multitud de situaciones –como sucede generalmente en el caso de las leyes tributarias –<sup>77</sup>. En estos casos, la nulidad *ex tunc* podía suponer una vulneración del principio de seguridad jurídica, así como un perjuicio grave e

<sup>74</sup> El Prof. DE LA OLIVA se refiere a la “tesis de la *laguna imposible de colmar* o de la *destrucción de un sistema sin recambio inmediato*” (vid. DE LA OLIVA SANTOS, “La STC Pleno 45/1989...”, *op.cit.*, pág. 1199).

<sup>75</sup> Vid. *supra* la cita del art. 39.1 LOTC (nota 61, pág. **¡Error! Marcador no definido.**) y del art. 40.1 LOTC (nota 63, pág. 826).

<sup>76</sup> Vid. la extensa relación de sentencias del Tribunal Constitucional dictadas en este sentido por CHECA GONZÁLEZ, C., *Reclamaciones y recursos tributarios*, Aranzadi, 1997, pág. 57.

<sup>77</sup> Este problema se ha revelado de forma especialmente acusada en Italia, donde, por regla general, los impuestos recaudados en base a normas declaradas inconstitucionales deben ser restituidos. No obstante, también se establecen límites a la devolución como, por ejemplo, el transcurso del plazo para reclamar la devolución, o el carácter definitivo de la resolución. Véase DE MITA, Enrico, *Interesse fiscale e tutela del contribuente (Le garanzie costituzionali)*, 3ª ed., Milano, Giuffrè, 1995, Capítulo XXI: “Sulla ripetibilità dell’imposta dichiarata incostituzionale”, págs. 293 a 302.

irreparable de los intereses públicos. De ahí que el Tribunal Constitucional se inclinara por una interpretación más restrictiva del art. 40.1 LOTC.

**a) Efectos de la nulidad de la norma tributaria sobre sus actos de aplicación**

La eficacia temporal de la declaración de inconstitucionalidad determina su incidencia en los actos de aplicación de la norma y, en el caso de las leyes tributarias, en los ingresos efectuados en cumplimiento de las mismas.

Así, en la fase inicial de nuestra jurisprudencia constitucional, mediante una interpretación estricta de los artículos 39.1 y 40.1 LOTC, se mantenía la correspondencia entre los conceptos de inconstitucionalidad y nulidad sin excepción y se confería a toda declaración de inconstitucionalidad los efectos del concepto tradicional de nulidad, esto es, efectos *ex tunc*, con el límite de la fuerza de cosa juzgada. Por tanto, se permitía revisar toda situación producida bajo la vigencia de la ley declarada inconstitucional que no hubiera sido resuelta por sentencia judicial firme.

La revisión de los actos dictados al amparo de la norma inconstitucional debe realizarse *caso por caso*, ya que de la sentencia que declara la inconstitucionalidad de la norma de cobertura *no* se deriva automáticamente la invalidez de sus actos de aplicación<sup>78</sup>. Esta cuestión ha sido y es fuente de polémica doctrinal y jurisprudencial, pues a la invalidez de los actos dictados se suma la pretensión de devolución de las cantidades satisfechas en virtud de la norma inconstitucional.

Al respecto, podemos citar en materia tributaria el ejemplo de las SSTC 179/1985, de 19 de diciembre, y 19/1987, de 17 de febrero, que declararon la *inconstitucionalidad y nulidad* de determinadas normas tributarias<sup>79</sup>. En este caso el Gobierno entendió – sin que el TC lo determinara expresamente – que debía devolver las cantidades ingresadas en exceso. Para ello, aprobó un procedimiento “*ad hoc*” de devolución de ingresos indebidos, otorgando un plazo

---

<sup>78</sup> No obstante, algunos pronunciamientos jurisprudenciales han declarado que la solicitud de devolución de ingresos indebidos puede fundarse directamente en la declaración de nulidad de la disposición general de cobertura (entre otras, *vid.* las SSTSJ de la Comunidad Valenciana de 25 de marzo de 1996; 21 y 28 de febrero de 1997; y 30 de enero de 1998). Véase al respecto *infra*, nota 93, pág. 839.

<sup>79</sup> La STC 179/1985, de 19 de diciembre, declaró la inconstitucionalidad de los arts. 8.1 y 9.1 de la Ley 24/1983, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas Locales, en lo relativo a los acuerdos de los Ayuntamientos sobre la fijación del tipo de gravamen a aplicar sobre la cuota del IRPF. La STC 19/1987, de 17 de febrero, declaró inconstitucional el artículo 13.1 de la Ley 24/1983, de medidas urgentes de saneamiento y regulación de las Haciendas Locales, que concedía potestad a los Ayuntamientos para fijar libremente los tipos de gravamen de la Contribución Territorial Rústica y Urbana.



preclusivo para su inicio (procedimiento regulado en el RD 1959/1986, de 29 de agosto, y en el Real Decreto-Ley 1/1987, de 10 de abril, respectivamente, para cada uno de los pronunciamientos)<sup>80</sup>. Este reconocimiento por parte del Gobierno del derecho a la devolución como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de la ley tributaria no es obligado y, de hecho, no ha vuelto a producirse. Por ese motivo, se plantea todavía hoy la cuestión de *en qué casos* y mediante *qué procedimiento* puede el sujeto *instar* la anulación de las liquidaciones o autoliquidaciones tributarias, así como el reconocimiento y ejecución de un derecho a la devolución de los ingresos efectuados en su cumplimiento.

### a') Revisión de actos: el límite de la firmeza

En nuestro ordenamiento, existen diversos preceptos que contemplan los efectos de la declaración de nulidad de las normas jurídicas y, en particular, el límite de la *firmeza*. Este límite se considera compatible con las exigencias de seguridad jurídica<sup>81</sup>.

En primer lugar, por lo que respecta a las *declaraciones de inconstitucionalidad*, el art. 40.1 LOTC dispone lo siguiente:

*“Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad”* (el subrayado es nuestro).

También en el ámbito de la *jurisdicción contencioso-administrativa*, encontramos una previsión legal al respecto en el artículo 73 de la LJCA:

*“Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes, que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso*

<sup>80</sup> La fórmula elegida por el Real Decreto-Ley para hacer efectivas las devoluciones era el sistema de declaraciones-liquidaciones, por lo que la Administración no devolvía nada de oficio.

<sup>81</sup> En la *BVerfGE* 7, 194 (196) se consideró compatible con el principio de seguridad jurídica la regulación según la cual las liquidaciones tributarias *firmes* no pueden ser modificadas como consecuencia de la declaración de nulidad de la norma de aplicación. Véase también en este sentido *BVerfGE* 20, 230 (235 y sigs.); *cit.* por PIEROTH, B., *Rückwirkung und Übergangsrecht...*, *op. cit.*, 1981, pág. 66, nota 146.

*de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente” (el subrayado es nuestro).*

Por último, en el ámbito de las *Ordenanzas fiscales*, existe también un precepto específico en la materia (art. 19.2 TRLHL), con el siguiente tenor:

*“Si por resolución judicial firme resultaren anulados o modificados los acuerdos locales o el texto de las Ordenanzas fiscales, la Entidad local vendrá obligada a adecuar a los términos de la sentencia todas las actuaciones que lleve a cabo con posterioridad a la fecha en que aquélla le sea notificada. Salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia, se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la Ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada”<sup>82</sup> (el subrayado es nuestro).*

Aunque los tres preceptos citados se refieren a la misma materia, existen importantes diferencias en su contenido. La *sentencia con fuerza de cosa juzgada* (art. 40.1 LOTC) es un límite a los efectos de la *declaración de inconstitucionalidad*, que ni los Tribunales ordinarios ni el propio TC pueden soslayar, salvo por lo que respecta a la materia penal y sancionadora más favorable, de conformidad con lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC. Por extensión, este límite de la sentencia con fuerza de cosa juzgada (que no actúa frente al Legislador como límite infranqueable<sup>83</sup>) puede entenderse también aplicable a las *declaraciones de nulidad* de normas con rango inferior a ley, con la misma excepción en materia penal y sancionadora favorable.

En cambio, el *acto administrativo firme* (art. 73 LJCA; art. 19.2 TRLHL) o el *acto consentido* (art. 19.2 TRLHL) no son límites insoslayables para los Tribunales ordinarios como consecuencia de la declaración de nulidad de una norma reglamentaria o, en particular, de una Ordenanza fiscal. Lo que establecen estos preceptos es que la sentencia firme por la que se declara la nulidad de una norma no permite “*por sí misma*” (art. 73 LJCA<sup>84</sup>) revisar los actos

---

<sup>82</sup> El tenor de este art. 19.2 TRLHL es idéntico al del art. 19.2 LHL, en la redacción dada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre. La redacción originaria del precepto no hacía ninguna referencia a los efectos en el tiempo de la declaración de nulidad, disponiendo lo siguiente: “2. Si por virtud de resolución judicial resultaren anulados o modificados los acuerdos locales o el texto de las Ordenanzas en materia fiscal, la Corporación deberá publicar en los términos establecidos en el artículo 17.4 de la presente Ley, bien la anulación, bien la nueva redacción de los preceptos modificados conforme a la resolución correspondiente”.

<sup>83</sup> Sobre la *cosa juzgada* como posible límite a la *retroactividad normativa*, puede verse el análisis llevado a cabo en el Capítulo Primero sobre la noción de *causae finitae* (págs. 147 a 149) y sobre la *intensidad de la retroactividad* – revisión de actos y sentencias – (págs. 179 y 180); así como, en el Capítulo Tercero, el análisis del derecho a la tutela judicial efectiva, el derecho de propiedad y el principio de seguridad jurídica, como posibles fundamentos de este límite de la cosa juzgada (págs. 535 y sigs.).

<sup>84</sup> El artículo 73 de la LJCA dispone: “Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes, que lo hayan aplicado

administrativos firmes. Para que esta *revisión* pueda llevarse a cabo por los órganos administrativos o judiciales debe existir, o bien una disposición al respecto en la propia sentencia de nulidad (como prevé el art. 19.2 LHL: “*Salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia*”), o bien un procedimiento de revisión instado por el particular sobre la base de los preceptos legales vigentes. La Administración pública sólo puede revisar de oficio los *actos firmes* o los *actos consentidos* si ello supusiera la *exclusión o reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente*<sup>85</sup> (art. 73 LJCA).

Por consiguiente, el órgano judicial que dicta la declaración de nulidad dispone de cierto margen de discrecionalidad, tanto para *extender los efectos* de su declaración, como para *limitarlos*, como puede observarse en la jurisprudencia constitucional. Nuestro TC, a los efectos de limitar la eficacia retroactiva o *ex tunc* de la declaración de inconstitucionalidad, ha adoptado una noción amplia de “situación consolidada” en alguno de sus fallos. El más conocido es el pronunciamiento contenido en la STC 45/1989 (FJ 11), donde, junto al límite ya establecido de la “cosa juzgada” (artículo 40.1 LOTC), se suma el del respeto a las actuaciones administrativas *firmes*, el cual se justifica por la protección del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE).

Siguiendo al Prof. DE LA OLIVA, a partir de la STC 45/1989, de 20 de febrero, pueden considerarse “situaciones consolidadas”<sup>86</sup>, no susceptibles de revisión, las siguientes:

- a) las resultantes de sentencia con fuerza de cosa juzgada, en virtud del art. 40.1 LOTC;
- b) las establecidas por actuaciones administrativas firmes<sup>87</sup>;
- c) las establecidas por pagos en virtud de autoliquidaciones, según el régimen de sujeción y declaración conjuntas declarado inconstitucional;

---

*antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente”.*

<sup>85</sup> Véase el análisis de esta cuestión *infra*, págs. 846 y sigs.

<sup>86</sup> *Vid.* DE LA OLIVA SANTOS, A., “La STC Pleno 45/1989 (IRPF y declaración conjunta de los casados): una legislación retroactiva y, de nuevo, el principio de igualdad en entredicho”, *La Ley*, 1989/II, págs. 1197 y sigs.

<sup>87</sup> Los actos *no firmes* – bien porque resulten todavía impugnables, bien porque sean objeto de un recurso pendiente – son susceptibles de revisión como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad.

Por tanto, aquellas liquidaciones, con o sin sanción de IRPF y de ejercicios *no prescritos*, practicadas en aplicación de la norma declarada inconstitucional, que fueron *impugnadas* en vía económico-administrativa, *se declararán ineficaces y se remitirán al órgano de gestión competente para que se dicte una nueva liquidación*. La nueva liquidación se practicará aplicando la nueva normativa que se apruebe conforme a las exigencias constitucionales. Según SERRANO ANTÓN, “*si la liquidación no se efectuara de acuerdo a la nueva legislación implicaría una situación de amnistía fiscal o desaparición del deber de contribuir por una determinada modalidad tributaria*” (*Las devoluciones tributarias*, Marcial Pons, 1996, pág. 295).

d) las derivadas de pagos en virtud de liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración, también según el régimen de sujeción y declaración conjuntas declarado inconstitucional.

Como excepción, la STC 45/1989 permite expresamente la revisión de los procesos penales o sancionadores “*en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena, o de la sanción, o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad*”, aunque hayan finalizado con sentencia firme. Ésta no es más que una aplicación directa de lo dispuesto en el art. 40 LOTC.

La doctrina mayoritaria en nuestro país se ha manifestado crítica en relación con este pronunciamiento de la STC 45/1989, no tanto por la limitación de los efectos “*ex tunc*” de la declaración de inconstitucionalidad en relación con las “actuaciones administrativas firmes”, sino, sobre todo, por su extensión a los *pagos* efectuados en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones practicadas en aplicación de la normativa inconstitucional, impidiendo al obligado tributario obtener la devolución del ingreso efectuado<sup>88</sup>.

Se plantea asimismo la cuestión de si es posible, tras la declaración de inconstitucionalidad, “ejecutar” -exigir coactivamente- los actos de liquidación dictados en aplicación de la norma declarada inconstitucional, que hayan adquirido *firmeza* con anterioridad a la declaración, pero que no hayan sido todavía satisfechos. El § 79 *BVerfGG* lo impide expresamente. Ante el silencio de la LOTC al respecto, y dada la doctrina sentada en la STC 45/1989, parece desprenderse que la ejecución de actos *firmes* es posible también con posterioridad a la declaración de inconstitucionalidad.

Ahora bien, entre la publicación de la sentencia y la aprobación de la nueva normativa - Ley 20/1989, de 28 de julio<sup>89</sup>- existió un “período transitorio” de “vacío normativo”, puesto que ya no era posible aplicar la normativa declarada parcialmente inconstitucional (a diferencia de lo que sucede en la jurisprudencia constitucional alemana, donde se mantiene la ultraactividad atenuada de la normativa inconstitucional, o bien se aprueba una regulación *ad hoc* por el *BVerfG*, para el “período transitorio”). Este “vacío normativo” fue el argumento que se utilizó en la STC 45/1989 para negar la devolución de ingresos indebidos, puesto que no se disponía de norma tributaria aplicable *para cuantificar la cantidad a devolver*<sup>90</sup>.

<sup>88</sup> Véase en este sentido GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad...*, op. cit., 2000, págs. 213 y 214.

<sup>89</sup> Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas (BOE de 29 de julio) determinó la posibilidad de que los miembros de la unidad familiar optasen por la tributación separada.

<sup>90</sup> La sentencia 45/1989, en su FJ 11, determina que “*tampoco en lo que se refiere a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas (...) puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos*”.

La modulación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que se llevó a cabo en la STC 45/1989 (FJ 11) no se ha reproducido en las posteriores declaraciones de inconstitucionalidad de leyes tributarias. Ante el silencio de la jurisprudencia constitucional al respecto – a modo de ejemplo, la STC 173/1996, de 31 de octubre, simplemente declara la *inconstitucionalidad y nulidad* de la norma tributaria enjuiciada<sup>91</sup>-, se plantean serias dudas al aplicador jurídico sobre la eficacia en el tiempo de la declaración de inconstitucionalidad, esto es, sobre los efectos *ex tunc* o *ex nunc* de la misma y su alcance.

Entendemos que, sobre la base de Derecho positivo existente en la actualidad, si se mantiene la eficacia *ex tunc* de la declaración de inconstitucionalidad, debe en principio permitirse la revisión de actos administrativos no impugnados y la devolución de los ingresos efectuados, con el límite de la prescripción. Mientras que, en cambio, si se adopta la doctrina prospectiva *propia* o de efectos *ex nunc* (*pro futuro*) de la declaración de inconstitucionalidad, no sólo debe mantenerse la validez de los actos de aplicación dictados en el pasado, sin permitir pretensión de restitución alguna (a no ser que la normativa ulterior lo permita, disponiendo su aplicación retroactiva), sino que además se evita el “*vacío normativo*” con la aplicación *transitoria* de la norma declarada inconstitucional a las “situaciones pendientes” o incluso “futuras”.

La solución adoptada en la STC 45/1989 no deja de constituir una limitación de los efectos *ex tunc* de la declaración de inconstitucionalidad, a través de la ampliación del concepto de “situación consolidada”. Esta postura invita a la interposición de recursos con carácter “preventivo”, para evitar que adquieran firmeza actos cuya norma de cobertura podría ser declarada inconstitucional, discriminando por tanto a los sujetos que, confiando en la presunción de legalidad de la norma, consienten y cumplen con el acto, sin impugnarlo. Este amplio concepto de “situación consolidada”, no deducible de la regulación de la LOTC, no debe trasladarse, al menos necesariamente, como límite a los efectos *ex tunc* de otras declaraciones de inconstitucionalidad. Entendemos por tanto que la doctrina relativa a los *efectos* de la declaración de inconstitucionalidad sentada en la STC 20 febrero 1989 no debe aplicarse con carácter general.

Si el TC determina que la declaración de inconstitucionalidad tiene efectos *ex tunc* y permite revisar las situaciones no concluidas, debe admitirse a mi juicio la *revisión* de toda “situación no consolidada”, entre las que deben incluirse las situaciones “consentidas”, para evitar tanto el agravio comparativo con los sujetos que no han cumplido, como una avalancha de

---

*pretensión alguna de restitución. También en este supuesto, en efecto, esa nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno”* (el subrayado es nuestro).

<sup>91</sup> En la STC 173/1996, de 31 de octubre, se declaró inconstitucional y nulo el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, por el que se establecía un gravamen complementario sobre la tasa del juego.

recursos ante la posibilidad de una declaración de inconstitucionalidad<sup>92</sup>. No es correcto a mi entender discriminar en todo caso por el hecho de no haber impugnado el acto en los breves plazos preclusivos establecidos al efecto. Por otra parte, el principio de seguridad jurídica en que funda el TC la ampliación del concepto de “situación consolidada”, no protege con la misma intensidad la irrevisabilidad de los actos declarativos de derecho y la de los actos de gravamen. En este último caso, la posibilidad de revisión como consecuencia de la declaración de nulidad de la norma de cobertura no debe necesariamente estar restringida por el mero transcurso de los plazos preclusivos para recurrir, esto es, por la firmeza del acto administrativo, sino que debe tener como único límite la prescripción del derecho.

Con ello no negamos que el TC pueda, a pesar del silencio de la LOTC al respecto, modular los efectos hacia el pasado de sus declaraciones de inconstitucionalidad. Ello será incluso necesario, para evitar las consecuencias negativas que puede suponer en determinados casos, especialmente frecuentes en materia tributaria, revisar con efectos *ex tunc* la aplicación en el pasado de una norma declarada inconstitucional. En estos supuestos se podría *excepcionalmente* declarar una “mera inconstitucionalidad”, no acompañada de nulidad, que permitiría mantener la eficacia de la norma inconstitucional durante un “período transitorio”, sin admitir la revisión de situaciones anteriores y pendientes por la “mera declaración de inconstitucionalidad”. Ésta es la opción que, a semejanza de la elaborada por el *BVerfG*, se sostiene y analiza en el siguiente apartado. Pero, dado que esta doctrina *prospectiva* no está adoptada todavía por nuestra jurisprudencia constitucional, exponemos a continuación cuál entendemos que debe ser la eficacia de las sentencias del TC que declaran la *inconstitucionalidad* y *nulidad* de una ley tributaria, que es hasta ahora la regla general -quizás también la razón por la cual existen tan pocos pronunciamientos en este sentido-.

Cuando el TC declara la *inconstitucionalidad* y *nulidad* de una disposición legal tributaria, sin determinar su alcance, se produce, en principio, conforme a lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC, una inconstitucionalidad con efectos *ex tunc*, con el único límite de la “cosa juzgada”. El concepto de “situación consolidada” adoptado en la STC 45/1989 constituye un límite bastante

---

<sup>92</sup> Señala SERRANO ANTÓN (*Las devoluciones...*, 1996, *op.cit.*, pág. 298) que “la práctica de presentar la solicitud de devolución de ingresos indebidos inmediatamente después de presentar la declaración es consecuencia de la sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989. (...) Se trata con ella de no generar una situación de firmeza, provocando al amparo del art. 8 RD 1163/1990 el acto administrativo que confirme o revoque la autoliquidación presentada, acto administrativo expreso o presunto que sería susceptible de ser impugnado en la vía económico-administrativa, para que, en el caso de que el Tribunal Constitucional declarase la nulidad de las tarifas del IRPF [el autor se refiere a la subida retroactiva de las tarifas del IRPF mediante el RDL 5/1992, de 21 de julio, de Medidas Presupuestarias Urgentes], quede abierta la posibilidad de obtener la devolución del supuesto ingreso indebido”. Cabe destacar que, si bien dicha elevación de la escala del IRPF por Decreto-Ley se declaró finalmente inconstitucional (STC 182/1997, de 28 de octubre), no pudo obtenerse la devolución de ingresos indebidos porque la Ley posterior había “convalidado” *retroactivamente*, con el mismo contenido, lo dispuesto por el Decreto-Ley.

discutible a los efectos *ex tunc* de la declaración de inconstitucionalidad, sin apoyo expreso en el Derecho positivo y sin reconocimiento unánime en la doctrina y la jurisprudencia, como sí sucede sin embargo en el ordenamiento alemán. Se mantiene por tanto como una *solución intermedia* que podría defenderse a fin de proteger el interés público, pero que no ha sido bien elaborada en la STC 45/1989. La misma justificación de la existencia de un “vacío normativo” como impedimento para hacer efectivo el derecho de devolución, muestra las fisuras de la doctrina del TC hasta el momento.

Por tanto, cuando el TC declara la *inconstitucionalidad y nulidad* de una disposición legal tributaria, en lugar de prever los efectos *ex nunc* de una “simple inconstitucionalidad”, la eficacia de su declaración hacia el pasado ha de permitir *revisar* todo acto de aplicación que no haya adquirido fuerza de cosa juzgada, a pesar de no haber sido impugnado en tiempo y forma. La *revisión* permite *liquidar y sancionar*, aplicando la nueva normativa con carácter retroactivo -lo que puede dar lugar a la devolución del “exceso” ingresado-. Las posibilidades de revisión de liquidaciones y autoliquidaciones tributarias no impugnadas y de devolución de los ingresos correspondientes, como consecuencia de la declaración de nulidad de la norma de cobertura, es un tema ampliamente debatido en nuestra doctrina y jurisprudencia.

Como ya señalamos *supra*, la declaración de nulidad de la norma *no determina automáticamente* la invalidez de los actos dictados bajo su amparo. Es necesario proceder a la *revisión* de los mismos, a fin de que la autoridad competente se pronuncie sobre su invalidez por falta de norma de cobertura<sup>93</sup>. ¿Qué procedimiento es el adecuado para ello? ¿Puede ser iniciado tanto de oficio como a instancia de parte? ¿Qué especialidad existe en relación con las autoliquidaciones, que no son actos administrativos? ¿Existe un plazo que limite la posibilidad de iniciar dicho procedimiento? A estas cuestiones intentaremos responder en los siguientes apartados, ciñéndonos a la posibilidad de revisión de *actos de gravamen*, y no de actos declarativos de derechos, pues en este último caso el principio de seguridad jurídica protege con mayor intensidad su irrevisabilidad.

---

<sup>93</sup> Existe no obstante jurisprudencia que declara la invalidez del acto y el consiguiente derecho a la devolución, directamente derivado de la nulidad de la norma de cobertura, en relación con normas de carácter reglamentario. Así, la STSJ de la Comunidad Valenciana de 28 febrero de 1997 reconoce el *derecho a la devolución* en un supuesto *no mencionado* en el art. 7 del RD 1163/1990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria, fundándolo directamente en el art. 155 LGT 1963. La devolución solicitada se fundaba en una liquidación *firme y consentida*, sin haberse instado previamente la *revisión* del acto (por tanto, sin *reconocimiento* previo del derecho a la devolución). No obstante, el TSJ entiende que la norma en la norma en cuestión - una norma reglamentaria retroactiva declarada nula por el Tribunal Supremo- no puede servir de cobertura para proclamar “debidos” los actos realizados a su amparo. Pese a que la sentencia se refiere a la declaración de *nulidad* de una *norma reglamentaria*, su postura puede contrastarse con la doctrina constitucional sobre los *efectos* de la declaración de inconstitucionalidad -STC 45/1989-. *Vid.* el comentario a esta STSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de febrero de 1997 en *Jurisprudencia Tributaria*, 1997-I, págs. 1743 a 1745.

a") **Actos administrativos tributarios nulos y anulables**

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, prevé la posible *devolución de ingresos indebidos* derivada de la revisión administrativa o judicial de actos de aplicación de los tributos o de sanciones (devolución indirecta)<sup>94</sup> – incluso en el supuesto de actos *firmes*<sup>95</sup> –, pero en este último caso sólo mediante los procedimientos especiales de revisión de actos nulos de pleno derecho, revocación y rectificación de errores, o bien mediante el recurso extraordinario de revisión en vía económico-administrativa (art. 221.3 LGT<sup>96</sup>). El RD 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (BOE 27-5-05), en su artículo 15.1, también dispone que el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse, entre otros supuestos, en un procedimiento especial de revisión (art. 15.1 b), o en virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa, o de una resolución judicial firme (art. 15.1 c). Con la regulación anterior (LGT 1963 y RD 1163/1990), aunque no se determinase explícitamente, también podían afirmarse estos supuestos de devolución indirecta<sup>97</sup>. Ahora bien, en todo caso, debe comprobarse que el acto concreto *carece de norma de cobertura en el ordenamiento vigente y aplicable tras la declaración de nulidad*.

---

<sup>94</sup> Art. 221.2 LGT 2003: “Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan” (el subrayado es nuestro).

<sup>95</sup> En la anterior Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (artículo 120 LPA) se establecía la subsistencia de los actos *firmes y consentidos* dictados en aplicación de una *disposición general* declarada *nula*, restringiendo los efectos *ex tunc* y asimilándolos a la derogación, si bien respecto de los actos no firmes existía la posibilidad de impugnarlos si así lo permitía la legalidad aplicable una vez declarada nula la disposición general. El contenido de este artículo no se recoge actualmente en la LRJPAC. Sin embargo, ésta es la postura mantenida en la STC 45/1989 (FJ 11) en relación con la declaración de inconstitucionalidad, postura criticada por un importante sector doctrinal (*vid.* las oportunas referencias en *Jurisprudencia Tributaria*, 1997-I, págs. 1743 a 1745).

El olvido de estas vías de *revisión* de actos *firmes* hacen dudar a autores como CASADO, FALCÓN, LOZANO y SIMÓN (*Cuestiones Tributarias Prácticas, op.cit.*, págs. 7 a 12) del razonamiento del TC en su sentencia de 20 febrero 1989 en torno al concepto de “situación consolidada”.

<sup>96</sup> Art. 221.3 LGT: “Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley”.

<sup>97</sup> En primer lugar, un importante sector doctrinal y jurisprudencial negaba el carácter exhaustivo o *numerus clausus* de la lista de supuestos de devolución de ingresos indebidos contenida en el art. 7 RD 1163/90, norma reglamentaria que desarrollaba el art. 155 LGT 1963. Pero además, la DA 2ª de dicho RD 1163/90 preveía el posible



El procedimiento de nulidad de pleno derecho puede ser iniciado de oficio o a instancia de parte, y no está limitado por plazo de prescripción; no obstante, sólo podrá utilizarse en los supuestos estrictamente tasados (art. 217 LGT). De ahí que sea más amplio el ámbito de aplicación de la anulabilidad, que se produce por “cualquier infracción del ordenamiento jurídico” (art. 218.1 LGT), si bien hay que tener en cuenta que en la nueva LGT este procedimiento (declaración de lesividad de actos anulables) se limita a las anulaciones en perjuicio de los interesados y se inicia sólo de oficio<sup>98</sup>.

La anulación del acto administrativo tributario por resolución de alguno de estos tres procedimientos especiales de revisión (nulidad de pleno derecho, revocación o rectificación de errores) – con los límites mencionados en cada uno de ellos – conlleva el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos efectuados en su cumplimiento y permite su ejecución.

#### **b") Autoliquidaciones “consentidas”**

En cuanto a las autoliquidaciones tributarias, dado que éstas no son actos administrativos – la Administración sólo actuará si se procede a la correspondiente comprobación administrativa –, no les resultan aplicables los procedimientos especiales de revisión del acto administrativo<sup>99</sup>. Según alguna opinión doctrinal, tampoco pueden adquirir *firmeza*<sup>100</sup>. No obstante, no puede defenderse que el sujeto no pueda instar la revisión de una autoliquidación manifiestamente ilegal

---

reconocimiento del derecho a la devolución por revisión de actos firmes *declarados nulos o anulables*, y permitía su ejecución.

Por tanto, las liquidaciones tributarias *firμες* dictadas en aplicación de la norma declarada posteriormente *inconstitucional y nula*, podían ser revisadas por la vía del procedimiento de nulidad de pleno derecho (art. 153 LGT 1963) o del procedimiento de anulabilidad (art. 154 LGT 1963).

<sup>98</sup> Un importante sector doctrinal y jurisprudencial defendía la posibilidad de iniciar *a instancia de parte* el procedimiento de anulabilidad del art. 154 LGT 1963. *Vid.* CHECA GONZÁLEZ, C., *La revisión de oficio de los actos tributarios: nulidad y anulabilidad*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Aranzadi, 1996, págs. 60 y 61, con amplias referencias doctrinales al respecto.

<sup>99</sup> Observa SEGOVIA DE LA CONCEPCIÓN que: “En el caso de las *autoliquidaciones*, si la Administración no ha dictado la liquidación, el sujeto lesionado sólo puede presentar su reclamación antes de haber *prescrito el derecho a la devolución, recortando la garantía que representa la acción de nulidad*”. (*Vid.* SEGOVIA DE LA CONCEPCIÓN, B., “La devolución de ingresos tributarios por efecto de la nulidad del Reglamento que amparaba la exacción (Comentario a la STSJ de Valencia de 3 de marzo de 1997)”, *Civitas, REDF*, núm. 102, 1999, pág. 329). *Vid.* art. 8 RD 1163/1990, de 21 septiembre (*cit. infra* nota 102).

<sup>100</sup> Afirma FALCÓN Y TELLA que: “*es evidente que las autoliquidaciones no pueden considerarse en ningún caso como actos firmes, pues ni siquiera son actos administrativos, y el art. 8 del RD 1163/1990 -como no podía ser de otra manera- reconoce el derecho a solicitar, durante todo el plazo de prescripción, la devolución de ingresos indebidos derivados de autoliquidaciones*” (el subrayado, en cursiva en el original).

por no haber sido impugnada en plazo, mientras que la Administración puede proceder a su comprobación durante todo el plazo de prescripción de la acción administrativa.

De ahí que sostengamos, con MALVÁREZ PASCUAL<sup>101</sup>, que el sujeto puede instar la rectificación de una autoliquidación no impugnada por inconstitucionalidad de la norma de cobertura y obtener el reembolso de lo pagado, *siempre que no esté prescrito el derecho a la devolución de ingresos indebidos*. Esta conclusión podía fundamentarse ya en el art. 8 del RD 1163/1990<sup>102</sup> (hoy derogado), y actualmente en el art. 221.4 LGT 2003<sup>103</sup> y el art. 15.1 e) del RD 520/2005<sup>104</sup>.

### c") Recursos de amparo pendientes

¿Qué efectos debe tener la declaración de inconstitucionalidad de una ley en relación con los recursos de amparo pendientes al tiempo de su publicación? Esta cuestión fue resuelta de forma poco satisfactoria por nuestro Tribunal Constitucional, y finalmente por el Tribunal Supremo, que ha declarado la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por el perjuicio causado a los particulares recurrentes en amparo.

Tras haber dictado la STC 173/1996, de 31 de octubre (en la que se declaraba la inconstitucionalidad y nulidad del gravamen complementario de la tasa del juego por su eficacia retroactiva), el Tribunal Constitucional desestimó los recursos de amparo pendientes, considerando que la causa de la inconstitucionalidad de la ley no radicaba en la infracción de un derecho o libertad fundamental susceptible de amparo.

---

<sup>101</sup> MALVÁREZ PASCUAL, L.A., “Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de disposiciones tributarias”, (Premio AEAF 1997), AEAF Monografías, núm. 12, abril 1998.

<sup>102</sup> Art. 8 del RD 1163/1990: “Declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones.- 1. Cuando un obligado tributario entienda que una declaración-liquidación o autoliquidación formulada por él ha dado lugar a la realización de un ingreso indebido, podrá instar la restitución de lo indebidamente ingresado del órgano competente de la Administración tributaria.

2. La solicitud podrá hacerse una vez presentada la correspondiente declaración-liquidación o autoliquidación y antes de haber practicado la Administración la oportuna liquidación definitiva o, en su defecto, de haber prescrito tanto el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación como el derecho a la devolución del ingreso indebido (...)”.

<sup>103</sup> Art. 221.4 LGT 2003: “Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley”.

<sup>104</sup> Art. 15.1 e) del RD 520/2005: “1. El derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse: (...) e) En un procedimiento de rectificación de autoliquidación a instancia del obligado tributario o de otros obligados en el supuesto previsto en el apartado 3 del artículo anterior”.

De forma crítica con este pronunciamiento, la doctrina tributarista mayoritaria ha defendido que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una ley deben extenderse a los recursos de amparo pendientes, con el argumento principal de que la sentencia recurrida en amparo *no debe considerarse una situación consolidada o “sentencia con fuerza de cosa juzgada”*, a efectos de aplicar el art. 40.1 LOTC<sup>105</sup>.

### **b') Mecanismo procedimental para la devolución**

Algunos pronunciamientos jurisprudenciales estiman, en relación con normas de rango reglamentario, que la solicitud de devolución de ingresos indebidos puede fundarse *directamente* en la misma declaración de nulidad de la norma de cobertura<sup>106</sup>. Estas sentencias entienden ampliados los supuestos de devolución estrictamente previstos en el ordenamiento – entonces, en el art. 7 del RD 1163/1990 – a todos aquellos ingresos que sean “ilegales”. Es sabido que el procedimiento de devolución de ingresos indebidos no debe ser un cauce para debatir la legalidad o ilegalidad del acto, puesto que ya existen recursos y procedimientos de revisión a tal fin. No obstante, esta jurisprudencia afirma que, cuando se anula la norma de cobertura, la ilegalidad del acto de aplicación es tan “palmaria” que permite reconocer automáticamente el derecho a la devolución.

No obstante, como señala el Prof. PALAO, hay que tener en cuenta que, *mientras la presunción de legalidad del acto administrativo no se destruya, el ingreso es debido*<sup>107</sup>. Por este motivo habrá que considerar en cada caso si, una vez declarada la nulidad de la norma con efectos *ex tunc* y expulsada ésta del ordenamiento, los actos dictados en su aplicación carecen o no de cobertura legal. Así, por ejemplo, un acto administrativo podría ser válido si el reglamento

---

<sup>105</sup> Puede verse en este sentido MARTÍN QUERALT, J., “De amparos que se tornan en desamparos”, *Tribuna Fiscal*, núm. 86, 1997, pág. 6; FALCÓN Y TELLA, R., “Efectos de la declaración de inconstitucionalidad sobre los recursos de amparo pendientes: la peligrosa doctrina sentada por la STC 159/1997, de 2 de octubre, en relación con el gravamen complementario de la tasa sobre el juego”, *Quincena Fiscal*, núm. 20, 1997, pág. 9; y GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad...*, *op. cit.*, 2000, págs 214 y 215.

En particular, el Prof. MALVÁREZ PASCUAL señala que, en estos casos, el TC debe *declararse incompetente* para otorgar el amparo y ordenar a la Administración que anule el acto recurrido, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad (*vid.* MALVÁREZ PASCUAL, L.A., “*Los efectos de la declaración...*”, *op. cit.*, 1998, pág. 106).

<sup>106</sup> Véanse los pronunciamientos del TSJ de la Comunidad Valenciana citados *supra*, notas 78 y 93, págs. 832 y 839, respectivamente.

<sup>107</sup> Véase PALAO TABOADA, Carlos, “Nulidad de reglamentos y devolución de ingresos realizados en virtud de actos dictados en su aplicación”, *Revista Estudios Financieros*, núm. 195, junio 1999, págs. 3 a 26; en particular, pág. 7.

hubiese sido anulado por vicios del procedimiento y el acto se encontrase amparado directamente en la Ley<sup>108</sup>.

**c') Extensión a terceros de los efectos de sentencias tributarias (art. 110 LJCA)**

Ante los posibles obstáculos para revisar los actos *firmes* dictados al amparo de una norma declarada *inconstitucional y nula*, a fin de obtener la correspondiente devolución del ingreso efectuado, el art. 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, planteaba inicialmente la posibilidad de alcanzar dicha revisión, no por uno de los procedimientos anteriormente estudiados, sino mediante la extensión de los efectos de la sentencia contencioso-administrativa<sup>109</sup>. En su apartado primero, dicho precepto establece lo siguiente:

*“Artículo 110. 1. En materia tributaria y de personal al servicio de la Administración pública, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada en favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concurren las siguientes circunstancias:*

- a) Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo.*
- b) Que el Juez o Tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada.*
- c) Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto*

<sup>108</sup> GÓMEZ-FERRER, 1977.

<sup>109</sup> En el pasado, TOLEDO JÁUDENES (“Aplicación a terceros de sentencias estimatorias de recursos contra la Administración”, *op.cit.*, pág. 170) apuntaba ya como solución para evitar que la negativa de la Administración originara una interminable constelación de nuevos recursos, que el Tribunal pudiera *extender los efectos de su sentencia a quienes no hubiesen sido parte*. El autor citaba en su apoyo el Auto de la Sala Quinta del Tribunal Supremo de 29 noviembre 1985, donde se sostenía que la sentencia ha de ser cumplida por la Administración, quien debe *extender la eficacia anulatoria y de reconocimiento de situaciones jurídicas a cuantos se hallen en iguales circunstancias que los recurrentes*; si no lo hace, los interesados pueden *solicitar* a la Administración el cumplimiento del fallo. La denegación, expresa o presunta, abriría la vía jurisdiccional, apuntándose la posibilidad de que los interesados se *insertaran dentro de la fase ejecutiva del proceso anterior para que los efectos de la sentencia les alcanzaran*. Vid. SERRANO ANTÓN, F., *Las devoluciones tributarias*, Marcial Pons, 1996, págs. 290 y 291. Estos pronunciamientos, entonces aislados -pues en la jurisprudencia del TS, con apoyo en la doctrina de la STC 45/1989, se exigía generalmente la necesidad de recurrir en tiempo y forma el acto de liquidación-, encuentran sin embargo hoy reflejo en la nueva LJCA de 13 julio 1998 (art. 110 LJCA, apdo. 1 citado en el texto).

*recurso en interés de la ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a éste”.*

En la redacción inicial del art. 110 LJCA, el límite expreso a la posibilidad de revisión se situaba en la “cosa juzgada” (art. 110.5 LJCA)<sup>110</sup>. Al respecto, se planteaba la duda de si el requisito de la “identidad de situación jurídica” permitía incluir aquellos supuestos en que el acto no hubiese sido impugnado en tiempo y forma (“acto consentido”).

A pesar de que la cuestión era polémica<sup>111</sup>, existía un sector doctrinal y jurisprudencial que no encontraba impedimento en permitir esta posibilidad, también en relación con los “actos consentidos”. Esta postura resultaba reforzada por la eliminación, durante la tramitación parlamentaria del precepto, del requisito de la inexistencia de “acto consentido” por el interesado<sup>112</sup>. Ello permitiría extender los efectos de una sentencia contencioso-administrativa que anulase un acto como consecuencia de la declaración de *inconstitucionalidad* y *nulidad* de su norma de cobertura, a otros actos administrativos que, aunque *firmes*, se encontrasen en idéntica situación jurídica<sup>113</sup>. Más discutible podía ser dicha extensión en el caso de que hubiese ya *prescrito el derecho a la devolución* de ingresos indebidos<sup>114</sup>.

---

<sup>110</sup> El art. 110.5 LJCA, en su redacción original, disponía lo siguiente: “5. *El incidente se desestimarà, en todo caso, cuando existiera cosa juzgada, o cuando la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule fuere contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que se refiere el artículo 99. Si se encuentra pendiente un recurso de revisión o un recurso de casación en interés de la ley, quedará en suspenso la decisión del incidente hasta que se resuelva el citado recurso”.*

<sup>111</sup> Véase FONT I LLOVET, T., “La extensión a terceros de los efectos de la sentencia en vía de ejecución”, en *Revista Justicia Administrativa*, núm. extraordinario 1999, págs. 165 a 182.

<sup>112</sup> El art. 105.1.c) del proyecto de ley, siguiendo el texto del proyecto de 1995 (*vid.* Informe de la Ponencia, BOCG, Congreso, 3 de enero de 1996) preveía el siguiente requisito: “*que sobre la materia no se hubiera dictado una resolución administrativa que habiendo causado estado haya sido consentida por los interesados por no haberse interpuesto contra ella recurso contencioso-administrativo en tiempo y forma*” (tomamos la cita de FONT I LLOVET, “La extensión a terceros...”, *op. cit.*, 1999, pág. 178). *Vid.* asimismo el comentario a este artículo 110 LJCA por J. GONZÁLEZ PÉREZ, en *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, II, 3ª ed., 1998, pág. 1864. El Prof. GONZÁLEZ PÉREZ señala que “*se ha eliminado un requisito que figuraba en el proyecto del Gobierno y que desnaturalizaba por completo la finalidad y razón de ser de la extensión subjetiva de los efectos de la sentencia: que no se hubiese dictado una resolución administrativa que hubiese sido consentida por los interesados. A tenor del texto de la Ley es indiferente que las personas que soliciten la ampliación de efectos de la sentencia hubieran consentido el acto administrativo que denegó el reconocimiento de la situación jurídica. Aunque hubieran actuado en vía administrativa e interpuesto en su caso los recursos admisibles, no impugnando el acto que agotó la vía administrativa ante la Jurisdicción contencioso-administrativa, o aunque se hubieran apartado del proceso desistiendo, siempre podrán pedir la ampliación de efectos*”.

<sup>113</sup> A ello no obsta la previsión contenida en el artículo 73 de la nueva LJCA, según el cual: “Las sentencias firmes que anulen un precepto de una *disposición general* no afectarán *por sí mismas* a la eficacia de las sentencias o actos

Sin embargo, esta posibilidad, en principio permitida por la redacción inicial del art. 110 LJCA, ha sido recientemente vedada por el Legislador, que ha introducido expresamente el límite de los actos administrativos firmes y consentidos. En la actualidad, el art. 110.5 LJCA, en la redacción dada por la Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, dispone lo siguiente:

*“5. El incidente se desestimarà, en todo caso, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:*

*a) Si existiera cosa juzgada.*

*b) Cuando la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule fuere contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que se refiere el artículo 99.*

*c) Si para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso-administrativo”.*

Este último apartado excluye por tanto la posibilidad anteriormente apuntada en el texto.

### ***b) Efectos de la nulidad de la norma en el ámbito penal y sancionador tributario***

El principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables aparece consagrado constitucionalmente en los artículos 9.3 y 25.1 CE, pudiendo derivarse del principio de legalidad como límite al *ius puniendi* del Estado de Derecho, el cual exige “ley previa” que determine el delito y la pena con anterioridad a su comisión. Este principio se excepciona con la retroactividad de la ley penal más favorable, regla que el TC español deriva de una interpretación *a contrario sensu* del art. 9.3 CE. El alcance de la regla de retroactividad *in bonus* es especialmente amplio en nuestro ordenamiento, donde, a diferencia de otros ordenamientos

---

administrativos *firmes*, que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la *exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente*” (la cursiva es nuestra).

Esta previsión -que recuerda parcialmente a la establecida en el art. 40.1 LOTC en relación con las declaraciones de inconstitucionalidad- debe entenderse completada a los efectos de nuestro estudio con la contenida en el art. 72.3 LJCA: “La estimación de pretensiones de reconocimiento o restablecimiento de una situación jurídica individualizada sólo producirá efectos entre las partes. No obstante, tales efectos podrán extenderse a terceros en los términos previstos en los artículos 110 y 111”.

<sup>114</sup> Vid. FONT I LLOVET, T., “La extensión...”, 1999, *op.cit.*, págs. 181 y 182.

(como el alemán; §2 *StGB*), se permite la revisión de sentencias firmes cuya condena se encuentre en curso de ejecución, contemplándose la excepción, salvo disposición en contrario, de la ley temporal (art. 2.2 CP).

El principio de irretroactividad y su excepción se contemplan en la ley penal, arts. 1 y 2 del CP 1995 (antiguos arts. 23 y 24 CP 1973), así como en el Derecho administrativo sancionador, art. 128 Ley 30/1992, y en el Derecho sancionador tributario, art. 10.2.2º LGT – extendiéndose según este último precepto a los recargos -.

Estas reglas de Derecho intertemporal no se aplican sólo a la ley penal o sancionadora *stricto sensu*, sino también a la normativa extrapenal – en nuestro caso, tributaria -, cuya aplicación es imprescindible para integrar el contenido del tipo. Las normas que comprenden los delitos e infracciones tributarias -los preceptos básicos son el art. 305 CP y el art. 191 LGT- describen tanto la acción típica como la correspondiente pena o sanción. Contemplan no obstante *tipos en blanco en sentido amplio*, pues se trata de tipos con elementos normativos jurídicos que remiten tácitamente a la normativa tributaria.

Así, la norma tributaria de complemento aplicable para penar o sancionar debe ser la vigente en el momento del hecho. En ningún caso puede aplicarse de forma retroactiva una nueva norma tributaria de complemento *desfavorable* para el presunto infractor.

En cuanto a la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus*, autores como JAKOBS<sup>115</sup> niegan la misma en relación con los complementos normativos que integran elementos del tipo y que sólo determinan el “efecto de regulación” que trata de asegurar la norma penal o sancionadora -en este caso, la deuda tributaria a ingresar según la normativa tributaria-, a diferencia de las normas de complemento de tipos en blanco en sentido estricto, cuya “obediencia” -y no sólo su “efecto de regulación”- se asegura por la norma penal *stricto sensu*.

Otros autores exigen que se produzca una auténtica “sucesión normativa” en relación con los “supuestos antiguos”, la cual quedaría excluida con el mantenimiento de la eficacia de la norma tributaria tras su cese de vigencia formal para seguir regulando las situaciones iniciadas bajo su amparo pero todavía no concluidas -p.ej., impuestos devengados y no liquidados-.

Estas ideas sobre la aplicación de las reglas de Derecho penal intertemporal a las modificaciones de normas tributarias que integran los correspondientes tipos delictivos e infractores también son trasladables a los ceses de vigencia producidos, no por derogación normativa, sino por declaración de inconstitucionalidad. Respecto a esta cuestión, se trata de

---

<sup>115</sup> JAKOBS, G., *Strafrecht. Allgemeiner Teil*, 2ª ed., Ed. De Gruyter, 1993, págs. 96 y sigs.

determinar: 1) si la imposibilidad de defraudar a efectos jurídico-penales un impuesto inconstitucional impide, tanto aplicar la norma tributaria declarada inconstitucional vigente en el momento del hecho delictivo, como la norma que eventualmente se aprobara con carácter retroactivo, entendiéndose que vulneraría el principio de irretroactividad de la ley penal; y 2) si, subsidiariamente, puede entenderse que se ha *modificado la ley penal en un sentido más favorable*, aplicándose retroactivamente la regulación vigente con posterioridad a la declaración de inconstitucionalidad.

La STC 45/1989, de 20 de febrero, declaró la inconstitucionalidad parcial de la antigua LIRPF, Ley 44/1978, con efectos “*ex tunc*”, hasta el límite de lo que se entendía por “situación consolidada”. En consecuencia, se abrió un “período transitorio” de “vacío normativo”, dado que, ni podía aplicarse la normativa inconstitucional, ni existía todavía una nueva regulación aplicable. Con la aprobación de dicha regulación por la Ley 20/1989, de 28 de julio, se dispuso la posibilidad de imponer sanciones tributarias por infracciones cometidas con anterioridad a la declaración de inconstitucionalidad y todavía *no prescritas*, así como la posibilidad de *revisar* a estos efectos, según la nueva normativa, los actos *firmes* dictados durante el período transitorio. Ante una posible vulneración del principio de irretroactividad en materia sancionadora, la STC 38/1997, de 27 de febrero<sup>116</sup>, declaró la constitucionalidad del carácter *retroactivo* de la Ley 20/1989 para regularizar las situaciones tributarias, con el argumento de que ésta vino a colmar una laguna normativa meramente *temporal*, manteniendo el carácter *mínimo* de las deudas tributarias determinadas y pagadas con arreglo a la normativa inconstitucional<sup>117</sup>.

El problema planteado y resuelto en la STC 27 febrero 1997 parte de que el TC -en el caso concreto, en la STC 20 febrero 1989- no renuncia a los efectos *ex tunc* de la nulidad, produciéndose por tanto una “laguna normativa parcial”, a consecuencia de la *expulsión automática de la norma declarada inconstitucional*, que se acompaña de una *ampliación de las*

---

<sup>116</sup> STC 38/1997, de 27 de febrero, desestimatoria de la cuestión de inconstitucionalidad planteada respecto de los arts. 15.3, 17 y 19 de la Ley 20/1989. *Vid.* también la STC 63/1997, de 7 de abril, desestimatoria – en aplicación de la doctrina de la STC 38/1997 – de varios recursos de amparo acumulados.

<sup>117</sup> Con anterioridad, la SAP Madrid de 27 marzo 1989 había entendido que faltaba uno de los *elementos para configurar el tipo penal*. La STS 27 diciembre 1990 (Ponente: Ruiz Vadillo) condenó por delito de defraudación tributaria, aún reconociendo la imposibilidad de cuantificar la cantidad defraudada. Los profesores SUÁREZ GONZÁLEZ y HERRERA MOLINA critican esta pronunciamiento del TS, afirmando que “*aunque el Supremo niegue la existencia de un vacío normativo, no integra la norma penal en blanco con norma tributaria alguna, sino que procede a una incomprensible autointegración que lleva a determinar la cuota defraudada a partir de los preceptos que tipifican los delitos*” (vid. SUÁREZ GONZÁLEZ y HERRERA MOLINA, “Delito fiscal y Constitución (A propósito de la STS de 27 de diciembre de 1990)”, *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 45, 1991, pág. 775. Estos autores entienden que la aplicación *retroactiva* en el ámbito del Derecho *penal* de la norma tributaria de complemento contenida en la Ley 20/1989 -integradora del tipo delictivo- conculca el principio de irretroactividad de las leyes penales (*ult.op.cit.*, pág. 769).



*situaciones no susceptibles de revisión* -restricción de los mencionados efectos *ex tunc*-. Ello obligó a no admitir la revisión y devolución por aplicación *retroactiva* de la Ley 20/1989, que sólo pudo aplicarse a las “situaciones pendientes”. Sin embargo, en el ámbito sancionador, se ha tenido que “minimizar” este “vacío normativo”, a efectos de evitar que éste se entienda como “inexistencia de regulación” al aplicar las reglas de Derecho penal intertemporal (principio de irretroactividad y regla de retroactividad *in bonus*). Si bien el “vacío normativo”, provocado por la inconstitucionalidad de la *norma tributaria integradora del tipo*, es la consecuencia inevitable de los *efectos* de la declaración y no de un cambio de valoración jurídica en relación con las defraudaciones cometidas, es preciso analizar el caso concreto desde la perspectiva de las reglas de Derecho penal intertemporal, análisis que se obvia en la solución adoptada por la STC 27 febrero 1997.

El cese de vigencia parcial de la Ley 44/1978 plantea en principio un supuesto de aplicación de las reglas de Derecho penal intertemporal, si bien referidas a la normativa tributaria sustantiva integradora de los correspondientes tipos penales y sancionadores. Dado que el *cese de vigencia* no se debe a una *derogación* por ley posterior, se produce una “expulsión automática” de la norma, *inicialmente* “sin sustitución”<sup>118</sup>.

A estos efectos, hay que considerar que la ausencia de regulación del IRPF constitucionalmente admisible -necesaria tanto para *liquidar* como para *sancionar*- no se debió a una *voluntas legis* de derogación de la misma, eliminándola o sustituyéndola por otra normativa, sino a los efectos de la declaración de inconstitucionalidad. Si la STC 45/1989 hubiera adoptado la doctrina prospectiva *propia*, se habría producido una sucesión normativa sin vacío legal, ya que todas las situaciones estarían cubiertas por la aplicación de la antigua regulación - declarada inconstitucional- o por la nueva regulación, de tal manera que ambas serían *comparables* a efectos de aplicar las reglas de Derecho penal intertemporal, con los matices que hemos expuesto en los apartados anteriores en relación con su aplicación a las normas tributarias de complemento.

En cualquier caso, la cuestión consiste en determinar si se puede *defraudar* a efectos jurídico-penales un *tributo parcialmente inconstitucional*, a pesar de que se apruebe una nueva

---

<sup>118</sup> En este sentido, observa el Prof. FALCÓN que “*no resulta muy convincente que pueda considerarse más favorable la Ley 20/1989 que una Ley inconstitucional y nula, que como tal no era susceptible de dar cobertura a ninguna obligación de ingreso, ni siquiera respecto a tributos ya devengados, como eran los correspondientes a 1988. Y en todo caso, es innegable que ha existido un lapso de tiempo (entre la publicación en el BOE de la declaración de inconstitucionalidad y la entrada en vigor de la Ley 20/1989) durante el cual no era posible sancionar, por lo que una aplicación coherente de los principios penales debería llevar a considerar improcedente la imposición de sanciones respecto a ejercicios anteriores a 1988. Si esto último no se hace es sencillamente en virtud de consideraciones más próximas a la prudencia política que a la técnica penal, como es el agravio comparativo que supondría acompañar la negativa a devolver con la impunidad de conductas omisivas o defraudatorias*” (vid. FALCÓN Y TELLA, R., “La llamada...”, 1997, *op.cit.*, pág. 6; el subrayado, en cursiva en el original).

normativa tributaria constitucionalmente admisible *con efectos retroactivos*. Aunque se trate de una norma extrapenal de complemento, dada su función *integradora del tipo*, debe estar prevista en el momento de comisión del hecho delictivo<sup>119</sup>. Por tanto, debemos aplicar las reglas generales de Derecho penal intertemporal.

Entendemos no obstante que, con la declaración de inconstitucionalidad de la norma tributaria de complemento por la STC 45/1989, no se eliminó la virtualidad integradora del correspondiente tipo infractor, cumpliéndose el requisito de “*lex praevia*”<sup>120</sup>. Llegamos a esta conclusión partiendo del análisis hasta el momento realizado, por el que se constata que, mediante la restricción de los efectos “*ex tunc*” (ampliando el concepto de “situaciones consolidadas”), el TC pretendía mantener la eficacia (aplicabilidad externa o indirecta) de la ley inconstitucional.

Ciertamente, como señala el Prof. GARCÍA DE ENTERRÍA - para quien la STC 45/1989 es una “gran ganancia para el sistema” -, subsisten todavía dudas sobre los *efectos* de la declaración y la *retroactividad* de la nueva normativa en las esferas *penal y sancionadora*, dudas que “*no existirían siquiera si, con la resolución que lo han hecho sus predecesores en la justicia constitucional e internacional, la Sentencia se hubiese limitado a definir sus efectos a partir de su fecha, sin más precisiones, dando por válida la legislación por él anulada hasta ese momento. Hubiera sido la técnica más simple, con menos efectos derivativos no deseados, de la técnica prospectiva pura*”<sup>121</sup>.

---

<sup>119</sup> Hay que señalar que la irretroactividad o retroactividad debe ir referida a la concreta norma o normas declaradas inconstitucionales (en este caso la norma relativa al régimen de sujeción y declaración conjunta en el IRPF). Sólo si puede afirmarse que esta norma, “anulada” y “sustituida” por una normativa ulterior, *integra* el tipo penal a efectos de determinar la comisión de una defraudación tributaria, cabe plantear la cuestión de Derecho penal intertemporal.

<sup>120</sup> También se pronuncia en este sentido ZORNOZA PÉREZ, si bien con diferente argumentación: “el tipo infractor, en el momento en que la omisión del ingreso fue realizada, se encontraba definido con precisión por una norma de rango legal (...) no habría aquí retroactividad de la norma sancionadora en sentido propio, ya que no se trata de la tipificación respecto de hechos pasados de un nuevo supuesto de infracción o de sanción tributaria, sino de la aplicación de unos tipos legales vigentes en el momento de realización de los hechos y que se integraban por referencia a otra ley tributaria sobre la que ha recaído un pronunciamiento de inconstitucionalidad que, a su vez, ha forzado al legislador a intervenir con carácter *retroactivo*. En efecto, la omisión del ingreso de todo o parte de la deuda tributaria, el disfrute ilícito de los beneficios fiscales, etc. se consumaron en su momento, dando origen a la realización del correspondiente tipo infractor, y por ello, la inconstitucionalidad de las normas con arreglo a las cuales se produjo la integración de dicho tipo infractor no debe impedir la sanción de esa conducta típica conforme a lo previsto en los artículos 15.4 y 17 de la Ley 20/1989” (vid. ZORNOZA PÉREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, 1992, pág. 97).

<sup>121</sup> Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, E., “Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las Leyes inconstitucionales”, *Civitas, REDA*, núm. 61, 1989, pág. 17 (el subrayado es nuestro).

No obstante, si bien la solución en el caso examinado no es tan clara, y fuerza en cierto modo las reglas de Derecho penal intertemporal (también aplicables a las normas tributarias integradoras del tipo), mantenemos la inexistencia de vulneración del principio de irretroactividad en este caso. La *sentencia intermedia* adoptada por el TC soslayó -si bien con una técnica criticable- la nulidad “*in radice*” de la norma enjuiciada, que a nuestro parecer sí hubiera imposibilitado la imposición de penas y sanciones sobre hechos cometidos bajo la vigencia de la misma, incluso aplicando una nueva norma tributaria dictada con carácter retroactivo.

Una cuestión distinta a la examinada en el apartado anterior consiste en determinar, no ya si la aplicación de la Ley 20/1989 a efectos penales y sancionadores supone una vulneración del principio de irretroactividad, sino si es posible aplicar dicha normativa con carácter retroactivo, incluso para revisar sanciones *firμες e ingresadas*, dado que la cuota tributaria resulta generalmente inferior a la calculada conforme a la normativa declarada inconstitucional. Se trata por tanto de resolver el tema de la aplicación retroactiva de las modificaciones *más favorables* de la normativa tributaria de complemento. En este caso se presenta la peculiaridad de que no se trata de una *sucesión normativa por derogación*, sino de una *declaración de inconstitucionalidad y aprobación de nueva normativa* adaptada a las exigencias constitucionales<sup>122</sup>.

Para determinar la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* en este supuesto, ha de comprobarse la concurrencia de sus presupuestos, teniendo en cuenta que éstos han de referirse a la concreta norma tributaria sustantiva de referencia afectada por la declaración de inconstitucionalidad.

Entendiendo que la norma tributaria sustantiva de complemento es “ley penal” a los efectos de su aplicación retroactiva más favorable – en contra, por tanto, de la tesis de JAKOBS y sus seguidores-, no habría obstáculo en este caso a la retroactividad de la Ley 20/1989, pues se cumple con el requisito exigido por algunos autores de auténtica “sucesión normativa” – al no mantenerse la ultractividad atenuada de la ley anterior<sup>123</sup>- y no se produce la excepción de ley

---

No obstante, como veremos *infra*, se discute actualmente en la doctrina alemana sobre las consecuencias en el ámbito penal y sancionador de una declaración de inconstitucionalidad adoptada con efectos *pro futuro* (caso *Vermögensteuer*), debido a que el Legislador no cumplió el mandato de elaborar una nueva normativa adecuada a la Constitución en el plazo establecido por el *BVerfG* al efecto.

<sup>122</sup> Cuando la “sucesión” entre ambas regulaciones se produce sin solución de continuidad, como sucede según la doctrina prospectiva *propia* adoptada por el *BVerfG*, el examen comparativo se asimila en mayor medida al supuesto de sucesión de normas en el tiempo que fundamenta la aplicación de las reglas de Derecho penal intertemporal. En caso contrario, la situación sólo podría equipararse a una “derogación sin sustitución” de la norma anterior.

<sup>123</sup> Esta cuestión, que depende del tipo de declaración de inconstitucionalidad adoptada, plantea diversos matices y objeciones cuando se examina cualquier modificación de normas tributarias por derogación, donde por regla general la solución de Derecho intertemporal consiste en la ultractividad atenuada de la norma derogada.

temporal, ya que, ni la Ley 44/1978 en su conjunto, ni la norma que obligaba a tributar conjuntamente, eran leyes temporales, al menos en sentido estricto.

Dado el amplio alcance de la regla de retroactividad *in bonus* en nuestro ordenamiento, serían susceptibles de revisión las sentencias condenatorias y las resoluciones sancionadoras *firμες*. En cuanto a la devolución de ingresos, algunos autores rechazan que el alcance de la regla permita fundar una restitución de las sanciones ya ingresadas, pudiendo equipararse el ingreso al límite del “cumplimiento de condena” previsto en el art. 2.2 CP. En apoyo de esta postura, puede citarse lo dispuesto en el artículo 73 LJCA, que extiende los efectos favorables de la *declaración de nulidad* de normas reglamentarias a las sanciones – también las *firμες* -, siempre que no hayan sido *ejecutadas completamente*: “*Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes, que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente*”<sup>124</sup>.

#### **4. Sentencias que declaran la simple inconstitucionalidad de la ley tributaria (la llamada "doctrina prospectiva")**

##### ***a) Articulación de un modelo bilateral de restablecimiento de la constitucionalidad: período interino y aprobación de una nueva ley por el Legislador***

En nuestra doctrina tributarista existe un rechazo bastante generalizado a la posibilidad de diferir los efectos en el tiempo de las declaraciones de inconstitucionalidad, con eficacia “*pro futuro*”<sup>125</sup>. El principal argumento aducido al respecto es la propia dicción de los arts. 39 y 40 LOTC<sup>126</sup>.

Pero lo cierto es que nuestro Tribunal Constitucional ya ha dictado algún pronunciamiento en este sentido.

---

<sup>124</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>125</sup> Puede verse en este sentido, entre otros, GARCÍA NOVOA, C., *El principio de seguridad...*, *op. cit.*, 2000, págs. 210 a 215, en particular pág. 213 (“*el art. 40 LOTC impone sin ningún margen de duda la nulidad ligada a la inconstitucionalidad y, por tanto, la retroactividad de las sentencias declarativas de inconstitucionalidad*”).

<sup>126</sup> *Vid. supra* la cita del art. 39.1 LOTC (pág. **¡Error! Marcador no definido.**, nota 61) y del art. 40.1 LOTC (pág. 826, nota 63).

Para el estudio de este tipo de declaraciones, resulta de interés el análisis de la doctrina constitucional alemana, particularmente por lo que respecta a sus sentencias en materia tributaria: la “simple incompatibilidad con la Constitución” con efectos “*ex nunc*” y el establecimiento de un plazo para legislar, adaptando la normativa a la Constitución.

La Ley del Tribunal Constitucional Federal alemán, de 4 de abril de 1951 (*Bundesverfassungsgerichtsgesetz – BVerfGG -*), contempla la *nulidad* de las normas declaradas *inconstitucionales* (§ 78 *BVerfGG*). Esto supone en principio los efectos “*ex tunc*” de la declaración de inconstitucionalidad, si bien el § 79.2 *BVerfGG* excluye la revisión de las “resoluciones firmes” que no tengan carácter penal<sup>127</sup>. La Ley de 21 de diciembre de 1970 modificó la *BVerfGG*, mencionando junto a la “declaración de nulidad” la declaración de “simple inconstitucionalidad” (literalmente, de “incompatibilidad con la Constitución”), sin determinar sin embargo ni sus *presupuestos* ni sus consecuencias jurídicas. Ha sido el *BVerfG* el que ha elaborado una doctrina sobre los efectos de sus sentencias. Como señala el Prof. HERRERA MOLINA<sup>128</sup>, esta construcción del *BVerfG* responde a la preocupación por respetar la libertad de configuración normativa del legislador y al temor a las consecuencias económicas de una declaración de inconstitucionalidad con efectos “*ex tunc*”.

La diversidad de declaraciones del *BVerfG* – que modula en cada caso los *efectos* de sus sentencias, aun *sin expreso apoyo legal* – permite establecer la siguiente tipología:

- 1) Sentencias “admonitorias”(“*Appellentscheidungen*”): en estas sentencias el *BVerfG* no llega a declarar la inconstitucionalidad de la norma cuestionada, por temor a las consecuencias financieras que aquélla produciría, pero advierte al Legislador de que, de no llevar a cabo su modificación, bien en un plazo razonable, bien en el plazo expresamente determinado al efecto, ésta devendrá inconstitucional<sup>129</sup>.

<sup>127</sup> Por “resoluciones firmes” (“*nicht mehr anfechtbaren Entscheidungen*”) se entiende unánimemente por la doctrina y jurisprudencia alemanas tanto las sentencias firmes como los actos administrativos firmes. Cabe destacar no obstante que el mismo § 79 *BVerfGG* prevé la *imposibilidad de ejecución* de dichas “resoluciones firmes” – no susceptibles de revisión – tras la declaración de inconstitucionalidad con efectos *ex tunc*.

<sup>128</sup> Vid. HERRERA MOLINA, P.M., “Los efectos de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán (en especial la ultraactividad transitoria de los preceptos inconstitucionales)”, en *Quincena Fiscal*, núm. 13/1996, págs. 43 a 54.

<sup>129</sup> Constituyen ejemplos de sentencias admonitorias adoptadas por el *BVerfG* la sentencia de 20 de diciembre de 1966, relativa al impuesto sobre el volumen de ventas (*Umsatzsteuer*) (*BVerfGE* 21, 12); la sentencia de 10 de febrero de 1974, sobre criterios de valoración de bienes inmuebles (*BVerfGE* 41, 269, 291) y la sentencia de 26 de marzo de 1980, sobre diferencia de tratamiento tributario entre las pensiones de la Seguridad Social y los derechos pasivos de los funcionarios (*BVerfGE* 54, 11, 27). La adopción de sentencias admonitorias *con señalamiento de plazo* se inicia con la sentencia de 27 de junio de 1991, sobre tributación de los intereses (*BVerfGE* 84, 239). Vid. estas referencias en

- 2) Sentencias que declaran la inconstitucionalidad y nulidad (“*Nichtigkeitserklärung*”): suponen la eficacia retroactiva de la declaración de inconstitucionalidad, esto es, permiten *revisar* situaciones *no firmes* producidas bajo la vigencia de la ley declarada inconstitucional. El límite a los efectos “*ex tunc*” de este tipo de declaración de inconstitucionalidad se encuentra -a excepción del ámbito sancionador- tanto en las sentencias firmes como en las *actuaciones administrativas firmes* (consideradas todas ellas como “*nicht mehr anfechtbaren Entscheidungen*”). En cualquier caso, a partir de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad, *no es posible la ejecución* (“*die Vollstreckung ist unzulässig*”), ni siquiera de actos *firmes* al tiempo de la declaración; si la deuda no ha sido todavía ingresada, la Administración no puede ya exigirla coactivamente.
- 3) Sentencias que declaran la “simple incompatibilidad con la Constitución” (“*Unvereinbarkeitserklärung*”)<sup>130</sup>: en estas sentencias se adopta la inconstitucionalidad sin nulidad -categoría expresamente admitida en la *BVerfGG*, tras la reforma de 1970-. Este tipo de declaración de inconstitucionalidad permite una *anulación diferida* de la ley declarada inconstitucional, a los efectos de evitar una situación más lesiva del ordenamiento constitucional en su conjunto que la producida por la aplicación de la norma inconstitucional. A su vez, este tipo de declaración de inconstitucionalidad presenta diversas modalidades:
- Inconstitucionalidad con efectos “*ex tunc*” o retroactivos, pero aplazando la ejecución de tales efectos, permitiendo la *ultractividad transitoria provisional* de las disposiciones inconstitucionales, mediante *liquidaciones provisionales*. La nueva normativa debe aplicarse retroactivamente, *revisándose* las citadas liquidaciones provisionales y otras situaciones no firmes.
  - Simple inconstitucionalidad con efectos “*pro futuro*” y *ultractividad transitoria* de los preceptos inconstitucionales, con carácter provisional o definitivo<sup>131</sup>.

---

HERRERA MOLINA, “Los efectos...”, 1996, *op.cit.*, págs. 45 y 46. También el TC español ha dictado sentencias admonitorias, que simplemente exhortan al legislador a modificar la normativa, pero el fracaso de las mismas ha llevado a su abandono.

<sup>130</sup>El término análogo empleado por nuestro TC -STC 45/1989, de 20 de febrero, relativa a la unidad familiar en el IRPF- es el de “simple inconstitucionalidad”.

<sup>131</sup>La sentencia de 25 de septiembre de 1992, relativa a la cuantía del mínimo vital exento en el impuesto sobre la renta (*BVerfGE* 87, 152) excluye los efectos *retroactivos* de la sentencia, impidiendo que ésta incida en las liquidaciones no firmes. La nueva normativa debía aprobarse en el plazo prefijado -el Tribunal no decide si debe aplicarse a las situaciones que han dado origen a las cuestiones o recursos de inconstitucionalidad-; durante el “período transitorio” podían seguir aplicándose las normas declaradas inconstitucionales, mediante *liquidaciones provisionales*

Durante el período transitorio que transcurre entre la publicación de la sentencia que declara la “simple incompatibilidad con la Constitución” y la aprobación de la nueva normativa, el *BVerfG* puede elaborar una normativa “*ad hoc*” aplicable durante dicho *período transitorio* o bien permitir que la normativa declarada inconstitucional siga aplicándose hasta la aprobación de la nueva ley. En este último caso, la permanencia de la eficacia de la norma inconstitucional puede ser sólo *provisional*, con posibilidad de revisar sus efectos mediante la aplicación *retroactiva* de la nueva norma que se apruebe, o bien *definitiva*, si se determina la aplicación de la nueva norma sólo “*pro futuro*”, sin posibilidad de revisar las situaciones producidas durante el anterior *período transitorio*.

En esta tipología de declaraciones del *BVerfG* – según sean sólo “admonitorias” o declaren la inconstitucionalidad, con o sin nulidad – destacan en materia *tributaria* las declaraciones de “simple inconstitucionalidad con la Constitución”, que permiten una anulación diferida de la norma declarada inconstitucional. A este tipo de declaraciones en materia tributaria nos referimos a continuación.

La declaración de “simple incompatibilidad con la Constitución”, que en principio responde a casos excepcionales en que conviene privar a la declaración de inconstitucionalidad de los efectos “*ex tunc*” de la nulidad, se ha convertido en la *regla general* cuando el *BVerfG* declara la inconstitucionalidad de leyes tributarias.

La revisión de actos tributarios *en masa* que la inconstitucionalidad con efectos *ex tunc* exige conduce a la adopción de la doctrina *prospectiva* en este ámbito. La anulación diferida de la norma inconstitucional evita la catástrofe financiera y, al mismo tiempo, concede un plazo al Legislador para poder adecuar la normativa a la Constitución. De esta forma, puede *declararse la inconstitucionalidad de la ley tributaria*, evitando las consecuencias negativas de su nulidad *ex tunc*, esto es, un desequilibrio financiero que crearía una situación aún más discriminatoria y que pondría en grave peligro el interés público.

---

(según el nuevo apdo. del § 165.1 AO). La *exclusión de los efectos ex tunc* respondía, según el *BVerfG*, entre otros, a los siguientes motivos: “*La devolución de los ingresos indebidos chocaría con las exigencias del equilibrio presupuestario del ejercicio (...); si el legislador quisiera aplicar la nueva normativa de modo retroactivo, estaría difícilmente justificada la distinción entre procedimientos concluidos mediante resolución firme y procedimientos pendientes, pues el hecho de que un supuesto tributario esté resuelto con firmeza depende en muchos casos de la actuación administrativa, y no de la interposición de un recurso por parte del contribuyente*”. Vid. HERRERA MOLINA, “Los efectos...”, 1996, *op.cit.*, págs. 48 y 49.

Así pues, la regla general en las declaraciones de inconstitucionalidad de leyes tributarias en Derecho alemán es la “simple inconstitucionalidad con la Constitución”, cuyos efectos son *ex nunc* o *prospectivos*, esto es, permiten una anulación diferida de la ley tributaria inconstitucional. Los efectos *ex nunc* de la declaración de inconstitucionalidad no exigen en todo caso la continuación de la aplicación de la norma inconstitucional, si bien ésta es la solución adoptada con más frecuencia.

Es posible que la “ultractividad” de la norma inconstitucional sea sólo *provisional*, revisándose su aplicación con la *retroactividad* de la nueva norma. Sin embargo, es frecuente que la “ultractividad” de la norma inconstitucional sea *definitiva*. Esto último es lo que ha sucedido en el caso de la Sentencia del *BVerfG* de 22 de junio de 1995, que declaró la “simple inconstitucionalidad” parcial del Impuesto sobre el Patrimonio alemán (*Vermögensteuer*), a partir del período de 1983.

Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad del *Vermögensteuer* han suscitado y siguen suscitando en la actualidad una interesante polémica doctrinal y jurisprudencial en Alemania. El examen concreto de este supuesto nos será de gran utilidad, no sólo para analizar la doctrina elaborada hasta el momento por nuestro Tribunal Constitucional, sino también para, lo que es más importante, configurar cuál sería la solución más adecuada al respecto -si es que se puede configurar la doctrina más adecuada en materia de eficacia de declaraciones de inconstitucionalidad-, sobre todo a raíz de las dudas que suscita en la actualidad la eficacia temporal de las declaraciones de inconstitucionalidad de leyes tributarias, como la contenida en la STC 173/1996, de 31 de octubre, relativa al gravamen complementario de la tasa sobre el juego.

La doctrina de la *prospectividad* de las declaraciones de inconstitucionalidad se asocia, como ya expusimos, con los supuestos de “simple inconstitucionalidad con la Constitución”, que se apartan del clásico instituto de la nulidad con efectos *ex tunc*. Este tipo de declaraciones se producen *en principio excepcionalmente* -si bien en materia tributaria constituyen la *regla general* en Alemania<sup>132</sup>- cuando concurre alguno de los siguientes supuestos:

---

<sup>132</sup> La doctrina alemana critica la falta de un fundamento dogmático claro para este tipo de declaraciones adoptadas por el *BVerfG*. El Prof. HERRERA MOLINA apunta la necesidad de “realizar una ponderación de los bienes jurídicos en juego y permitir la ultractividad de la ley inconstitucional durante el período y con las cautelas necesarias para que pueda evitarse una mayor lesión del ordenamiento constitucional”, entendiendo que “por regla general, la ultractividad de la norma inconstitucional sólo estará justificada mediante *liquidaciones provisionales* -que sean objeto de *revisión* una vez dictada con carácter retroactivo la nueva normativa- y que, en determinados casos, el Tribunal debería especificar los *criterios materiales* directamente aplicables en tanto se apruebe la regulación definitiva” (“Los efectos...”, 1996, *op.cit.*, págs. 53 y 54). Ciertamente, si nuestro Tribunal Constitucional adoptara la doctrina *prospectiva propia* -exclusión de efectos *ex tunc*-, debería superar las objeciones que merece actualmente la doctrina del *BVerfG*.



- Cuando la causa de la incompatibilidad con la Constitución radica en una “omisión” de la norma.

- En el caso de *regulaciones legales discriminatorias* (supuestos de violación del principio de igualdad<sup>133</sup>, en que se privilegia a un determinado colectivo de forma discriminatoria, o se le perjudica a través de una exclusión tácita de un determinado régimen jurídico). En estos casos, la nulidad de la norma conllevaría una discriminación y un perjuicio mayor en relación con el resto de sujetos, mermando además la libertad de configuración del Legislador. La declaración de nulidad es excepcionalmente admisible cuando existe una única alternativa constitucional para eliminar la discriminación<sup>134</sup>.

- Cuando la norma forme parte de un sistema trabado que sea necesario modificar en su conjunto para lograr la adecuación a la Constitución.

- En caso de que las consecuencias económicas derivadas de la nulidad *ex tunc* sean insoportables<sup>135</sup>.

Pues bien, todas estas causas concurren en la declaración de “simple incompatibilidad con la Constitución” parcial de la regulación del *Vermögensteuer*, concretamente en relación con la valoración unitaria de inmuebles, por vulneración del principio de igualdad<sup>136</sup>. La Sentencia del

<sup>133</sup> También en la STC 45/1989 se declaró la “simple inconstitucionalidad”, sin nulidad, en un supuesto de vulneración del principio de igualdad. Tal como indica el Prof. CERVERA TORREJÓN (*CISS Comunicación*, núm. 67, 1989, Editorial): “*la sujeción conjunta al IRPF de los miembros de la familia no es, per se, inconstitucional, sino que tal inconstitucionalidad se produce sólo cuando no se adoptan mecanismos correctores que impidan que tales miembros tributen en cuantía superior a la que lo harían si tributaran aisladamente. La acumulación de rentas que ordena el artículo 7.3) viola el principio de igualdad -al determinar una tributación superior a la que corresponde a la capacidad económica del sujeto pasivo- (...) el Tribunal Constitucional no reputa inconstitucionales, per se, ni la sujeción conjunta, ni la responsabilidad solidaria ni la declaración conjunta*”.

<sup>134</sup> Vid. WEBER, A., “Alemania” en AJA, E. (Editor), *Las tensiones...*, 1998, *op.cit.*, pág. 79. La libertad de configuración del Legislador le permitiría en principio “*eliminar el privilegio de un colectivo o el gravamen del otro, eliminar el régimen jurídico en su totalidad o aprobar otra regulación completamente distinta*”.

<sup>135</sup> Vid. WEBER, A., “Alemania”, en AJA, E. (Editor), *Las tensiones...*, *op. cit.*, 1998, págs. 82 y 83. Un ejemplo lo constituye la inconstitucionalidad del cálculo del mínimo existencial en el IRPF (Sentencia del *BVerfG* 87, 153), en que el *BVerfG* se aparta de la declaración de nulidad por las inadmisibles consecuencias económicas y presupuestarias que ésta hubiera conllevado, expresándose en los siguientes términos: “*El principio presupuestario del equilibrio anual entre gastos e ingresos se pondría en peligro a través del gravamen de los presupuestos actuales con derechos de devolución de impuestos anteriores que suman importes extraordinarios. La planificación económica estatal estaría en peligro; además la capacidad de actuación económica del Estado se vería amenazada, a no ser que los impuestos se aumentasen considerablemente de forma temporal*”.

<sup>136</sup> Sobre el contenido sustantivo de los fundamentos jurídicos que motivaron la declaración de inconstitucionalidad puede consultarse HERRERA MOLINA, P.M., “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: El conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos (Análisis de la sentencia del *BVerfG* de

*BVerfG* de 22 de junio de 1995 declaró, por consiguiente, la inconstitucionalidad con efectos *ex nunc*, ordenando al legislador aprobar una nueva regulación del “*Vermögensteuer*” antes del 31 de diciembre de 1996. Desde la declaración de inconstitucionalidad hasta dicho momento, se continuaría aplicando la normativa inconstitucional, tanto en relación con períodos impositivos anteriores como en relación con los transcurridos durante ese “período transitorio” (períodos 1983 a 1996). Éste es un claro ejemplo de doctrina prospectiva *propia*, ya que se difiere la anulación de la norma inconstitucional, manteniéndose además su *vigencia* para evitar la existencia de un vacío normativo tras la declaración de la “simple incompatibilidad” de la ley con la Constitución.

***b) Efectos de la simple inconstitucionalidad de la norma tributaria en relación con sus actos de aplicación***

En el “período transitorio” que transcurre entre la declaración de inconstitucionalidad con efectos “*ex nunc*” y la aprobación de la nueva normativa -que, en el caso que examinamos, tiene un plazo *prefijado* por el *BVerfG*- existe inseguridad acerca de qué regulación será la que finalmente se apruebe. La avalancha de recursos que se produciría a fin de evitar que las situaciones “pendientes” adquirieran *firmeza*, siendo por tanto no susceptibles de revisión por una nueva normativa que limitara su retroactividad, llevó al legislador alemán a introducir la siguiente previsión en el § 165 I 1 Nr. 2 de la Ordenanza Tributaria alemana:

*“En la medida en que no exista certeza de que hayan concurrido los presupuestos del nacimiento de una obligación tributaria, ésta puede determinarse provisionalmente. Esta regulación también se aplica cuando (...) el Tribunal Constitucional haya declarado la “simple inconstitucionalidad” de la ley de un impuesto y haya ordenado al legislador la elaboración de una nueva normativa (...).”*

La situación de incertidumbre finaliza cuando se aprueba la nueva regulación, cuya eficacia en el tiempo será dispuesta por el Legislador, del siguiente modo: o bien le otorga carácter retroactivo, permitiendo revisar los efectos producidos bajo la *ultractividad transitoria* de la norma inconstitucional; o bien le concede sólo eficacia inmediata, determinando el carácter *definitivo* de la *ultractividad* de la norma inconstitucional. Esto último supondría que las liquidaciones *provisionales* que contempla el § 165 AO se convertirían en definitivas.

---

22.6.1995 y de su relevancia para el ordenamiento español)”, *Impuestos*, núm. 14, 1996. *Vid.* también MESA GONZÁLEZ, M<sup>a</sup> J., “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: el caso alemán”, *Quincena Fiscal*, núm. 20, 1997, págs. 41 y sigs. Estos argumentos exceden el objeto de nuestro estudio, que se centra en los *efectos* de la declaración de inconstitucionalidad.

En el caso del *Vermögensteuer*, la norma inconstitucional ha desplegado finalmente una ultractividad no revisable, de carácter *definitivo*, pero no porque la nueva norma sea irretroactiva, sino justamente porque el Legislador ha incumplido el mandato dispuesto por el *BVerfG* de elaborar una nueva regulación. Cuando el plazo que concede el *BVerfG* al Legislador para adaptar la normativa a la Constitución se incumple, ello conlleva una serie de distorsiones y dudas en su doctrina.

La doctrina prospectiva *propia* que elabora y aplica el *BVerfG*, a fin de evitar las consecuencias negativas de la *retroactividad* de la declaración de inconstitucionalidad - especialmente en materia tributaria- produce efectivamente distorsiones cuando, como ha sucedido en el caso del *Vermögensteuer*, el Legislador no aprovecha la oportunidad que le brinda el *BVerfG* para adaptar la normativa a los preceptos constitucionales en un plazo razonable. Cuando ello sucede, la norma declarada inconstitucional *se anula automáticamente con la extinción de dicho plazo, no siendo posible ya su aplicación a partir de ese momento*.

Por tanto, vuelve a surgir a raíz de ese incumplimiento el conflicto que plantea todo *cese de vigencia* de una norma: ¿qué efecto produce dicho cese de vigencia en relación con el poder regulativo o eficacia de la norma inconstitucional sobre las situaciones pasadas, presentes y futuras? La cuestión en este caso plantea, si cabe, mayor complejidad, puesto que durante el “período transitorio” la norma había sido ya declarada inconstitucional, si bien se mantenía su *vigencia* con carácter provisional.

¿Puede seguir aplicándose dicha normativa, tras el incumplimiento del Legislador, a las situaciones nacidas durante el período transitorio y todavía no “liquidadas”? ¿Puede seguir aplicándose también con posterioridad para imponer sanciones y penas por conductas realizadas durante el “período transitorio” y todavía no enjuiciadas? A estas dos cuestiones, que plantean dos temas distintos, se dedican los epígrafes siguientes. Se trata de temas muy discutidos en Alemania, en relación con la problemática que plantea la inconstitucionalidad del *Vermögensteuer*. No obstante, su trascendencia en la doctrina española, donde la teoría sobre la eficacia de las declaraciones de inconstitucionalidad no está todavía tan avanzada, es aún mayor.

**c) Efectos de la simple inconstitucionalidad de la norma tributaria en el ámbito penal y sancionador tributario**

Este tema es especialmente actual en la doctrina y jurisprudencia alemanas. La teoría *prospectiva* adoptada por el *BVerfG* en las declaraciones de inconstitucionalidad de leyes

tributarias dificulta en menor medida que la doctrina de nuestro TC la aplicación de las reglas de Derecho penal intertemporal. El problema sin embargo surge cuando la “planeada” sucesión normativa – sustitución de la normativa inconstitucional, que continuaba aplicándose *transitoriamente*, por la nueva normativa adaptada a la Constitución- no llega a producirse. Esto es lo que ha sucedido en el caso del *Vermögensteuer*. La doctrina alemana debate en la actualidad si es posible imponer penas o sanciones por delitos o infracciones cometidos durante el anterior “período transitorio”.

Se plantea por tanto una cuestión similar a la que examinábamos en relación con la STC 45/1989, con la diferencia de que en este último caso el “vacío normativo” fue sólo *temporal*, mientras que el *Vermögensteuer* ha sido *definitivamente* expulsado del ordenamiento. ¿Se puede defraudar un impuesto que ha sido declarado total o parcialmente inconstitucional? ¿Existe a estos efectos diferencia entre la comisión anterior y posterior a la declaración de inconstitucionalidad? ¿Puede también diferenciarse según haya o no aprobación de una nueva normativa adaptada a las exigencias constitucionales?

Todas estas cuestiones vienen condicionadas por el tipo de declaración de inconstitucionalidad de que se trate y sobre todo por los efectos “*ex tunc*” o “*ex nunc*” que la misma despliegue. Una inconstitucionalidad con *nulidad absoluta*, que elimine cualquier efecto producido en el pasado por la norma inconstitucional -sea ley penal, sea norma extrapenal de complemento-, no permite cumplir con la exigencia de “ley penal previa”. Sus actos de aplicación son nulos de pleno derecho, por lo que no pueden fundamentar infracción ni delito de defraudación<sup>137</sup>. Ahora bien, si se mantiene la aplicación de la norma “simplemente inconstitucional” en el pasado, podrá aplicarse a los hechos delictivos cometidos bajo su vigencia, incluso tras su derogación. Se aplicarán en estos casos las reglas de Derecho penal intertemporal, como si de cualquier sucesión normativa se tratase.

En el caso del *Vermögensteuer* alemán, el cese de vigencia de su ley reguladora suponía en sí misma una “modificación normativa”, a pesar de que no fuese “sustituida” por una regulación posterior. En cuanto al principio de irretroactividad, la exigencia de “ley previa” se cumplió, puesto que durante el “período transitorio” la “ley penal” estaba vigente.

---

<sup>137</sup> Por consiguiente, la declaración de inconstitucionalidad *con nulidad* de una norma tributaria de referencia, adoptada por el *BVerfG* después de la consumación del delito -incluso con posterioridad al juicio penal, dado que el § 79 I *BVerfGG* permite, como ya hemos apuntado, la revisión de sentencias penales firmes, del mismo modo que el art. 40.1 LOTC - supondría, si la obligación tributaria desaparece por completo, como mucho imposición de pena por tentativa “imposible”. Si la obligación se ve reducida a consecuencia de la declaración de nulidad, debería tenerse en cuenta dicha reducción para determinar la correspondiente pena. *Vid.* al respecto el comentario de JOECKS, en FRANZEN/GAST/JOECKS, *Steuerstrafrecht*, 4ª ed., Ed. C.H. Beck, München, 1996, págs. 78 y 79.

Además, el *BVerfG*, en Sentencia de 30 de marzo de 1998, ha confirmado la ultractividad material de la anterior regulación tras su expulsión definitiva del ordenamiento. El hecho de que no haya sido sustituida por una ley posterior con carácter *retroactivo* no es obstáculo para aplicarla. Por tanto, también a partir del 1 de enero de 1997 pueden sancionarse y penarse defraudaciones del *Vermögensteuer* cometidas con anterioridad<sup>138</sup>.

Justamente la categoría de la “simple inconstitucionalidad” con efectos “*ex nunc*” permite aplicar *provisionalmente* la norma inconstitucional, tanto para *liquidar* como para *sancionar*, de manera que, si luego no es “sustituida”, dicha aplicación se mantiene, adquiriendo carácter *definitivo*. La permanencia de la vigencia material o “ultractividad atenuada” de la ley reguladora del “*Vermögensteuer*” a pesar de su inconstitucionalidad – permanencia confirmada por la Sentencia del *BVerfG* de 30 marzo 1998 – supone que todavía existe conflicto actual y *necesidad de pena* por los delitos de defraudación del “*Vermögensteuer*” cometidos en el pasado. Por tanto, el desvalor jurídico-penal de esas conductas no ha desaparecido. En cambio, si la norma inconstitucional se considerase nula “*in radice*”, no podría aplicarse ni en el pasado ni en el futuro, debiendo *eliminarse todos sus efectos*, sea como norma de cobertura de actos tributarios – con la correspondiente devolución de ingresos-, sea como norma de complemento en Derecho penal y sancionador tributario.

### **C. Eficacia temporal de las sentencias del TJCE anulatorias o interpretativas de normas tributarias**

#### **1. La retroactividad de las sentencias del TJCE como regla general**

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha afirmado en repetidas ocasiones que la regla general es la *retroactividad de los efectos de sus sentencias*.

No obstante, el TJCE también ha afirmado que, *excepcionalmente*, el propio Tribunal puede limitar el alcance retroactivo de sus sentencias.

---

<sup>138</sup> Esta cuestión dividía a la doctrina. ULSAMER y MÜLLER entendían que a partir del 1 de enero de 1997 la defraudación de *Vermögensteuer* ya no era punible, aunque se hubiese cometido con anterioridad. Además, indicaban estos autores que procedía admitir la revisión de sentencias penales firmes, en virtud de lo dispuesto en el § 79 I *BVerfGG* (vid. ULSAMER, G., y MÜLLER, K.D., “Steuerstrafrechtliche Konsequenzen der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995 zum Vermögensteuergesetz”, *wistra*, 1/1998, págs. 1 y sigs.).

Además, en relación con la anulación de Reglamentos comunitarios, el propio artículo 231 TCE (antiguo art. 174 TCE) dispone la posibilidad de limitar la eficacia de la declaración de nulidad del Reglamento, si el TJCE “lo estima necesario”:

Art. 231 TCE:

*“Si el recurso fuere fundado, el Tribunal de Justicia declarará nulo y sin valor ni efecto alguno el acto impugnado.*

*Sin embargo, con respecto a los reglamentos, el Tribunal de Justicia señalará, si lo estima necesario, aquellos efectos del reglamento declarado nulo que deban ser considerados como definitivos”.*

## **2. Presupuestos para la limitación temporal de las sentencias del TJCE**

La *regla general* de la *retroactividad de los efectos* de las sentencias del TJCE puede *excepcionalmente* limitarse por el propio Tribunal siempre que concurren *simultáneamente* las siguientes condiciones:

- 1) Que las exigencias de seguridad jurídica se opongan a volver a cuestionar las relaciones establecidas en el pasado<sup>139</sup>.
- 2) Que las partes hayan actuado de buena fe; en particular, que la incompatibilidad de la normativa interna con el Derecho comunitario hubiese estado condicionada por las dudas causadas al Estado miembro por las instituciones comunitarias<sup>140</sup>.
- 3) Que la retroactividad de los efectos de la Sentencia del TJCE causara un *grave perjuicio* para el Estado miembro. Al respecto, el TJCE ha afirmado reiteradamente que *los problemas de carácter económico y presupuestario que pudieran causarse al Estado miembro no son motivo suficiente para justificar la limitación de la retroactividad de las sentencias del TJCE*<sup>141</sup>.

---

<sup>139</sup> *Vid.*, entre otras, STJCE de 2 febrero de 1988, asunto *Barra*. Véanse más referencias en MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M., “Retroactividad o irretroactividad de las SSTJCE que reconocen el derecho a la devolución de lo indebido tributario comunitario (Doctrina jurisprudencial del TJCE)”, *Impuestos*, núm. 17, 1998, págs. 79 a 104.

<sup>140</sup> *Vid.*, entre otras, STJCE de 27 marzo de 1980, asunto *Denkavit*; y STJCE de 16 julio de 1992, asunto *Legros*.

<sup>141</sup> *Vid.* STJCE de 11 agosto de 1995, *Roders*, entre otras.

- 4) Que la irretroactividad de la sentencia *se declare y se motive expresamente* en cada caso<sup>142</sup>.

### **3. El derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos en el ámbito comunitario**

En ausencia de disposiciones comunitarias, el ejercicio del derecho a la devolución de los ingresos tributarios indebidos, como consecuencia de la declaración de incompatibilidad de una norma con el Derecho comunitario, se somete a la normativa de Derecho interno (principio de autonomía procesal). Los plazos y el procedimiento para el ejercicio de este derecho a la devolución se sujetan a los siguientes requisitos<sup>143</sup>:

- 1) La regulación del ejercicio de este derecho no puede ser menos favorable que la aplicable a otras devoluciones de carácter interno (*principio de equivalencia*).
- 2) La regulación interna de este derecho a la devolución no puede hacer imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento comunitario (*principio de efectividad*).

Conforme a estos criterios, el TJCE ha admitido plazos de caducidad breves para el ejercicio del derecho a la devolución del ingreso tributario indebido en el ámbito comunitario.

Debe señalarse que, en la STJCE de 25 de julio de 1991, *Emmott*, asunto C-208/90<sup>144</sup>, el TJCE amplió en gran medida el alcance retroactivo de sus sentencias, al exigir que el plazo previsto en el ordenamiento nacional para recurrir contra los actos de aplicación de la normativa interna contraria al ordenamiento comunitario fuese computado a partir del momento en que el Derecho interno se adaptase a la normativa comunitaria infringida. Esta doctrina podía acarrear graves consecuencias financieras para los Estados miembros; de ahí que, en posteriores

---

<sup>142</sup> Vid. STJCE de 6 julio de 1995, *Soupergaz*, entre otras.

<sup>143</sup> Ésta es una doctrina largamente reiterada por el TJCE. Véanse, entre otras, las Sentencias del TJCE de 6 de julio de 1995, *Soupergaz*, asunto C-62/93 (Rec. pág. I-1883); STJCE de 26 de marzo de 1996, *British Telecomm*, asunto C-392/93 (Rec. pág. I-1631); y STJCE de 17 de octubre de 1996, *Denkavit*, asuntos C-283, 291 y 292/94 (Rec. pág. I-5063).

Pueden verse más referencias en MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel, *La devolución de lo indebido tributario en el Derecho Comunitario*, Oviedo, Septem Ediciones, 2003.

<sup>144</sup> Rec. pág. I-4298.

pronunciamientos, el TJCE haya vuelto a adoptar en sus estrictos términos el principio de autonomía procesal de los Estados<sup>145</sup>.

#### **D. Sobre la supuesta responsabilidad patrimonial del Estado legislador por leyes tributarias inconstitucionales o incompatibles con el ordenamiento comunitario**

Desde el año 2000, el Tribunal Supremo viene reconociendo la responsabilidad patrimonial del Estado legislador derivada de la inconstitucionalidad de la ley, declarando el derecho a indemnización para aquellos contribuyentes que ingresaron el gravamen complementario sobre la tasa del juego, declarado inconstitucional en la STC 173/1996, de 31 de octubre<sup>146</sup>. Con anterioridad, el TS tan sólo había reconocido la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en casos muy concretos de leyes no expropiatorias que, sin ser inconstitucionales, suprimían derechos adquiridos, sin prever la correspondiente compensación<sup>147</sup>.

Esta responsabilidad derivada de la inconstitucionalidad de la ley está siendo declarada por el Tribunal Supremo, no sólo cuando el contribuyente agotó todas las instancias judiciales sin lograr obtener la restitución de lo ingresado (supuesto enjuiciado en la primera sentencia que declaró la responsabilidad, la STS de 29 de febrero de 2000), sino también en aquellos casos en que el acto era firme y consentido (SSTS de 13 de junio, 15 de julio de 2000 y posteriores, con Voto Particular en contra). Se trata de una elaboración jurisprudencial “en expansión”, que está siendo extendida a materias distintas a la tributaria<sup>148</sup>, y que ha sido ya objeto de crítica por parte de la doctrina (GARCÍA DE ENTERRÍA y MARTÍN REBOLLO, entre otros).

En la STS (Sala Tercera, Sección 6ª) de 29 de febrero de 2000 (ponente D. XIOL RÍOS) se planteaba un caso de circunstancias especiales. La STC 173/1996, de 31 de octubre, había

---

<sup>145</sup> El plazo de caducidad para el ejercicio del derecho puede ser incluso inferior a un mes. Véase CAAMAÑO ANIDO, M. A., “Nuevos matices de la jurisprudencia comparada en materia de declaración de nulidad de una norma y devolución de ingresos indebidos”, *REDF*, núm. 92, octubre-diciembre 1996, págs. 759 a 774.

<sup>146</sup> *Vid.* SSTS de 29 de febrero, 13 de junio y 15 de julio de 2000; seguidas de una larga serie de pronunciamientos – más de sesenta –, pudiendo citarse entre los más recientes las SSTS de 21 de junio y 21 de octubre de 2004.

<sup>147</sup> Véanse las SSTS de 5 de marzo de 1993 y 27 de junio de 1994, sobre reducción de los cupos de pesca.

<sup>148</sup> Así ha sucedido en el caso del pase a segunda actividad de los funcionarios del Cuerpo Nacional de Policía efectuado en virtud de una norma posteriormente declarada inconstitucional, que está dando lugar a pronunciamientos declarativos de responsabilidad patrimonial del Estado legislador. *Vid.* por todas las SSTS de 21 de junio y 7 de octubre de 2004.



declarado *inconstitucional y nulo* el gravamen complementario de la tasa del juego establecido por la Ley 5/1990, de 29 de junio (art. 38.2.2), por considerar que vulneraba el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), debido a su carácter retroactivo. Por aplicación de lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC, no eran revisables – y por tanto no permitían una devolución de ingresos tributarios como consecuencia de su anulación – los actos con fuerza de cosa juzgada.

Este límite de la cosa juzgada, en sí mismo admisible, causaba un “*sacrificio especial*” en relación con determinados particulares. Concretamente, se trataba de aquellos ciudadanos que, tras agotar todas las instancias judiciales, habían obtenido una sentencia firme desestimatoria de su pretensión, antes de que se dictase la declaración de inconstitucionalidad; y, *habiendo recurrido en amparo ante el TC*, éste había desestimado el amparo – tras la declaración de inconstitucionalidad de la ley – por motivos formales.

Para estos ciudadanos, se había producido un defecto de protección jurídica, resultando injustamente perjudicados frente a aquellos otros ciudadanos cuyos Tribunales *a quo* habían planteado la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad.

La especialidad del caso enjuiciado en esta STS de 29 de febrero de 2000 justificaba la solución adoptada: el reconocimiento de responsabilidad patrimonial del Estado, como “remedio” para reparar el daño o “*sacrificio especial*” que habían sufrido determinados ciudadanos como consecuencia de la inconstitucionalidad de la ley en cuestión. Esta doctrina no supone en sí misma, por tanto, que todos los ciudadanos que hayan pagado el tributo en aplicación de la normativa inválida tengan un derecho a la devolución o, subsidiariamente, que tengan el derecho a una indemnización en la misma cuantía.

Sin embargo, el TS ha trasladado esta doctrina a otros supuestos, en los que su aplicación no se encuentra justificada. Así, en la STS (Sala Tercera, Sección 6ª) de 13 de junio de 2000 (a la que el Magistrado XIOL RÍOS formula Voto particular) y en los pronunciamientos posteriores, el TS ha reconocido el derecho a la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador en supuestos en que el acto tributario había sido consentido y el derecho a la devolución del ingreso indebido se hallaba prescrito. Con esta doctrina jurisprudencial, se está extendiendo la responsabilidad patrimonial del Estado legislador a todo perjuicio derivado de la inconstitucionalidad de una Ley; por tanto, no sólo en aquellos casos particulares que hayan experimentado un sacrificio especial, sino a la generalidad de supuestos en que no se disponga ya de medios jurídicos para hacer efectivo el derecho a la devolución<sup>149</sup>.

---

<sup>149</sup> No compartimos la línea que ha seguido la jurisprudencia del Tribunal Supremo en este punto, ni aquellas interpretaciones que sitúan la doctrina del Tribunal de Estrasburgo en esa misma dirección (véase al respecto FALCÓN Y TELLA, R., “La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator en los supuestos de leyes

En primer lugar, hay que señalar que la responsabilidad del Estado legislador tiene su fundamento exclusivo en esta doctrina del Tribunal Supremo, pues carece de tratamiento específico en el texto constitucional (aparte del mandato genérico de responsabilidad de los poderes públicos previsto en el art. 9.3 CE)<sup>150</sup> y tampoco cuenta con desarrollo legislativo (pues el art. 139.3 de la Ley 30/1992 se refiere únicamente a aquellos supuestos en que el propio acto legislativo prevé la indemnización<sup>151</sup>).

Conforme a esta doctrina jurisprudencial, la declaración de inconstitucionalidad produce un daño antijurídico que el particular no tiene el deber de soportar. La antijuridicidad del daño tiene su fundamento en la nulidad de la norma, que se traslada al acto de aplicación. Según el TS, la acción de responsabilidad patrimonial es la única vía posible en los casos de sentencia judicial firme; mientras que, para el resto de supuestos, cabe instar, simultánea o sucesivamente, tanto la revisión del acto administrativo firme y consiguiente devolución del ingreso (por nulidad de pleno derecho), como la acción de responsabilidad patrimonial (cuyo reconocimiento, por el contrario, no afecta a la validez y eficacia del acto). Así está sucediendo en la práctica, con idéntico resultado en uno y otro caso: la restitución del ingreso efectuado en aplicación de la norma declarada inconstitucional<sup>152</sup>.

---

inconstitucionales o incompatibles con el ordenamiento comunitario: la sentencia Dangeville del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, Editorial, *Quincena Fiscal*, núm. 13, julio 2002, págs. 5 a 7).

Hay que tener en cuenta que, en la STEDH de 16 de abril de 2002, *Dangeville* contra *Francia*, asunto 36677/97 (examinada *supra*, en relación con la garantía de propiedad como límite a la retroactividad normativa, págs. 551 y sigs.; en particular, págs. 555 y sigs.) existía también un “*sacrificio especial*” para determinados particulares – cuestión que se encuentra estrechamente relacionada con la responsabilidad patrimonial del Estado legislador -. En el asunto *Dangeville*, el TEDH consideró que la supresión o restricción *retroactiva* del *derecho a la devolución* de los impuestos pagados en aplicación de una *normativa inválida* constituía una *privación ilegítima de “bienes”*, contraria a la garantía de propiedad (art. P1-1 CEDH), teniendo en cuenta que el demandante había agotado todas las instancias judiciales y que su pretensión había sido desestimada por una interpretación jurisprudencial restrictiva de las exigencias procedimentales (interpretación que con posterioridad cambió, estimándose la pretensión de otras sociedades que se encontraban en una situación sustantiva muy similar).

<sup>150</sup> Téngase en cuenta que el art. 106.2 CE se refiere a la responsabilidad por actos de la Administración: “*Los particulares, en los términos establecidos por la ley, tendrán derecho a ser indemnizados por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos*”.

<sup>151</sup> Art. 139 de la LRJPAC (“*Principios de la responsabilidad*”), apdo. 3: “*Las Administraciones Públicas indemnizarán a los particulares por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos y que éstos no tengan el deber jurídico de soportar, cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dichos actos*”.

<sup>152</sup> Véanse las SSTSJ de Cataluña de 29 de abril, 20 de junio y 24 de octubre de 2003, en las que, sobre la base de la doctrina del TS, se declaró nula de pleno derecho la liquidación del gravamen complementario y se ordenó la restitución del ingreso; sin que a ello obstará, ni la firmeza del acto administrativo, ni el transcurso del plazo de prescripción del derecho a la devolución.

Ahora bien, el Tribunal Supremo ha declarado que, en cualquier caso, el obligado tributario puede instar directamente la acción de responsabilidad, *“ya que no cabe imponer a quien ha sufrido un daño antijurídico la vía previa de la revisión de disposiciones y actos nulos de pleno derecho (...) cuando son las propias Administraciones quienes deben proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno derecho de tales disposiciones o actos”* (STS de 15 de julio de 2000, entre otras). El único límite temporal para instar la acción de responsabilidad es el plazo de un año (plazo de prescripción previsto en el art. 142.5 de la Ley 30/1992<sup>153</sup>), computado a partir de la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la ley.

Esta doctrina del Tribunal Supremo ha servido de fundamento para la formulación generalizada de acciones de responsabilidad patrimonial por inconstitucionalidad de leyes tributarias. Así ha sucedido en los casos de las SSTC 194/2000, de 19 de julio, y 276/2000, de 16 de noviembre, que ya están siendo resueltos por el Tribunal Supremo y que comentaremos a continuación. No obstante, como veremos, estos últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo están limitando el alcance de la doctrina sobre la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, declarando su inaplicación en algunos supuestos, concretamente en caso de que el Tribunal Constitucional limite expresamente los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la ley<sup>154</sup>.

En primer lugar, destacamos los pronunciamientos del TS relativos a la declaración de inconstitucionalidad de la Disposición Adicional 4ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos (que disponía la tributación por el ISD del exceso entre el valor declarado y el comprobado en las transmisiones onerosas), disposición declarada inconstitucional por la STC 194/2000, de 19 de julio. En la STS de 1 de julio de 2003 (y, posteriormente, en las SSTS de 18 de septiembre de 2003 y 2 de febrero de 2004), se niega el derecho a indemnización respecto de las liquidaciones del ISD firmes y consentidas, aduciendo que, en la propia STC 194/2000 (FJ 12º), el TC había declarado de forma expresa que *“únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas, con fundamento en esta Sentencia, aquéllas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza al haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme sobre las mismas (art. 40.1 LOTC)”*. El Tribunal Supremo señala que esta mención no se contenía en la STC 173/1996, de 31 de octubre (que declaró inconstitucional el gravamen complementario sobre la tasa del juego), y considera que, en el caso de la STC 194/2000, la concesión de una indemnización

---

<sup>153</sup> Art. 142 de la LRJPAC (*“Procedimientos de responsabilidad patrimonial”*), apdo. 5: *“En todo caso, el derecho a reclamar prescribe al año de producido el hecho o el acto que motive la indemnización o de manifestarse su efecto lesivo (...)”*.

<sup>154</sup> En particular, esta doctrina se inaplica en el supuesto de leyes incompatibles con el ordenamiento comunitario, como se expone más adelante en este mismo epígrafe.

desnaturalizaría la decisión del TC. Se pone de manifiesto, con ello, que la responsabilidad patrimonial derivada de la inconstitucionalidad de la ley no es ajena a la intangibilidad de los actos firmes, como parecía desprenderse de los primeros pronunciamientos sobre el tema.

Ciertamente, en atención al principio de seguridad jurídica y a una interpretación adecuada del art. 40.1 LOTC, los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad en el tiempo deberían ser, por regla general, los expresados por el TC en el citado FJ 12º de la STC 194/2000 y en otros pronunciamientos. Este criterio debería ser aplicado por los Tribunales, salvo en casos excepcionales, sin que fuese necesaria una mención expresa al respecto del Tribunal Constitucional; criterio que, como ha señalado el propio Tribunal Supremo, resulta desnaturalizado si se reconoce el derecho a indemnización por actos firmes.

Muy distinto debe ser el criterio cuando la declaración de inconstitucionalidad produce efectos favorables en materia sancionadora, pues, como señala el inciso final del art. 40.1 LOTC, se exige entonces la revisión de los actos y sentencias firmes, con el consiguiente derecho a la devolución. Es el caso de la inconstitucionalidad del recargo único del 50% por ingresos espontáneos fuera de plazo – cuyo carácter sancionador se declara en la propia sentencia (STC 276/2000, de 16 de noviembre, FFJJ 4 y 5) –, pudiéndose ejercitar la acción de revisión de los actos de liquidación firmes (por nulidad de pleno derecho), que es una acción imprescriptible. Pero también en caso de ejercicio directo de la acción de responsabilidad, la STS de 2 de julio de 2004 ha declarado que, *“ante la evidencia de la nulidad de pleno derecho”*, procede *“una indemnización de daños y perjuicios que, en el presente caso, ha de concretarse en la devolución del ingreso indebidamente efectuado”*, más los correspondientes intereses legales desde la fecha del ingreso (SSTS de 2 de julio y 16 de diciembre de 2004). En estos pronunciamientos, la indemnización sustituye la anulación del acto firme y la consiguiente devolución del ingreso efectuado, que es la vía seguida en otros casos, también relativos al recargo único del 50% (vid. SSTS de 9 de julio de 2003 y de 13 de marzo de 2004).

En conclusión, aunque el Tribunal Supremo parecía haber configurado la responsabilidad patrimonial derivada de la inconstitucionalidad de la ley como una alternativa a la declaración de nulidad de pleno derecho del acto firme (independiente de la firmeza del acto y de su subsistencia), los recientes pronunciamientos en la materia han puesto de manifiesto que la intangibilidad de los actos firmes, si es declarada expresamente por el Tribunal Constitucional, constituye un obstáculo a la concesión del derecho a la indemnización (aunque el acto pudiera considerarse nulo de pleno derecho). Esto matiza de forma muy importante el alcance de la doctrina sobre la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, de forma que *no toda norma declarada inconstitucional, en cuya aplicación se hayan realizado ingresos tributarios, produce un daño antijurídico que deba indemnizarse*. Y cabe esperar que, en la mayoría de supuestos, el Tribunal Constitucional limitará los efectos en el pasado de las sentencias de

inconstitucionalidad, excluyendo de este modo la responsabilidad patrimonial del Estado legislador (dejando a salvo, claro está, los efectos favorables en materia penal y sancionadora, en el sentido que hemos apuntado).

Por lo que respecta a la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por incompatibilidad de leyes tributarias con el ordenamiento comunitario, el Tribunal Supremo ha excluido la aplicabilidad de la doctrina examinada anteriormente. La STS de 29 de enero de 2004 desestima una reclamación de responsabilidad patrimonial por el IVA ingresado en aplicación de una norma interna declarada contraria al Derecho comunitario<sup>155</sup>.

Los argumentos aducidos para negar la responsabilidad, en relación con los actos firmes y consentidos, son varios. En primer lugar, se señala que en estos supuestos el particular tiene a su disposición una verdadera y propia acción ante los jueces y Tribunales internos; pudiendo invocar directamente ante los Tribunales la infracción del ordenamiento comunitario y obtener la anulación del acto impugnado. Por ello, el Tribunal Supremo considera que, si el acto es firme y consentido, el particular tiene el deber de soportar el perjuicio causado y no tiene derecho a indemnización; a diferencia de los supuestos de inconstitucionalidad de la ley, en los que no se exige la impugnación del acto, porque el particular carece de acción de inconstitucionalidad (sólo puede solicitar ante el Tribunal el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad).

El segundo de los argumentos aducidos por el TS para desestimar la pretensión indemnizatoria es la afirmación de que la sentencia del TJCE que resuelve la cuestión prejudicial no supone la eliminación *ex tunc* de la normativa interna, a diferencia de lo que sucede con la sentencia de inconstitucionalidad.

Por último, la Sala trae a colación la doctrina del TJCE sobre responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho comunitario, que exige tres requisitos: 1) que la norma tenga por objeto conferir derechos a los particulares; 2) que la infracción sea suficientemente caracterizada; y 3) que exista un nexo de causalidad directo entre el actuar del Estado miembro, la infracción del Derecho comunitario y el resultado dañoso producido. Pues bien, el TS considera que en el caso enjuiciado no se ha producido una infracción relevante del Derecho comunitario (porque el art. 111 de la Ley 37/1992 entonces vigente sólo retrasaba el derecho a la deducción del IVA, sin suprimirlo). También niega la relación directa entre la infracción del ordenamiento comunitario y el daño producido, indicando que el daño deriva del acto administrativo y de la falta de ejercicio de la acción de reintegro, no así directamente de la normativa estatal; por lo que la recurrente debió haber impugnado el acto aplicativo o haber

---

<sup>155</sup> Se trataba del art. 111 de la Ley 37/1992, en la redacción entonces vigente, que difería el derecho a la devolución del IVA al momento del inicio efectivo de la actividad empresarial. Esta norma fue declarada incompatible con el Derecho comunitario en la STJCE de 21 de marzo de 2000.

ejercitado la acción de devolución. Por todo ello, el TS desestima la reclamación de responsabilidad patrimonial, dejando abierta al particular la vía para ejercitar la acción de devolución de ingresos indebidos (conforme a la doctrina sentada por el TJCE), siempre que no se hayan superado los plazos previstos para ello.

Ésta es una Sentencia aislada hasta la fecha, y cabe esperar que los argumentos aducidos en ella sean objeto de una mayor elaboración en futuros pronunciamientos. No obstante, debe destacarse la relevancia del tema; el diverso enfoque adoptado respecto de los supuestos de inconstitucionalidad de la ley; así como la importante limitación que supone en la doctrina sobre la responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Podemos valorar positivamente el hecho de que esta doctrina – que ha generado en sí misma una importante polémica doctrinal y que, a nuestro juicio, resulta discutible – esté frenando su proceso de expansión, al introducirse nuevos matices que conllevan una restricción importante de su ámbito de aplicación.

## **CONCLUSIONES**





## CONCLUSIONES

- I. El presente estudio del principio de irretroactividad en Derecho tributario se ha dirigido a afrontar, sobre la base de los problemas detectados en la aplicación de dicho principio, las siguientes cuestiones: la introducción de una *sistemática* en el análisis del principio de irretroactividad en materia tributaria; la *delimitación* de dicho principio respecto de institutos diversos; el estudio del *concepto de retroactividad tributaria*; el análisis de las *reglas o criterios sobre aplicabilidad temporal* de las normas tributarias; y, finalmente, los criterios para determinar cuándo la retroactividad tributaria resulta admisible, atendiendo al *fundamento* del principio de irretroactividad. Todas estas cuestiones han exigido abordar una vasta y compleja materia, tarea que hemos decidido acometer desde tres frentes diversos y complementarios: el análisis de las *categorías conceptuales*, de las *reglas* y de los *valores* en juego.
  
- II. En primer lugar, por lo que respecta a la *sistematización* del principio de irretroactividad en Derecho tributario, se ha analizado de forma diferenciada la proyección de dicho principio en los planos de la aplicación y de la producción de normas tributarias, dedicándose un estudio específico a las normas penales y sancionadoras, así como a la retroactividad de actos y sentencias en materia tributaria. Si bien es cierto que el principio de irretroactividad es un principio general del Derecho que requiere una visión global en el conjunto del ordenamiento, no lo es menos que dicho principio tiene un significado distinto según el ámbito de actuación del poder público donde se proyecte y el tipo de normas al que se refiera. Un tratamiento sistemático del principio de irretroactividad exige diferenciar su manifestación más conocida, en el ámbito de las normas jurídicas generales, del papel que este principio debe cumplir en el ámbito de la actuación particular de la Administración y de la jurisprudencia. La posición de la Administración y de los Tribunales frente al principio de irretroactividad es diversa según ejerzan su función de órganos de aplicación de las normas jurídicas, o bien de órganos productores de actos jurídicos con efectos *ad extra*. Tampoco los poderes públicos titulares de potestad normativa (el Legislador, el poder ejecutivo y los Entes locales) se encuentran vinculados del mismo modo por el principio de irretroactividad. La sistematización del principio de irretroactividad en Derecho tributario exige tomar en consideración esta pluralidad de manifestaciones.

**III.** En cuanto a la *delimitación* del principio de irretroactividad respecto de institutos diversos, nuestro análisis ha pretendido incidir en dos aspectos: en primer lugar, en la propia delimitación del *concepto de retroactividad*; en segundo lugar, en la distinción del principio de irretroactividad respecto de otros principios, como el principio de protección de la confianza legítima, con el que, a fuer de ser considerado *fundamento* de aquél, ha venido prácticamente a confundirse. No queremos decir con ello que pueda – y deba – establecerse doctrinalmente un único concepto de retroactividad y un único fundamento del principio de irretroactividad, a fin de delimitar de forma automática y unívoca el ámbito de aplicación del principio de irretroactividad en cada caso. De hecho - además de la pluralidad de manifestaciones del principio de irretroactividad a la que antes nos hemos referido -, nuestro estudio ha puesto de manifiesto, por un lado, que el concepto de retroactividad es un concepto ambiguo, que admite distintos significados, según el sistema del que se parta, como han mostrado las diversas teorías a lo largo del tiempo; y que, aún adoptándose un único sistema, se trata de un concepto que admite gradación. Por otro lado, se ha constatado que el principio de irretroactividad responde desde antiguo a una pluralidad de fundamentos que, en este trabajo – como no podía ser de otra forma en el marco de nuestro Estado social y democrático de Derecho – reconducimos siempre a valores constitucionales (no sólo a la seguridad jurídica, sino también a la igualdad o a los derechos constitucionales). Es precisamente el juego entre los conceptos, las reglas y los valores, como hemos señalado al principio, el que permite al Juez resolver cada caso. Ahora bien, aún admitiendo que caben distintas soluciones posibles y que el papel del Juez en la resolución del caso resulta fundamental, sí consideramos que pueden establecerse unas pautas o criterios objetivos que permitan distinguir la retroactividad de otro tipo de eficacia de las normas – destacadamente, su eficacia inmediata -, o bien identificar aquellos supuestos que respetan el principio de protección de la confianza pero no el principio de irretroactividad, y a la inversa; criterios que, en definitiva, faciliten la tarea del intérprete y le confieran argumentos de apoyo para motivar y razonar la aplicación del principio de irretroactividad en cada caso.

**IV.** Atendiendo a estas consideraciones, se ha llevado a cabo en primer lugar un estudio muy extenso de los *conceptos* de Teoría general del Derecho relativos a la aplicación de las normas en el tiempo, con la finalidad de disponer de categorías claras y útiles para la argumentación posterior. Partiendo de la concepción comúnmente mantenida en nuestra doctrina tributarista, según la cual “las normas son retroactivas cuando inciden en situaciones anteriores a su fecha de entrada en vigor”, el análisis nos ha conducido a dos observaciones: en primer lugar, que la fecha relevante para separar el pasado y el futuro de la norma a efectos de su retroactividad no es la fecha de entrada en vigor, sino la fecha de la

publicación; en segundo lugar, que las “situaciones o hechos” a tomar en consideración son aquéllos que integran el presupuesto de hecho normativo y que producen el efecto jurídico previsto en la consecuencia. Ambas consideraciones introducen, a nuestro juicio, una mayor corrección técnica en el análisis de la retroactividad.

V. Proyectando estas consideraciones sobre el concepto de retroactividad en el ámbito tributario, y teniendo en cuenta el análisis de los diferentes supuestos, podemos concluir que el criterio o elemento de referencia para calificar la retroactividad de una norma tributaria no puede identificarse con el devengo del tributo, ni con el hecho imponible – o bien con el inicio o el final del período impositivo, en el caso de los tributos periódicos -. El criterio para calificar la retroactividad varía, en función de cuál sea la *estructura* y *contenido* de la norma en juego. Conforme a la concepción mantenida en este trabajo – que adoptamos por considerarla técnicamente más correcta -, una norma es retroactiva cuando modifica efectos jurídicos producidos en el pasado, en virtud de hechos ya concluidos y valorados definitivamente por la normativa anterior. Esta concepción exige identificar el concreto supuesto de hecho y la concreta consecuencia jurídica de las normas en juego que, evidentemente, no siempre coincidirán con el hecho imponible y el devengo del tributo (pensemos, por ejemplo, en la norma que crea un supuesto de responsabilidad tributaria, o en la norma que modifica un plazo de prescripción; pero también, incluso, en aquellas normas de complemento del hecho imponible y de la obligación tributaria principal que sean susceptibles de consideración autónoma – p. ej., la calificación de determinados incrementos patrimoniales como no sujetos -). En este sentido entendemos que debe ser interpretada la regla sobre aplicabilidad temporal de normas tributarias prevista en el art. 10.2.1º de la Ley General Tributaria (de forma que en muchos supuestos no resultarán aplicables los criterios del devengo del tributo o del inicio del período impositivo establecidos como regla general en dicho precepto).

VI. Efectivamente, los *conceptos* estudiados en sede de Teoría general – relativos a las múltiples relaciones entre las normas jurídicas y el factor temporal, proyectados en el ámbito tributario – nos permiten interpretar las *reglas* o normas previstas en nuestro ordenamiento para determinar la aplicabilidad temporal de otras normas; destacadamente el principio de irretroactividad, que es objeto de nuestro estudio. Estas reglas son escasas y tienen su origen en la ley y en la Constitución, aunque también puede afirmarse la existencia de reglas formuladas en la jurisprudencia. Entre estas reglas o normas sobre aplicabilidad temporal, destacamos las siguientes: el principio de irretroactividad establecido como mandato dirigido a los órganos de aplicación en el art. 2.3 CC, con carácter general para todo el ordenamiento, y, específicamente en materia tributaria, en el art. 10.2.1º LGT; el principio de

irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales consagrado en la Constitución y dirigido a todos los poderes públicos (arts. 9.3 y 25.1 CE); y la regla de retroactividad de las normas penales y sancionadoras más favorables, afirmada por el Tribunal Constitucional – como mandato vinculante para todos los poderes públicos, incluido el Legislador – y prevista expresamente en el art. 2.2 CP. Junto a estas reglas expresamente formuladas, nuestro análisis de las disposiciones transitorias en materia tributaria, así como de algunas resoluciones jurisprudenciales, ha puesto de manifiesto la existencia de algunas reglas o criterios implícitos sobre aplicabilidad de las normas tributarias (como, por ejemplo, la ultractividad o aplicabilidad de la normativa anterior a los procedimientos en curso).

Ahora bien, estas reglas sobre aplicabilidad de normas previstas en nuestro ordenamiento – sea en la ley, en la Constitución o en la práctica judicial – se han manifestado por sí solas insuficientes, tanto para determinar la ley aplicable a un caso, como para enjuiciar constitucionalmente la aplicabilidad de una norma. En mayor o menor medida, el Juez debe acudir a criterios adicionales, sobre la base de los *valores* en juego. La interpretación judicial (como revelan los supuestos analizados a lo largo de este trabajo – entrada en vigor implícita, retroactividad implícita, determinación del carácter temporal de una norma, etc.-) desempeña un papel fundamental en la materia.

**VII.** La necesaria conjunción de conceptos, reglas y valores para la resolución de los conflictos ha sido puesta de manifiesto especialmente en el análisis de la cuestión que ha sido objeto de mayor atención en este estudio: el principio constitucional de irretroactividad en la producción de leyes tributarias. La ausencia de una prohibición expresa de retroactividad tributaria en la Constitución Española de 1978 no resuelve en absoluto la cuestión sobre su admisibilidad, pues, como ha declarado nuestro Tribunal Constitucional, la retroactividad de las normas tributarias puede ser contraria a otros principios, señaladamente, los de seguridad jurídica, capacidad económica e interdicción de la arbitrariedad (puede destacarse que las dos declaraciones de inconstitucionalidad de leyes tributarias retroactivas dictadas por nuestro TC hasta la fecha han adoptado como canon de constitucionalidad el principio de seguridad jurídica); debiendo resolverse esta cuestión caso por caso, en atención al grado de retroactividad de la norma y a las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto. Similar es la postura mantenida en aquellos ordenamientos que tampoco cuentan con una prohibición expresa de retroactividad tributaria como límite para el Legislador, sobre la base de fundamentos diversos: en Alemania, sobre la base del principio de protección de la confianza; en Italia, con fundamento en el principio de capacidad contributiva y, más recientemente, en el principio de razonabilidad; en la jurisprudencia comunitaria – por influencia de la doctrina alemana -, por aplicación de los principios de seguridad jurídica y

protección de la confianza legítima. Nuestro análisis de la jurisprudencia constitucional y comunitaria ha puesto de manifiesto que el *concepto* de retroactividad juega un importante papel como criterio de enjuiciamiento, pero no es decisivo. Incluso en la jurisprudencia constitucional alemana – que, sobre la base del principio de protección de la confianza, ha afirmado la existencia de una prohibición general de retroactividad auténtica o *stricto sensu* de las normas tributarias desfavorables y un catálogo de excepciones a dicha prohibición general -, la cuestión se resuelve en última instancia atendiendo a los valores en juego (en particular, considerando las exigencias de interés general que justifican la retroactividad de la norma).

**VIII.** Al respecto, en este trabajo se mantiene, por un lado, la aplicabilidad en materia tributaria del principio constitucional de irretroactividad expresamente consagrado en nuestro ordenamiento (art. 9.3 CE), si bien no con carácter general, sí para determinados supuestos (tal como ha sido aplicado por el TC en materia de prestaciones sociales y de función pública, por ejemplo). En segundo lugar, y como criterio de mayor importancia, propugnamos que el enjuiciamiento de las leyes tributarias retroactivas se fundamente esencialmente en el deber constitucional de contribuir (art. 31.1 CE), puesto en relación con otros valores y principios, como la seguridad jurídica, la igualdad o la interdicción de la arbitrariedad. Ello supone, a nuestro juicio, que debe tenerse en cuenta en todo caso la naturaleza del tributo afectado y la incidencia – cuantitativa y cualitativa – de la medida retroactiva en la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario; sin que ello excluya el examen de la posible afectación de otros derechos constitucionales (como el derecho a la tutela judicial efectiva, el derecho de propiedad, etc.). En todo caso, entendemos que la contraposición en exclusiva de los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza *versus* el interés general perseguido por la ley tributaria retroactiva no resulta satisfactorio para la resolución del conflicto, como ha demostrado el análisis de los casos. El enjuiciamiento de las leyes tributarias retroactivas sobre la base del principio de protección de la confianza – cuyo ámbito de aplicación originario es el de los actos de la Administración -, que pretende proteger las consecuencias jurídicas de los “actos de disposición” del ciudadano, que actúan confiando en la normativa entonces vigente (p. ej., realizando una determinada inversión o concluyendo un contrato), frente a posibles modificaciones legislativas (pretendiendo que se mantenga para el futuro el régimen jurídico previsto en la normativa anterior), no sólo encierra el peligro de recortar en exceso la libertad de configuración del legislador, basada en el principio democrático, y su posibilidad de adoptar medidas tributarias, sino que también produce lagunas de protección jurídica en determinados supuestos.

- IX.** El principio de irretroactividad en el ámbito de los *reglamentos tributarios* no supone – como suele afirmarse en nuestra doctrina y jurisprudencia – la nulidad automática de toda norma reglamentaria que no cuente con habilitación legal específica para disponer su retroactividad. Los reglamentos tributarios retroactivos deben someterse, además de a los límites mencionados en el apartado anterior respecto de las leyes, al principio de reserva de ley tributaria (art. 31.3 CE) y a los principios de legalidad e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE). Para admitir la retroactividad reglamentaria – incluso en lo favorable –, debe exigirse al menos un fundamento implícito en la Ley (que derive inequívocamente de su contenido y finalidad), así como una justificación razonable. Estas conclusiones deben matizarse en dos sentidos: en primer lugar, porque esta aplicación del principio de irretroactividad (como sucede en todos los ámbitos en que este principio se proyecta, pero aquí especialmente) dependerá de una previa *diferenciación normativa* (distinciones tales como el carácter favorable o desfavorable de la norma, la regulación o no de un elemento esencial del tributo, la creación de un nuevo supuesto gravado o la modificación de su cuantificación, son tan importantes como la propia calificación de la retroactividad); en segundo lugar, deberá matizarse en el ámbito de las Ordenanzas tributarias locales, para hacer efectiva la garantía constitucional de autonomía local.
- X.** En Derecho penal y sancionador tributario, rige el principio constitucional de irretroactividad en lo desfavorable (arts. 9.3 y 25.1 CE), con un alcance amplio (tanto para los delitos como para las infracciones; en materia sustantiva y procedimental; con aplicación también para las normas que integran los tipos de ilícitos tributarios). Mucho más problemática es la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* en Derecho penal y sancionador tributario. En este trabajo se defiende el rango constitucional de esta regla, pero situando su fundamento en el principio de proporcionalidad, y no así en una interpretación *a contrario sensu* del principio de irretroactividad (art. 9.3 CE). Ahora bien, el carácter vinculante de esta regla de retroactividad *in bonus* para el Legislador (que ha sido recogida en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea) debe interpretarse de forma acorde con su *ratio* o fundamento. En particular, el Legislador tributario puede limitar el alcance de esta retroactividad *in bonus* a las sanciones no firmes – criterio que, aunque suele adoptarse expresamente, no puede considerarse de aplicación automática -. En el plano aplicativo, además de la excepción expresa de ley temporal, la regla de retroactividad *in bonus* resulta por regla general inaplicable a las normas tributarias de complemento de los tipos de ilícitos tributarios, ya que no existe auténtica sucesión normativa respecto del supuesto de hecho penal.

- XI.** En el ámbito de los actos administrativos tributarios, el principio de irretroactividad debe diferenciarse respecto de los límites a la revisión, la doctrina de los “actos propios” o la doctrina del “precedente administrativo”. En Derecho tributario español debe darse entrada al principio de protección de la confianza con el significado que tiene en el ordenamiento comunitario (en particular, en el *Código Aduanero Comunitario*), como límite a la revisión de actos tributarios favorables. Sería conveniente una formulación expresa por el Legislador tributario de este principio de protección de la confianza y de su contenido concreto, diferenciándolo claramente del ámbito de aplicación del principio de irretroactividad de los actos administrativos y sus excepciones (art. 57.3 LRJPAC).
- XII.** También la garantía frente a cambios jurisprudenciales desfavorables en materia tributaria – salvo por lo que respecta al ámbito penal, en determinadas condiciones – tiene un fundamento distinto al principio de irretroactividad. Lo mismo puede decirse en relación con los cambios de doctrina administrativa tributaria. Se requiere al respecto una regulación adecuada que equilibre las exigencias del *principio de legalidad* y del *principio de seguridad jurídica* en estos supuestos, ya que no resultan protegidos por el principio de irretroactividad tributaria.
- XIII.** La eficacia en el tiempo de las declaraciones de inconstitucionalidad ha manifestado tradicionalmente en nuestro ordenamiento una situación inversa a la del principio de irretroactividad de las normas jurídicas – a diferencia de otros ordenamientos, como el austríaco -. Sin embargo, la retroactividad o eficacia *ex tunc* de estas sentencias suele *limitarse* con carácter general – en atención a los intereses constitucionales en juego, como el equilibrio presupuestario o la seguridad jurídica – e incluso, *excepcionalmente*, puede sustituirse por la regla inversa, de la irretroactividad. La prospectividad de la declaración puede ser decidida por el juez en determinadas condiciones, especialmente en los supuestos de discriminación normativa.





## **BIBLIOGRAFÍA CITADA**



## BIBLIOGRAFÍA CITADA

- AA.VV., “Effetti temporali delle sentenze della Corte costituzionale anche con riferimento alle esperienze straniere”, en *Quad. cost.*, 1989, núm. 1.
- AA.VV., *Estatuto del Contribuyente (Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes)*, Madrid, Ed. Francis Lefebvre, 1998.
- AA.VV., *Hacia un Derecho penal económico europeo (Jornadas en honor del Prof. K Tiedemann)*, Madrid, Boletín Oficial del Estado, 1995.
- ACEDO, “Retroactividad de las leyes”, en *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 1958.
- AFFOLTER, Friedrich, *Geschichte des intertemporalen Privatrechts*, Leipzig, Ed. Veit, 1902.
- *System des deutschen bürgerlichen Übergangsrechts*, Leipzig, 1903.
- AGUILÓ REGLÁ, Josep, “Derogación”, en GARZÓN VALDÉS, Ernesto; LAPORTA, Francisco J. (Ed.), *El Derecho y la justicia*, Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía, Madrid, Ed. Trotta, CSIC, BOE, 1996, págs. 199 a 208.
- AGULLÓ AGÜERO, Antonia, “Una reflexión en torno a la prohibición de confiscatoriedad del sistema tributario”, en *REDF*, núm. 36, 1982, págs. 555 a 561.
- “La responsabilidad civil derivada del delito”, en COBO (Dir.) / BAJO (Coord.), *Comentarios a la legislación penal, T. III, Delitos e infracciones de contrabando*, Madrid, Edersa, 1984, págs. 361 y sigs.
- “El principio "ne bis in idem" en materia tributaria”, *RJE, La Ley*, T. IV, 1985, págs. 836 y sigs.
- “"Non bis in idem", contrabando y tráfico de drogas”, en *Problemática jurídica y psico-social de las drogas*, Valencia, Generalitat Valenciana, 1987.
- AJA, E. (Editor), *Las tensiones entre el Tribunal Constitucional y el Legislador en la Europa actual*, Barcelona, Ed. Ariel, 1998.
- ALBALADEJO, Manuel, *Derecho civil I*, vol. I, 14ª ed., Barcelona, Ed. Bosch, 1996.
- ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio, *Análisis lógico y Derecho*, Madrid, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- ALEXY, R., *Theorie der Grundrechte*, 2ª ed., Frankfurt am Main, 1994.
- ALLORIO, “Breve trittico sulla irretroattività delle norme tributarie”, en *Studi in onore di A. D. Giannini*, Milano, Ed. Giuffrè, 1961, págs. 29 y sigs.
- ALONSO MADRIGAL, F.J., *Legalidad de la infracción tributaria (reserva de ley y tipicidad en el Derecho tributario sancionador)*, Madrid, Dykinson, 1999.

- AMATUCCI, Fabrizio, “La certezza del diritto come fondamento del divieto di retroattività della legge tributaria”, en *Dir. prat. trib.*, 1995, II, págs. 3 y sigs.
- *L’efficacia nel tempo della norma tributaria*, Colección “L’ordinamento tributario italiano” (dirigida por G. Falsitta y A. Fantozzi), Milano, Ed. Giuffrè, 2005.
- ANÍBARRO PÉREZ, Susana, “El principio de protección de la confianza legítima como límite al poder legislativo en materia tributaria”, en *REDF*, núm. 119, julio-septiembre 2003, págs. 395 a 419.
- ANTÓN ONECA, J., *Derecho Penal*, 2ª ed., Ed. Akal, 1986.
- ANTONINI, “Manovre fiscali: proroga di termini di decadenza scaduti: retroattività irragionevole?”, en *Giur. Cost.*, 1990, págs. 1326 y sigs.
- APARICIO PÉREZ, Antonio, *El delito fiscal*, Colección Jurisprudencia Práctica, Madrid, Tecnos, 1992. - *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*, Valladolid, Ed. Lex Nova, 1997.
- APARICIO PÉREZ, José, *El delito fiscal a través de la Jurisprudencia*, Pamplona, Ed. Aranzadi, 1997.
- ARAÚJO FALCÃO, A. DE, *Fato gerador da obrigação tributária*, 1ª ed., Río de Janeiro, Ed. Financeiras, 1964.
- AUBY, J. M., “L’incompétence *ratione temporis*. Recherches sur l’application des actes administratifs dans le temps”, en *Revue du Droit Public*, 1953, págs. 5 a 60.
- AYATS I VERGÉS, M., *La retroactivitat de les lleis administratives: especial estudi de la retroactivitat de la norma sancionadora més favorable*, tesis doctoral inédita, Barcelona, 2002.
- BACIGALUPO ZAPATER, E., “El delito fiscal en España”, en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, núm. 56, Madrid, 1979, págs. 79 y sigs.
- *Delito y punibilidad*, Civitas Monografías, 1983.
- “Sobre la problemática constitucional de las leyes penales en blanco”, en *Actualidad Penal*, núm. 23, 1994, págs. 449 y sigs.
- *Principios de Derecho Penal. Parte General*, 4ª ed., Ed. Akal, 1997.
- “La problemática constitucional de las leyes penales en blanco y su repercusión en el Derecho penal económico”, en BACIGALUPO, E. (Dir.), *Curso de Derecho Penal Económico*, Marcial Pons, Madrid, 1998, págs. 39 y sigs.
- BAJO FERNÁNDEZ, M., “Delitos contra la Hacienda Pública”, en *Gaceta Fiscal*, 1987, págs. 131 y sigs.
- BAJO FERNÁNDEZ, M.; PÉREZ MANZANO, M.; SUÁREZ GONZÁLEZ, C., *Manual de Derecho Penal. Parte Especial. Delitos patrimoniales y económicos*, 2ª ed., Madrid, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, 1993.
- BALLARÍN ESPUÑA, Montserrat Ana, *Los ingresos tributarios fuera de plazo sin requerimiento previo*, Madrid, Ed. Marcial Pons, 1997.
- “Sanciones tributarias encubiertas: la doctrina del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña sobre su calificación y aplicación”, en *La LLei*, núm. 244, 1999.
- BAPTISTA MACHADO, *Sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil*, Coimbra, 1968.

- BAREA VIDIELLA, Lorenzo, “Irretroactividad de las Ordenanzas Fiscales”, en *Gaceta Fiscal*, núm. 101, julio 1992, págs. 145 a 157.
- BARILE, “Capacità contributiva ed imposta sulle aree; efficacia della sentenza della Corte costituzionale sui rapporti pregressi”, en *Giur. Cost.*, 1966.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J., “Aspectos procedimentales del delito fiscal”, en *REDF*, núm. 15/16, 1977, págs. 737 y sigs.
- BERGMANN, A., “Zeitliche Geltung und Anwendbarkeit von Steuerstrafvorschriften - Ein Betrag zur Parteispendenproblematik -“, en *NJW*, 1986, págs. 233 a 235.
- BERGMANN, Friedrich, *Das Verbot der rückwirkenden Kraft neuer Gesetze im Privatrechte*, Hannover, 1918.
- BERLIRI, Antonio, *Principi di diritto tributario*, vol. I, 1ª ed., Milán, Ed. Giuffrè, 1952 (trad. esp. *Principios de Derecho tributario*, vol. I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964); 2ª ed. 1967; vol. II, 1957.
- BILSDORFER, P., “Die Entwicklung des Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts”, en *NJW*, 1999, págs. 1675 a 1686.
- BINDING, *Die Normen und ihre Übertretung*, t. I, *Normen und Strafgesetze*, 3ª ed., Leipzig, 1916.
- BIRK, Dieter, *Kommentar §4 AO*, en HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER, *Kommentar zur AO und FGO*, Köln, Ed. Otto Schmidt, 1997.
- *Steuerrecht*, 5ª ed., Heidelberg, Ed. C. F. Müller, 2002; 6ª ed., 2003.
- BLONDEAU, *Essai sur ce q'on appelle l'effet rétroactif des lois*, Paris, Ed. Sirey, 1809.
- BOBBIO, Norberto, *Contribución a la teoría del Derecho*, 1980.
- BOIX REIG, J., “Aspectos de la nueva regulación del delito fiscal”, en AA.VV., *Delitos socioeconómicos en el nuevo Código Penal*, Cuadernos de Derecho Judicial, Consejo General del Poder Judicial, 1996.
- BOIX REIG, J.; BUSTOS RAMÍREZ, J., *Los delitos contra la Hacienda pública: bien jurídico y tipos legales*, Madrid, Ed. Tecnos, 1987.
- BORST, J. R., *Über die Anwendung neuer Gesetze auf früher entstandene Rechtsverhältnisse*, Baumberg, 1814.
- BOZZA, Nadya, “La retroattività nella giurisprudenza della Corte costituzionale tedesca”, en *Rivista di Diritto Tributario*, 1996-I, págs. 3 a 15.
- BULYGIN, Eugenio, “Time and Validity”, en A. A. MARTINO (Ed.), *Deontic Logic, Computational Linguistics and Legal Information Systems*, Amsterdam - New York - Oxford, Ed. North Holland, 1982 (traducción española: “Tiempo y validez”, en ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio, *Análisis lógico y Derecho*, Madrid, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, 1991, págs. 195 a 214).
- BULYGIN, Eugenio; MENDONCA, Daniel, *Normas y sistemas normativos*, Madrid-Barcelona, Colección Filosofía y Derecho, Ed. Marcial Pons, 2005.

- BUSTOS RAMÍREZ, J., *Manual de Derecho Penal. Parte General*, 3ª ed., Barcelona, Ed. Ariel, 1989.
- CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel, “Nuevos matices de la jurisprudencia comparada en materia de declaración de nulidad de una norma y devolución de ingresos indebidos”, en *REDF*, núm. 92, octubre-diciembre 1996, págs. 759 a 774.
- CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *Jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Comentarios y concordancias con la legislación española)*, 1992-1995, Madrid, Ed. La Ley, 1996.
- CALAMANDREI, Piero, *Corte costituzionale e autorità giudiziaria*, en *Opere giuridiche*, vol. III, Nápoles, 1968.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel; ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar, “La potestad interpretativa en materia tributaria: aspectos problemáticos y perspectivas de reforma”, en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 221-222, agosto-septiembre 2001, págs. 3 a 72.
- CALDERÓN CEREZO, A., “Efectos penales de la regularización tributaria (Un análisis del art. 305.4 del Código Penal)”, en *Gaceta Fiscal*, núm. 160, 1997, págs. 194 y sigs.
- CALVO ORTEGA, Rafael, “Constitución y Haciendas Locales”, en *REDF*, núm. 100, 1998, págs. 559 a 573.
- CALVO ORTEGA, Rafael; CHECA GONZÁLEZ, Clemente (Coord.), *Derechos y garantías de los contribuyentes (Estudio de la nueva ley)*, Valladolid, Ed. Lex Nova, 1998.
- CALVO ORTEGA, Rafael (Dir.); TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel (Coord.), *La nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Ed. Civitas, 2004.
- CAPELLA, Juan Ramón, *Elementos de análisis jurídico*, 1ª ed., Madrid, Ed. Trotta, 1999.
- CAPITANT, H., *Introduction à l'étude du droit civil*, 5ª ed., Paris, 1929.
- CARDOSO DA COSTA, J. M., “O enquadramento constitucional do Direito dos impostos em Portugal: a jurisprudência do Tribunal Constitucional”, en AA.VV. (coord. Jorge MIRANDA), *Perspectivas constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, vol. II, Coimbra, Ed. Coimbra, 1997, págs. 397 a 428.
- CARNELUTTI, Francesco, Recensión a PACE, G., *Il diritto transitorio*, 1944, en *Rivista di Diritto Processuale*, vol. I, Parte I, 1946, pág. 68.
- CASADO OLLERO, Gabriel, “Prólogo” al libro de L. M. ALONSO, *Jurisprudencia constitucional tributaria*, Madrid, 1993.
- CASALTA NABAIS, José, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, Ed. Livreria Almedina, 1998.
- CASTÁN TOBEÑAS, José, *Derecho civil español, común y foral*, t. I, vol. I, 12ª ed., Madrid, Ed. Reus, 1982; reimp. 1984.
- CASTANHEIRA NEVES, A., “El principio de legalidad”, en *Digesta (Escritos acerca do Direito, do Pensamento Jurídico, da sua Metodologia e Outros)*, vol. 1º, Coimbra, Ed. Coimbra, 1995, págs. 349 a 473.

- CASTIÑEIRA PALOU, M<sup>a</sup> Teresa, “Las leyes modificativas”, en GRETEL, *La forma de las leyes (10 estudios de técnica legislativa)*, Barcelona, Ed. Bosch, 1986, págs. 201 a 206.
- CASTRESANA, A., “Fides”, “bona fides”: un concepto para la creación del Derecho, Madrid, Ed. Tecnos, 1991.
- CASTRO Y BRAVO, Federico de, *Derecho Civil de España*, Madrid, Ed. Civitas, 1949 y 1952, reed. 1984.
- “Derecho transitorio: El sistema del efecto inmediato de la ley (Notas críticas a ROUBIER, P., *Le Droit transitoire*, 2<sup>a</sup> ed., 1960)”, *Anuario de Derecho Civil*, 1961, págs. 731 a 734.
- *Compendio de Derecho Civil*, 5<sup>a</sup> ed., Madrid, 1970.
- CAZORLA PRIETO, L. M<sup>a</sup>, *Las llamadas Leyes de Acompañamiento Presupuestario. Sus problemas de constitucionalidad*, Madrid, Ed. IEF- Marcial Pons, 1998.
- CEREZO MIR, J., *Curso de Derecho Penal Español. Parte general*, I, 5<sup>a</sup> ed., Madrid, Tecnos, 1996.
- CERVERA TORREJÓN, Fernando, “La retroactividad de la norma tributaria”, en *REDF*, núm. 10, 1976, págs. 257 a 278.
- CHABOT DE L’ALLIER, *Questions transitoires sur le Code Napoléon, relatives à son autorité sur les actes et les droits antérieurs à sa promulgation*, 2 vol., Paris, 1809.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *La revisión de oficio de los actos tributarios: nulidad y anulabilidad*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Pamplona, Aranzadi, 1996.
- *Reclamaciones y recursos tributarios*, Pamplona, Aranzadi, 1997.
- “La inejecutividad de las sanciones tributarias hasta que no sean firmes en vía administrativa conlleva la improcedencia de exigir intereses de demora sobre las mismas”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 19, 2001 (BIB 2002\61).
- CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, “El delito fiscal en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas no debe alterar las posiciones jurídico-subjetivas del tributo”, en *Quincena Fiscal*, junio 1998, págs. 11 y sigs.
- CHIRONI, Abello, *Trattato di Diritto civile*, Turín, Ed. Bocca, 1904.
- CHIRONI, G. P., *Della non retroattività della legge in materia civile*, Siena, 1885.
- COBO DEL ROSAL, M., “Sustitución del I.G.T.E. por el I.V.A.: principio de legalidad y retroactividad de la ley penal más favorable”, en *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 53, Edersa, 1994.
- COBO DEL ROSAL, M.; VIVES ANTÓN, T.S., *Derecho Penal. Parte general*, 4<sup>a</sup> ed., Valencia, Ed. Tirant lo Blanch, 1996.
- COLIN; CAPITANT, *Cours élémentaire de droit civil français*, I, 5<sup>a</sup> ed., Paris, 1927.
- COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, “La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación”, en *REDF*, núm. 23, 1979.
- CONDE-PUMPIDO FERREIRO, C. (Dir.), *Código Penal (Doctrina y Jurisprudencia)*, t. I y II, Madrid, Ed. Trivium, 1997.
- CÓRDOBA RODA, J., “El delito fiscal”, en *REDF*, núm. 15/16, 1977, págs. 689 y sigs.

- CÓRDOBA RODA, J.; RODRÍGUEZ MOURULLO, G.; TORO MARZAL, A.; CASABÓ RUIZ, J.R., *Comentarios al Código Penal*, t. II, Barcelona, Ed. Ariel, 1972.
- CORS MEYÀ, F. Xavier, “Teoría del devengo. El caso de los impuestos municipales (Comentario a la STC 197/1992)”, en *Jurisprudencia Tributaria*, 1995, t. II, págs. 1364 y sigs. (BIB 1995\39).
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías, *Ordenamiento tributario español*, I, 2ª ed., Madrid, Ed. Tecnos, 1970; 4ª ed., Madrid, Ed. Civitas, 1985.
- “El equilibrio constitucional y el equilibrio jurídico tributario”, en *REDF*, núm. 109-110, enero-junio 2001.
- COSTA, Joaquín, *La problemática de la ignorancia del Derecho*, 1901.
- CUBERO TRUYO, Antonio M., “La doble *relatividad* de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional”, en *REDF*, núm. 109-110, 2001, págs. 217 a 263.
- CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, Pilar, “Derechos de los contribuyentes en Francia: la garantía contra los cambios de doctrina administrativa”, en *REDF*, núm. 107, julio-septiembre 2000, págs. 413 a 435.
- CURY, E., *La ley penal en blanco*, Bogotá-Colombia, Ed. Temis, 1988.
- DANNECKER, G., *Das intertemporale Strafrecht*, Tübingen, Ed. J.C.B. Mohr, 1993.
- DEKEUWER-DETOSSÉZ, *Les dispositions transitoires dans la législation civile contemporaine*, Paris, Ed. LGDJ, 1977.
- DELGADO GARCÍA, Ana Mª, *La derivación de responsabilidades en la recaudación de los tributos*, Madrid-Barcelona, Ed. Marcial Pons, 2000.
- DERNBURG, Heinrich, *Pandekten*, vol. I, 1893.
- DI PIETRO, Adriano (Coord.), *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*, Milano, Ed. Giuffrè, 1999.
- *Le Sanzioni tributarie nell’esperienza europea*, Milano, Ed. Giuffrè, 2001.
- DÍEZ-PICAZO, Luis; GULLÓN, A., *Sistema de Derecho civil*, vol. I, 8ª ed., Madrid, Ed. Tecnos, 1995.
- DÍEZ-PICAZO, Luis Mª, “La doctrina del precedente administrativo”, en *RAP*, núm. 98, págs. 10 y sigs.
- *La derogación de las leyes*, Madrid, Ed. Civitas, 1990.
- Voz “Retroactividad de las normas (D.º Constitucional)”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, vol. IV, Madrid, Ed. Civitas, 1995.
- DOLZ LAGO, M.J., “Los delitos contra la Hacienda Pública (Síntesis jurisprudencial y doctrinal)”, en *Impuestos*, t. II, 1993, págs. 557 y sigs.
- DUGUIT, Léon, “La non-rétroactivité des lois et l’interprétation des lois”, en *Revue du Droit Public*, núm. XVII, 1910, págs. 764 y sigs.
- *Traité de Droit Constitutionnel*, vol. II, Parte I, 3ª ed., Paris, Ed. Fontemoing-Boccard, 1928.
- EINAUDI, Luigi, *Corso di Scienza delle Finanze*, 2ª ed., Turín, Ed. Tip. E. Bono, 1914.
- ENGISCH, Karl, *Vom Weltbild des Juristen*, Heidelberg, Ed. Carl Winter Universität, 1950.



- ENNECCERUS, Ludwig, *Derecho civil. Parte general, vol. I* (traducción 39<sup>a</sup> ed. alemana), Barcelona, Ed. Bosch, 1953.
- ERSKINE MAY, T., *Parliamentary Practice*, 20<sup>a</sup> ed., Londres, 1983.
- ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, “Reforma tributaria y aprobación de Presupuestos. Análisis de una experiencia (1978-1981)”, en *Funciones financieras de las Cortes Generales*, Madrid, Publicaciones del Congreso de los Diputados, 1985.
- *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Madrid, Civitas, 1988.
- “La eficacia en el tiempo de las normas tributarias (art. 20 LGT)”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje al Prof. Fernando Sáinz de Bujanda*, vol. I, Madrid, IEF, 1991, págs. 297 a 324.
- “Principio de igualdad y deber de contribuir en la jurisprudencia constitucional”, en AA.VV., *El principio de igualdad en la Constitución española*, vol. I, Madrid, 1991, pág. 756.
- “El principio constitucional de competencia presupuestaria”, en *REDF*, núm. 98, abril-junio 1998, págs. 247 a 267.
- “Comentario a los artículos 18 a 25 LDGC”, en AA.VV., *Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, Ed. Francis Lefebvre, 1999.
- ESPARZA LEIBAR, Iñaki, *El principio del proceso debido*, Barcelona, Ed. Bosch, 1995.
- ESPOSITO, “Illegittimità costituzionale e abrogazione”, en *Giur. cost.*, 1958, págs. 828 y sigs.
- FALCÓN Y TELLA, R., *Análisis crítico de jurisprudencia en materia de prescripción de las infracciones y sanciones tributarias*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, Monografía núm. 76, 1990.
- *La prescripción en materia tributaria*, Madrid, Ed. La Ley, 1992.
- “Efectos de la declaración de inconstitucionalidad sobre los recursos de amparo pendientes: la peligrosa doctrina sentada por la STC 159/1997, de 2 de octubre, en relación con el gravamen complementario de la tasa sobre el juego”, en *Quincena Fiscal*, núm. 20, 1997.
- “Prescripción de tributos y sanciones”, en *REDF*, núm. 98, 1998, págs. 189 y sigs.
- “La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador en los supuestos de leyes inconstitucionales o incompatibles con el ordenamiento comunitario: la sentencia Dangeville del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, en *Quincena Fiscal (Editorial)*, núm. 13, julio 2002, págs. 5 a 7.
- “De nuevo sobre la trascendencia penal de la prescripción tributaria: la sentencia Kepro y el estado actual de la cuestión”, en *Quincena Fiscal (Editorial)*, núm. 16, septiembre 2002.
- FALSITTA, “L’illegittimità costituzionale delle norme retroattive imprevedibili, la civiltà del diritto e il contribuente Nostradamus”, en *Il fisco*, núm. 33/1995, págs. 8130 y sigs.
- FAVOREU, Louis; PHILIP, Loïc, *Les grandes décisions du Conseil constitutionnel*, 11<sup>a</sup> ed., París, Ed. Dalloz, 2001.
- FEDERICO, Lorenzo del, “Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie”, en AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria (I decreti*

- legislativi di attuazione delle deleghe contenute nell'art. 3 della legge 26-12-1996, n. 662*), Coord. Marco Miccinesi, Padova, Ed. CEDAM, 1999.
- FELIX, G. (Hrsg.), *Steuerstrafrechtliche Perspektiven der Parteispenden*, Köln, Kölner Steuerthemen, Arbeitskreis für Steuerrecht, 1984. – “§ 10 b Abs.2 EStG 1967/80: Steuerstrafrechtliches Dauer- oder Zeitgesetz?”, en *Kölner Steuerdialog*, 1984, págs. 5637 a 5670.
- FENELLÓS PUIGSERVER, V., *El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes)*, Ed. Tro, 1998.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón, *De la arbitrariedad del legislador. Una crítica de la jurisprudencia constitucional*, Madrid, Ed. Civitas, 1998.
- FERRARA, F., *Trattato di Diritto Civile Italiano*, I, Roma, Ed. Athenaeum, 1921.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan, “La aplicación de la disposición adicional 13ª de la Ley del IRPF (Deuda Especial) a los supuestos de delito fiscal”, en *Impuestos*, t. II, 1992.
- “Delito fiscal y prescripción tributaria”, en *Técnica Tributaria*, núm. 43, 1998, págs. 61 a 73.
- *Curso de Derecho Financiero Español*, vol. I, 20ª ed., Madrid-Barcelona, Ed. Marcial Pons, 1998; 22ª ed., 2000.
- FERRERES COMELLA, Víctor, *El principio de taxatividad en materia penal y el valor normativo de la jurisprudencia (Una perspectiva constitucional)*, Madrid, Ed. Civitas, 2002.
- FEUERBACH, Paul Johann Anselm, Ritter von, *Lehrbuch des gemeinen in Deutschland geltenden Peinlichen Rechts*, 1ª ed., Ed. G. F. Heyer, 1801; reedición 1985.
- FIERRO, G., *La Ley penal y el Derecho transitorio (retroactividad e irretroactividad)*, Buenos Aires, Ed. Depalma, 1978.
- FIORE, P., *De la irretroactividad e interpretación de las leyes*, 1893; trad. esp. E. Aguilera, Ed. Reus, 1927.
- FISCH, Jill E., “Retroactivity and legal change: an equilibrium approach”, en *Harvard Law Review*, vol. 110, marzo 1997, págs. 1056 a 1123.
- FLÄMIG, C., *Steuerrecht als Dauerrecht (zur Einordnung des steuergesetzlichen Parteienfinanzierungsrechts in den Regelungsbereich des § 2 des Strafgesetzbuches)*, Baden-Baden, Ed. Nomos, 1985.
- FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas. Los impuestos*, 29ª ed., México, Ed. Porrúa, 1991.
- FONT I LLOVET, T., “La extensión a terceros de los efectos de la sentencia en vía de ejecución”, en *Revista Justicia Administrativa*, núm. extraordinario 1999, págs. 165 a 182.
- FORSTHOFF, Ernst, *Tratado de Derecho Administrativo* (traducción de la 5ª ed. alemana), Madrid, Ed. Instituto de Estudios Políticos, 1958.
- FRANZEN / GAST / JOECKS, *Steuerstrafrecht*, 4ª ed., München, Ed. C.H. Beck, 1996.
- FRANZEN / GAST / SAMSON, *Steuerstrafrecht*, 3ª ed., München, Ed. C.H. Beck, 1985.
- FRANZHEIM, H., “Parteispenden - Steuerhinterziehung - Straffreiheit?”, en *Neue Zeitschrift für Strafrecht*, 1982, págs. 137 a 141.

- GABBA, C. F., *Teoria della retroattività delle leggi*, vol. I, 1868; vol. II, 1869; vol. III, 1871; vol. IV, 1874, Turín; 2ª ed., 1882; 3ª ed., 1891.
- GALÁN GALÁN, Alfredo, “Posició de les ordenances en el sistema de fonts”, en AA.VV. (Coord. T. FONT I LLOVET), *Dret local*, 1ª ed., Barcelona, Ed. Universitat de Barcelona-Marcial Pons, 1997, págs. 53 a 97.
- *La potestad normativa autónoma local*, Barcelona, Ed. Atelier, 2001.
- GARCÍA AÑOVEROS, Jaime, “Naturaleza jurídica del Presupuesto”, en *Estudios en Homenaje a Jordana de Pozas*, t. III, vol. 2º, IEP, Madrid, 1962.
- “Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración financiera”, en *REDF*, núm. 76, 1992.
- GARCÍA ARÁN, M., “Remisiones normativas, leyes penales en blanco y estructura de la norma penal”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, XVI, 1992-1993, págs. 65 y sigs.
- GARCÍA CALVENTE, Yolanda, “Retroactividad de las normas tributarias que modifican o derogan exenciones (a propósito de la STC 234/2001, de 13 de diciembre)”, en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 4, mayo 2002, págs. 19 a 32.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, “Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las Leyes inconstitucionales”, en *REDA*, núm. 61, 1989.
- “La problemática puesta en aplicación de la LRJ-PAC: el caso del Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, que aprueba el Reglamento para el ejercicio de la potestad sancionadora. Nulidad radical del Reglamento y desintegración general del nuevo sistema legal”, en *REDA*, núm. 80, 1993, págs. 657 a 677.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás Ramón, *Curso de Derecho Administrativo I*, 4ª ed., Madrid, Ed. Civitas, 1983; y 8ª ed., 1997.
- GARCÍA LUENGO, Javier, “La subsanación retroactiva de reglamentos nulos mediante la elevación de rango (A propósito de la STC 273/2000, de 15 de noviembre)”, en *REDA*, núm. 111, julio-septiembre 2001, págs. 439 a 463.
- *El principio de protección de la confianza en el Derecho administrativo*, Madrid, Ed. Civitas, 2002.
- GARCÍA NOVOA, César, *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid-Barcelona, Ed. Marcial Pons, 2000.
- GARCÍA VALDECASAS, Guillermo, “Sobre la significación del principio de no retroactividad de las leyes”, en *Anuario de Derecho Civil*, 1966, págs. 45 a 53.
- GARDINO CARLI, Adriana, “Ancora due sentenze nel variegato percorso giurisprudenziale in tema di natura e limiti delle leggi interpretative (Comentario a SS. Corte 311/1995 y 376/1995)”, *Giur. Cost.*, 1995, págs. 2425 a 2434.
- GARRIDO FALLA, Fernando, “La eficacia de los actos administrativos en la nueva Ley de Procedimiento administrativo”, en *Revista de Administración Pública*, núm. 26.

- “Comentario al artículo 9 CE” y “Comentario al artículo 53 CE”, en GARRIDO FALLA, F. (Coord.), *Comentarios a la Constitución*, 2ª ed., Madrid, Ed. Civitas, 1985; 3ª ed. 2001.
- GARRIDO FALLA, F.; FERNÁNDEZ PASTRANA, J. M<sup>a</sup>, *Régimen jurídico y procedimiento de las Administraciones públicas (Un estudio de la Ley 30/1992)*, 2ª ed., Madrid, Ed. Civitas, 1995.
- GARRORENA MORALES, Ángel, *El Estado español como Estado social y democrático de Derecho*, 1ª ed., Madrid, Tecnos, 1984; 5ª reimp. 1992.
- GARZÓN VALDÉS, Ernesto; LAPORTA, Francisco J. (Ed.), *El Derecho y la justicia*, Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía, Madrid, Ed. Trotta, CSIC, BOE, 1996.
- GAST-DE HAAN, B., “Steuerverfehlungen als Grundlage von steuerlichen und anderen Verwaltungseingriffen”, en KOHLMANN (Ed.), *Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht*, Köln, Ed. Otto Schmidt, 1983.
- GAYA SICILIA, Regina, *El principio de irretroactividad de las leyes en la jurisprudencia constitucional*, Madrid, Ed. Montecorvo, 1987.
- GIANNINI, A. D., *Istituzioni di diritto tributario*, 8ª ed., Milán, Ed. Giuffrè, 1960.
- GIARDINA, E., *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milán, Ed. Giuffrè, 1961.
- GINDRE, Rosita, “Diritti a trattamenti pensionistici e leggi retroattive *in peius*”, en *Giur. Cost.* 1988, págs. 3878 y sigs.
- GIOÈ, Chiara, “Retroattività sostanziale delle norme procedimentali: problemi di legittimità costituzionale”, en *Giurisprudenza delle Imposte*, 2001, págs. 1426 y sigs.
- GIOVANNINI, Alessandro, “Retroattività e stabilità delle leggi d’imposta” (Nota a *Corte Cost.* 20 julio 1994, n. 315), en *Giurisprudenza italiana*, 1995, parte I, págs. 433 a 442.
- GOMES CANOTILHO, J. J., *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 2ª ed., Ed. Almedina, 1998.
- GOMES CANOTILHO; J. J.; VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa anotada*, 3ª ed., Ed. Coimbra, 1993.
- GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus, *El principio de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Cuadernos Aranzadi del Tribunal Constitucional, núm. 11, Elcano, Ed. Thomson-Aranzadi, 2003.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia, *Buena fe y Derecho tributario*, Madrid-Barcelona, Ed. Marcial Pons, 2001.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J., *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, II, 3ª ed., 1998.
- GÖPPERT, H., *Das Prinzip “Gesetze haben keine rückwirkende Kraft”, geschichtlich und dogmatisch entwickelt*, en ECK (Ed.), *Ihering’s Jahrbücher*, vol. XXII, 1884, págs. 1 a 206.
- GRACIA MARTÍN, L., “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma”, en *REDF*, 1988.
- GRETEL (GRUPO DE ESTUDIOS DE TÉCNICA LEGISLATIVA), *La forma de las leyes (10 estudios de técnica legislativa)*, Barcelona, Ed. Bosch, 1986.

- GRIZIOTTI, “Intorno al concetto di causa nel diritto finanziario”, en *Saggi sul rinnovamento dello studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*, Milán, Ed. Giuffrè, 1953, págs. 295 y sigs.; y “L’interpretazione funzionale delle leggi finanziarie”, *ibid.*, 1953, págs. 417 y sigs.
- GUAITA, A., “Eficacia del acto administrativo”, en *Revista de Administración Pública*, núm. 25.
- GUASTINI, Riccardo, *Le fonti del Diritto e l’interpretazione. Trattato di Diritto privato a cura di Giovanni Iudica e Paolo Zatti*, Milano, Ed. Giuffrè, 1993.
- GUIBOURG, R.A., “Fuentes del Derecho”, en GARZÓN VALDÉS, Ernesto y LAPORTA, Francisco J. (editores), *El Derecho y la justicia*, Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía, Ed. Trotta, CSIC, BOE, 1996.
- HENNEBERG, E., “Zur Reform des Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitsrechts durch das Einführungsgesetz zum Strafgesetzbuch”, en *Betriebs-Berater*, 1974, págs. 705 a 706.
- HENSEL, Albert, *Steuerrecht*, Berlin, Ed. Springer, 1933 (reimp. 1986).
- HERNÁNDEZ MARÍN, Rafael, *El Derecho como dogma*, Madrid, Ed. Tecnos, 1984.
- “El principio de irretroactividad”, en AA.VV., *Jornadas de estudio sobre el Título Preliminar de la Constitución*, vol. V, Madrid, Ministerio de Justicia, 1988, págs. 3293 a 3308.
- “Recht und Zeit”, en GARZÓN VALDÉS, E. (Ed.), *Spanische Studien zur Rechtstheorie und Rechtsphilosophie*, Berlin, Ed. Duncker & Humblot, 1990, págs. 87 a 98.
- *Dos lecciones de filosofía del Derecho*, Murcia, DM, 1996.
- *Introducción a la teoría de la norma jurídica*, 1ª ed., Madrid – Barcelona, Ed. Marcial Pons, 1998; 2ª ed., 2002.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *La exención tributaria*, Madrid, Ed. Colex, 1990.
- “Los efectos de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán (en especial la ultraactividad transitoria de los preceptos inconstitucionales)”, en *Quincena Fiscal*, núm. 13, 1996, págs. 43 a 54.
- “Una decisión audaz del Tribunal Constitucional alemán: El conjunto de la carga tributaria del contribuyente no puede superar el 50% de sus ingresos (Análisis de la sentencia del *BVerfG* de 22.6.1995 y de su relevancia para el ordenamiento español)”, en *Impuestos*, núm. 14, 1996.
- HOFMANN, Franz, *Excuse über österreichisches allgemeines bürgerliches Recht*, vol. I, Viena, 1878.
- HÜBSCHMANN; HEPP; SPITALER, *Kommentar zur AO und FGO*, 10ª ed., Köln, Ed. Otto Schmidt, 1995.
- HUESCA BOADILLA, Ricardo, *El Derecho transitorio en materia tributaria*, tesis doctoral inédita, Valladolid, 1987.
- HUSSERL, Gerhart, *Recht und Zeit (Fünf rechtsphilosophische Essays)*, Frankfurt am Main, Ed. Vittorio Klostermann, 1955.
- ILIOPOULOS-STRANGAS, Julia, *Rückwirkung und Sofortwirkung von Gesetzen (Eine verfassungsrechtliche Untersuchung unter Berücksichtigung des deutschen und griechischen Steuerrechts)*, Baden-Baden, Ed. Nomos, 1986.

- JAKOB / JUPTNER, *Steuerfragen der mittelbaren Parteienfinanzierung über Organisationen*, Boorberg, 1986.
- JAKOBS, G., *Strafrecht. Allgemeiner Teil*, 2ª ed., Ed. De Gruyter, 1993 (trad. esp., *Tratado de Derecho penal*, Marcial Pons, 1995).
- JELLINEK, Georg, *Allgemeine Staatslehre*, 1ª ed., 1913.
- JESCHECK, H., *Tratado de Derecho Penal. Parte General*, trad. esp. de la ed. original de 1988 por J. L. Manzanares, Granada, Ed. Comares, 1993.
- JESCHECK / WEIGEND, *Lehrbuch des Strafrechts. Allgemeiner Teil*, 5ª ed., Berlin, Ed. Duncker & Humblot, 1996.
- JÈZE, Gaston, “Les lois rétroactives”, en *Revue du Droit Public*, 1916, págs. 26 y sigs.
- “De l’exercice dans le temps du pouvoir législatif (Contribution à l’étude de la non-rétroactivité des lois)”, en *Revue du Droit Public*, 1923, págs. 177 y sigs.
- “Les lois interprétatives. Contribution à l’étude du principe de la non-rétroactivité des lois (I)”, en *Revue du Droit Public*, 1924, págs. 157 y sigs.
- JIMÉNEZ DE ASÚA, L., *Tratado de Derecho Penal*, t. II, 4ª ed., Buenos Aires, Ed. Losada, 1964.
- JUAN LOZANO, Ana Mª, “Comentario al artículo 4 LDGC”, en AA.VV., *Estatuto del Contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes* (coord. G. ORÓN MORATAL), Madrid, Ed. Francis Lefebvre, septiembre 1999, págs. 33 a 38.
- KELSEN, Hans, *Hauptprobleme der Staatsrechtslehre*, Tübingen, 1912.
- *La garantie iuridictionnelle de la Constitution. La justice constitutionnelle*, 1928 (trad. it. *La giustizia costituzionale*, Geraci, Milán, 1981).
- *Reine Rechtslehre*, Leipzig-Wien, 1934 (reimp. Ed. Scientia Aalen, 1985).
- *Allgemeine Theorie der Normen*, Wien, Ed. Manz, 1979.
- KLEIN, *AO Kommentar (einschliesslich Steuerstrafrecht)*, 6ª ed., München, Ed. C.H. Beck, 1998.
- KLOEPFER, Michael, *Grundrechte als Entstehenssicherung und Bestandsschutz*, München, Ed. Beck, 1970.
- *Vorwirkung von Gesetzen*, München, Ed. Beck, 1974.
- KOHLMANN, *Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht Kommentar*, 7ª ed., Köln, Ed. Otto Schmidt, 1997.
- KUNERT, K.H., “Zur Rückwirkung des mildereren Steuerstrafgesetzes -Nicht nur ein Betrag zur Parteispendenaffäre-“, en *Neue Zeitschrift für Strafrecht*, 1982, págs. 276 a 280.
- LAATHS, W., *Das Zeitgesetz gemäß 2 Abs. 4 StGB*, Aachen, Ed. Shaker, 1995.
- LACRUZ BERDEJO, J. L.; SANCHO REBULLIDA, F. A.; LUNA SERRANO, A.; DELGADO ECHEVERRÍA, J., *Elementos de Derecho Civil I. Parte General del Derecho Civil*, vol. I, Barcelona, Ed. Bosch, 1988.
- LANG, Joachim, “Verfassungsrechtliche Zulässigkeit rückwirkender Steuergesetze”, en *Die Wirtschaftsprüfung*, 1998, págs. 163 a 174.

- LASCURAÍN SÁNCHEZ, Juan Antonio, *Sobre la retroactividad penal favorable*, Madrid, Ed. Civitas, 2000.
- LASSALLE, Ferdinand, *Theorie der erworbenen Rechte und der Collision der Gesetze*, 1861.  
— *Théorie des droits acquis et des conflits de lois*, (trad. francesa), Paris, Ed. Giard, 1904.
- LATORRE, Ángel, *Introducción al Derecho*, 10ª ed., Barcelona, Ed. Ariel, 1993.
- LAURENT, F., *Principes de droit civil*, Bruselas – París, 1876.
- LEIBHOLZ, G., *Die Gleichheit vor dem Gesetz*, 2ª ed., Munich - Berlín, Ed. Beck, 1959 (reimpresión de la 1ª ed. de 1925, con la adición de otros trabajos del autor).
- LÓPEZ MENUDO, Francisco, *El principio de irretroactividad en las normas jurídico-administrativas*, Sevilla, Ed. Instituto García Oviedo, 1982.
- “El principio de irretroactividad de las normas en la jurisprudencia constitucional”, en AA.VV., *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Prof. Eduardo García de Enterría*, vol. I, Madrid, Ed. Civitas, 1991, págs. 455 a 508.
- “El principio de irretroactividad. Tres cuestiones claves”, en *Documentación Administrativa*, núms. 263-264, mayo-diciembre 2002 (número monográfico sobre “El principio de seguridad jurídica y sus manifestaciones”), Madrid, Ed. INAP, págs. 73 a 104.
- LOZANO SERRANO, Carmelo, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid, Ed. Tecnos, 1988.
- LUCAS VERDÚ, Pablo, “Artículo 1. Estado social y democrático de Derecho”, en *Constitución española de 1978*, t. I, Madrid, Ed. Edersa, 1983.
- LUZÓN DOMINGO, M., “La retroactividad de la ley penal más benigna alcanza por igual a las normas jurídicas extrapenales integrantes de los preceptos penales en blanco”, en *Revista de Derecho de la Circulación*, 1967, págs. 53 y sigs.
- LUZÓN PEÑA, D.M., *Curso de Derecho Penal. Parte General*, I, Ed. Universitas, 1996.
- MACHO PÉREZ, Ana Belén, “Régimen jurídico de la responsabilidad tributaria: criterios para determinar la ley aplicable en materia de responsabilidad”, en *Estudios Financieros*, núms. 257-258, agosto-septiembre 2004, págs. 177 a 187.
- “Autonomía provincial y financiación de competencias transferidas: a propósito de la STC 48/2004, de 25 de marzo”, en *Tributos Locales*, núm. 42, 2004, págs. 9 a 33.
- MADRID CONESA, F., *El principio de irretroactividad de la ley penal y las variaciones jurisprudenciales desfavorables al reo*, Colección de Estudios Serie *minor*, Instituto de Criminología y Departamento de Derecho Penal, Universidad de Valencia, 1982.
- MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Turín, Ed. UTET, 1970.
- MAILHER DE CHASSAT, *Traité de la rétroactivité des lois*, 2 vol., 1ª ed., Paris, Ed. Durand, 1832; 2ª ed., 1845.
- MALVÁREZ PASCUAL, L.A., *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de disposiciones tributarias*, (Premio AEAFF 1997), AEAFF Monografías, núm. 12, abril 1998.
- MANETTI, “Retroattività e interpretazione autentica: un brusco risveglio per il legislatore”, en *Giur. Cost.*, 1990, págs. 952 y sigs.

- MANZONI, I., “Sul problema della costituzionalità delle leggi tributarie retroattive”, en *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1963, I, págs. 532 a 539;
- *Il principio della capacità contributiva nell’ordinamento costituzionale italiano*, Turín, Ed. Giappichelli, 1965.
- MAPELLI CAFFARENA, B., *Estudio jurídico-dogmático sobre las llamadas condiciones objetivas de punibilidad*, Madrid, Ed. Ministerio de Justicia, 1990.
- MARÍN MONROY, “La irretroactividad en el Derecho medieval español” (págs. 85 y sigs.); “La irretroactividad de la Ley en los Fueros” (págs. 521 y sigs.); “La irretroactividad de la Ley en las Partidas (págs. 569 y sigs.); “La irretroactividad de las leyes y el Derecho antiguo” (págs. 751 y sigs.), en *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, 1943.
- MARTÍN DELGADO, J.M., “La derogación de los Impuestos a Cuenta y los Generales sobre la Renta: interpretación en derecho”, en *Crónica Tributaria*, núm. 27, 1978, págs. XXV y sigs.
- MARTÍN QUERALT, Juan, “Ley de Presupuestos y reformas tributarias: Comentarios a la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de julio de 1981”, en *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 11, 1981, págs. 91 a 104.
- *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional, tomo I – 1983*, Madrid, Ed. Civitas, 1984.
- “La retroactividad tributaria en la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, en *Tribuna Fiscal*, núm. 34-35, agosto-septiembre 1993, págs. 45 a 52.
- “De amparos que se tornan en desamparos”, en *Tribuna Fiscal*, núm. 86, 1997.
- MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; CASADO OLLERO, Gabriel; TEJERIZO LÓPEZ, José M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 9ª ed., Madrid, Ed. Tecnos, 1998; 13ª ed., 2002.
- MARTÍNEZ-AGUADO, Jorge, “El principio de seguridad jurídica en el ámbito del derecho tributario. Sus posibles alternativas”, *Gaceta Fiscal*, núm 222, julio-agosto 2003, págs. 23 a 40.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel, “Retroactividad o irretroactividad de las SSTJCE que reconocen el derecho a la devolución de lo indebido tributario comunitario (Doctrina jurisprudencial del TJCE)”, en *Impuestos*, núm. 17, 1998, págs. 79 a 104.
- *La devolución de lo indebido tributario en el Derecho Comunitario*, Oviedo, Septem Ediciones, 2003.
- MARTÍNEZ GINER, L. A., “Suspensión e interrupción de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria”, en *Estudios Financieros*, núm. 225, diciembre 2001, págs. 3 a 56.
- MARTÍNEZ PÉREZ, C. (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.), *El delito fiscal*, Ed. Montecorvo, 1982.
- *Los delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad social (estudio de las modificaciones introducidas por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio)*, Madrid, Ed. Tecnos, 1995.
- “El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria”, en *Estudios Penales y Criminológicos*, XVIII, 1995, págs. 123 y sigs.
- MASTROIACOVO, Valeria, *I limiti alla retroattività nel Diritto tributario*, Colección “L’ordinamento tributario italiano” (dirigida por G. Falsitta y A. Fantozzi), Milano, Ed. Giuffrè, 2005.



- MAURACH, R.; ZIPF, H., *Strafrecht. Allgemeiner Teil*, vol. I, 8ª ed., Heidelberg, 1992 (*Derecho Penal. Parte General*, I, trad. esp. de la 7ª ed. alemana, por Bofill Genzsch y Aimone Gibson, Buenos Aires, Ed. Astrea, 1994).
- MAURER, H., “Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz”, en ISENSEE; KIRCHHOF, *Handbuch des Staatsrechts*, vol. III, Heidelberg, Ed. C. F. Müller, 1988, págs. 218 y sigs.
- MAYER, Otto, *Derecho administrativo alemán*, 1950.
- MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles, “Las ordenanzas fiscales. Criterios para su elaboración”, en AA.VV., *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, Madrid, Ed. Marcial Pons, 1993, págs. 107 a 136.
- *Los responsables tributarios*, Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales – Marcial Pons, 1994.
- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (Dir.), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 3ª ed., Valladolid, Ed. Lex Nova, 2002.
- MERINO JARA, I., “Algunas reflexiones sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria”, en *Impuestos*, II, 1987, págs. 221 y sigs.
- MESA GONZÁLEZ, Mª J., “La supresión del Impuesto sobre el Patrimonio: el caso alemán”, en *Quincena Fiscal*, núm. 20, 1997, págs. 41 y sigs.
- MESTRE DELGADO, E., “Límites constitucionales de las remisiones normativas en materia penal”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1988, págs. 503 y sigs.
- MEYER, F. D., *Principes sur les questions transitoires, considérées indépendamment de toute législation positive, et particulièrement sous le rapport de l'introduction du Code Nap.*, Amsterdam - Paris, 1813.
- MIR PUIG, Santiago, *Derecho Penal. Parte General*, 3ª ed., Barcelona, Ed. PPU, 1990; 4ª ed., 1996; 5ª ed., 1998.
- MITA, Enrico DE, *Interesse fiscale e tutela del contribuente (Le garanzie costituzionali)*, 3ª ed., Milano, Ed. Giuffrè, 1995.
- MODUGNO, F., “Effetti della declaratoria di incostituzionalità in tema di rapporti tributari progressi”, en *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1998, I, págs. 351 y sigs.
- MOLINER, María, *Diccionario de uso del español*, 2ª ed., Madrid, Ed. Gredos, 1998.
- MORILLO MÉNDEZ, A., “El principio de legalidad y su aplicación en materia de infracciones y sanciones tributarias”, en *Carta Tributaria*, núm. 284, 1998.
- MORTATI, “Ancora su incostituzionalità e abrogazione”, en *Giur. cost.*, 1959, págs. 1 y sigs.
- MOSCHETTI, Francesco, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Ed. Cedam, 1973 (trad. esp. por CALERO, J. y NAVAS, R.: MOSCHETTI, F., *El principio de capacidad contributiva*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1980).
- MOUTOUH, Hugues, “La rétroactivité des lois fiscales. A propos de la taxation de l'assurance-vie”, en *JCP-SJ*, Ed. G, núm. 2, 13 enero 1999.

- MUÑOZ BAÑOS, C., *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, Ed. Edersa, 1996.
- NAVARRO, Pablo E.; MORESO, José Juan, “Applicability and Effectiveness of Legal Norms”, en *Law and Philosophy*, núm. 16, 1997, págs. 201 y sigs.
- NAWIASKY, Hans, *Teoría General del Derecho* (trad. esp.), Madrid, 1962.
- NIETO GARCÍA, Alejandro, *Derecho Administrativo Sancionador*, 2ª ed., Madrid, Ed. Tecnos, 1994;  
— *El arbitrio judicial*, Barcelona, Ed. Ariel, 2000.
- NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. de la; FERNÁNDEZ CUEVAS, A.; OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., *El Estatuto del Contribuyente (Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes)*, Pamplona, Ed. Aranzadi, 1998.
- OLIVA SANTOS, A. DE LA, “La STC Pleno 45/1989 (IRPF y declaración conjunta de los casados): una legislación retroactiva y, de nuevo, el principio de igualdad en entredicho”, en *La Ley*, 1989, II, págs. 1197 y sigs.
- OTTO, Ignacio de, *Derecho constitucional. Sistema de fuentes*, 2ª ed., Barcelona, Ed. Ariel, 1988 (3ª reimp., 1993).
- PACE, M. Gaetano, *Il diritto transitorio (con particolare riguardo al diritto privato)*, vol. II, Serie II, en M. ROTONDI (Dir.), *Studi di diritto privato italiano e straniero*, Milán, 1944.  
— “Su una nuova teoria generale del Diritto transitorio”, en *Rivista del Diritto Commerciale*, 1947, págs. 256 a 267.
- PALAO TABOADA, Carlos, “Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva”, en AA.VV., *Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro*, tomo II, Madrid, Ed. Tecnos, 1976, págs. 375 a 426.  
— “La protección constitucional de la propiedad privada como límite al poder tributario”, en AA.VV., *Hacienda y Constitución (La Hacienda Pública en la Constitución Española)*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1979, págs. 277 a 320.  
— *Ordenanza Tributaria Alemana (traducción y notas)*, Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1980.  
— “La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-leyes en materia tributaria”, en *Crónica Tributaria*, núm. 43, 1983, págs. 163 a 179.  
— “Ley de derechos y garantías de los contribuyentes: el texto definitivo”, en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 181, 1998.  
— “Nulidad de reglamentos y devolución de ingresos realizados en virtud de actos dictados en su aplicación”, en *Estudios Financieros*, núm. 195, junio 1999, págs. 3 a 26.
- PAREJO ALFONSO, Luciano, *Derecho Básico de la Administración local*, Barcelona, Ed. Ariel Derecho, 1988.  
— “La potestad normativa de los Entes Locales Territoriales necesarios”, en AA.VV., *Ponències del Seminari de Dret Local*, núm. 5, Ajuntament de Barcelona, 1993, págs. 17 a 33.
- PASO BENGUA, J.M. DEL; JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., *Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998*, Madrid, Ed. CISS, 1998.

- PAULICK, Heinz, “Zur Frage der Zulässigkeit verschärfender Rückwirkungsanordnungen in Steuergesetzen”, en *Schriftenreihe des Deutschen Industrie- und Handelstages*, núm. 32, 1954, págs. 19 y sigs.
- PAZ FERREIRA, E., *Jurisprudência Fiscal Constitucional (seleccionada)*, vol. I, tomo I, Lisboa, 1996.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, José, “Aplicación retroactiva de la norma más favorable en el ámbito del recargo de apremio. Comentario a la STSJ de Andalucía (Granada) de 13 de mayo de 2002”, en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 17, 2002 (BIB 2002\2235).
- PEÑA VELASCO, Gaspar de la, “La delimitación del contenido constitucional de la parte dispositiva de las leyes de presupuestos en materia tributaria”, en *REDF*, núm. 99, julio-septiembre 1998, págs. 377 a 400.
- PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique, “Sobre el Estado de Derecho y su significación constitucional”, en *Sistema*, núm. 57, 1983.
- “Estado social de Derecho y derechos fundamentales”, en *Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*, Madrid, Ed. Tecnos, 1984.
- *La seguridad jurídica*, Barcelona, Ed. Ariel, 1991.
- PÉREZ ROYO, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Madrid, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1986.
- “El delito fiscal y la regularización tributaria de la disposición adicional 13 de la Ley del IRPF”, en *Impuestos*, t. I, 1994.
- “La aplicación retroactiva de la ley penal más favorable en los casos de modificaciones en la normativa tributaria”, en *Técnica Tributaria*, núm. 43, 1998, págs. 75 a 88.
- “El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación”, en *REDF*, núm. 100, 1998, págs. 575 y sigs.
- “El derecho de propiedad y la prohibición de discriminación en su disfrute como límites al poder tributario en el Convenio Europeo de Derechos Humanos”, *REDF*, núm. 109-110, enero - junio 2001.
- *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 1ª ed., Madrid, Ed. Civitas, 1991; 8ª ed., 1998; 13ª ed., 2003.
- PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel, *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Pamplona, Ed. Aranzadi, 1996.
- PÉREZ ROYO, Javier, *Las fuentes del Derecho*, 4ª ed., Madrid, Ed. Tecnos, 1988 (3ª reimp., 1993).
- *Curso de Derecho Constitucional*, 2ª ed., Madrid, Ed. Marcial Pons, 1995.
- PFEIFFER, B. W., *Praktische Ausführungen aus allen Teilen der Rechtswissenschaft*, vol. I, Hannover, 1825.
- PIEROTH, Bodo, *Rückwirkung und Übergangsrecht (verfassungsrechtliche Maßstäbe für intertemporale Gesetzgebung)*, Berlin, Ed. Duncker & Humblot, 1981.
- “Die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Grundsatz des Vertrauensschutzes”, en *Juristen Zeitung*, 1984, págs. 971 a 978.

- PIÑA GARRIDO, M<sup>a</sup> Dolores, *El devengo y el período impositivo en el sistema tributario español*, Madrid, Ed. UAM – Colex, 1997.
- “La retroactividad de la ley penal más favorable en los delitos contra la Hacienda Pública”, en AA.VV. (dir. CORCOY BIDASOLO, M.), *Derecho Penal de la Empresa*, Pamplona, Universidad Pública de Navarra, 2002, págs. 261 a 294.
- PIZZORUSSO, A., *Comentario del Codice civile (Fonti del Diritto) – Articoli 1-9*, Bologna, 1977.
- PLANIOL; RIPERT, *Traité élémentaire de droit civil*, I, Paris, 1911.
- POZO LÓPEZ, J. del, “El ilícito tributario”, en *REDF*, núm. 40, 1983, págs. 517 y sigs.
- PUGLIATI, voz “Abrogazione (Teoria generale)”, en *Enciclopedia del diritto*, I, pág. 151.
- PULIDO QUECEDO, Manuel, “Irretroactividad de las normas (tributarias) y seguridad jurídica (A propósito de la STC 234/2001, de 13 de diciembre)”, en *Repertorio Aranzadi del TC núm. 19/2001. Parte Tribuna*, 2002 (BIB 2002\30).
- QUERALT JIMÉNEZ, J.J., *Derecho Penal Español. Parte Especial*, 2<sup>a</sup> ed., Ed. Bosch, Barcelona, 1992.
- QUEROL GARCÍA, M.T., *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*, Ed. Deusto, 1991.
- QUINTANO RIPOLLÉS, A., *Comentarios al Código Penal*, 2<sup>a</sup> ed., Madrid, 1966.
- QUINTERO OLIVARES, G. (Dir.), *Comentarios al nuevo Código Penal*, Pamplona, Ed. Aranzadi, 1996.
- RAMALLO MASSANET, Juan, “Modificación de la Ley General Tributaria por la Ley anual de Presupuestos Generales del Estado (STC 76/1992, de 14 de mayo)”, en *Crónica Tributaria*, núm. 64.
- “Comentario a los artículos 5 a 9 LDGC”, en AA.VV., *Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, Ed. Francis Lefebvre, 1999.
- “El Decreto-Ley en materia tributaria”, *Derecho Privado y Constitución*, núm. 17, 2003.
- RAMALLO MASSANET, Juan; ZORNOZA PÉREZ, Juan, “Fonts i poder financer”, en AGULLÓ AGÜERO, A. (Coord.), *Dret financer i tributari I*, Barcelona, Ed. Universitat Oberta de Catalunya, 2004.
- RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador, “Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria”, en *REDF*, núms. 109-110, enero-junio 2001.
- RANCAÑO MARTÍN, M.A., *El delito de defraudación tributaria*, Madrid, Ed. Marcial Pons, 1997.
- RECASENS, *Tratado General de Filosofía del Derecho*, México, 1970.
- RESCIGNO, G. U., “Note preliminari sulle principali manchevolezze nella tecnica legislativa”, en AA.VV., *Fattibilità e applicabilità delle leggi*, Rimini, 1983.
- “Disposizioni transitorie”, en *Enciclopedia del Diritto*, vol. XIII, págs. 219 y sigs.
- REY GONZÁLEZ, C., *La prescripción de la infracción penal (En el Código de 1995)*, 2<sup>a</sup> ed., Ed. Marcial Pons, 1999.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, *El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*, Madrid, Ed. Tecnos, 1970.

- “Sobre técnica jurídica y Leyes de Presupuestos”, en AA.VV., *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, vol. I, 1987, págs. 647 a 666.
- “Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española”, en *REDF*, núm. 100, 1998, págs. 593 a 626.
- “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, en *REDF*, núm. 125, 2005, págs. 5 a 40.
- RODRÍGUEZ DEVESA, J.M.; SERRANO GÓMEZ, A., *Derecho Penal español. Parte general*, 17ª ed., Madrid, Ed. Dykinson, 1994.
- RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (Dir.), *Comentarios al Código Penal*, Madrid, Ed. Civitas, 1997.
- RODRÍGUEZ MOURULLO, G., *Presente y futuro del delito fiscal*, Madrid, Cuadernos Civitas, 1974.
- “El nuevo delito fiscal”, en *REDF*, núm. 15/16, 1977, págs. 703 y sigs.
- ROSAL, J. del, “Ideas sobre la aplicación de los principios del Derecho Penal a la infracción tributaria”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, T. XVI, 1963, págs. 5 y sigs.
- ROSS, Alf, *On Law and Justice*, Londres, Ed. Stevens and Sons, 1958 (*Sobre el Derecho y la justicia*, traducción española por Genaro R. CARRIÓ, 5ª ed., Buenos Aires, Ed. EUDEBA, 1994).
- ROUBIER, Paul, “Distinction de l’effet rétroactif et de l’effet immédiat de la loi”, en *Revue trimestrielle de Droit Civil*, 1928, págs. 579 a 627.
- *Les conflits des lois dans le temps (Théorie dite de la non-rétroactivité des lois)*, 2 vol., Paris, Ed. Sirey, 1929 (vol. I) y 1933 (vol. II).
- *Le Droit transitoire (Conflits des lois dans le temps)*, 2ª ed., Paris, Ed. Dalloz et Sirey, 1960.
- ROXIN, C., *Strafrecht. Allgemeiner Teil*, vol. I, 3ª ed., München, Ed. C.H. Beck, 1997. - *Derecho Penal. Parte General*, I, trad.esp. LUZÓN PEÑA D.M. et.al., Madrid, Ed. Civitas, 1997.
- RUBIO LLORENTE, Francisco, *Prólogo a Díez-PICAZO, Luis Mª, La derogación de las leyes*, Madrid, Ed. Civitas, 1990, págs. 17 a 26.
- RUDOLPHI / HORN / SAMSON, *Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch*, vol. I, Parte General, 28ª ed., Luchterhand, 1998.
- RUIZ ANTÓN, L.F., “El principio de irretroactividad de la ley penal en la doctrina y la jurisprudencia”, en *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 7, Universidad de Extremadura, 1989.
- RUIZ MANERO, Juan, “Principios jurídicos”, en GARZÓN VALDÉS, Ernesto; LAPORTA, Francisco J. (Ed.), *El Derecho y la justicia*, Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía, Madrid, Ed. Trotta, CSIC, BOE, 1996, págs. 149 a 159.
- RÜPING, H., “Blankettnormen als Zeitgesetze”, en *Neue Zeitschrift für Strafrecht*, 1984, págs. 450 y 451.
- RUSSO, Pasquale, “Riflessioni in tema di tassazione retroattiva delle plusvalenze realizzate a seguito dell’esproprio di terreni o della cessione volontaria dei medesimi in seno a procedure ablative”, en *Rassegna tributaria*, 1995, págs. 38 y sigs.
- *Manuale di Diritto Tributario*, 3ª ed., Milano, Ed. Giuffrè, 1999.

- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *Hacienda y Derecho*, Madrid, Ed. Instituto de Estudios Políticos, vol. I, 1962; vol. III, 1963; vol. IV, 1966.
- “El nacimiento de la obligación tributaria”, en *RDFHP*, núm. 58, 1965, págs. 243 y sigs. y núm. 59, págs. 511 y sigs. (publicado también en *Hacienda y Derecho*, vol. IV, 1966, págs. 4 y sigs.).
- “Consideraciones sobre el hecho imponible”, en *RDFHP*, núm. 60, 1965, págs. 769 y sigs. (publicado también en *Hacienda y Derecho*, vol. IV, 1966, págs. 257 y sigs.).
- “En torno al concepto y al contenido del Derecho Penal Tributario”, en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, t. XXI, 1968, págs. 77 y sigs.
- SALDITT, F., “Die Hinterziehung ungerechter Steuern”, en *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion (Festschrift für Klaus Tipke)*, Köln, Ed. Otto Schmidt, 1995.
- SALVADOR CODERCH, Pablo, “La publicación de las leyes”, en GRETEL (GRUPO DE ESTUDIOS DE TÉCNICA LEGISLATIVA), *La forma de las leyes (10 estudios de técnica legislativa)*, Barcelona, Ed. Bosch, 1986, págs. 259 a 290.
- SAMSON, E., “Möglichkeiten einer legislatorischen Bewältigung der Parteispenden-problematik”, en *wistra*, 1983, págs. 235 a 242.
- SÁNCHEZ PINO, Antonio José, “Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria”, en *REDF*, núm. 109-110, enero-junio 2001, págs. 163 a 185.
- SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso, *Fundamentos de Derecho Administrativo I*, 1ª ed., Madrid, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, 1988 (1ª reimp. 1991).
- SANTAOLALLA LÓPEZ, Fernando, “Comentario al artículo 91 de la Constitución”, en ALZAGA VILLAAMIL, Oscar (Dir.), *Comentarios a las leyes políticas. Constitución de 1978*, t. VII, Madrid, EDESA, 1985, págs. 348 y sigs.
- SAVIGNY, F. C. VON, *System des heutigen römischen Rechts*, vol. VIII, 1848, §§ 384-400, págs. 368 a 532.
- *Traité de droit romain modernisé*, 1848, trad. Guenoux, 1860, vol. VIII.
- SCHÄFER, H., “Amnestie für verdeckte Parteispenden durch Änderung des Steuerrechts?”, en *wistra*, 1983, págs. 167 a 171.
- SCHEURL, Adolf VON, *Beiträge zur Bearbeitung des römischen Rechts*, Erlangen, 1853.
- SCHICK, Walter, “Il procedimento nel Diritto Tributario”, en AA. VV., *Trattato di Diritto Tributario (Dir. A. Amatucci)*, Vol. III, *Il procedimento di attuazione della norma tributaria*, Padova, Ed. CEDAM, 1994 (trad. esp. por MACHO PÉREZ, A. B., en AA.VV., *Tratado de Derecho Tributario*, vol. II (Dir. A. AMATUCCI; Coord. E. GONZÁLEZ, C. TRZASKALIK), Bogotá, Ed. Temis, 2001).
- SCHMITT, Carl, “Die Lage der europäischen Rechtswissenschaft” (1943/44), en *Verfassungsrechtliche Aufsätze aus den Jahren 1924-1954: Materialien zu einer Verfassungslehre*, 1ª ed., Berlín, Ed. Duncker & Humblot, 1958, págs. 404 y sigs.
- SCHNEIDER, Hans, *Gesetzgebung*, 2ª ed., Heidelberg, Ed. C. F. Müller, 1991.
- SCHÖNKE / SCHRÖDER, *Strafgesetzbuch Kommentar*, 25ª ed., München, Ed. C.H. Beck, 1997.

- SEGOVIA DE LA CONCEPCIÓN, Begoña, “La devolución de ingresos tributarios por efecto de la nulidad del Reglamento que amparaba la exacción (Comentario a la STSJ de Valencia de 3 de marzo de 1997)”, en *REDF*, núm. 102, 1999.
- SERRANO ANTÓN, F., *Las devoluciones tributarias*, Madrid, Ed. Marcial Pons, 1996.
- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L.; MERINO JARA, I., “Implicaciones tributarias y penales de las disposiciones adicionales 13ª y 14ª de la Ley del IRPF”, en *Impuestos*, t. I, 1994, págs. 57 y sigs.
- SHAVIRO, Daniel, *When Rules Change. An Economic and Political Analysis of Transition Relief and Retroactivity*, Chicago – London, Ed. University of Chicago Press, 2000.
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús Mª, “Legislación penal socio-económica y retroactividad de disposiciones favorables: El caso de las “Leyes en Blanco””, en *Estudios Penales y Criminológicos*, XVI, Universidad Santiago de Compostela, 1992-1993.
- “Legislación penal socio-económica y retroactividad de disposiciones favorables: El caso de las “Leyes en Blanco””, en AA.VV., *Hacia un Derecho penal económico europeo, Jornadas en honor del Profesor Klaus Tiedemann*, Estudios Jurídicos, Serie Derecho Público, Madrid, BOE, 1995, págs. 715 y sigs. – “Blankettstrafgesetze und die Rückwirkung der lex mitior”, en *Bausteine des europäischen Wirtschaftsstrafrechts (Madrid-Symposium für Klaus Tiedemann)*, Ed. Carl Heymanns, 1994, págs. 135 y sigs.
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús Mª; MOLINS AMAT, P.; MELERO MERINO, F.J., “El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente””, en *Técnica Tributaria*, núm. 44, 1999, págs. 77 y sigs.
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús Mª; RAGUÉS I VALLÉS, Ramón, “La determinación del hecho a efectos de prescripción del delito fiscal (Notas de urgencia a la STS (Sala 2ª) de 10 de octubre de 2001, ponente Bacigalupo Zapater)”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 507, 8 de noviembre de 2001.
- SIMÓN ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Pamplona, Ed. Aranzadi, 1998.
- “La responsabilidad civil (patrimonial) derivada del delito de defraudación tributaria”, Ponencia presentada a las *XIX Jornadas Latinoamericanas de Direito Tributario*, Lisboa, octubre 1998.
- SOLA RECHE, E.; CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., “Delito fiscal y prescripción tributaria”, en *Tribuna Fiscal*, núm. 101, 1999.
- SOLER ROCH, Mª Teresa, *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Madrid, Ed. Civitas, 1983.
- “Prólogo” al libro de E. CENCERRADO MILLÁN, *El mínimo exento en el sistema tributario español*, Madrid, Marcial Pons, 1999, pág. 8).
- SOLOZÁBAL ECHEVARRÍA, J. J., *La sanción y promulgación de la ley en la monarquía parlamentaria*, Madrid, 1987.
- SOMMER, U., *Das "mildeste Gesetz" im Sinne des § 2 Abs. 3 StGB*, Ed. P. Hanstein, 1979.
- SUÁREZ COLLIA, J.M., *El principio de irretroactividad de las normas jurídicas*, 2ª ed., Madrid, Ed. Actas, 1994.

- SUÁREZ GONZÁLEZ, C.J.; HERRERA MOLINA, P.M., “Delito fiscal y Constitución (A propósito de la STS de 27 de diciembre de 1990)”, en *Cuadernos de Política Criminal*, núm. 45, Edersa, 1991.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M., “Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva perspectiva constitucional”, en *REDF*, núm. 100, 1998.
- TIEDEMANN, K., *Tatbestandsfunktionen im Nebenstrafrecht*, Tübingen, Ed. J.C.B. Mohr, 1969.
- “Zeitliche Grenzen des Strafrechts”, en *Einheit und Vielfalt des Strafrechts (Festschrift für Karl Peters zum 70. Geburtstag)*, Tübingen, 1974.
- *Die gesetzliche Milderung im Steuerstrafrecht (dargestellt am Beispiel der Abzugsfähigkeit von Parteispenden)*, Köln, Ed. Otto Schmidt, 1985.
- “Das Parteienfinanzierungsgesetz als strafrechtliche lex mitior”, en *NJW*, 1986, págs. 2475 a 2479.
- “Die Parteispenden-Entscheidung des BGH”, en *NJW*, 1987, págs. 1247, 1248.
- TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung*, vol. III, Köln, Ed. Otto Schmidt, 1993.
- TIPKE, Klaus; KRUSE, *Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht)*, 16ª ed., Köln, Ed. Otto Schmidt, 1996.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, *Steuerrecht*, 16ª ed., Köln, Ed. Otto Schmidt, 1998.
- TIXIER, G., ROBERT, J.M., *Droit pénal fiscal*, París, Ed. Dalloz, 1980.
- TRAYTER JIMÉNEZ, J.M.; AGUADO I CUDOLÀ, V., *Derecho administrativo sancionador: Materiales*, Ed. Cedecs, Barcelona, 1995.
- TRÖNDLE / FISCHER, *Strafgesetzbuch und Nebengesetze*, 49ª ed., München, Ed. C.H. Beck, 1999.
- TUHR, A. VON, *Derecho civil. Teoría general del Derecho civil alemán*, vol. I, trad. por Tito Ravá, Madrid – Barcelona, Ed. Marcial Pons, 1998.
- UCKMAR, Víctor, *Principios comunes del Derecho constitucional tributario*, Bogotá, Ed. Temis, 2002 (traducción al castellano de la 2ª edición de 1999 -1ª ed. de 1959-).
- ULSAMER, G.; MÜLLER, K.D., “Steuerstrafrechtliche Konsequenzen der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 22. Juni 1995 zum Vermögensteuergesetz”, en *wistra*, 1998, págs. 1 a 7.
- VALIENTE CALVO, P., “Algunas consideraciones sobre la ley de derechos y garantías del contribuyente y la prescripción del delito fiscal”, en *La reforma del IRPF en España, Revista del Instituto de Estudios Económicos*, núm. 2 y 3, 1998, págs. 549 y sigs.
- VALLINA VELARDE, Juan Luis de la, *La retroactividad del acto administrativo*, Madrid, Ed. BOE, 1964.
- VALLS, Julien, *Le contrôle des normes législatives financières par les Cours constitutionnelles espagnole et française*, París, Ed. LGDJ (Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence), 2002.
- VAREILLES-SOMMIÈRES, “Una théorie nouvelle sur la rétroactivité des lois”, en *Revue Critique de législation et de jurisprudence*, París, 1893, págs. 444 y sigs.
- VARELA DÍAZ, S., “La idea de deber constitucional”, en *REDC*, núm. 4, 1982.



- VICENTE-ARCHE, *Notas a BERLIRI, Principios de Derecho tributario* (trad. esp.), vol. I, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964.
- VIDALES RODRÍGUEZ, Caty, *La eficacia retroactiva de los cambios jurisprudenciales*, Valencia, Ed. Tirant lo Blanch, 2001.
- VILLAR EZCURRA, Marta, *Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica*, Barcelona, Ed. Cedecs, 1996.
- VIVER I PI-SUNYER, Carles, “La promulgación y la fecha de las leyes”, en GRETEL, *La forma de las leyes (10 estudios de técnica legislativa)*, Barcelona, Ed. Bosch, 1986, págs. 93 a 103.
- “La parte final de las leyes”, en GRETEL, *La forma de las leyes (10 estudios de técnica legislativa)*, Barcelona, Ed. Bosch, 1986, págs. 127 a 195.
- VIVES ANTÓN, Tomás S., *La libertad como pretexto*, Valencia, Ed. Tirant lo Blanch, 1995.
- VIVES ANTÓN, T.S. (Coord.), *Comentarios al Código Penal de 1995*, vol. I y II, Valencia, Ed. Tirant lo Blanch, 1996.
- VIVES ANTÓN, T.S.; BOIX REIG, J.; ORTS BERENGUER, E.; CARBONELL MATEU, J.C.; GONZÁLEZ CUSSAC, J.L., *Derecho Penal. Parte Especial*, Valencia, Ed. Tirant lo Blanch, 1993.
- VOGEL, Klaus, “Rechtssicherheit und Rückwirkung zwischen Vernunftrecht und Verfassungsrecht” en *Juristen Zeitung (JZ)*, núm. 18, 1988, págs. 833 a 839.
- WEBER, Adolf Dietrich, *Über die Rückanwendung positiver Gesetze, mit besonderer Hinsicht auf neuere Gesetzveränderungen deutscher Staaten*, Hannover, 1811.
- WEBER, A., “Alemania” en AJA, E. (Editor), *Las tensiones entre el Tribunal Constitucional y el Legislador en la Europa actual*, Barcelona, Ed. Ariel, 1998.
- WELZEL, H., *Derecho Penal alemán (parte general)*, trad. esp. de Bustos Ramírez, J. y Yáñez Pérez, S., 4ª ed., Ed. Jurídica de Chile, 1993.
- WERNSMANN, Rainer, “Grundfälle zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit rückwirkender Gesetze”, en *Jus* 1999, págs. 1177 a 1180 (1ª parte); y *Jus* 2000, págs. 39 a 43 (2ª parte).
- *Das gleichheitswidrige Steuergesetz – Rechtsfolgen und Rechtsschutz*, Berlin, Ed. Duncker & Humblot, 2000.
- WESSELS / BEULKE, *Strafrecht. Allgemeiner Teil*, 28ª ed., Heidelberg, Ed. C.F. Müller, 1998.
- WIELINGER, Gerhart, “Die Zeit als Rahmen der Existenz und als Inhalt von Rechtsvorschriften”, en WINKLER, Günther; SCHILCHER, Bernd (Coord.), *Gesetzgebung*, Wien - New York, Ed. Springer, 1981, págs. 154 a 166.
- WINKLER, Günther, *Zeit und Recht (kritische Anmerkungen zur Zeitgebundenheit des Rechts und des Rechtsdenkens)*, Wien - New York, Ed. Springer, 1995.
- WINKLER, Günther; SCHILCHER, Bernd (Coord.), *Gesetzgebung*, Wien - New York, Ed. Springer, 1981.
- WOLFF, Johann Christian, *Ius naturae methodo scientifico pertuatum*, Frankfurt-Leipzig, 1740.

- WRIGHT, Georg VON, *Prólogo a ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio, Análisis lógico y Derecho*, Madrid, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, 1991, págs. XI a XIV.
- WRÓBLEWSKI, Jerzy, “Tre concetti di validità” (traducción del inglés por Carla Faralli), en *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, 1982, págs. 584 a 595.
- YUSTE JORDÁN, Arancha, “¿Es posible la aplicación retroactiva de las Ordenanzas fiscales?”, en *RDFHP*, núm. 260, abril-junio 2001, págs. 339 a 420.
- ZAGREBELSKY, “Sulla interpretazione autentica (a proposito della “Legge per Assisi””, en *Giur. Cost.*, 1974, II, págs. 3483 y sigs.
- Voz “Processo costituzionale”, en *Enc. dir.*, vol. XXXVI, Milán, 1987, págs. 521 y sigs.
- ZITELMANN, Ernst, *Internationales Privatrecht*, Leipzig, 1897.
- “Geltungsbereich und Anwendungsbereich der Gesetze (zur Grundlegung der völkerrechtlichen Theorie des Zwischenprivatrechts)”, en *Festgabe der Bonner Juristischen Fakultät für Karl Bergbohm zum 70. Geburtstag*, Bonn, Ed. Marcus-Webers, 1919, págs. 207 a 241 (“Sfera di validità e sfera di applicazione delle leggi”, (traducción por Tito Ballarino), *Diritto internazionale (Rivista trimestrale di dottrina e documentazione)*, vol. XV, núm. 2, 1961, págs. 152 a 169).
- ZORNOZA PÉREZ, J.J., “Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF (Comentario a la STC 45/1989 de 20 de febrero)”, en *REDC*, núm. 27, 1989.
- *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Madrid, Ed. Civitas, 1992.
- “El régimen sancionador de la Ley 20/1989 (Comentario al Auto de 28 de noviembre de 1991, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana)”, en *Crónica Tributaria*, núm. 63, 1992, págs. 131 y sigs.
- ZORNOZA PÉREZ, Juan; FALCÓN Y TELLA, Ramón, “La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas”, en *REDF*, núm. 43, 1984, págs. 433 a 486.

## **JURISPRUDENCIA CITADA**



## JURISPRUDENCIA CITADA

### ***I. Derecho intertemporal. Derecho transitorio y principio de irretroactividad***

---

#### **1. Jurisprudencia española**

##### *1.1. Tribunal Constitucional*

- STC 27/1981, de 20 de julio: la teoría de los derechos adquiridos, que obliga a la Administración y a los Tribunales, no concierne al Legislativo: eficacia inmediata de la norma en materia de mutualismo administrativo: no vulneración del principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE).
- STC 38/1981, de 20 de julio: disposiciones transitorias.
- STC 42/1986, de 10 de abril: colegio oficial de psicólogos: restricción de las condiciones para el acceso: eficacia inmediata de la nueva regulación: régimen transitorio: plazo de un año para la incorporación: no se vulnera el principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales.
- STC 99/1986, de 11 de julio: irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales: exclusión de los entes públicos.
- STC 108/1986, de 29 de julio: anticipación de la edad de jubilación forzosa de jueces y magistrados: inexistencia de un derecho adquirido cuya privación resulte indemnizable: no vulneración del principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales, al carecer la norma de retroactividad *stricto sensu*: no vulneración de los principios de interdicción de la arbitrariedad, seguridad jurídica, derecho de propiedad y derecho al trabajo.
- STC 65/1987, de 21 de mayo: pensiones: eficacia inmediata: no vulneración del principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales.
- STC 99/1987, de 11 de junio: función pública: doctrina de las situaciones jurídicas objetivas: eficacia inmediata: constitucionalidad.
- STC 179/1989, de 2 de noviembre: publicación de normas.
- STC 97/1990, de 24 de mayo: prestaciones sociales y haberes pasivos: vulneración del principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE).
- STC 150/1990, de 4 de octubre (Voto particular del Prof. RUBIO LLORENTE): suspensión de eficacia de la ley hasta la resolución del recurso de inconstitucionalidad.

- STC 104/2000, de 13 de abril: irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales: exclusión de los entes públicos.
- STC 131/2001, de 7 de junio: irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales: exclusión de los entes públicos.
- STC 139/2005, de 26 de mayo: retroactividad de las leyes: límite: principio de reserva de la función jurisdiccional (art. 117.3 CE): planes y fondos de pensiones: norma que innova el ordenamiento: la retroactividad expresa de la nueva norma “desde la promulgación” de la norma modificada no conlleva por sí sola la revisión de las resoluciones judiciales firmes: constitucionalidad del precepto.

### *1.2. Tribunal Supremo*

- STS de 18 de mayo de 1907: entrada en vigor inmediata.
- STS de 15 de febrero de 1919: retroactividad implícita.
- STS de 30 de enero de 1971: retroactividad de grados máximo, medio y mínimo.
- STS de 10 de mayo de 1980: derogación de normas reglamentarias.
- STS de 29 de enero de 1985: modificaciones tributarias por Ley de Presupuestos: vigencia.
- STS de 6 de mayo de 1988: retroactividad de grados máximo, medio y mínimo.
- STS de 16 de octubre de 1991: exigencia de derogación expresa (LGT).
- STS de 30 de noviembre de 1992: no procede la responsabilidad del Estado legislador por la anticipación de la edad de jubilación de los funcionarios públicos (seguida de más de cincuenta sentencias del TS en el mismo sentido; entre las más recientes, STS de 15 de noviembre de 2002).

## **2. Jurisprudencia europea**

- STJCE de 14 de abril de 1970 (*Brock*, asunto núm. 68/69): afirmación de un principio general de “eficacia inmediata” de las nuevas normas.
- STJCE de 25 de enero de 1979 (*Racke*, asunto núm. 98/78): la fecha de publicación separa el pasado y el futuro de la norma, a efectos de retroactividad: prohibición general de retroactividad, con fundamento en el principio de seguridad jurídica: se admite excepcionalmente la retroactividad, siempre que se justifique por el fin perseguido y se respete la confianza legítima de los interesados: declaración de validez de la norma.
- STJCE de 25 de enero de 1979 (*Decker*, asunto 99/78): prohibición general de retroactividad: admisibilidad con carácter excepcional: finalidad de la norma y respeto del principio de confianza legítima: declaración de validez de la norma.
- STJCE de 30 de septiembre de 1982 (*Amylum*, asunto 108/81): exigencia de motivación formal de la retroactividad: declaración de validez de la norma.

- STJCE de 29 de enero de 1985 (*Gesamthochschule Duisburg*, asunto núm. 234/83): principio general de irretroactividad y retroactividad de las normas interpretativas.
- STJCE de 10 de julio de 1986 (*Licata / Comité Económico y Social*, asunto núm. 270/84): principio general de “eficacia inmediata” de las nuevas normas.
- STJCE de 11 de julio de 1991 (*Crispoltoni*, asunto C-368-89): la retroactividad del acto normativo comunitario puede ser implícita, si así resulta del contenido del acto: medida retroactiva inadecuada para conseguir la finalidad propuesta: invalidez del Reglamento comunitario por vulneración del principio de irretroactividad y del principio de confianza legítima.
- STJCE de 5 de octubre de 1994 (*Crispoltoni y otros*, asuntos acumulados C-133/93, C-300/93 y C-362/93): los agentes económicos no pueden invocar un derecho adquirido al mantenimiento de una ventaja que para ellos resulte del establecimiento de la organización común de mercados y de la cual se beneficiaron en un momento determinado.
- STJCE de 20 de noviembre de 1997 (*P. Moskof AE*, asunto núm. C-244/95): retroactividad del tipo de conversión agrícola aplicable en el sector del tabaco crudo: no vulneración del principio de protección de la confianza legítima ni del principio de irretroactividad.
- STJCE de 29 de enero de 1998 (*Lopex Export*, asunto núm. C-315/96).
- STJCE de 29 junio de 1999 (*Butterfly Music*, asunto núm. C-60/98): eficacia temporal de las normas en materia de derechos de autor: el principio de protección de la confianza no puede impedir, de manera general, que una nueva normativa se aplique a los efectos futuros de situaciones nacidas al amparo de la normativa anterior; pero la incidencia de la nueva ley en derechos preexistentes de los particulares exige la adopción de las medidas transitorias adecuadas.
- STJCE de 23 de noviembre de 1999 (*República Portuguesa / Consejo*, asunto núm. C-149/96): principios de confianza legítima y de irretroactividad de las normas jurídicas.

### 3. Jurisprudencia extranjera

#### 3.1. Jurisprudencia alemana

- Sentencia del *BVerfG* de 19 de marzo de 1958 (*BVerfGE 7, 330, 337*): publicación normativa y retroactividad.
- Sentencia del *BVerfG* de 31 de mayo 1960 (*BVerfGE 11, 139*): introduce la distinción entre retroactividad auténtica (“*echte Rückwirkung*”) y retroactividad impropia (“*unechte Rückwirkung*”): aumento de tasas y costas judiciales: aplicación a los procesos judiciales en curso: retroactividad impropia: no vulneración del principio de seguridad jurídica.
- Sentencia del *BVerfG* de 9 de junio de 1964 (*BVerfGE 18, 70*): ley retroactiva en materia procesal: inconstitucionalidad.
- Sentencia del *BVerfG* de 1 de junio de 1965 (*BVerfGE 19, 76*): ausencia de disposición transitoria: retroactividad implícita exigida por aplicación del principio constitucional de igualdad.

- Sentencia del *BVerfG* de 15 de febrero de 1967 (*BVerfGE 21, 173*): ley restrictiva en materia de asesoría fiscal, que introduce un nuevo supuesto de incompatibilidad, con eficacia inmediata y sin medidas transitorias adecuadas: inconstitucionalidad por vulneración del derecho fundamental a la libertad profesional.
- Sentencia del *BVerfG* de 8 de julio de 1971 (*BVerfGE 31, 275*): ley restrictiva en materia de derechos de autor: eficacia inmediata, sin medidas transitorias adecuadas: inconstitucionalidad por vulneración del derecho de propiedad.
- Sentencia del *BVerfG* de 8 de julio de 1976 (*BVerfGE 42, 263, 282*): publicación normativa y retroactividad.
- Sentencia del *BVerfG* de 22 de marzo de 1983 (*BVerfGE 63, 343, 353*): publicación normativa y retroactividad: Convenio de asistencia jurídica entre Alemania y Austria: nueva distinción entre “vinculación hacia el pasado del presupuesto de hecho” (“*tatbestandliche Rückanknüpfung*”) y “producción retroactiva de consecuencias jurídicas” (“*Rückbewirkung von Rechtsfolgen*”) – *cfr.* *BVerfGE* de 14 de mayo de 1986 en materia tributaria -.

### 3.2. *Jurisprudencia italiana*

- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 14 de julio de 1988, núm. 822: restricción legislativa de las condiciones para acceder a la pensión: no previsión de un régimen transitorio adecuado para los sujetos que se hallaban próximos a su obtención: la frustración de la legítima confianza de estos ciudadanos, sin justificación razonable, determina la vulneración de la garantía constitucional de prestaciones sociales (art. 38 CRI), puesta en relación con el principio de razonabilidad (art. 3 CRI).
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 4 de abril de 1990, núm. 155: retroactividad de las leyes de interpretación auténtica: calificación arbitraria como norma de interpretación auténtica: inconstitucionalidad por vulneración del principio de razonabilidad (art. 3 CRI).
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* núm. 39/1993: retroactividad de las leyes de interpretación auténtica: norma que dispone la restitución de pensiones: inconstitucionalidad por vulneración del principio de protección de la confianza.
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 23 de noviembre de 1994, núm. 397: retroactividad de las leyes de interpretación auténtica: interpretación jurisprudencial consolidada diversa a la impuesta por el Legislador: constitucionalidad.
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 26 de julio de 1995, núm. 390: restricción legislativa de las condiciones para acceder a la pensión: previsión de un régimen transitorio adecuado para los sujetos que se hallaban próximos a su obtención: no vulneración de la garantía constitucional de prestaciones sociales (art. 38 CRI), puesta en relación con el principio de razonabilidad (art. 3 CRI).
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 17 de junio de 1997, núm. 211: norma que aumenta la edad con derecho a pensión, determinando la imposibilidad sobrevenida de obtener esa fuente de ingresos: inconstitucionalidad por vulneración del principio de protección de la confianza.



- Sentencia de la *Corte Costituzionale* n. 229/1999: retroactividad de las leyes de interpretación auténtica: existencia de un conflicto interpretativo en sede jurisprudencial: constitucionalidad.
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* núm. 525/2000: retroactividad de las leyes de interpretación auténtica: imposición de una interpretación netamente minoritaria, con efectos retroactivos: vulneración del principio de protección de la confianza legítima.
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 6 de diciembre de 2004, núm. 376: la calificación de una ley como norma de interpretación auténtica, que encubre en realidad una norma innovadora con efectos retroactivos, no es determinante de inconstitucionalidad, pero constituye un indicio de vulneración de los límites a la retroactividad de las leyes (*cf.* Sentencia de la *Corte Cost.* núm. 155/1990).
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 10 de mayo de 2005, núm. 191: Seguridad Social: establecimiento de un plazo de caducidad con carácter retroactivo: inconstitucionalidad por vulneración del principio de razonabilidad.
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 15 de julio de 2005, núm. 282: retroactividad de ley de interpretación auténtica: límite de la cosa juzgada: en caso de silencio del Legislador, debe entenderse intangibles las sentencias con fuerza de cosa juzgada.

### 3.3. *Jurisprudencia norteamericana*

- Decisión de la *Supreme Court* en el caso *U. S. v. Calder* (año 1798): retroactividad en materia penal: prohibición de retroactividad de las normas penales desfavorables: fundamento en la cláusula constitucional “*ex post facto*”.
- Decisión de la *Supreme Court* en el caso *Dash v. Van Kleeck* (año 1811): retroactividad en materia penal y civil: afirmación del principio general de irretroactividad de las leyes como principio tradicional del *common law*.

## **II. El principio de irretroactividad en la aplicación de normas tributarias**

---

### **1. Jurisprudencia española**

#### *1.1. Tribunal Supremo*

- STS de 15 de febrero de 1983: modificación de la tasa por licencia de obras: ley aplicable: criterio del devengo.
- STS de 6 de noviembre de 1984: Desgravación Fiscal a la Exportación: ley aplicable: nacimiento del derecho a la desgravación: momento de finalización de la construcción y entrega del buque.

- STS de 27 de mayo de 1985: modificación del tipo de gravamen de los Impuestos Especiales: ley aplicable: criterio de la conclusión del hecho imponible (elaboración de bebidas) y no del devengo (salida de fábrica).
- STS de 19 de diciembre de 1985: modificación del tipo de gravamen de los Impuestos Especiales: ley aplicable: criterio de la conclusión del hecho imponible (elaboración de bebidas) y no del devengo (salida de fábrica).
- STS de 29 de septiembre de 1990: modificación del tipo de gravamen de los Impuestos Especiales: ley aplicable.
- STS de 6 de noviembre de 1993: nuevo *dies a quo* del plazo de prescripción: ley aplicable.
- STS de 30 de enero de 1999: no exigibilidad de las sanciones al responsable: retroactividad.
- STS de 6 de febrero de 1999: nuevo plazo de prescripción tributaria: ley aplicable: eficacia inmediata.
- STS de 25 de septiembre de 2001: nuevo plazo de prescripción tributaria: ley aplicable: eficacia inmediata.
- STS de 24 de marzo de 2003: modificación del ICIO: ley aplicable: criterio del devengo.

### *1.2. Audiencia Nacional*

- SAN de 16 de marzo de 1984: Desgravación Fiscal a la Exportación: ley aplicable: nacimiento del derecho a la desgravación: momento del inicio de la construcción del buque.
- SAN de 17 de junio de 1999: retroactividad de la norma más favorable en materia de recargos del período ejecutivo.
- SAN de 16 de marzo de 2000: retroactividad de la norma más favorable en materia de recargos del período ejecutivo.
- SAN de 3 de mayo de 2000: no exigibilidad de las sanciones al responsable: retroactividad.
- SAN de 27 de septiembre de 2001: retroactividad de la norma más favorable en materia de recargos del período ejecutivo.
- SAN de 24 de enero de 2002: nuevo plazo de prescripción tributaria: ley aplicable.
- SAN de 19 de abril de 2002: retroactividad de la norma más favorable en materia de recargos del período ejecutivo.
- SAN de 25 de mayo de 2002: pluralidad de responsables tributarios: régimen de mancomunidad o solidaridad: ley aplicable.
- SAN de 26 de septiembre de 2002: retroactividad de la norma más favorable en materia de recargos del período ejecutivo.

### *1.3. Tribunales Superiores de Justicia*

- STSJ de Cataluña de 8 de marzo de 1991: nuevo *dies a quo* del plazo de prescripción: ley aplicable.
- STSJ de Madrid de 2 de abril de 1997: prorrateo de la cuota del IAE en caso de baja.
- STSJ de Galicia de 12 de junio de 1998: prorrateo de la cuota del IAE en caso de baja.
- STSJ de Andalucía de 22 de febrero de 1999: prorrateo de la cuota del IAE en caso de baja.
- STSJ de Galicia de 18 de febrero de 2000: retroactividad de la norma más favorable en materia de recargos del período ejecutivo.
- STSJ de Canarias de 14 de abril de 2000: prorrateo de la cuota del IAE en caso de baja.
- STSJ de La Rioja de 14 de noviembre de 2000: no exigibilidad de las sanciones al responsable: retroactividad.
- STSJ de Aragón de 18 de diciembre de 2000: nuevo plazo de prescripción tributaria: ley aplicable: eficacia inmediata.
- STSJ de Cataluña de 15 de marzo de 2001: nuevo plazo de prescripción tributaria: ley aplicable.
- STSJ de La Rioja de 3 de septiembre de 2001: nuevo plazo de prescripción tributaria: ley aplicable: retroactividad.
- STSJ de Cantabria de 8 de febrero de 2002: retroactividad de la norma más favorable en materia de recargos del período ejecutivo.
- STSJ de La Rioja de 26 de febrero de 2002: nuevo plazo de prescripción tributaria: ley aplicable: aplicabilidad diferida.
- STSJ de Castilla y León (Burgos) de 22 de marzo de 2002: nuevo plazo de prescripción tributaria: ley aplicable: eficacia inmediata.
- STSJ de Cantabria de 9 de mayo de 2002: nuevo plazo de prescripción tributaria: ley aplicable: eficacia inmediata.
- STSJ de Andalucía (Granada) de 13 de mayo de 2002: retroactividad de la norma más favorable en materia de recargos del período ejecutivo.
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 18 de enero de 2003: nuevo plazo de prescripción tributaria: ley aplicable: eficacia inmediata.

### *1.4. Tribunal Económico-Administrativo Central*

- RTEAC de 3 de diciembre de 1998: nuevo supuesto de responsabilidad subsidiaria (responsabilidad del administrador por cese de actividad).
- RTEAC de 15 de enero de 1999: retroactividad de la norma más favorable en materia de recargos del período ejecutivo.

- RTEAC de 12 de mayo de 1999: pluralidad de responsables tributarios: mancomunidad o solidaridad.

## **2. Jurisprudencia extranjera**

- Sentencia de la *Corte de Cassazione, Sez. tributaria*, de 21 de abril de 2001 (núm. 5931/2001): principio general de irretroactividad en materia tributaria (art. 3.1 del *Statuto del contribuente*): su aplicación se limita a las normas desfavorables para los particulares.
- Sentencia de la *Corte de Cassazione, Sez. tributaria*, de 27 de agosto de 2001 (núm. 11274/2001): principio general de irretroactividad en materia tributaria (art. 3.1 *Statuto*): su aplicación se limita a las normas que comportan obligaciones materiales o formales para los particulares, no así a las normas estrictamente procedimentales.

### **III. El principio de irretroactividad como límite al Legislador tributario**

---

#### **1. Jurisprudencia española**

- STC 6/1983, de 4 de febrero: reducción de beneficios tributarios temporales para períodos futuros: disposición transitoria: retroactividad de grado mínimo: no vulneración del principio de irretroactividad *ex art. 9.3 CE*.
- STC 126/1987, de 16 de julio: creación de gravamen complementario sobre la tasa del juego a mitad del período impositivo, con efectos desde el inicio del mismo: retroactividad impropia: no vulneración de los principios de capacidad económica, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.
- STC 150/1990, de 4 de octubre: creación de recargo autonómico sobre el IRPF al final del período impositivo, con efectos desde el inicio del mismo: primera alusión al principio de protección de la confianza como límite a la retroactividad tributaria: no se entra en el fondo del asunto, por suspensión de la eficacia de la ley.
- STC 197/1992, de 19 de noviembre: aumento del tipo de gravamen de los Impuestos Especiales: aplicación a impuestos no devengados: retroactividad impropia: no vulneración de los principios de capacidad económica, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad.
- STC 205/1992, de 26 de noviembre: reitera la doctrina de la STC 197/1992.
- STC 173/1996, de 31 de octubre: creación de gravamen complementario sobre la tasa del juego a mitad del período impositivo, con efectos desde el inicio del mismo: vulneración del principio de seguridad jurídica (primera declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria retroactiva).

- STC 182/1997, de 28 de octubre: aumento de la tarifa del IRPF a mitad del período impositivo, con efectos desde el inicio del mismo: retroactividad impropia: no vulneración del principio de seguridad jurídica.
- STC 273/2000, de 15 de noviembre: ley de convalidación retroactiva de reglamento nulo: no vulneración del principio de seguridad jurídica.
- ATC 165/2001, de 19 de junio: entrada en vigor retroactiva para evitar el “efecto anuncio”: constitucionalidad.
- STC 234/2001, de 13 de diciembre: supresión de exención tributaria: disposición transitoria: retroactividad auténtica: vulneración del principio de seguridad jurídica (segunda declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria retroactiva).

## 2. Jurisprudencia europea

### 2.1. Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea

- STJCE de 21 de febrero de 1991 (*Zuckerfabrik Suederdithmarschen y otros*, asuntos acumulados C-143/88 y C-92/89): aumento de la cotización en el sector del azúcar: prohibición general de retroactividad: admisibilidad con carácter excepcional: finalidad de la norma y respeto de la confianza legítima de los interesados.
- STJCE de 5 de octubre de 1993 (*Vof Driessen en Zonen y otros*, asuntos acumulados C-13/92, C-14/92, C-15/92 y C-16/92): régimen transitorio de una contribución especial aplicable al sector de la navegación interior: prohibición general de retroactividad: admisibilidad con carácter excepcional: finalidad de la norma y respeto de la confianza legítima de los interesados.
- STJCE de 1 de abril de 1993 (*Diversinte SA e Iberlacta SA contra Administración de Aduanas de La Junquera*, asuntos acumulados C-260/91 y C-261/91): gravamen retroactivo sobre la leche desnatada en polvo: vulneración de la exigencia de motivación formal de la retroactividad.
- STJCE de 3 de diciembre de 1998 (*Belgocodex*, asunto núm. C-381/97): derogación con carácter retroactivo de un precepto legal cuyo desarrollo reglamentario no llegó a aprobarse: remisión de la cuestión al órgano jurisdiccional nacional.
- STJCE de 8 de junio de 2000 (*Grundstückgemeinschaft Schloßstraße / Finanzamt Paderborn*, asunto núm. C-396/98): retroactividad de leyes tributarias nacionales: supresión retroactiva del derecho a deducir el IVA soportado: vulneración de los principios de protección de la confianza y de seguridad jurídica: el principio de protección de la confianza legítima prohíbe la privación con efecto retroactivo del derecho a una deducción conferido por el ordenamiento comunitario.
- STJCE de 11 de julio de 2002 (*Marks & Spencer / Commissioners of Customs & Excise*, asunto núm. C-62/00): retroactividad de leyes tributarias nacionales: el principio de protección de la confianza

legítima prohíbe la privación con efecto retroactivo del derecho a una deducción conferido por el ordenamiento comunitario.

- STJCE de 26 de abril de 2005 (*Stichting “Goed Wonen” / Staatssecretaris van Financiën*, asunto núm. C-376/02): retroactividad de leyes tributarias nacionales: supresión del derecho a deducir el IVA soportado con efectos desde el anuncio de la normativa por el Gobierno, mediante comunicado de prensa: no se vulneran los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.

## 2.2. Tribunal Europeo de Derechos Humanos

- STEDH de 23 de octubre de 1997 (*Building Societies*): Ley tributaria de convalidación retroactiva de reglamento nulo: contribuyentes que pagaron en aplicación de la norma anulada y no impugnaron: no se vulnera el derecho de propiedad ni el derecho a la tutela judicial efectiva, en relación con el principio de igualdad.
- STEDH de 16 abril de 2002 (*Dangeville*): Ley tributaria de convalidación retroactiva de norma nula: solicitud de devolución presentada en su día: se vulnera el derecho de propiedad.
- STEDH de 3 de julio de 2003 (*Buffalo Srl. en liquidación contra Italia*, asunto 38746/97): las normas tributarias pueden vulnerar el derecho de propiedad si imponen una carga excesiva o atentan de forma sustancial a la situación financiera de los particulares: vulneración de la garantía de propiedad como consecuencia del retraso de la Administración en el pago de devoluciones tributarias.

## 3. Jurisprudencia extranjera

### 3.1. Jurisprudencia alemana

#### 3.1.1. Tribunal Constitucional Federal

- Sentencia del *BVerfG* de 24 de julio de 1957 (*BVerfGE 7, 89*): Ley de Hamburgo del Impuesto sobre los perros (“*Hamburgisches Hundesteuergesetz*”): convalidación retroactiva de normas nulas: no vulneración del principio de seguridad jurídica.
- Sentencia del *BVerfG* de 14 de noviembre de 1961 (*BVerfGE 13, 215*): excepción a la prohibición general de retroactividad auténtica desfavorable: graves motivos de interés público: especial situación política, económica y social (período de postguerra).
- Sentencia del *BVerfG* de 19 de diciembre de 1961 (*BVerfGE 13, 261*): retroactividad tributaria (*leading case*): distinción entre retroactividad auténtica (“*echte Rückwirkung*”) y retroactividad impropia (“*unechte Rückwirkung*”): prohibición general de retroactividad auténtica desfavorable:

- aumento del tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades con efectos para el período impositivo concluido: supuesto de retroactividad auténtica: vulneración del principio de protección de la confianza (primera declaración de inconstitucionalidad de una ley retroactiva en materia no penal).
- Sentencia del *BVerfG* de 19 de diciembre de 1961 (*BVerfGE 13, 274*): retroactividad tributaria: aumento del tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades con efectos para el período impositivo en curso: supuesto de retroactividad impropia: no vulneración del principio de protección de la confianza.
  - Sentencia del *BVerfG* de 7 de julio de 1964 (*BVerfGE 18, 135*): supresión de beneficios tributarios *durante y tras* el transcurso del período impositivo: supuestos de retroactividad impropia y propia, respectivamente.
  - Sentencia del *BVerfG* de 3 de marzo de 1965 (*BVerfGE 18, 392*): la previsión legal de un beneficio tributario no otorga un derecho subjetivo ni integra el derecho constitucional de propiedad.
  - Sentencia del *BVerfG* de 16 de noviembre de 1965 (*BVerfGE 19, 187*): excepción a la prohibición general de retroactividad auténtica desfavorable: ley tributaria que convalida una norma anterior nula.
  - Sentencia del *BVerfG* de 15 noviembre de 1967 (*BVerfGE 22, 330*): ley de interpretación auténtica que clarifica una situación legal confusa, determinando el gravamen de determinados supuestos, con un período de retroactividad de cuatro años: excepción a la prohibición general de retroactividad auténtica: constitucionalidad.
  - Sentencia del *BVerfG* de 9 de marzo de 1971 (*BVerfGE 30, 250*): creación de un recargo durante el período impositivo: supuesto de retroactividad impropia.
  - Sentencia del *BVerfG* de 23 de marzo de 1971 (*BVerfGE 30, 392*): supresión de un beneficio tributario previsto por cinco años, a partir del cuarto año: la incidencia en períodos futuros, posteriores a la publicación, determina la ausencia de retroactividad.
  - Sentencia del *BVerfG* de 15 de febrero 1978 (*BVerfGE 48, 1*): (Voto discrepante del Magistrado STEINBERGER).
  - Sentencia del *BVerfG* de 26 de junio de 1979 (*BVerfGE 50, 386*): no deducibilidad de los intereses de determinados contratos de préstamo en curso, a partir del período impositivo siguiente a la publicación de la ley: supuesto de retroactividad impropia, por incidir en relaciones contractuales en curso.
  - Sentencia del *BVerfG* de 14 de mayo de 1986 (*BVerfGE 72, 200*): retroactividad de la Ley sobre tributación de no residentes: distinción entre “vinculación hacia el pasado del presupuesto de hecho” (“*tatbestandliche Rückanknüpfung*”) y “producción retroactiva de consecuencias jurídicas” (“*Rückbewirkung von Rechtsfolgen*”): límite de la protección de la confianza en la fecha de aprobación definitiva parlamentaria: declaración de inconstitucionalidad.
  - Sentencias del *BVerfG* de 22 de junio de 1995 (*BVerfGE 93, 121* y *BVerfGE 93, 165*): valoración unitaria (“*Einheitswerte*”) en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones: exigencia de una imposición tributaria respetuosa con la garantía de propiedad, más allá del límite de la “confiscatoriedad”.

- Sentencia del *BVerfG* de 3 de diciembre de 1997 (*BVerfGE 97,67*): La supresión por Ley de 7 de noviembre de 1996 del régimen de amortización especial en el impuesto sobre la renta para los barcos comerciales, con efectos para los contratos concluidos a partir del “anuncio” de la medida por el Gobierno (25-4-1996), no vulnera el principio de protección de la confianza legítima, pese a que el Gobierno había anunciado que la supresión de dicho beneficio tendría efectos a partir de una fecha posterior (1-5-1996). Voto Particular del Magistrado KRUIS.

### 3.1.2. Tribunal Financiero Federal

- Sentencias del *BFH* de 9 de abril de 1968 (*BFHE 92, 476*) y de 3 de noviembre de 1982 (*BFHE 137, 275*): la modificación del régimen tributario de determinado tipo de ingresos, obtenidos durante el período impositivo en curso, pero con anterioridad a la publicación de la ley, supone una retroactividad en sentido estricto y, por tanto, es en principio inadmisibles constitucionalmente.
- Sentencia del *BFH* de 25 de junio de 1992: doctrina tradicional sobre el criterio del período impositivo: la creación de un “recargo de solidaridad” (“*Solidaritätszuschlag*”) sobre los impuestos sobre la renta, introducido por Ley publicada el 27 de junio de 1991 y aplicable al período impositivo en curso, desde el inicio del mismo, constituye un supuesto de retroactividad impropia, admisible constitucionalmente como regla general.
- Sentencia del *BFH* de 5 de marzo de 2001: exención de las ganancias patrimoniales derivadas de la venta de terrenos: ampliación del plazo mínimo de permanencia del bien en el patrimonio particular de 2 a 10 años: la aplicación del nuevo plazo a supuestos en que ya hubiese transcurrido el plazo de 2 años con anterioridad a la publicación de la Ley vulnera la prohibición constitucional de retroactividad derivada de la cláusula del Estado de Derecho (Art. 20.3 *GG*).

### 3.2. Jurisprudencia italiana

- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 2 de julio de 1957, núm. 118: no existe una prohibición constitucional de retroactividad tributaria, pero ésta puede entrar en conflicto con otros preceptos constitucionales.
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 30 de diciembre de 1958, núm. 81: no existe una prohibición constitucional de retroactividad tributaria, pero ésta puede entrar en conflicto con otros preceptos constitucionales.
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 23 de mayo de 1966, núm. 44: retroactividad tributaria: retroactividad del impuesto municipal sobre el incremento de valor de los solares: inconstitucionalidad por vulneración del principio de capacidad contributiva.
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 11 de abril de 1969, núm. 75: retroactividad de las leyes tributarias: nuevo tributo que sustituye un tributo anterior, gravando el mismo presupuesto de hecho: previsibilidad de la imposición: no vulneración del principio de capacidad contributiva.



- Sentencia de la *Corte Costituzionale* núm. 175/1974: norma de interpretación auténtica que restringe el alcance de determinada exención, respecto de lo interpretado por la *Corte di Cassazione*, con efectos retroactivos: constitucionalidad.
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 20 de julio de 1994, núm. 315: gravamen de de las indemnizaciones por expropiación obtenidas en los últimos tres años: nuevo gravamen que complementa el tributo anterior y responde a la misma *ratio legis*: previsibilidad de la imposición: no se vulnera el principio de capacidad contributiva.
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 19 de enero de 1995, núm. 14: tributación retroactiva de la indemnización por expropiación: previsibilidad del gravamen: no se vulnera el principio de capacidad contributiva.
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 27 de julio de 1995, núm. 410: tributación retroactiva de la indemnización por expropiación: previsibilidad del gravamen: no se vulnera el principio de capacidad contributiva.
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* núm. 16/2002: modificación tributaria operada durante el transcurso del período impositivo: inexistencia de auténtica retroactividad.
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 28 de julio de 2004, núm. 285: reducción de un beneficio tributario en el impuesto sobre la renta, con efectos para el período impositivo en curso y el período impositivo anterior: no se vulnera el principio de capacidad contributiva (art. 53 *CRI*) ni el principio de igualdad (art. 3 *CRI*).
- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 26 de julio de 2005, núm. 320: ley interpretativa que clarifica la no tributación de determinadas rentas, pero niega al mismo tiempo el derecho a la devolución de los impuestos ya pagados: la limitación de los efectos retroactivos de la norma interpretativa favorable al contribuyente, excluyendo su aplicación respecto de los impuestos ya pagados, vulnera los principios de razonabilidad e igualdad (art. 3 *CRI*).

### 3.3. *Jurisprudencia portuguesa*

- Parecer de la *Comissão Constitucional* núm. 25/1981: inexistencia de una prohibición constitucional de retroactividad tributaria.
- Parecer de la *Comissão Constitucional* núm. 14/1982: creación de gravamen complementario sobre las rentas obtenidas en el período impositivo anterior a la aprobación de la ley: inexistencia de prohibición constitucional de retroactividad tributaria: constitucionalidad.
- Acuerdo del *Tribunal Constitucional* núm. 11/1983: prohibición constitucional de retroactividad de las leyes restrictivas de derechos y libertades (art. 18.3 *CRP*): inaplicación en materia tributaria: las normas tributarias no son normas restrictivas del derecho de propiedad. Aumento de impuesto ya devengado y pagado en un período anterior: no se vulnera el principio de protección de la confianza, atendiendo al carácter extraordinario del impuesto.

- Acuerdo del *Tribunal Constitucional* núm. 141/1985, de 25 de julio: impuesto extraordinario aprobado en 1983 sobre los rendimientos obtenidos en 1982: no se vulnera el principio de protección de la confianza.
- Acuerdo del *Tribunal Constitucional* núm. 216/1990, de 20 de junio: supresión de beneficio tributario a la importación: período de retroactividad de veinte días: vulneración del principio de protección de la confianza.
- Acuerdo del *Tribunal Constitucional* núm. 70/1992: gravamen retroactivo de importaciones realizadas dos días antes de la aprobación de la ley: vulneración del principio de protección de la confianza.
- Acuerdo del *Tribunal Constitucional* núm. 410/1995, de 28 de junio: supresión de deducción en el impuesto sobre la renta de carácter temporal (tres años desde la inversión), con efectos para períodos futuros: vulneración del principio de protección de la confianza.
- Acuerdo del *Tribunal Constitucional* núm. 37/1996, de 17 de enero: supresión de exención de derechos de importación: período de retroactividad de ocho meses: vulneración del principio de protección de la confianza.
- Acuerdo del *Tribunal Constitucional* núm. 1006/1996, de 8 de octubre: supresión de beneficio tributario de carácter temporal, con efectos para períodos futuros: no vulneración del principio de protección de la confianza.
- Acuerdo del *Tribunal Constitucional* núm. 275/1998, de 9 de marzo: retroactividad de las leyes de interpretación auténtica: imposición de la interpretación inicialmente dada a una norma tributaria, como reacción ante un nuevo criterio jurisprudencial: constitucionalidad.
- Acuerdo del *Tribunal Constitucional* núm. 110/2002, de 5 de marzo: la prohibición constitucional de retroactividad tributaria vigente desde el 5 de octubre de 1997 (art. 103.3 *CRP*) sólo puede aplicarse a hechos imponible realizados con posterioridad a su entrada en vigor.

#### 3.4. *Jurisprudencia francesa*

- *Décision* del *Conseil Constitutionnel* núm. 80-119, de 22 de julio de 1980: retroactividad de la ley tributaria: admisibilidad con carácter general.
- *Décision* del *Conseil Constitutionnel* núm. 84-183, de 18 de enero de 1985: retroactividad de la ley tributaria: admisibilidad con carácter general.
- *Décision* del *Conseil Constitutionnel* núm. 95-369, de 28 de diciembre de 1995: retroactividad de la ley tributaria: declaración de inconstitucionalidad.
- *Décision* del *Conseil Constitutionnel* núm. 96-385, de 30 de diciembre de 1996: retroactividad de la ley tributaria: admisibilidad con carácter general.
- *Décision* del *Conseil Constitutionnel* núm. 97-391, de 7 de noviembre de 1997: retroactividad tributaria: admisibilidad con carácter general, siempre que esté justificada sobre la base de criterios

objetivos y racionales, atendiendo a la finalidad perseguida: no se garantiza constitucionalmente un principio de confianza legítima.

- *Décision del Conseil Constitutionnel* núm. 98-404, de 18 de diciembre de 1998: retroactividad de la ley tributaria: exigencia del carácter necesario y proporcionado de la norma tributaria retroactiva: declaración de inconstitucionalidad.

### 3.5. *Jurisprudencia norteamericana*

- Decisión de la *Supreme Court* de 31 de mayo de 1927 (caso *Nichols v. Coolidge*): retroactividad tributaria: gravamen de donaciones realizadas en el pasado: carácter no razonable y arbitrario de la retroactividad: vulneración de la cláusula del “*due process of law*”.
- Decisión de la *Supreme Court* de 9 de abril de 1928 (caso *Untermeyer v. Anderson*): retroactividad tributaria: gravamen de donaciones realizadas durante el período de tramitación de la ley: vulneración de la cláusula del “*due process of law*”: voto particular.
- Decisión de la *Supreme Court* de 24 de febrero de 1931 (caso *Coolidge v. Long*): retroactividad tributaria: gravamen de donaciones realizadas en el pasado: vulneración de la cláusula del “*due process of law*”.
- Decisión de la *Supreme Court* de 2 de marzo de 1931 (caso *Milliken v. United States*): la retroactividad tributaria no es necesariamente arbitraria y por consiguiente inválida: consideración de las circunstancias del caso: delimitación suficiente del gravamen por la normativa anterior: gravamen previsible: “*razonabilidad*” (“*reasonableness*”) de la nueva legislación retroactiva: constitucionalidad.
- Decisión de la *Supreme Court* de 11 de enero de 1937 (caso *U. S. V. Hudson*): retroactividad tributaria: gravamen de rentas obtenidas en períodos cercanos al de la tramitación de la ley: constitucionalidad.
- Decisión de la *Supreme Court* de 21 de noviembre de 1938 (caso *Welch V. Henry et alii*): retroactividad tributaria: gravamen de rentas obtenidas en períodos cercanos al de la tramitación de la ley: normativa anterior injusta y generadora de doble imposición: respeto de los principios de razonabilidad y de capacidad de pago (*ability to pay*): constitucionalidad.
- Decisión de la *Supreme Court* de 12 de enero de 1981 (caso *United States v. Darusmont*): retroactividad tributaria: gravamen de rentas obtenidas en períodos cercanos al de la tramitación de la ley: constitucionalidad.
- Decisión de la *Supreme Court* caso *Connolly v. Pension Benefit Guaranty Corporation* (1986): retroactividad de las leyes que inciden en la esfera patrimonial de los particulares: la imposición a la empresa demandante de la obligación de pago de miles de pensiones de jubilación por relaciones extinguidas en el pasado se considera desproporcionada y contraria a la cláusula expropiatoria (*Taking Clause*).

- Decisión de la *Supreme Court* de 25 de junio de 1998 (caso *Eastern Enterprises Petitioner v. Apfel, Commissioner of Social Security et. al.*): retroactividad de las leyes de contenido económico: imposición a determinadas empresas del pago de prestaciones por relaciones extinguidas varias décadas antes de la aprobación de la ley: vulneración de la cláusula expropiatoria (*Taking Clause*).

### *3.6. Jurisprudencia de otros países*

- Tesis aislada de la SCJN de México núm. 38/1997, de 4 de marzo: la actualización, conforme al índice de precios al consumo, de las obligaciones tributarias devengadas y exigibles en el pasado, pero todavía no satisfechas, no vulnera el principio constitucional de irretroactividad.
- Tesis jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia Nacional (SCJN) de México núm. 87/1997, de 3 de noviembre: prohibición constitucional de retroactividad de las leyes desfavorables: concepto de retroactividad: teoría de los componentes de la norma.
- Tesis jurisprudencial de la SCJN de México núm. 95/2001, de 9 de agosto: prohibición constitucional de retroactividad de las leyes desfavorables: concepto de retroactividad: teoría de los componentes de la norma y teoría de los derechos adquiridos.
- Tesis jurisprudencial de la SCJN de México núm. 123/2001, de 20 de septiembre: prohibición constitucional de retroactividad de las leyes desfavorables: concepto de retroactividad: teoría de los componentes de la norma.
- Tesis aislada de la SCJN de México núm. 201/2002, de 8 de noviembre: no existe un derecho del contribuyente a continuar tributando conforme al mismo régimen jurídico en el período impositivo siguiente.
- Sentencia de la Corte Constitucional colombiana núm. C-149/93, de 22 de abril: prohibición constitucional de retroactividad tributaria (art. 363.2°).
- Sentencia de la Corte Constitucional colombiana núm. C-527/1996, de 10 de octubre: prohibición constitucional de retroactividad tributaria: vinculante para el Legislador.

## ***IV. El principio de irretroactividad en Derecho penal y sancionador tributario***

---

### **1. Jurisprudencia española**

#### *1.1. Tribunal Constitucional*

- STC 8/1981, de 30 de marzo: retroactividad de la norma sancionadora más favorable: fundamento *a sensu contrario* en el artículo 9.3 CE.
- STC 15/1981, de 7 de mayo: retroactividad de la norma sancionadora más favorable: fundamento *a sensu contrario* en el art. 9.3 CE.
- ATC 933/1985: la ley aplicable es la vigente al tiempo de decidir sobre la prisión provisional.
- STC 32/1987, Voto Particular de los Prof. Díez-PICAZO y RUBIO LLORENTE: la aplicación de la nueva norma, durante el transcurso de la prisión preventiva, no supone retroactividad.
- ATC 146/1998, de 25 de junio: el principio de retroactividad de la norma penal más favorable no está comprendido en el art. 24.1 C.E., sino en el art. 9.3, por lo que no puede ser tutelado a través del recurso de amparo.
- STC 99/2000, de 10 de abril: estimación del recurso de amparo, por la no aplicación en la sentencia de instancia de la normativa sancionadora más favorable al tiempo de dictarse la misma: falta de razonabilidad en la fundamentación de la sentencia.

### *1.2. Tribunal Supremo*

- STS de 31 de enero de 1871: se rechaza la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* a las normas complementadoras de los tipos penales en blanco.
- STS de 26 de septiembre de 1983: se afirma la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* a las normas complementadoras de los tipos penales en blanco.
- STS de 2 de marzo de 1988: prohibición de *lex tertia*: aplicación *íntegra* de la norma penal más favorable.
- STS de 13 de junio de 1990: se afirma la aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* a las normas complementadoras de los tipos penales en blanco.
- STS de 18 de septiembre de 2001: no procede liquidar intereses de demora por el tiempo de suspensión de la ejecución del acto impugnado, en la parte relativa a la sanción: retroactividad de la norma sancionadora más favorable (art. 35 LDGC), respecto de las sanciones no firmes.

### *1.3. Otros tribunales*

- Auto del Juzgado de Instrucción núm. 22 de Barcelona de 2 de enero de 1999: impunidad penal como consecuencia de la reducción del plazo de prescripción tributaria de cinco a cuatro años.
- Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona (Sección 6ª) de 18 de marzo de 1999: el plazo de prescripción de los delitos contra la Hacienda Pública es el establecido en el Código Penal, sin que resulte aplicable el plazo de prescripción tributaria de cuatro años.

- Auto del Juzgado de Instrucción núm. 3 de Barcelona de 23 de abril de 1999: el acortamiento del plazo de prescripción tributaria de cinco a cuatro años no afecta a las responsabilidades penales.
- Auto de la Audiencia Provincial de Barcelona (Sección 10ª) de 2 de noviembre de 2004: la retroactividad de la norma penal más favorable, en relación con las sentencias firmes en curso de ejecución.
- Auto de la Audiencia Provincial de Soria de 30 de julio de 2004: sobreseimiento de los procesos por delito fiscal en los que la cuota defraudada no excede los 120.000 €, a partir de la publicación de la LO 15/2003, de 25 de noviembre.

## 2. Jurisprudencia extranjera

- Sentencia de la *Corte Costituzionale* de 6 de marzo de 1995, núm. 80: la Constitución sólo garantiza el principio de irretroactividad de las disposiciones penales desfavorables, no así la retroactividad *in bonus*.

## V. Eficacia temporal de actos y sentencias en materia tributaria

---

### 1. Jurisprudencia española

- STC 45/1989, de 20 de febrero: declaración de “simple inconstitucionalidad” de la ley tributaria por vulneración del principio de igualdad: limitación de los efectos *ex tunc* de la declaración de inconstitucionalidad: intangibilidad de los actos administrativos firmes.
- STC 38/1997, de 27 de febrero: desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad planteada respecto de los arts. 15.3, 17 y 19 de la Ley 20/1989.
- STC 63/1997, de 7 de abril: desestimatoria – en aplicación de la doctrina de la STC 38/1997 – de varios recursos de amparo acumulados.
- STS 27 diciembre 1990: condena por delito de defraudación tributaria en aplicación de la norma tributaria de complemento contenida en la Ley 20/1989, declarada inconstitucional.
- SSTs de 29 de febrero, 13 de junio y 15 de julio de 2000 (y posteriores): declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador derivada de la inconstitucionalidad de la ley tributaria: derecho a indemnización para aquellos contribuyentes que ingresaron el gravamen complementario sobre la tasa del juego, declarado inconstitucional en la STC 173/1996.

- STS de 1 de julio de 2003: responsabilidad patrimonial del Estado legislador derivada de la inconstitucionalidad de la ley (STC 194/2000): cuando la Sentencia del TC declara expresamente la intangibilidad de los actos firmes, no procede el derecho a indemnización respecto de las liquidaciones firmes y consentidas.
- SSTS de 9 de julio de 2003 y de 13 de marzo de 2004: efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma en materia sancionadora (recargo único del 50%, declarado inconstitucional en la STC 276/2000): anulación del acto firme y derecho a la devolución del ingreso.
- STS de 29 de enero de 2004: responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por incompatibilidad de leyes tributarias con el ordenamiento comunitario: no procede el derecho a indemnización por el IVA ingresado en aplicación de una norma interna declarada contraria al Derecho comunitario.
- SSTS de 2 de julio y 16 de diciembre de 2004: efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma en materia sancionadora (STC 276/2000): ejercicio de la acción de responsabilidad: derecho a indemnización, ante la evidencia de la nulidad de pleno derecho.
- STSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de febrero de 1997: la solicitud de devolución de ingresos indebidos puede fundarse directamente en la declaración de nulidad de la disposición general de cobertura, en relación con liquidaciones tributarias firmes.

## 2. Jurisprudencia europea

- STJCE de 27 marzo de 1980 (*Denkavit*).
- STJCE de 2 febrero de 1988 (*Barra*).
- STJCE de 16 julio de 1992 (*Legros*).
- STJCE de 11 agosto de 1995 (*Roders*): limitación de la eficacia retroactiva de las declaraciones de incompatibilidad con el Derecho comunitario: no se admite como justificación el mero interés fiscal del Estado.
- STJCE de 6 julio de 1995 (*Soupergaz*, asunto C-62/93).
- STJCE de 26 de marzo de 1996 (*British Telecomm*, asunto C-392/93).
- STJCE de 17 de octubre de 1996 (*Denkavit*, asuntos C-283, 291 y 292/94).
- STJCE de 11 de julio de 2002 (*Marks & Spencer / Commissioners of Customs & Excise*, asunto núm. C-62/00): la regulación restrictiva del ejercicio del derecho a la devolución “no debe estar específicamente dirigida a limitar las consecuencias de una sentencia del Tribunal de Justicia de la que se desprenda que una normativa nacional relativa a un tributo determinado es incompatible con el Derecho comunitario”.

### 3. Jurisprudencia extranjera

#### 3.1. Jurisprudencia alemana

- Sentencia del *BVerfG* de 12 de diciembre de 1957 (*BVerfGE* 7, 194): intangibilidad de las liquidaciones tributarias firmes como consecuencia de la declaración de nulidad de la norma de aplicación: compatibilidad con el principio de seguridad jurídica.
- Sentencia del *BVerfG* de 25 de septiembre de 1992 (*BVerfGE* 87, 152): mínimo vital exento en el impuesto sobre la renta: mandato al Legislador para la aprobación de una nueva normativa en el plazo prefijado: aplicación de la normativa declarada inconstitucional durante el “período transitorio” mediante liquidaciones provisionales.
- Sentencia del *BGH* de 8 de enero de 1965 (“*Mineralölsteuergesetz*”) (*BGHE* 20, 177): aplicación de la regla de retroactividad *in bonus* a las normas extrapenales de complemento: excepción de la ley temporal: concepción de la ley temporal en sentido amplio.
- Sentencia del *BGH* de 28 de enero de 1987 (“*Parteispendenproblematik*”): inaplicación de la regla de retroactividad *in bonus* a las normas tributarias de complemento: no implica ninguna mitigación de la ley penal la previsión de una base impositiva más favorable para un posterior período de tributación.

#### 3.2. Jurisprudencia norteamericana

- Decisión de la *Supreme Court* caso *Chevron Oil* (1971).
- Decisión de la *Supreme Court* caso *Griffith* (1987): abandono de la “prospectividad selectiva” en el ámbito penal.
- Decisión de la *Supreme Court* caso *James Bean* (1991).
- Decisión de la *Supreme Court* de 18 de junio de 1993 (*Harper v. Virginia Dep’t of Taxation*, 509 U.S. 86).
- Decisión de la *Supreme Court* de 15 de mayo de 1995 (*Reynoldsville Casket Co. v. Hyde*, 514 U.S. 749).

#### 3.3. Jurisprudencia de otros países

- *Décision* del *Conseil Constitutionnel* francés núm. 95-369, de 28 de diciembre de 1995: limitación de la eficacia retroactiva de declaraciones de inconstitucionalidad: se justifica por la finalidad de evitar una situación de grave desequilibrio presupuestario del Estado.



- Tesis aislada de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) de México de 9 de marzo de 2000: la jurisprudencia que integra las lagunas de la ley – jurisprudencia *supletoria* –, constituye una verdadera *fuentes formal del Derecho*, sometida al principio constitucional de irretroactividad de las leyes perjudiciales para el ciudadano.
- Tesis jurisprudencial de la SCJN de México núm. 145/2000, de diciembre: la aplicación de los nuevos criterios jurisprudenciales a casos anteriores no viola la garantía constitucional de irretroactividad.
- Tesis aislada de la SCJN de México núm. 14/2002, de 25 de enero: la garantía constitucional de irretroactividad no resulta aplicable a los cambios jurisprudenciales: el nuevo criterio jurisprudencial debe aplicarse a los casos aún no fallados, con respeto de la cosa juzgada.