

La eficacia en el tiempo de las normas tributarias. (*) (Art. 20 L.G.T.)

Francisco ESCRIBANO
Catedrático de Derecho Financiero
de la Universidad de Cádiz

1. Planteamiento de las cuestiones suscitadas.
2. La entrada en vigor de las normas tributarias.
Ordinaria juridicidad y remisión al Código civil. Los efectos de la entrada en vigor: eficacia pro futuro y eficacia pro praeterito (remisión). El alcance temporal de su vigencia.
3. La retroactividad de las normas tributarias.
La implícita remisión al Código civil. Efectos de la entrada en vigor y retroactividad. Sus grados. El régimen constitucional de los efectos retroactivos de las normas jurídicas. La posición del Tribunal Constitucional.
4. El cese de la vigencia de las normas tributarias.
La derogación de las normas jurídicas. Los problemas de derecho tran-

(*) Constituye este trabajo mi aportación al Comentario sistemático de la LGT en homenaje al Prof. Sáinz de Bujanda. La relativa actualidad de algunas de las cuestiones que aquí se tratan y su evidente dimensión práctica nos ha llevado a considerar la oportunidad de difundirlo también en esta sede.

estudios

sitorio. Las cuestiones de ultraactividad de las normas derogadas. Declaración de inconstitucionalidad y derogación de las normas. Acerca de los efectos pro praeterito de una declaración de inconstitucionalidad. La posición del Tribunal Constitucional.

5. Norma tributaria y Ley de Presupuestos.

La bifurcación del principio de legalidad financiera. Modificaciones tributarias en la Ley de Presupuestos: su régimen jurídico. Acerca de su vigencia. La posición del Tribunal Constitucional. Un estrambote: la prórroga de Presupuestos, decreto-ley mediante.

1. Supuesto el objeto y finalidad de las páginas que siguen, así como su predeterminado tratamiento, no parece inoportuno advertir acerca de la naturaleza de comentario sistemático con que fueron solicitadas, así como de la exigida y natural limitación de espacio que se nos impone. Por eso desde el principio pido comprensión por la aparente ligereza que su extensión impone, así como por la constante remisión a la literatura existente de la que me he impuesto citar sólo la española.

Tampoco es desdeñable traer aquí a colación la impresión que proporciona el escueto contenido de la norma, si se considera el objeto de su mandato —o principio— y el objetivo general de su continente: la Ley de ambición codificadora.

Porque el asunto no era menor, ni parco en consecuencias el concepto de norma tributaria —si se me apura de fenómeno tributario— desde el que se partía. Será así sólo inocua en apariencia la remisión al Código —civil, claro— de la regla de la entrada en vigor, porque así se proclama ya desde ese momento la normalidad u “ordinaria juridicidad” que a la norma querrá atribuirse. Naturaleza jurídica de la que algunas consecuencias se traerán al disponer acerca de su aplicación, momento sólo parcialmente aquí afrontado cuando se quiere establecer el régimen jurídico de su temporalidad. Porque habrá de sorprender también la limitada ambición de la norma en su remisión al Código, que sí contenía en otros preceptos disposiciones también relacionadas con la que aquí se afronta. Habrá que acudir al ya consagrado “acervo común de la doctrina” para agregar con cultura lo que el precepto obvia e intentar así dar respuesta a todas las cuestiones que era necesario afrontar con ocasión del intento de codificar la pauta acerca de la eficacia en el tiempo de la norma tributaria.

estudios

Tal vez no sea ocioso insistir en la especial incidencia del carácter temporal de la norma tributaria en el origen de muchos problemas relacionados con su tipología, es decir, con su excepcional juridicidad o no ordinaria juridicidad. Norma, en definitiva, carente de la nota de permanencia que será paradigma de lo jurídico, es decir, de una solución que, por aspirar a ser justa, ha de concebirse como duradera. Tal vez también por eso, aquí se afirme otra nota de normalidad, es decir, de criterio admitido en Derecho: la autonomía para autodeterminar el ámbito temporal de su vigencia. Sin que éste, por tanto, pudiera ser predeterminado en atención a la naturaleza de la norma —definida, a su vez, en atención a su objeto, es decir, al deber que contiene— ni la “Ley Presupuestaria”, en atención a esa calificación, tuviera capacidad de determinación de esa eficacia. Se olvidarán, sin embargo, otras cuestiones que también son de exquisita relación con las que aquí se contienen: el alcance o eficacia que la norma desplegará cuando entre en vigor, cuando, además, también de esa carta de naturaleza, aquí explícitamente atribuida, se hubieran seguido consecuencias de largo alcance. Y ello no porque acojamos la peculiar manera de afrontar la cuestión que puede encontrarse en algún tratadista, sino porque entrada en vigor y despliegue de eficacia tienen un punto de conexión que no es posible ignorar. En sede de esta consideración hubiera podido incluso entenderse implícitamente realizada la remisión, aunque no menos cierto es que la referencia expresa no puede subsumir un problema que en la redacción del Cc en el momento de la remisión estaba en el art. 3. Por lo que sencillamente habría que concluir la no expresa referencia a esta cuestión en la norma codificadora. Ese no expreso acogimiento de lo que entonces era art. 3 Cc y ahora 2.3 Cc. no impidió una paulatina aplicación, no sin esfuerzo y tras largo alumbramiento, también a la norma tributaria, de las reglas que regían para el resto de las normas del ordenamiento, excluidas las penales, sin que la asimilación a éstas de aquéllas dejara de estar presente. Pero tampoco convendrá ignorar qué ha ocurrido tras la promulgación de la norma codificadora, que la Constitución codifica asimismo y altera también, en modo no escaso, la índole de las cuestiones que aquí se suscitan, aunque no toda. De las relaciones entre Ley de Presupuestos y norma tributaria no pocas serán las nuevas perspectivas que la Norma Fundamental suscite. También, aunque por lo que no dice, acerca de la retroactividad en materia tributaria algunos nuevos horizontes aparecen, sobre todo a partir de las decisiones del Tribunal Constitucional. Órgano que influirá notoriamente en la caracterización de la Constitución y de las normas que contiene: una Constitución normativa jurisdiccionalmente protegida. Se hará presente por ello una nueva especie de cese de la

estudios

vigencia de las normas: la declaración de inconstitucionalidad con específicos efectos en relación con la derogación como forma ordinaria de producirse ese cese. Cuestión esta última, que tampoco contempla el art. 20, a la que se hará referencia en otros preceptos como el 9, el 15 o el 16 y que afrontaremos asimismo por ánimo de complitud.

2. Como ya se apuntó en las palabras de presentación, la novedad más subrayable que el precepto presenta consiste en otorgar carta de naturaleza a la ordinaria juridicidad de la norma tributaria al remitirse al Código civil en cuanto cuerpo normativo que contiene, en ese momento, los criterios generales admitidos en Derecho. Por eso puede afirmarse llanamente que por tratarse de una norma tributaria no se producen especiales problemas en relación con su entrada en vigor.

Salvo disposición expresa en contrario, las normas entrarán en vigor a los veinte días de su completa publicación en el BOE. Esta es la regla que ahora establece el art. 2.1 Cc a la que hay que entender hecha la remisión del art. 20 LGT.

En materia tributaria el plazo de *vacatio legis* no suele respetarse y será habitual encontrar disposición expresa en contrario, es decir, que la norma en cuestión dispone de específicas reglas de entrada en vigor. La regla de la entrada en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE, por ejemplo, e incluso la de entrada en vigor el mismo día de su publicación en el BOE, lo que es menos habitual (1).

A veces, sobre todo atendiendo al carácter periódico de algunos impuestos o también debido al carácter cíclico, que no es exactamente lo mismo, o por facilitar las previsiones presupuestarias, se pueden encontrar normas que establecen la entrada en vigor en una fecha precisa y determinada (2). Tal vez la peculiaridad más subrayable de este aspecto de la cuestión estribé en la necesidad de distinguir entre entrada en vigor, en sentido estricto, y momento de aplicación o exigencia de la norma o de parte de

(1) Normalmente una disposición de estas características será propia de un decreto-ley: véase, a modo de ejemplo, la DF del RD-L 1/1989; ello no quiere decir que todo decreto-ley contiene una disposición así. Véase, por ejemplo, la DF Cuarta del RD-L 7/1989.

(2) Cuestiones que no necesariamente deben estar relacionadas, un ejemplo de ello lo constituye la L 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que sin ser periódico contiene en su DF Primera una disposición de estas características.

estudios

la norma (3), aspectos de la cuestión que no necesariamente habrán de estar relacionados, como es el caso que nos ha servido para ilustrar esta posibilidad.

Tampoco es inhabitual encontrar dentro de una disposición diversos momentos de entrada en vigor en relación con las distintas normas que contiene (4). Este último aspecto de la cuestión suscita no escasas perplejidades en las ya habituales y abundantes modificaciones tributarias contenidas en las Leyes de Presupuestos (5), cuestión cuyo tratamiento convendrá aplazar hasta el último capítulo de este trabajo para un análisis más sistemático de otro aspecto también extraordinariamente discutido como es el de la vigencia asimismo temporal o indefinida de esas modificaciones introducidas mediante el expediente excepcional a que se refiere el art. 134.7 CE.

En relación con los efectos de su entrada en vigor, en primer lugar habrá que tener presente la preexistencia de disposiciones sobre la materia. En el supuesto de que ninguna norma anterior establezca reglas contradictorias con la nueva, no se producirá uno de los efectos naturales de la entrada en vigor de una norma, es decir, el efecto derogatorio, lo que no significa, necesariamente, que no se puedan establecer efectos pro praeterito, según se verá, y la norma desplegará su eficacia a partir de la fecha de su entrada en vigor, salvo que se disponga otra cosa. En caso de pre-

- (3) Un ejemplo reciente lo tenemos en la L 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, cuya DF 2 dispone la entrada en vigor el día siguiente al de su publicación en el BOE, mientras que a lo largo de las disposiciones que establecen su régimen transitorio se encuentran no pocas que fijan el comienzo de exigencia de un determinado conjunto de disposiciones en fecha diversa: por ejemplo, la DT Tercera que establece la fecha de 1 de enero de 1991 como fecha de exigencia en todo el territorio nacional del nuevo Impuesto sobre Actividades Económicas.
- (4) Lo que podría considerarse una variante de lo que antes anotábamos: un ejemplo se puede encontrar en la DF Primera.2 de la ya citada Ley del Impuesto sobre Sucesiones, donde se dispone la entrada en vigor de su DA Segunda al día siguiente de la publicación en el BOE cuando, como se recordará, el resto de la Ley entra en vigor el 1 de enero de 1988 a tenor de su DF Primera.1.
- (5) Estamos de acuerdo con BAYONA/SOLER (1987) 322 en que en relación con la entrada en vigor ninguna especialidad cabe hacer con este tipo de Leyes: por tanto, salvo disposición en contrario, la que resulte por aplicación de la *vacatio* prevista en el Cc. Consideración que con frecuencia no se tiene presente sobre todo en relación con las modificaciones tributarias que se introducen mediante este tipo de Leyes y que en defecto de mención expresa de su entrada en vigor, así como en general, de la propia Ley de Presupuestos, debe entenderse la fecha que resulte por aplicación de la *vacatio*.

estudios

existencia de disposiciones sobre la misma materia estaremos, al tiempo, ante un supuesto de derogación —expresa o tácita— y de necesario establecimiento de sus efectos. Parece evidente, por lo que se refiere a lo segundo, que a partir de la entrada en vigor de la nueva norma ésta desplegará sus efectos: es decir, se aplicará a los hechos producidos a partir de ese momento, y ello será un efecto no necesitado de explicitación o, en todo caso, sólo en el supuesto de que se pretendan introducir reglas excepcionales. Pero, al mismo tiempo, también habrá que explicitar el alcance de la eficacia de esa entrada en vigor: nótese que ahora ya estamos adentrándonos en el problema clásico de la eventual retroactividad de la norma que sintéticamente puede plantearse así: si la fijación de su eficacia se limita sólo a las situaciones nacidas tras su entrada en vigor la norma será absolutamente irretroactiva, es decir, de ella sólo se podrá decir que despliega sus efectos pro futuro. La consecuencia será, en este caso, que la norma derogada será ultraactiva, es decir, se aplicará a las situaciones nacidas bajo su vigencia, incluso tras su derogación. En el ámbito tributario esta situación se produce con frecuencia, incluso me atrevería a decir que es una situación habitual (6). Pero también puede ocurrir que la nueva norma, al derogar la norma anterior, disponga el despliegue de sus efectos de otra manera. Nos podremos encontrar entonces en situaciones bien diferentes, cuyo denominador común reside en la intensidad o grado, es decir, en el alcance temporal de sus efectos: la nueva regulación podrá afectar a los efectos producidos, tras su entrada en vigor, por relaciones jurídicas nacidas durante la vigencia de la norma anterior y no agotados en el momento de la entrada en vigor de la nueva; bien, por último, alcanzar a los efectos agotados e incluso a la relación jurídica que los produjo durante la vigencia de

- (6) Las constantes modificaciones del Impuesto sobre la Renta mediante Ley de Presupuestos producen habitualmente este efecto, es decir, la "aplicación" masiva de la norma en el momento de realizar la declaración constituye una aplicación de normas derogadas cuyos efectos se despliegan de forma ultraactiva. Efecto que se desplegará, lógicamente si no se dispone lo contrario, mientras no transcurra el plazo de prescripción o caducidad. El despliegue de efectos ultraactivos vendrá así limitado en el tiempo en atención a los hechos, es decir, de forma normativamente indeterminada, período de tiempo durante el cual, en relación con los hechos producidos durante la vigencia de la norma derogada, ésta "está vigente". Este efecto "natural" de la derogación de una norma, siempre salvo norma expresa en contrario, confundió notablemente las soluciones que se produjeron con ocasión de ese nuevo modo de cese de la vigencia de las normas que analizaremos infra, es decir, la declaración de inconstitucionalidad, de efectos bien diferenciados, acerca de lo que no parece que pueda haber discrepancia, si bien no parece tampoco que se tengan, en general, las ideas muy claras.

estudios

la norma anterior. La cuestión entonces habrá de ser planteada en un doble plano, de una parte la interpretación de la voluntad de la ley, es decir, la determinación del grado o intensidad de sus efectos temporales; de otra, la posibilidad o admisibilidad de que ese grado pueda desplegar sus efectos. Es decir, nos encontraremos entonces, de una parte ante la aplicabilidad del criterio interpretativo, es decir, destinado a constituirse en regla de aplicación de la norma, contenido en el Cc acerca de la irretroactividad relativa de la norma, también de la norma tributaria. De otra, en una regla sobre la producción normativa, destinada al legislador, acerca de qué normas pueden ser retroactivas que se encuentra en la Constitución. Con frecuencia ese doble plano, si no se ha confundido, sí se ha mezclado con nocivas consecuencias en el correcto planteamiento de la cuestión y, lógicamente, de la solución que se ha diseñado (7). Sobre esta cuestión volveremos en el punto 3. de este trabajo.

Directamente relacionado el problema de la excepcionabilidad de la norma tributaria con el de su vigencia esencialmente temporal, es decir, con la nota de su natural no permanencia en el ordenamiento, la afirmación de su normalidad, de su plena u ordinaria juridicidad, significará, lógicamente, la afirmación ahora de su permanencia en el ordenamiento dependiente sólo de su específica voluntad, a saber, la posibilidad ahora

- (7) "Es importante observar que, en puridad, la doctrina de los 'grados de la retroactividad' no es propiamente una tal 'doctrina' dado que no persigue acuñar un concepto de retroactividad sino que se limita a describir las distintas intensidades que la retroacción puede tener". LOPEZ MENUDO (1989) 81 y nota 96; véase, en general, ese trabajo, así como su primera aportación al problema (1982) de imprescindible lectura. En definitiva, también la cuestión es relevante en cuanto, con independencia del grado de esa retroactividad, la cuestión reside en el daño potencial que con esa eficacia se hace a los bienes que están en la base de la protección jurídica y de las reticencias contra esa eficacia *pro praeterito* de la nueva Ley: la protección de los *iura quaesita*, la seguridad jurídica, la confianza del ciudadano en el Estado de Derecho, etc., se ven afectados en mayor o menor medida por cualquiera de esas formas de retroactividad, lo que es bien diverso de decir que no todas esas formas de retroactividad son retroactividad. Una mejor lesión de esos bienes, o la ponderación de ésta frente a las ventajas o beneficios perseguidos por una ley en alguna medida retroactiva será precisamente la labor del Tribunal cuando juzgue acerca de si esos efectos más o menos retroactivos son o no admisibles en relación con una determinada materia y respecto de una concreta relación. Es ahí donde precisamente el Tribunal Constitucional español ha preferido obviar muchos problemas no atreviéndose a calificar de retroactividad una determinada solución legal, o presentando de forma atenuada el grado o intensidad de una norma retroactiva para no declarar su inconstitucionalidad, alcanzando ese fin mediante una argumentación técnicamente deplorable y lógicamente inadmisibile.

estudios

afirmada de su potencial capacidad para decidir acerca del alcance de su vigencia temporal. La autonomía para autodeterminar el ámbito temporal de su vigencia será la máxima, expresión ahora más alta de su ordinaria juridicidad. Precepto que se referirá a la raíz histórica del problema cuando expresamente se conecte con la ahora afirmada independización de la norma tributaria respecto de la presupuestaria, de cuyos efectos se hablará infra.

La permanencia de la vigencia de una norma tributaria no depende, pues, de su carácter, es decir, no por ser tributaria o por contener la disciplina de un tributo una norma jurídica tiene predeterminada una vigencia temporal.

Fijado así este otro corolario de la afirmada ordinaria juridicidad de la norma tributaria atendida su eficacia en el tiempo, la regla estriba en la ausencia de peculiaridad por razón del contenido, así como en la posibilidad de predeterminación del alcance de su vigencia, incluso en la exclusión de esa predeterminación que significará la voluntad de vigencia indefinida.

Cuestión diversa es la suscitada cuando la norma tributaria se contiene en una Ley de Presupuestos, porque entonces su vigencia podría venir predeterminada atendida la vigencia anual de su continente, cuestión inescindible sistemáticamente de la otra antes anunciada por lo que hasta entonces aquí se aplaza.

Un problema clásico conectado con esta cuestión es el de la potencial emergente vigencia de la norma derogada como consecuencia del cese de la vigencia de la norma derogante: en nuestra opinión esta cuestión no puede ser afrontada sin tener en cuenta cuanto hemos dicho hasta ahora, a saber, la norma (tributaria) puede decidir acerca del plazo de su vigencia —determinado o indefinido— al tiempo que de su propio contenido se derivará el alcance derogatorio —supuesta preexistencia de norma—, es decir, en nuestra opinión no procede preestablecer un criterio genérico para resolver esta cuestión, sin que sea repugnante pensar en la posibilidad de una derogación de la norma preexistente por un plazo definido en la norma derogante que, en nuestra opinión, supondría, si así se ha dispuesto en ésta, la sobrevenida vigencia de la norma temporalmente derogada.

La doctrina se ha referido a la posibilidad de que la norma derogante contenga una vigencia temporal tácita, cuyo término significaría la vigencia de la norma temporalmente derogada (8), posibilidad no admisible aunque expuesta a la dificultad de precisar con exactitud su alcance.

(8) GONZALEZ GARCIA (1982) 146, quien ilustra su afirmación con la STS de 30 de diciembre de 1980 (Ar. 5131).

estudios

3. De sorprendente puede calificarse el hecho de la inexistencia de regla expresa, ni siquiera por remisión, acerca de la eventual retroactividad de la norma tributaria. Sorpresa tanto más intensa si se atiende al carácter y ambición de la LGT, e incluso a la conexión que de este problema es posible hacer con la independización de la norma tributaria respecto de la presupuestaria ahora expresamente recogida en el art. 20 (9). Ello no fue óbice para que doctrina y jurisprudencia comenzaran a entender aplicable en el ámbito tributario la regla contenida en el Código civil (10). De ahí que la "regla" sea, no obstante el silencio de la LGT, que las leyes tributarias no tendrán efecto retroactivo salvo que dispongan lo contrario. Como ya se señaló, la Constitución, que será por eso Código primero, permitió la posibilidad de afrontar la cuestión de la retroactividad de las normas tributarias al establecer un principio de absoluta irretroactividad en relación con ciertas disposiciones, concretamente de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales. Pronto el TC debió interpretar el alcance de ese precepto en relación con las normas tributarias, al tiempo que de su jurisprudencia, bien abundante por cierto en relación con la retroactividad de las normas jurídicas en general (11), ya podía derivarse una idea no siempre subrayada: la norma contenida en el art. 9.3 CE constituye una regla destinada al legislador, es decir, es una norma que funda y regula los límites de la eficacia en el tiempo de la norma jurídica, es un mandato en el ámbito de las reglas sobre la producción normativa. Prohibición absoluta de retroacción para ciertas normas entre las que no se incluyen las tributarias. Existe un argumento interpretativo de peso cual es el debate que motivó la desaparición

(9) CERVERA (1976), donde se puede encontrar este sugestivo planteamiento de la cuestión acerca del impensable problema de la retroactividad de una norma, la tributaria, sujeta por naturaleza a la temporalidad y dependencia de otra norma, la presupuestaria, asimismo temporal. La bifurcación del principio de legalidad financiera supondrá un punto de inflexión determinante para un cambio radical de la cuestión. Vid. BAYONA/SOLER (1987) 327.

(10) Vid. la síntesis de las posiciones doctrinales en BAYONA/SOLER (1987) 327 ss.; acerca de la Jurisprudencia del TS, véanse las SSTs de 29.IX.1961; 5.VII.1969; 24.III.1970; 17.X.1978. Los citados autores traen a colación, pp. 331, la sistematización realizada por MARTINEZ LAFUENTE (1985) de la doctrina jurisprudencial del TS que, en ocasiones, como por ejemplo, en la Sentencia de 25 de mayo de 1972; o las de 25 de febrero y 21 de noviembre de 1977 y 9 y 28 de mayo de 1978 han sido desautorizadas por las SSTC 6/1983 o 126/1987.

(11) Véase, por todos, el excelente trabajo de LOPEZ MENUDO (1989), que trae causa de su imprescindible aportación anterior (1982).

estudios

de la expresa mención a las normas fiscales entre las que se excluían absolutamente de la retroactividad y la Jurisprudencia se ha hecho eco del mismo en alguna ocasión (12). También son de recibo algunas consideraciones doctrinales acerca del carácter de la norma tributaria, difícilmente encajable entre aquéllas que se excluyen de la posibilidad de los efectos retroactivos (13). Esencialmente la retroactividad de la norma jurídica se ha entendido por el Tribunal, a la vez que la interdicción de la arbitrariedad, como una manifestación del principio de seguridad jurídica constitucionalmente amparado. Tal vez la idea más subrayable sea la de que para el TC no existe un planteamiento específico en relación con el tema de la retroactividad de las normas tributarias y ello será consecuencia tanto de una “ordinaria juridicidad” plenamente afincada, cuanto de la no necesidad de especiales cautelas o garantías derivables de la sistemática ubicación del deber de contribuir en nuestro texto constitucional por lo que se refiere a la aplicación en el tiempo de la norma que lo contiene. De ahí que las críticas que a gran parte de la doctrina le han suscitado las declaraciones del Tribunal Constitucional en materia de retroactividad tributaria sean más el resultado de una posición de éste en relación con un restrictivo concepto de la retroactividad y un peculiar acogimiento de la teoría gradualista de tanto arraigo en la doctrina civilista española (14). Así el Tribunal tiende a reducir extraordinariamente el ámbito del concepto de retroactividad a fin de poder admitir sin calificar de retroactividad determinadas soluciones legislativas sometidas a su juicio. A la vez que, ponderando el grado o la intensidad de ésta, en algunas decisiones, parece llegar a formular una doctrina restrictiva, es decir, la de la inadmisibilidad constitucional de una retroacción en grado máximo o auténtica (15). Esta posición reticente a calificar los fenómenos de la relación entre entrada en vigor y despliegue de efectos de la norma sorprende atendida la normalidad

(12) Vid. FJ 9 STC 126/1987, así como el comentario que le dedicamos en ESCRIBANO (1988) 299 ss. Un resumen del proceso del debate que causó la exclusión de la referencia a las normas fiscales del art. 9.3 CE se puede encontrar en 308 ss. del citado trabajo.

(13) ESCRIBANO (1988); un resumen de posiciones puede encontrarse en BAYONA/SOLER (1987) 331 ss.

(14) Vid. LOPEZ MENUDO (1982); (1989); PALAO TABOADA (1982); MARTIN QUERALT (1984); ESCRIBANO (1988).

(15) FJ 11 STC 126/1987. Fundamento jurídico en el que se distinguen dos posibilidades o situaciones: la llamada *retroactividad auténtica* —“disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas

estudios

de su producción. Cuando el tiempo constituye un elemento determinante de la producción del hecho que se ve afectado por la norma estaremos ante situaciones respecto de las que será difícil no predicar un cierto grado de retroactividad. Se deberá evaluar la retroactividad de que se trate, por tanto, desde la valoración del hecho que se ve afectado por la eficacia retroactiva de la norma. Pero no sólo, también, desde luego, por la intensidad de esa eficacia: ya que no debe excluirse, por principio, la posibilidad de que una norma afecte a las consecuencias jurídicas plenamente realizadas derivadas de hechos cuya plenitud de efectos aún no se han desplegado (16): en esos casos la retroactividad adquirirá una doble dimensión. Porque en alguna medida toda norma es retroactiva, si atendemos al natural grado de innovación que introduce en el ordenamiento —supuesta, según se vio ya, una norma preexistente que aquélla viene a modificar—,

o desarrolladas con anterioridad a la propia ley”— y la *retroactividad impropia* —“(disposiciones) que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas”—. En el primer supuesto, es decir, en los casos de retroactividad auténtica “la prohibición de la retroactividad operaría plenamente y sólo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio”; en el segundo, —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 puedan conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurran en el caso”. Sobre este planteamiento de la Sentencia ya nos pronunciamos en ESCRIBANO (1988) 314. A efectos dialécticos llega a admitir la Sentencia, en el arranque de su FJ 12, que si se pudiera demostrar que se estaba ante un supuesto de retroactividad auténtica, es decir, ante una norma proyectada sobre relaciones jurídico tributarias ya agotadas, habría que concluir su ilegitimidad constitucional. Por eso ya mantuvimos con anterioridad que la discutible teoría del grado de retroactividad enmascara una no confesada reticencia acerca del propio fenómeno de la retroactividad que ciertamente puede ser sometida a graduación atendiendo, tal vez, al perjuicio causado por su eficacia a otros principios constitucionales lo que, sin duda, tendrá que ver con el grado o intensidad, con el alcance, en suma, de aquélla. En definitiva, la conclusión a que cabe llegar tras esta Sentencia es a que existe un profundo grado de incompreensión del fenómeno, que con frecuencia se mezcla con otras situaciones jurídicas no asimilables; en segundo lugar, a que se ha reducido extraordinariamente el juego de la auténtica retroactividad, o mejor, de la retroactividad y, por último, a que en ocasiones se pretende presentar el supuesto específico objeto del debate como un ejemplo de “retroactividad impropia” forzando los propios límites del preconcepto propuesto.

(16) Como doctrina de la “eficacia inmediata” califica esta posición LOPEZ MENUDO (1989) quien pretende encontrar en esta línea Sentencias tan relevantes como las SSTC 42/1986; 108/1986; 65/1987. De las dos citadas en primer lugar son

estudios

es decir, si calificamos ese fenómeno de eficacia *pro praeterito*. Será por consiguiente excepcional que una norma derogada mantenga una eficacia *pro futuro* en relación con situaciones que aún no se han agotado, y ahora estaríamos, por el contrario, ante un problema diverso, exactamente ante una cuestión de derecho transitorio (17), con las precisiones que al respecto ya se vieron y sobre las que volveremos.

En suma, es posible afirmar la admisibilidad de la retroactividad de las leyes tributarias o su no inconstitucionalidad, por ese sólo motivo, lo que no implica que una norma tributaria retroactiva, no inadmisiblemente constitucionalmente, por eso sólo, no pueda entrar en colisión con otros bienes o vulnere otros principios también constitucionalmente protegidos. Es clásica la objeción de vulneración del principio de capacidad contributiva, por el solo hecho de la aplicación retroactiva de una norma tributaria. Cuestión largamente debatida en la doctrina y en la Jurisprudencia italiana y traída entre nosotros, por ejemplo, en la STC 126/1987 (18). La conclusión a que se ha llegado en torno a esta objeción podría sintetizarse así: el hecho de que una norma tributaria tenga efectos retroactivos no supone, necesariamente, conculcación del principio de capacidad económica, aunque no siempre puede considerarse correcta. La manifestación de capacidad económica objeto de la imposición habrá de ser real, efectiva, cierta y actual, y es respecto de estos elementos desde los que la cuestión de la retroactividad debe ser afrontada. Otros principios también se han

estos dos pasajes elegidos por el Autor citado: "... convendrá hacer de nuevo hincapié en 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 irretroactividad, sino al de la protección que tales derechos, en el supuesto de que experimenten alguna vulneración hayan de recibir" (FJ 3); "... incluso admitiendo por vía de hipótesis la existencia de un derecho subjetivo a la edad de jubilación, esta doctrina conduce a rechazar la supuesta vulneración del principio de irretroactividad, pues 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".

(17) Acerca del significado del derecho transitorio ya se manifestaba DE CASTRO, citado por BAYONA/SOLER (1987), como "normas determinadoras de las disposiciones que han de regir las relaciones jurídicas existentes al producirse un cambio legislativo", 329. Véase también el planteamiento que ya realizó la STS de 4 de junio de 1974, citada por MARTINEZ LAFUENTE (1985) 150.

(18) Vid. ESCRIBANO (1988) 310.

estudios

esgrimido como el de seguridad jurídica y el de la protección de la confianza de los ciudadanos (19).

En relación con la tantas veces denominada “retroactividad natural” de las disposiciones interpretativas o aclaratorias conviene tener presente su exquisito origen jurisprudencial que, como ya ha sido puesto de manifiesto (20), trae su origen de la afirmación de que “las leyes aclaratorias forman parte de las aclaradas y se entienden publicadas cuando éstas” (21). Brocardo del que no siempre se ha hecho un uso prudente y cuyo abuso ha alcanzado a la confusión de la jerarquía de fuentes o a adjetivar de auténtica la interpretación de la ley contenida en una Orden ministerial. Desde la perspectiva de considerar “integrada” la interpretación en la norma interpretada la Jurisprudencia ha obviado cualquier problema de retroactividad (22), no sin erráticas posiciones en otros supuestos. Con mayor precisión la doctrina (23) ha puesto de manifiesto el carácter eminentemente didáctico de los preceptos interpretativos, en atención a los cuales no es preciso hablar de efecto retroactivo de éstos, siendo de atención la que es necesaria desplegar para deslindar de aquéllos los que encierran auténticos reglamentos o normas innovadoras a las que serían de aplicación el principio general de irretroactividad salvo disposición expresa en contrario.

Por último, la afirmación de la “normalidad” de la norma tributaria y la importación en este campo de las reglas o criterios admitidos en Derecho postula la extensión a las normas sancionadoras del principio de irretroactividad absoluta, siendo de aplicación retroactiva las sancionadoras más favorables, principio éste último de creación Jurisprudencial derivado

(19) De estas objeciones se hará asimismo eco la citada STC 126/1987 que, como ya pusimos de manifiesto en ESCRIBANO (1988) 311, tienen en su origen la famosa Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 19 de diciembre de 1961. En torno a este principio o criterio de la protección de la confianza de los ciudadanos como límite al efecto retroactivo de una norma tributaria, cuando afecta a los efectos derivados de un beneficio tributario gira la argumentación del VP de Gómez-Ferrer a las SSTC 6/1983 y 42/1983.

(20) LOPEZ MENUDO (1982) 307 ss.; la aplicación de esta problemática al ámbito tributario fue objeto de análisis por FALCON/ZORNOZA (1984).

(21) STS de 1 de marzo de 1881, citada por LOPEZ MENUDO (1982) 307.

(22) Véase la Jurisprudencia citada por FALCON/ZORNOZA (1984) 441, notas 29 y 30.

(23) CORTES DOMINGUEZ (1985) 103.

estudios

de una interpretación de los artículos 9.3; 17.1; 25.1 CE (24). También se han pretendido establecer criterios de generalidad en cuanto al efecto retroactivo de las normas procedimentales que se aplicarían a situaciones ya nacidas aunque no totalmente liquidadas o firmes. No obstante aquí también conviene tener presente ese efecto pro praeterito de la entrada en vigor de una norma y los específicos problemas de derecho transitorio que se pueden plantear por lo que no es posible, en nuestra opinión, establecer criterios o reglas de general aplicación, con independencia de si nos encontramos efectivamente ante una aplicación efectivamente retroactiva de la norma innovadora. La Jurisprudencia Constitucional no ha seguido un criterio constante al respecto y en algunas ocasiones de aplicación "retroactiva" de la norma procedimental o procesal se ha atendido al efecto sustantivo de esa aplicación para paliar las consecuencias de esa aplicación automática del pretendido principio (25).

4. El cese de la vigencia de una norma jurídica puede presentarse como el contrario u opuesto al de su entrada en vigor. Normalmente se producirá como consecuencia de la promulgación de una posterior que viene a derogar aquélla, aunque también es posible la previsión en la propia norma de un plazo determinado de vigencia, como el propio art. 20 LGT prevé, alcanzado el cual la norma deja de estar en vigor, si no es prorrogada su vigencia por norma posterior de idéntica o similar naturaleza (26). Asimismo se ha planteado la cuestión del cese de la vigencia de una norma en atención al carácter de norma temporal que la contiene. El ejemplo más claro en nuestro ámbito sería el cese de vigencia de las normas tributarias introducidas en el ordenamiento mediante el expediente excepcional de la Ley de Presupuestos que contempla el art. 134.7 CE. Cuestión cuyo tratamiento sistemático aplazamos para el punto 5 y último de este trabajo. A veces es posible encontrar, incluso fuera de normas con plazo definido de vigencia, disposiciones específicas que limitan o definen el plazo de su vigencia. Así, por ejemplo, aquellas modificaciones del ordenamiento tributario que se realizan "con vigencia para el período...". Serán este tipo

(24) Véase la exposición que se hace de esta cuestión en LOPEZ MENUDO (1989) 51 ss., así como las SSTC 8/1981; 15/1981; 17/1981; 51/1985; 131/1986.

(25) SSTC 63/1982; 32/1987; 34/1987; 117/1987.

(26) Un ejemplo reciente lo constituye la Ley 20/1989, de 28 de julio prorrogada por el RD-L 7/1989 de 29 de diciembre.

estudios

de normas las que planteen mayores problemas de determinación de la norma vigente tras su cese aunque, si no se dispone lo contrario, parece razonable defender la recobrada vigencia de la norma a la que la ahora derogada modificó por un período de tiempo definido. En todo caso la solución habrá que adoptarla tras una interpretación caso por caso.

La derogación no ha de ser expresa necesariamente. Por consiguiente también una oposición abierta o incompatibilidad entre los términos de dos normas determinan el cese de la vigencia o derogación de la primera en el tiempo. Parece evidente más respetuosa con el principio de seguridad jurídica una derogación expresa. La LGT ha abordado esta cuestión en un precepto diferente, concretamente en el art. 16 al disponer que toda modificación de Leyes o Reglamentos tributarios deberá contener una relación completa de las normas afectadas. La doctrina ha sido unánime en la alabanza de las buenas intenciones de este precepto al tiempo que subrayaba la parcial inoperancia de su mandato debido al carácter de ley ordinaria de la LGT. Su imposibilidad de vincular al legislador ordinario posterior es manifiesta, al tiempo que lo es la de establecer un mandato de obligado cumplimiento en el ejercicio de la potestad reglamentaria de la Administración. Es decir, el mandato desplegará toda su eficacia en relación con disposiciones de carácter reglamentario: la Jurisprudencia así lo ha entendido alguna vez al considerar signo demostrativo de la vigencia de una norma reglamentaria su no inclusión en Tabla derogatoria alguna (27). No es infrecuente encontrar cláusulas derogatorias, aunque redactadas en términos tales que no vienen a suponer ninguna ayuda adicional en la labor interpretativa o de determinación del ordenamiento vigente. Un supuesto especial de lo que estamos tratando lo constituye la cuestión de la derogación de la propia LGT. Su art. 9 establece que los tributos se regirán por la LGT "...en cuanto ésta u otra disposición de igual rango no preceptúe lo contrario". La afirmación de este precepto puesto en relación con el art. 16 llevó a cierto sector doctrinal (28) a defender la idea de la necesaria derogación expresa de la LGT, lo que supondría la quiebra, en el ámbito tributario y en relación con esta norma, de la posibilidad de derogación tácita admitida en Derecho. Interpretación que vendría abonada no tanto en el indiscutido carácter ordinario de la LGT sino en su función en el seno del ordenamiento, en su vocación codificadora, en suma. Estas posiciones han sido siempre alabadas al tiempo que se ha

(27) STS de 15 de mayo de 1984, citada por BAYONA/SOLER (1987) 335.

(28) La idea original fue de Jaime GARCIA AÑOVEROS (1964) a quien sigue en este punto CORTES DOMINGUEZ (1985).

estudios

puesto de relieve la imposibilidad de su mantenimiento dado precisamente el carácter de ley ordinaria de la LGT, amén la consecuencia que de ahí se sigue, a saber, la no vinculatoriedad de este criterio del art. 16, precisamente en lo que se refiere a las leyes, desde luego asimismo a la LGT. La práctica ha sido ésta y es posible encontrar ejemplos de derogaciones tácitas de la LGT (29).

Como apuntamos en el epígrafe 2 de este trabajo la entrada en vigor de una norma que viene a sustituir a otra preexistente significa la derogación de ésta y su aplicación a los hechos que se produzcan a partir de ese momento. Es decir, cada hecho vendrá regulado por la norma vigente en el momento de su producción. Ello significará la posible ultraactividad de la norma derogada que se aplicará en un momento posterior en el tiempo al de su derogación cuando hayan de ventilarse cuestiones jurídicas referidas a hechos acaecidos durante la vigencia de esa norma. Un ejemplo claro en derecho tributario vendría determinado por esa ultraactividad de la norma durante el plazo de prescripción o caducidad, o sencillamente la de aquellas normas vigentes durante un período impositivo que se aplican en el momento de realizar la declaración tributaria por los resultados de ese período sin que en ese momento estén ya vigentes. También puede ocurrir que la entrada en vigor de la norma nueva determine su aplicación a aquellos hechos que nacidos de relaciones jurídicas nacidas al amparo de la norma derogada aún no se han realizado plenamente o su producción se prolonga en el tiempo. Se tratará entonces de determinar las disposiciones que han de regir las relaciones jurídicas existentes al producirse el cambio legislativo. Como ya se vio en su momento, nos encontramos aquí ante un problema que en parte afecta a la cuestión de la retroactividad en la medida en que de la nueva norma se pueden derivar consecuencias jurídicas a efectos derivados de relaciones nacidas al amparo de la norma anterior. El Tribunal Constitucional cuando se ha enfrentado con esta cuestión ha negado que se tratara de un supuesto de retroactividad, al tiempo que ha rechazado la tesis de una eventual aplicación de la teoría de los derechos adquiridos, aplicados, por ejemplo, a la permanencia en el tiempo del plazo originariamente previsto para el disfrute de una bonificación, al tiempo que ha mantenido la no vinculación jurídica del legislador en el mantenimiento de regímenes previamente diseñados por normas anteriores (30). Es evidente que en este caso la seguridad jurídica

(29) BAYONA/SOLER (1987) citan al respecto la DD Primera de la LRPT como ejemplo de derogación tácita de la LGT.

(30) Nos referimos a las conocidas SSTC 6/1983 y 42/1983 que tienen VP en la línea

estudios

o la confianza de los ciudadanos en el Estado se ponen en juego frente al riesgo de la petrificación del ordenamiento, por lo que no se puede preestablecer ninguna pauta, al tiempo que puede afirmarse la inexistencia de principio alguno que impida la retroacción de efectos de una norma de estas características.

La caracterización de nuestra Constitución como Constitución normativa jurisdiccionalmente protegida ha sido suficientemente difundida como para permitirnos el conocimiento de su dimensión práctica que, desde la perspectiva que ahora nos interesa, significa, básicamente, la posibilidad de configurar los principios que allí se consagran como límites operativos al poder constituido, al tiempo que suponen una sólida garantía para el efectivo ejercicio de los derechos de los ciudadanos recogidos en la Constitución. La dimensión funcional de esta afirmación significa la atribución de esta labor básicamente, sobre todo por lo que tiene de exclusiva en determinados aspectos, al Tribunal Constitucional.

La declaración de inconstitucionalidad de las normas con rango de ley es una de esas funciones exclusivas que se atribuyen al TC, cuya más sobresaliente consecuencia es la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento jurídico de los preceptos afectados, con efectos generales a partir de la publicación en el BOE de la correspondiente declaración de inconstitucionalidad. Subrayado en diversas ocasiones por la jurisprudencia constitucional, conviene diferenciar claramente entre derogación y declaración de inconstitucionalidad.

Esta última puede generar problemas de determinación de la norma aplicable a las situaciones nacidas durante la vigencia de la norma ahora ya no en vigor, debido a esa expulsión del ordenamiento que normalmente no se producirán como consecuencia de la derogación de una norma. Parece evidente que, por ceñirnos a nuestro ordenamiento tributario tan proclive a la acusada inestabilidad de sus normas, la derogación de la tarifa del Impuesto sobre la Renta y su sustitución por otra, por ejemplo, no impide que la así derogada se aplique a los períodos que se cerraron bajo su vigencia, con independencia del momento en que se produzca esta aplicación, siempre dentro del período de prescripción, según acabamos de ver. Precisamente será éste uno de los problemas más difíciles de desentrañar producido como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de una norma en la medida en que a partir de ese momento

apuntada en el texto y que han sido objeto de comentarios doctrinales a los que ya nos hemos referido: PALAO TABOADA (1982); MARTIN QUERALT (1984); ESCRIBANO (1988).

estudios

no podrá ser aplicada en el futuro a situaciones nacidas bajo su vigencia, ni es posible aplazar o diferir, en nuestro ordenamiento jurídico, el momento de efectividad —pro futuro— de esa declaración.

Se generará entonces una laguna normativa que, en todo caso, es necesario cubrir con normas que, con efectos retroactivos, regulen o produzcan consecuencias jurídicas en relación con situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigor de la norma que viene a llenar esa laguna. Y ello, sobre todo, debido al carácter imprescindible del ordenamiento tributario, es decir, a la imposibilidad de la existencia de un período de tiempo sin norma jurídico tributaria que regule las situaciones producidas durante ese período, entre otras razones, por respeto a los principios de igualdad y generalidad, constitucionalmente consagrados, como es sabido.

Pero también la diferencia entre derogación y declaración de inconstitucionalidad genera otra serie de problemas: aquéllos derivados de los efectos producidos por las normas ahora declaradas inconstitucionales. En concreto, la cuestión esencial reside en determinar si éstos se producirán sólo y en todo caso a partir del momento de la declaración de inconstitucionalidad o, por el contrario, si esa declaración retrotrae sus efectos hasta el momento del nacimiento de la norma con la consiguiente afectación a las consecuencias jurídicas que de su aplicación se derivaron, en nuestro caso concreto, por ejemplo, el pretendido derecho a la devolución de lo cobrado a su amparo.

Si se parte del carácter imprescindible de la imposición, y en concreto de la que grava la renta, por ejemplo, la declaración de inconstitucionalidad de una determinada solución del legislador, impone a éste, la necesidad de adoptar otras soluciones: desde esta perspectiva, obvia por otra parte, alcanza extraordinaria relevancia conocer con exactitud los términos en los que se ha producido la declaración de inconstitucionalidad para someter a la nueva norma que viene a llenar esa laguna al fielato de ese pretendido carácter de adaptación que, de una parte, respete los términos de la declaración de inconstitucionalidad, así como, de otra, los efectos que de ésta deban seguirse en la triple manifestación de “entrada en vigor”, efectos pro futuro y efectos pro praeterito.

En relación con éstos es bien claro que el Tribunal, apreciada la inconstitucionalidad estimará su inaplicabilidad en el futuro, es decir, tras la publicación en el BOE de una Sentencia, a cualquier situación aunque haya nacido bajo la vigencia de la norma que ahora se declara inconstitucional (31).

(31) En la STC 45/1989 se refiere expresamente el Tribunal a “... los procedimientos

estudios

En suma, a partir de la publicación de una Sentencia, los preceptos declarados inconstitucionales no pueden aplicarse, inaplicación que tiene necesarios efectos pro praeterito, es decir, estos preceptos no se pueden aplicar tampoco a situaciones nacidas bajo su vigencia. Por tanto esa inaplicación de la norma se predica no sólo pro futuro sino pro praeterito en cuanto no puede ser “aplicada”, es decir, no puede fundar situación legal alguna ni suponer fundamento o base de situaciones anteriores, en la medida en que la “aplicación” de la norma se lleve a efecto con posterioridad a la fecha de publicación de la Sentencia. Es decir, en cuanto afecte a situaciones no firmes o susceptibles de algún tipo de revisión.

Cualquier revisión, declaración complementaria o modificación, por la causa que sea, de situaciones nacidas bajo la vigencia de la norma declarada inconstitucional ha de tener en cuenta esta inaplicabilidad absoluta, o lo que es lo mismo, ha de tener en cuenta que cualquier actuación jurídica que se haga, en relación con esas situaciones anteriores, no puede aplicar el derecho ahora declarado inconstitucional.

No fue ajeno el Gobierno a la confusión generada por la interpretación de los efectos de sendas declaraciones de inconstitucionalidad: SSTC 179/1985 y 19/1987. Como se recordará, éste entendió que el cumplimiento de ambas decisiones le obligaba a devolver las cantidades “indebidamente ingresadas” al amparo de normas declaradas inconstitucionales. Como ya escribimos en otro lugar, entendió el Gobierno que el efecto de esas Sentencias era necesariamente ex tunc, no obstante no encontrarse en ninguna de las dos decisiones declaración alguna de ese tenor. No fuimos los únicos, ni los primeros, en criticar esa apresurada e incorrecta lectura de los efectos de la Sentencia en cuanto dejaban entrever la necesidad de esa consecuencia: es decir, que no podía ser de otro modo. El propio Ponente de la Sentencia ya había calificado de entendimiento muy radical el principio de la eficacia ex tunc (32). Porque si se leen las normas me-

y procesos relativos a situaciones nacidas bajo su vigencia”. En nuestra opinión la precisión, a la luz del art. 38.1 LOTC, era innecesaria como el propio Tribunal reconocerá más adelante cuando en el FJ 11 se refiera, tras citar ese precepto de su Ley Orgánica en relación con lo que podríamos llamar la “entrada en vigor” de la declaración de inconstitucionalidad, a la “... declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (art. 38.1 LOTC) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987, fundamento jurídico 6) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad”.

(32) RUBIO LLORENTE (1988) 48.

estudios

dian­te las que se articulaba esa devolución se tiene la impresión que el Gobierno entendió que ese efecto pro praeterito de la Sentencia era obligado, es decir, que en todo caso cualquier declaración de inconstitucionalidad tiene necesariamente ese alcance.

Precisamente el núcleo del problema radica en una importación acrítica de conceptos como nulidad y anulabilidad, de una parte, de otra, en ignorar —o no interpretar correctamente— preceptos como el art. 40.1 LOTC.

Ciertamente se ha producido un proceso de clarificación al menos en lo que a la terminología se refiere: no es posible determinar con precisión qué alcance atribuye el TC a expresiones que pueden encontrarse en sus declaraciones, como, por ejemplo, en las SSTC 14/1981; 83/1984; 171/1985 o 60/1986, pues en ellas es posible hallar expresiones como “ineficacia originaria”; “nulidad a radice”; “eficacia ex tunc”; “invalidéz ex origine”; etc.

No obstante, sí puede encontrarse una clara posición en cuanto a una cuestión directamente relacionada con ésta: se trata de determinar si la declaración de inconstitucionalidad permite, no obstante, la aplicación de la norma declarada inconstitucional a situaciones nacidas bajo la vigencia de la norma. La respuesta es claramente negativa y sobre el asunto no pueden encontrarse dubitaciones (33).

Con todo, la línea interpretativa más sólida parecía acordar un punto de arranque: en aquellos supuestos no reglados por la LOTC, la decisión del TC debe fijar su alcance, sin que el silencio deba entenderse como eficacia ex tunc. Nótese, por tanto, que en esta cuestión confluyen dos afirmaciones: hay aspectos que están reglados, es decir, el TC carece de la competencia para decidir otra cosa: así, por ejemplo, en aplicación del art. 38.1 LOTC en conexión con el 39.1 la declaración de inconstitucionalidad supondrá igualmente la nulidad de los preceptos impugnados y producirá efectos desde la fecha de su publicación en el BOE. Ello supone la “...definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados” (FJ 6 STC 19/1987), sin que desde ese momento pueda aplicarse esa norma, tampoco a situaciones pendientes nacidas bajo su vigencia, y sin que pueda el Tribunal aplazar o diferir el momento de efectividad de esa nulidad.

Asimismo reglado, por tanto fuera del ámbito de decisión del Tribunal, está el efecto de las Sentencias en relación con “...procesos fenecidos

(33) Véase, por ejemplo, la STC 147/1986, punto éste que la STC 45/1989 ha subrayado con especial énfasis, sin que algunos aspectos de la Ley 20/1989 signifiquen un paradigma de comprensión de esta cuestión esencial.

estudios

mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada...”, regla que se excepciona en relación con aquellos “...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” (art. 40.1 LOTC).

La segunda afirmación a la que hacíamos referencia consiste en la constatación de la inexistencia de solución legal expresa en relación a las posibilidades del Tribunal de determinar los efectos *pro praeterito* de una declaración de nulidad, fuera de esos supuestos mencionados, cuestión aún más subrayable si se contrasta con lo establecido en los arts. 55.1.a; 66 y 72.3 LOTC, es decir, recurso de amparo, conflicto positivo de competencia y conflicto negativo de competencia.

El corolario es bien claro: salvo en esos supuestos reglados del art. 40 LOTC o las otras expresas normas específicas, el Tribunal puede establecer el alcance de los efectos de la Sentencia o, por consiguiente, nada establecer al respecto, silencio que no debe ser necesariamente interpretado en el sentido en que lo hizo el Gobierno en relación con las Sentencias 179/1985 y 19/1987. Esta parece haber sido la interpretación que se ha ido abriendo paso en la Jurisprudencia del Tribunal mantenida con claridad ya en las Sentencias 60/1986 y 147/1986 (34).

Relevancia radical en cuanto contrae la no extensión de estos efectos de forma específica: es decir, podría haberlo hecho pero no ha encontrado razones para esa declaración, de donde, a su vez, cabe concluir que el TC se considera facultado para fijar el alcance de la eficacia *pro praeterito* de las declaraciones de nulidad.

Esta línea interpretativa permite afirmar la imposibilidad de entender la eficacia de la declaración de nulidad, interpretando el silencio del artículo 40.1 LOTC como una competencia del Tribunal, es decir, dejando a éste un margen de valoración para extender los efectos de su declaración de nulidad al momento de entrada en vigor de la norma declarada inconstitucional. Correlato de esta afirmación: el silencio de una decisión en relación con esta cuestión no debe suponer necesariamente la extensión de sus efectos a ese momento, como fue, por ejemplo, la interpretación llevada

(34) En la primera puede leerse: “Esta anulación no ha de comportar, sin embargo, la de los actos jurídicos dictados en ejecución de los preceptos que ahora se invalidan, ni, por lo mismo, la de las situaciones declaradas a su amparo, *pues no hay razón alguna en este caso* para retrotraer el efecto invalidante de las normas declaradas inconstitucionales al momento de entrada en vigor de las mismas” (FJ 5 in fine, subrayado nuestro).

estudios

a cabo por el Gobierno en relación con las Sentencias antes mencionadas.

En definitiva, esta interpretación significa atribuir al Tribunal un papel más activo y admitir la posibilidad de configurar caso por caso la cuestión relativa a los efectos respecto de las situaciones no jurisdiccionalmente consolidadas, con las excepciones contempladas en el art. 40.1 LOTC. Al Tribunal, pues, se atribuye la función de sopesar valores o bienes jurídicos que, además de la seguridad jurídica, pueden intervenir en la decisión adoptada.

En conclusión el Tribunal continúa en su línea de interpretar el artículo 40.1 LOTC como un precepto que, en parte, le permite fijar los efectos de una declaración de inconstitucionalidad en cuanto a la eficacia pro praeterito se refiere. No puede sin embargo, y así expresamente lo recoge, aplazar o diferir el momento a partir del que la declarada inconstitucionalidad ha de desplegar sus efectos en aplicación de los arts. 38 y 39 LOTC. Ello supone la definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (FJ 6 STC 19/1987), sin que desde ese momento pueda aplicarse esa norma, tampoco a situaciones pendientes nacidas bajo su vigencia, y sin que pueda el Tribunal aplazar o diferir el momento de efectividad de esa nulidad.

5. Una nueva manifestación de la normalización de la norma tributaria, es decir, de la aplicación del régimen general de las normas jurídicas a las cuestiones de su aplicación en el tiempo, lo constituye el criterio o regla de cierre del precepto que comentamos. La independización de la norma tributaria respecto de la presupuestaria o autonomía de su vigencia, incluso de la proclamada capacidad para su autodeterminación, se ha venido presentando como el último eslabón de un proceso de afirmación democrática, de preponderancia de las Asambleas representativas, a lo largo del siglo XIX que concluiría en la bifurcación del principio de legalidad financiera, es decir, en la independización de la norma establecedora del tributo cuya independencia se proclama de la cuantificación que de ella se haga en el documento presupuestario. Si bien el tratamiento de esta cuestión excede de los límites de este trabajo quede aquí reflejada nuestra duda acerca de si estas afirmaciones, hoy ya lugar común en la doctrina, no son susceptibles de ser revisadas a la luz de una lectura menos suplantadora de los esquemas actuales para explicar categorías del pasado (35). Con

(35) Sobre esta cuestión SAINZ DE BUJANDA (1955); RODRIGUEZ BEREIJO (1970); ESCRIBANO (1981) 117 ss.; ESCRIBANO (1985) 164 ss.; ESCRIBANO (1989)

estudios

todo, parece evidente la independización jurídica o la ausencia de efectos jurídicos de la existencia de un Presupuesto como continente legitimador de la del ingreso, es decir, de la contribución y del montante de su recaudación para ese ejercicio. Ni siquiera en atención a que todo ingreso público está legitimado por el gasto que financia. De otra parte, en la actual legitimidad constitucional, la hipótesis de la inexistencia de Presupuestos no es dable, por lo que carece de sentido dilucidar acerca de la falta de legitimidad constitucional de un ingreso tributario sin Presupuestos: sea atendida la prórroga automática y sine die de los Presupuestos para que pueda ser considerada superflua dicha consideración. Aquí podrían darse por terminadas las consideraciones que nos merece ese inciso final del art. 20 LGT: con la afirmación de que es sólo una reminiscencia histórica que no viene sino a confirmar ese grado de ordinaria juridicidad de la norma tributaria, sin mayor ambición. Sin embargo, como ya dijimos en el epígrafe introductorio de estas páginas, la Constitución ha venido a proporcionar nuevas perspectivas a esta cuestión de las relaciones entre tributo y Presupuestos de la que aquí telegráficamente nos haremos eco.

En primer lugar, el art. 134 CE contiene una afirmación esencial para el desarrollo correcto de no escasos aspectos de esta cuestión: su carácter anual. Norma, por tanto, de prevista vigencia anual (134.2), de imposible inexistencia: prórroga automática de los del año anterior, sin previsión del alcance temporal de esa prórroga (134.4) y de contenido predeterminado (134.2), que podrá excepcionalmente introducir modificaciones en la normativa tributaria preexistente (134.7).

No podrá decirse que haya sido escasa la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en relación con las cuestiones suscitadas. La ineluctabilidad de la existencia de un Presupuesto, entendido como documento de previsión de ingresos y autorización de gastos, bien expresamente aprobado para el ejercicio, bien porque haya sido automáticamente prorrogado el del año anterior, vacía de contenido la académica posición acerca de la legitimidad de un ingreso "no contenido" en el Presupuesto, sobre todo si se atiende a la hipótesis de la inexistencia de éste. Si se atiende al significado de la integración cuantitativa de un ingreso en el documento presupuestario, el carácter de mera previsión de la cuantía de su recaudación vacía de contenido, asimismo, la hipótesis debatida. El Tribunal Constitucional cuando ha interpretado el art. 134.2 CE lo ha hecho con ocasión

donde se afronta una hipótesis que creo novedosa, si bien hasta ahora sólo verificable en relación con las cuestiones que plantea el marco doceañista, sin ulteriores confirmaciones en otros contextos constitucionales, cuestión que exigiría una dedicación monográfica de no escaso alcance.

estudios

de decidir acerca de la posibilidad de inclusión en la norma presupuestaria de cualquier materia. En este sentido el Tribunal ha calificado al Presupuesto como un acto jurídico de “núcleo indisponible” (FJ 3 STC 65/1987) o “esencial” (FJ 3 STC 84/1982) que se constituye en contenido mínimo —ni exclusivo ni excluyente— (FJ 4 STC 65/1987) y que, calificado como “vehículo de orientación y dirección de la política que corresponde al Gobierno” (FJ 2 STC 27/1981), puede incluir “disposiciones de carácter general en materias propias de ley ordinaria... que guarden relación con las previsiones de ingresos y las habilitaciones de gasto de los Presupuestos o con los criterios de política económica general en que se sustentan” (FJ 12 STC 63/1986). Se referirá también esta última Sentencia a la expresa prohibición de creación de tributos mediante los Presupuestos, y traerá a colación los planteamientos del FJ 2 STC 27/1981, aunque fundándolo en razones poco precisas y sin justificar lo que, así planteado, podría calificarse de capricho constitucional: es decir, la posibilidad ilimitada de innovar en el ordenamiento, a excepción del tributario.

En definitiva, contra las falsas afirmaciones del Preámbulo de la Ley de Presupuestos para 1988, parece claro que el FJ 3 STC 65/1987 ha querido advertir acerca de la imposibilidad de considerar ajustado a Constitución cualquier contenido y ha señalado la posibilidad de considerarlo inconstitucional por no ajustarse a lo propio del Presupuesto: no puede descartarse la posibilidad de calificar de “injustificada inclusión”, la de materias que no guarden la debida relación con la disciplina presupuestaria (FJ 5 STC 65/1987): paradigma de esta práctica puede encontrarse en el articulado de la Ley de Presupuestos para 1988.

La conclusión en relación con este aspecto del contenido de los Presupuestos, tras las Sentencias citadas, es la posibilidad de no descartar una declaración de inconstitucionalidad por no ajustarse esos contenidos a las previsiones de ingresos, las habilitaciones de gasto o los criterios de política económica en que las previsiones presupuestarias se sustentan, respecto de éstos habrá que demostrarse una “relación directa” para que puedan tener cabida en los presupuestos (FJ 5 STC 65/1987 que reitera lo establecido en el FJ 12 STC 63/1986).

El segundo gran punto de interés que se suscita en relación con esta cuestión es el del alcance de la previsión realizada en el párrafo 7 del art. 134. Ya hemos visto las consecuencias derivadas del llamado contenido necesario del documento presupuestario. Se tratará ahora de precisar el alcance de la previsión contenida en ese párrafo, al tiempo que, directamente relacionada con ésta, la cuestión de la vigencia temporal o indefinida de esas modificaciones, supuesto el carácter anual, es decir, la vigencia

estudios

temporal, de la norma que las contiene.

La posibilidad de introducir modificaciones en el sistema tributario mediante Ley de Presupuestos era un tema largamente debatido en la doctrina y el debate en sede de elaboración de la Constitución fue extraordinariamente clarificador (36). En mi opinión convendrá partir del carácter excepcional de lo que se permite, es decir, la modificación tributaria, Presupuestos mediante, lejos de ser una limitación, constituye una ampliación excepcional de competencias en el ejercicio de esa función específica de aprobación presupuestaria. Ese carácter excepcional justifica que el ejercicio de esa competencia concreta esté constreñido al cumplimiento de un requisito, inexplicable desde las posiciones tradicionales. La modificación tributaria ha de estar prevista en una norma sustantiva. Al tiempo que se excluye, implícitamente, cualquier contenido no tributario, línea que empieza tímidamente a abrirse paso en la Jurisprudencia del TC, según acabamos de apuntar. Exigencia de habilitación expresa de la modificación, es decir, la modificación que se quiera introducir mediante la Ley Presupuestaria ha de estar expresamente prevista en una ley, que no necesariamente ha de ser la "de cada tributo". Esa exigencia de expresa previsión de la modificación debe extenderse al contenido, excluyéndose habilitaciones tácitas o tan amplias, respecto del ámbito de lo que se puede modificar, que desnaturalicen el significado de la garantía establecida en este precepto constitucional.

En este orden de ideas creemos que radica una de las claves para afrontar la última de las cuestiones que planteamos, es decir, la de la vigencia de esas modificaciones así introducidas, que debería deducirse con claridad del ámbito y contenido de la norma habilitante, aunque no debe olvidarse, en ningún caso, el carácter coyuntural de la solución que se introduce en el sistema tributario como fundamento que generó la admisión de esta norma excepcional. Es decir, en la necesidad de no perder de vista como pauta interpretativa, la necesidad de preservar la competencia legislativa ordinaria de las Cortes en detrimento de un expediente que por vía excepcional modifique el ordenamiento constituido mediante la vía ordinaria.

En nuestra opinión, sería una interpretación abusiva permitir una constante y permanente modificación del sistema tributario mediante el Presupuesto o utilizar este expediente excepcional para introducir modifi-

(36) De él me hice eco en una primera aproximación en ESCRIBANO (1981) 270 ss., posteriormente analicé de forma monográfica esta cuestión en ESCRIBANO (1985) 171 ss.

estudios

caciones con ánimo de permanencia. Por eso, incluso una interpretación menos vulneradora del sentido de este precepto, consistente en admitir una vigencia ultraanual de la norma introducida en el ordenamiento mediante este expediente, siempre que esa vigencia haya sido prevista en la norma sustantiva habilitante, tampoco se nos antoja posible del todo. El carácter de norma sobre la normación del que participa este párrafo del art. 134.7 CE impediría aceptar plenamente esta interpretación en la medida en que significaría, por parte del órgano que hace la habilitación, una cierta dejación de las competencias que le son propias: en suma, no podría admitirse una interpretación que supondría establecer mediante legislación ordinaria un uso contrario a lo dispuesto en los arts. 134.7, 66.2 y 89 ss. CE. La reserva de ley y las garantías del procedimiento ordinario en su elaboración serían en este caso eludidas si se permite acudir a esa técnica.

La propia garantía y su destinatario excluye, lógicamente, que la fuente que contiene la norma sustantiva previsor de la modificación sea otra que la ley en sentido estricto, es decir, en nuestra opinión, estaría excluido el decreto-ley, por ejemplo. Por último, atendida la vigencia temporal de la norma que contiene esa modificación, la cuestión radica en si ha de entenderse asimismo de definida vigencia la modificación que en ese continente se introduce. Al tiempo que, si se opta por la solución de la vigencia temporal, habrá que resolver acerca de la eventual "recobrada" vigencia de la norma que la contenida en la Ley de Presupuestos vino a modificar.

Como es sabido, la STC 27/1981 afrontó la constitucionalidad de algunas modificaciones introducidas en el sistema tributario mediante la Ley de Presupuestos para 1981. El núcleo básico de la interpretación del Tribunal estriba en entender que este precepto permite distinguir tres posibilidades: la creación de tributos, que se prohíbe; la modificación, que se permite cuando exista una norma habilitante; y, por último, las meras adaptaciones del tributo a la realidad o adaptaciones circunstanciales, que se admiten en todo caso. Extiende la exigencia de norma habilitante también a las leyes preconstitucionales, exige que la modificación conste en un acto "con fuerza o valor de ley", sin que se estime necesario que se trate de la ley propia de cada tributo. Nada ha dicho el Tribunal en relación con la vigencia temporal o perdurabilidad indefinida de estas modificaciones.

Si se atienden las razones que se esgrimieron durante el debate constitucional la respuesta debería inclinarse de forma indubitada por la vigencia temporal, es decir, si la razón de diseñar un procedimiento excepcional de modificación del ordenamiento estriba en la oportunidad de propor-

estudios

cionar un expediente de coyuntura, es decir, un medio de facilitar la adaptabilidad del ordenamiento a previsiones específicas y concretas, la función de la norma determinaría una interpretación en el sentido antes indicado. Esa línea interpretativa conduciría incluso a no admitir siquiera que la norma habilitante previera una vigencia diversa de la anual. Ya vimos que el Tribunal no se pronunció acerca de este extremo. Sin embargo, la extraordinaria ampliación del ámbito de la norma a que conduce su interpretación abre esa posibilidad de forma relativamente clara: en efecto, nótese que si la Sentencia admite la posibilidad de habilitaciones tácitas, es decir, de meras adaptaciones circunstanciales a la realidad, nada impide, consiguientemente, que esas perduren, es decir, que se introduzcan en el ordenamiento de forma definitiva.

La práctica ha sido errática y es posible encontrar ejemplos de modificaciones limitadas en el tiempo, es decir, vigentes para el ejercicio presupuestario que, en posteriores ejercicios, se prorrogaban, a su vez, por el Presupuesto. Incluso normas jurídicas cuya existencia se justificaba por la necesidad de introducir con carácter permanente en el ordenamiento las modificaciones que se venían prorrogando hasta ese momento para cada ejercicio presupuestario (37). Posteriormente se llegó a defender la peregrina tesis de la posibilidad de introducir modificaciones permanentes en atención al lugar que ocupaban en la Ley de Presupuestos (38). Por último, el Preámbulo de la Ley de Presupuestos para 1988 establece una presunción de permanencia en el ordenamiento de toda disposición contenida en la Ley de Presupuestos, de forma que si no advierte de su carácter anual, debe entenderse que están dotadas de vigencia indefinida, presunción que pretende encontrar origen y fundamento en la STC 65/1987 (39).

Por último, es necesario referirse, para terminar, al significado del reciente RD-L 7/1989, de 29 de diciembre, sobre medidas urgentes en

(37) Véase el RD-L 24/1982, luego Ley 5/1983, por el procedimiento de urgencia del art. 86.3 CE.

(38) PELEGRIN Y GIRON (1985); acerca de la transubstanciación de la eficacia de las normas por virtud del poder taumatúrgico de su ubicación sistemática en la Ley véase el irónico comentario de RODRIGUEZ BEREJO (1988); la cuestión fue ampliamente debatida, debate reproducido en MARTIN-RETORTILLO/RODRIGUEZ BEREJO (1989).

(39) Acerca del significado y contenido de la STC 65/1987 y la forma en que fue entendida por el Preámbulo de la Ley puede verse el interesante debate que tuvo lugar en el Centro de Estudios Constitucionales el 26 de abril de 1988 y que está recogido en MARTIN-RETORTILLO/RODRIGUEZ BEREJO (1989).

estudios

materia presupuestaria, financiera y tributaria. En su Preámbulo se advierte un radical cambio de orientación, en efecto se pretende justificar el decreto-ley de prórroga en el dato de la no automaticidad del alcance de aquélla a las normas no estrictamente presupuestarias contenidas en los Presupuestos para 1989. Por consiguiente ahora se ha entendido que la prórroga a que se refiere el 134.4 sólo alcanza al contenido esencial o núcleo indispensable del Presupuesto, pero no en cualquier caso, a las normas coyunturales en él contenidas. Por ejemplo, a las que se introducen por la vía del art. 134.7. Ello significa, al tiempo, como paladinamente se reconoce, la vigencia anual de esas modificaciones lo que significa un cambio radical en relación con la "doctrina" expuesta en el Preámbulo de la Ley de Presupuestos para 1988 que ya criticamos. Con independencia de que el propio decreto-ley no se limita sólo a esa prórroga y contengan normas novedosas. De otra parte, la nueva doctrina acerca de la temporal vigencia de las normas tributarias contenidas en la Ley de Presupuestos se reitera en la Ley 5/1990 donde expresamente se reconoce, como una de las razones de existencia de esa ley ordinaria, la de recoger las modificaciones introducidas mediante el decreto-ley que se querían mantener vigentes, pero, sobre todo con la intención de atribuirles vigencia indefinida. Reconocimiento ahora, por consiguiente, del carácter temporal y de vigencia definida —anual— de las normas tributarias contenidas en la Ley de Presupuestos. Intimamente relacionada con esta cuestión surge, sobre todo dado el reconocido carácter definido de la vigencia de estas normas, o lo que es lo mismo, el carácter coyuntural de la modificación que se introduce, la de la eventual recobrada vigencia de la norma que coyunturalmente fue modificada. Esta es la única solución posible desde los presupuestos interpretativos que hemos desarrollado, no obstante la doctrina de la STC 27/1981, cuyo lógico corolario sería el contrario dada la amplitud de su entendimiento del texto constitucional, sobre todo en lo que hace referencia a las, en todo caso, admitidas adaptaciones a la realidad o meras adaptaciones circunstanciales. La última práctica viene a confirmar nuestra posición sin que pueda atribuírsele, en nuestra opinión, mayor valor que un nuevo ejemplo de la errática forma en que se ha venido afrontando esta cuestión.



estudios

NOTA BIBLIOGRAFICA.

BAYONA/SOLER (1987), *Derecho Financiero*. Alicante. Librería Com-pás. 1987.

CERVERA (1976), "La retroactividad de la norma tributaria". *Cívitas, Rev. Esp. Der. Fin.* 10 (1976).

CORTES DOMINGUEZ (1985), *Ordenamiento Tributario Español (I)*. Madrid. Cívitas. 1985.

ESCRIBANO (1981), *Presupuesto del Estado y Constitución*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. 1981.

– (1985), "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.

– (1988), *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*. Madrid. Cívitas. 1988.

– (1989), "Poder financiero y competencia financiera en la estructura constitucional de 1812". *Cívitas. Rev. Esp. Der. Fin.* 62 (1989).

FALCON/ZORNOZA (1984), "La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas". *Cívitas, Rev. Esp. Der. Fin.* 43 (1984).

GARCIA AÑOVEROS (1964), "Las fuentes del Derecho en la LGT", *RDFHP* 54 (1964).

GONZALEZ GARCIA (1982), "Artículo 20", en *Comentario a las Leyes Tributarias y Financieras. Tomo I. LGT*. Madrid. Edersa. 1982.

LOPEZ MENUDO (1982), *El principio de irretroactividad de las normas jurídico-administrativas*. Sevilla. Ediciones del Instituto García Oviedo. 1982.

– (1989), "El principio de irretroactividad de las normas en la Jurisprudencia Constitucional". (en prensa).

MARTIN QUERALT (1984), *Jurisprudencia financiera y tributaria del Tribunal Constitucional (I)*. Madrid. Cívitas. 1984.

MARTIN RETORTILLO/RODRIGUEZ BEREIJO (1989), *La eficacia*



estudios

temporal y el carácter normativo de la Ley de Presupuestos Generales del Estado. Cuadernos y Debates, 16. Madrid. Centro de Estudios Constitucionales. 1989.

MARTINEZ LAFUENTE (1985). *Derecho Tributario. Estudios sobre la Jurisprudencia Tributaria*. Madrid. Cívitas. 1985.

PALAO TABOADA (1982), "La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los decretos-leyes en materia tributaria". *Crónica Tributaria* 43 (1982).

PELEGRI Y GIRON (1985), "Las Disposiciones Adicionales de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1986" *HPE* 97 (1985).

RODRIGUEZ BEREIJO (1970), *El Presupuesto del Estado. Introducción al Derecho Presupuestario*. Madrid. Tecnos. 1970.

– (1988), "Sobre técnica jurídica y Leyes de Presupuestos", en *Estudios de Derecho y Hacienda*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. 1988.

RUBIO LLORENTE (1988), "La Jurisdicción constitucional como fuente de creación del derecho" *Rev. Esp. Der. Cons.* 22 (1988).

SAINZ DE BUJANDA (1955), "Organización Política y Derecho Financiero", en *Hacienda y Derecho (I)*. Madrid. Instituto de Estudios Políticos. 1955.

