

# INFORMES Y DICTAMENES

336.2 (46) (094)

*En el presente dictamen, extraído de la Recopilación de Doctrina Legal del Consejo de Estado correspondiente a los años 1966-67, el alto Cuerpo consultivo esclarece el alcance de las autorizaciones concedidas por las Cortes al Gobierno para efectuar una refundición legislativa, añadiendo unas interesantes consideraciones de carácter general sobre la naturaleza de los textos refundidos en nuestro vigente ordenamiento.*

## Antecedentes

Se deducen del dictamen.

## Consulta

### I. *Naturaleza, límites y significación del encargo conferido al Gobierno por las Cortes.*

A) El ordenamiento tributario español ha sido el resultado histórico de una lenta evolución legislativa que respondió en muchas de sus fases a puros criterios de ordenación coyuntural y equilibrio presupuestario, así como a urgencias de tipo mera-

mente recaudatorio. El pie forzado de estas preocupaciones hizo pasar a segundo plano el ideal de unidad sistemática y de reparto equilibrado de competencias entre las Cortes, el Gobierno y el Ministerio de Hacienda. La dispersión legislativa y reglamentaria hizo cada vez más urgente la labor de recopilación y sistematización del Derecho vigente, de acuerdo con criterios racionales y unitarios.

La Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963, ha convertido en mandato legal lo que hasta entonces apenas pasaba de un buen deseo. El propósito fundamental de esta Ley, en lo que aquí interesa, ha sido:

«...informar con criterios de unidad las instituciones y procesos que integran la estructura del sistema tributario, en cuanto no requiera ordenación específica excepcional. También se propone incorporar a nuestro ordenamiento un esquema de sistematización de las normas reguladoras de los tributos que oriente la legislación y, en su día, facilite su codificación» (Exposición de motivos de la Ley).

Junto a esta pretensión y sistema, hay en la Ley General Tributaria un ambicioso programa de redistribución de competencias en materia tributaria. El equilibrio competencial entre el Gobierno y las Cortes había venido modificándose lentamente en favor del primero, a través, unas veces, de auténticas delegaciones y autorizaciones legislativas, y otras, mediante técnicas paradedlegativas de remisión, degradación normativa o deslegalización. El artículo 10 de la Ley General Tributaria ha supuesto una reordenación muy importante de las materias reservadas a la Ley. Este artículo, «de inexcusable observancia por la Administración», como dice la exposición de motivos, se convierte así en obligado punto de referencia para calificar el encargo conferido por las Cortes al Gobierno en el Impuesto a que se refiere este dictamen. Entre estas materias reservadas a la Ley figuran el del devengo, así como «los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria».

Dentro de este contexto de sistematización y redistribución de competencias queda enmarcado el cometido a desarrollar por el Gobierno en cuanto a los textos refundidos.

B) Este cometido quedó fijado ya en la disposición transitoria primera de la Ley General Tributaria. Dice así esta disposición:

«Por el Ministro de Hacienda, en el plazo de dos años y previo dictamen del Consejo de Estado, se propondrán al Gobierno los proyectos de Decreto en los que se refundan las disposiciones vigentes para cada tributo. Dicha refundición acomodará las normas legales tributarias a los principios, conceptos y sistemática que se contienen en la Ley General Tributaria y procurará regularizar, aclarar y armonizar las Leyes tributarias vigentes que quedarán derogadas al entrar en vigor los textos refundidos.»

Un análisis de esta disposición permite extraer las siguientes conclusiones:

1.<sup>a</sup> Se trata de una refundición de «las disposiciones vigentes para cada tributo». No se dice aquí que deban refundirse tan sólo las normas con rango legal.

2.<sup>a</sup> Esa refundición de disposiciones vigentes no puede limitarse a ser una mera yuxtaposición de disposiciones de épocas y rangos diversos. Dos son las directrices señaladas en la Ley para la refundición:

a) Acomodar las *normas legales* tributarias a los principios, conceptos y sistemática de la Ley General Tributaria.

b) Procurar «regularizar, aclarar y armonizar las *Leyes tributarias* vigentes».

3.<sup>a</sup> Se trata, por consiguiente, de algo más que una refundición. El encargo de las Cortes al Gobierno tie-

ne naturaleza compleja de refundición y de delegación al Gobierno. Esta última observación no resulta en modo alguno exagerada si se repara en la expresión «regularizar, aclarar y armonizar», contenida en la disposición transitoria transcrita. Esta expresión es textualmente la utilizada en la más trascendental obra legislativa de la historia de nuestro Derecho: la que autorizó la redacción y promulgación del Código Civil vigente, si bien en este caso el texto articulado fue aprobado también por las Cortes. En efecto, la base primera de la ley de 11 de mayo de 1888 señalaba la orientación que había de tener el futuro Código Civil «sin otro alcance ni propósito que el de *regularizar, aclarar y armonizar* los preceptos de nuestras leyes». La identidad de expresión no puede ser mera coincidencia. Revela el propósito de autorizar al Gobierno para aprobar un cuerpo legal unitario, regular, claro y armónico.

Ahora bien, ¿puede llevarse a cabo este cometido mediante una mera refundición de las Leyes vigentes? Evidentemente, no. Las Leyes que regulan hoy el Impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal se refieren a materias parciales. Otros muchos aspectos —para cuya regulación exige hoy la Ley General Tributaria rango legal— fueron ordenados por Decretos y aun Ordenes ministeriales. ¿Han de quedar estos aspectos fuera del nuevo texto? La contestación a esta pregunta habría de ser afirmativa si se tratase de una refundición pura y simple. Pero, como hemos visto, hay también en el encargo conferido por las Cortes una delegación legislativa. La contestación puede ser y ha de ser, entonces, negativa.

C) Esta interpretación queda robustecida por la mera lectura de la disposición transitoria segunda de la misma Ley General Tributaria:

«Hasta la entrada en vigor de los textos refundidos, a que se refiere la disposición transitoria primera, tendrán plena eficacia las disposiciones que, sin rango de Ley, regulan los supuestos para los que esta Ley General Tributaria exige normas del expresado rango.»

Parece que la única interpretación de esta disposición que pueda resultar coherente con lo anterior es la siguiente: las disposiciones que —sin rango de Ley— regulan hoy supuestos para los que la Ley General Tributaria exige normas del expresado rango *han de ser recogidas también en el texto refundido que se apruebe*. Sólo así se comprende que, a partir de la entrada en vigor de dicho texto, queden derogadas esas disposiciones. La promulgación del nuevo texto llevará consigo, por tanto, al menos, estos tres efectos:

1.º Elevará a rango de Ley aquellas disposiciones que se refundan y careciesen de ese rango, siempre que el mismo sea exigido en lo sucesivo por la Ley General Tributaria (artículo 10).

2.º Sustraerá de la competencia del Gobierno esas materias, elevadas de rango, que en lo sucesivo quedarán reservadas a la Ley. El Gobierno carecerá a partir de entonces de potestad para modificarlas por sí mismo.

3.º Quedarán, por último, derogados todos los preceptos relativos al Impuesto que, debiendo tener rango legal —de acuerdo con la Ley Gene-

ral Tributaria—, no hayan sido recogidos en el texto refundido.

D) Esta interpretación de las disposiciones transitorias de la Ley General Tributaria puede mantenerse tras el estudio del artículo 241 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964. Es cierto que en este artículo se habla de refundición de «Leyes» y no de disposiciones tributarias vigentes, como la Ley General Tributaria. Ahora bien, en nuestro Derecho se entiende, a veces, la expresión Ley en el sentido amplio de «norma estatal» (artículos 1.º, 2.º, 4.º, 5.º, 6.º, 7.º y 11 del Código Civil). Es éste el sentido en que se usa el término en el artículo 241 citado. La conclusión es ineludible, porque, si se entendiese el término «Leyes» en sentido estricto, resultaría una contradicción con las disposiciones transitorias de la Ley General Tributaria, de donde quedarían éstas derogadas. Ahora bien, esta hipótesis ha de reputarse forzosamente inaceptable, puesto que en la tabla de vigencias de la Ley de Reforma Tributaria no aparecen como afectadas las disposiciones transitorias aludidas (Decreto de 23 de diciembre de 1964). De donde un mínimo sentido de la interpretación sistemática nos lleva a reconocer que el artículo 241 citado no innova nada fundamental que no estuviera previsto por la Ley General Tributaria.

E) En conclusión, el encargo conferido por las Cortes al Gobierno tiene una naturaleza mixta: por una parte, refundición en sentido estricto (dictamen núm. 19.789, de fecha 9 de febrero de 1957), es decir, refundición de «Leyes»; por otra, una autorización o delegación al Gobierno para incorporar aquellas normas con rango subordinado, dictadas, a

su vez, en aplicación de técnicas delegativas o par delegativas sobre materias que, según la Ley General Tributaria, quedan reservadas a la Ley.

Los límites de la refundición y delegación se determinan por la misión de acomodar las disposiciones a los principios, conceptos y sistemática de la Ley General Tributaria y de «regularizar, aclarar y armonizar las Leyes tributarias». El plazo concedido originariamente fue prorrogado en general para todos los Impuestos por el Decreto-ley de 30 de diciembre de 1965 y, ulteriormente, por el Decreto-ley de 28 de diciembre de 1966 para el de rendimientos del trabajo personal, entre otros. En ambos Decretos-leyes se respeta la autorización concedida por la disposición transitoria primera de la Ley General Tributaria.

Por último, en cuanto a la significación del encargo, supone una elevación de rango de la normativa de ciertas materias, que en lo sucesivo no podrán modificarse por sólo el Gobierno, quedando reservadas a la Ley.

## II. Rango normativo de las disposiciones refundidas en el proyecto de Decreto.

De las disposiciones refundidas en el proyecto de Decreto hay algunas que tienen rango formal de Ley, bien porque fueron aprobadas por las Cortes, o porque se dictaron en uso de delegaciones legislativas, bien porque fueron aprobadas por Decreto-ley o convalidadas legalmente.

A) Entre estas disposiciones destacan las siguientes:

1. Texto refundido de la Ley de Utilidades, de 22 de septiembre de 1922.

2. Real Decreto-ley de 15 de diciembre de 1927.

3. Instrucción de 8 de mayo de 1928 (convalidada como Ley en 1931).

4. Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940.

5. Ley de 16 de diciembre de 1954, que modificó el texto refundido de 1922.

6. Texto refundido de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955.

7. Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957.

8. Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, etc.

Ninguna dificultad especial ofrece la refundición de estas leyes. Necesita, sin embargo, alguna justificación la inclusión en la refundición de normas de rango reglamentario. Esta justificación dimana de dos órdenes de consideraciones.

B) En primer lugar, la mayor parte de las normas reglamentarias cuyo contenido se incluye en el proyecto de texto refundido son algo más que meros reglamentos. Desde luego, no son leyes en sentido propio, pero tienen fuerza y virtualidad para regular materias reservadas a ley, por autorización de la misma Ley. Este tipo de reglamentos son denominados por un sector de la doctrina «Reglamentos delegados», mientras que otros sectores hablan de fenómenos paradelegativos (remisión y deslegalización). El caso más llamativo, en el Impuesto que se considera, viene dado por la *Instrucción de 27 de enero de 1958, aprobada por Orden ministerial*. Fue dictada esta Instrucción en aplicación de la disposición final c) de la Ley de Presupuestos y Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957. El proyecto de texto refundido que se dictamina

recoge muchas de las disposiciones de esta Instrucción (por ejemplo, artículos 44, 45, 51 y 90 del proyecto). Pues bien, el Tribunal Supremo, con ocasión de la modificación de esta Instrucción por Orden ministerial de 22 de enero de 1959, declaró, en *Sentencia de 16 de diciembre de 1959*, que esta Orden ministerial, aun sin ser ley, tenía idéntica fuerza de obligar y la misma jerarquía que la ley que le otorgaba la autorización» (segundo considerando). No es que esas órdenes *fuesen* leyes; la prueba de ello es que la Sentencia citada no declaró inadmisibile el recurso contencioso, que, según el artículo 1,1 de la Ley Jurisdiccional sólo puede deducirse en relación con las disposiciones «de categoría inferior a la Ley». Ocurría que la Orden ministerial era, sin duda, de categoría inferior a la Ley, pero entraba —por autorización legal— en materias reservadas. Se trataba, pues, de un «Reglamento delegado», de una auténtica deslegalización. Pues bien, el texto refundido que se dictamina producirá, una vez aprobado, el fenómeno inverso: una devolución de competencias a las Cortes; una elevación del rango de esas disposiciones, es decir, lo que pudiera llamarse una «relegalización».

Algo semejante debe decirse respecto del Decreto de 14 de agosto de 1965, que regula la tributación de los rendimientos del trabajo personal de los artistas. Este Decreto está recogido casi por completo en el título III (artículos 53 a 76) del proyecto del texto refundido. Es también un «Reglamento delegado» dictado por remisión expresa de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964. El artículo 47,2 de esta Ley decía textualmente:

«El Impuesto sobre los rendimientos de trabajo personal se aplicará a los artistas conforme a las normas de este artículo y las del Decreto regulador que se dicte en uso de la autorización que por esta Ley se concede.»

C) En segundo lugar, la autorización contenida en la Ley General Tributaria (disposiciones transitorias primera y segunda) permite incorporar al texto refundido preceptos contenidos en normas reglamentarias, pero que, a partir de dicha Ley y la publicación de la refundición, quedan reservados a las Cortes. Estas inclusiones —no todas justificadas, a juicio del Consejo de Estado— se han hecho tomando preceptos,

entre otras, de las siguientes Ordenes ministeriales:

- Orden de 27 de febrero de 1959.
- Orden de 12 de junio de 1964.
- Orden de 20 de noviembre de 1964.
- Orden de 30 de noviembre de 1965.

La función de este Consejo de Estado respecto a dichas inclusiones es determinar si están justificadas, teniendo en cuenta los «principios, conceptos y sistemática» de la Ley General Tributaria y el mandato legislativo de «regularizar, aclarar y armonizar».

(Dict. 2 de febrero de 1967. Exp. número 35.244.)