

COMENTARIOS DE SENTENCIAS CONSTITUCIONALES DE LA ADMINISTRACION LOCAL

por

Javier Montero y Casado de Amezúa

EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY TRIBUTARIA Y LOS ACUERDOS MUNICIPALES SOBRE RECARGOS E IMPUESTOS DEL ESTADO

Han sido recientemente dictadas dos sentencias por el Pleno del Tribunal Constitucional en cuestiones de inconstitucionalidad números 492/1984 y 909/1984 (Sentencias de 4 de diciembre, números 152 y 153, *BOE* número 313, de 31 de diciembre de 1986), resueltas mediante referencia a otra, también del Tribunal Constitucional, de 19 de diciembre de 1985 (Sentencia núm. 179/1985, *BOE* de 15 de enero de 1986), que declaró la inconstitucionalidad de los artículos 8.º, 1, y 9.º, 1, de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, declaración que provocó la desaparición del objeto de la cuestión planteada, referida —como se recordará— a la posibilidad de que los Ayuntamientos establezcan recargos sobre la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las referidas sentencias nos obligan ahora a reconstituir, en parte, el contenido de la anterior —179/1985—, si bien, con carácter previo, bueno será hacer una referencia a la doctrina del Alto Tribunal en materia del valor y eficacia de sus sentencias.

EFFECTOS DE LAS SENTENCIAS QUE DECLARAN LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY

Recuerda el Tribunal Constitucional en estas sentencias los preceptos fundamentales que explicitan dicha eficacia. En efecto, conforme al artículo 164, 1, de la Constitución, las sentencias del Tribunal, además de tener el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, tienen plenos efectos frente a todos cuando declaren la inconstitucionalidad de una Ley o norma con fuerza de Ley. Por su parte, el artículo 38, 1, de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional establece que las sentencias dictadas en procedimientos de inconstitucionalidad vinculan a todos los Poderes públicos, produciendo efectos generales desde su publicación en el citado *Boletín Oficial del Estado*. Asimismo, el artículo 39, 1, de la misma Ley establece que cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia.

Aplicando estas normas, y teniendo en cuenta que los preceptos cuya constitucionalidad se cuestionan (los arts. 8.º y 9.º de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre) han sido declarados ya nulos por la citada sentencia de este Tribunal, dictada en un recurso de inconstitucionalidad, declaración que produce efectos *erga omnes*, ello supone que tales preceptos han sido expulsados de nuestro Ordenamiento jurídico y que no cabe, por tanto, que los apliquen los Tribunales de Justicia ni en el supuesto aquí planteado ni en ningún otro.

Esta doctrina es aplicada en ambas sentencias, mereciendo destacarse la mención expresa que se hace en una de ellas a la radical y absoluta imposibilidad de aplicación, en ningún caso, de la norma ya declarada inconstitucional, la cual ha quedado expulsada del Ordenamiento jurídico, haciendo desaparecer el objeto del proceso.

LAS ALEGACIONES EN FAVOR DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 8.º, 1, Y 9.º, 1

De entre las alegaciones hechas por las partes en las dos cuestiones de inconstitucionalidad y los recursos acumulados a que ha-

cen referencia las sentencias que se comentan interesa destacar las siguientes:

El Ministerio Fiscal señala que el hecho de que la Ley permita el establecimiento de un determinado recargo sobre la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dejando en manos de los Municipios por medio de sus respectivos Ayuntamientos la decisión de establecer el recargo y el porcentaje, no conlleva violación del principio de igualdad tenido como valor superior del Ordenamiento español en el artículo 1.º y como derecho fundamental en el artículo 14 de la Constitución, ni quebranta las exigencias del artículo 31, 1, en relación con el artículo 133, 1 y 2, siempre de dicha Norma fundamental.

Otra razón aducida por el Ministerio Fiscal se centra en que la exigencia de igualdad de participación en los gastos públicos contemplada en el artículo 31 de la Constitución, citado entre aquellos que se supone vulnera la Ley 24/1983, está precisamente postulando un trato igual en relación con la necesidad pública. Pero, al propio tiempo, ese «gasto público» condiciona la cuantía de la participación ciudadana en el mismo, fenómeno que se acentúa en el sistema de las Haciendas locales. Baste citar las múltiples manifestaciones de regulación diversas que no han planteado una posible quiebra de la legalidad en la que se ampara la autonomía municipal. En este sentido, impuestos como el de Radicación, de Solares y de Incremento de Valor de Terrenos, recargo municipal sobre la cuota de la Licencia Fiscal, del Impuesto Industrial de Profesionales y Artistas, constituyen otras tantas muestras de que la participación ciudadana en el gasto público opera en relación o proporción a las necesidades concretas de cada Municipio, siendo necesario recordar que si la autonomía municipal consagrada en la Constitución (artículo 140) se hace viable por la posibilidad de disponer de medios suficientes (art. 142), estos medios han de fijarse caso por caso, siempre, claro es, dentro de las previsiones del legislador (según artículo 133, 1, de la misma Norma fundamental), siendo inadmisibles la pretensión de tratar de forma igual situaciones claramente desiguales.

Las tesis mantenidas por la Abogacía del Estado en la materia se centran en objetar que no cabe predicar la vulneración del derecho a la igualdad en abstracto por parte de los preceptos cuestionados, que en sí mismos no generan inconstitucionalidad alguna. En cuanto a la infracción del principio de legalidad tributaria de

los artículos 8.º y 9.º de la Ley 24/1983, que cabría concretar en la inexistencia de un tope máximo en el tipo de gravamen, estima el Abogado del Estado que la dicción de los preceptos constitucionales alegados no imposibilita el que sean las propias Corporaciones locales las que fijen dicho tipo, lo que se compagina con el principio de suficiencia, autonomía y solidaridad de las Corporaciones locales que se recogen en el Texto constitucional. Si las Corporaciones locales gozan de autonomía presupuestaria y de gasto, es lógico que cuenten también con la de ingresos, asumiendo la responsabilidad que se deriva de sus decisiones sobre el establecimiento del recargo que nos ocupa. Por otra parte, no existe una conexión entre el principio de legalidad y el de igualdad, puesto que la propia Constitución garantiza la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas y de las Corporaciones locales. Por último, la supuesta infracción del artículo 157, 2, de la Constitución española no autoriza a fundamentar por analogía la inconstitucionalidad de unos preceptos que están referidos específicamente a las Comunidades Autónomas, siendo por lo demás numerosos los ejemplos —tanto en nuestro Ordenamiento como en el Derecho comparado— de recargos municipales sobre tributos estatales.

En otro momento, la Abogacía del Estado entra a considerar específicamente la no infracción de los principios de *igualdad y legalidad*, manifestando que, en todo caso, el principio de igualdad no se puede interpretar de modo que desnaturalice el principio de autonomía que también consagra la Constitución para las Corporaciones locales, lo que obliga a entender que es posible el tratamiento impositivo municipal diferente cuando venga justificado por algún título, y que, por otra parte, es conforme con la doctrina del Tribunal Constitucional sobre cuál debe ser la inteligencia del principio de igualdad.

En cuanto a la legalidad de la norma tributaria cuestionada, conviene no perder de vista que el recargo ha sido establecido por una Ley ordinaria. De este modo, la discusión se concreta en analizar si quebranta el principio de legalidad la norma discutida al no disponer un tope máximo del tipo de gravamen del recargo. A estos efectos conviene decir que el mecanismo no es algo anómalo y excepcional, ya que las Comunidades Autónomas ostentan idéntica facultad, aunque ellas disponen de facultad legislativa. No obstante, entiende el Abogado del Estado que las expresiones constitucionales «... con arreglo a la Ley» (art. 31, 3) y «... de acuerdo con la

Constitución y las Leyes» (art. 133, 2) apoyan la solución adoptada, lo que en definitiva le lleva a concluir que en materia fiscal la Constitución no ha consagrado un sistema de reserva legal absoluta, sino relativa, que ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 18 de mayo de 1983.

EL PARECER DE LAS SALAS AL PLANTEAR LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

Aun apareciendo en los recursos y en las cuestiones de inconstitucionalidad planteados temas de interés —como el de la posibilidad de que surja o no una cuestión de inconstitucionalidad en el marco del proceso especial de la Ley 62/1978—, vamos a ceñirnos aquí al tema básico de que tratamos, en relación con el cual la Sala, por ejemplo, manifiesta que los artículos 8.º y 9.º de la Ley 24/1983, de 21 de diciembre, pueden ser contrarios a la Constitución y contradicen el valor superior del Ordenamiento jurídico, igualdad, que establece el artículo 1.º de la Constitución, así como el artículo 14, en cuanto el mismo se relaciona con el 31, prohibiendo la desigualdad de los ciudadanos por cualquier condición o circunstancia personal y social y contribuyendo todos al sostenimiento de las cargas públicas mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad; así como el 133, 1 y 2, relativos a la potestad originaria para establecer tributos que corresponde exclusivamente al Estado mediante Ley. La posibilidad de establecer los recargos que la Ley pone en manos de los Municipios puede atentar al principio de igualdad y producir diferencias de trato para los ciudadanos por razón de lugar de su residencia en un impuesto del Estado personal y general como es el de la Renta.

Por otro lado, los artículos 8.º y 9.º de la Ley pueden ser inconstitucionales por violar el principio de legalidad tributaria que, aunque atemperado por la Constitución, como expone el propio Tribunal Constitucional (Sentencia de 4 de febrero de 1983), ello no impide que la reserva de Ley haya de entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria, que pertenecen siempre al plano o nivel de la Ley y no pueden dejarse nunca a la legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria; principio de legalidad tributaria que con carácter general garantiza el artículo 9.º, 3, de la Constitución española, así como el de seguridad jurídica garantizado por el mismo

precepto, que pueden ser conculcados al dejarse al arbitrio de los distintos Municipios la fijación del tipo de recargo.

La Sala entendió que también podía considerarse infringido el principio de igualdad, el cual quiebra de manera flagrante desde el momento en que el Estado declina o residencia en los Ayuntamientos la fijación de un elemento esencial del tributo que al poder variar de modo sustancial introduce de manera inmediata un elemento o componente capaz de generar desigualdad.

Apunta, por último, la Sala la posible violación del artículo 157, 2, de la Constitución, que establece que «las Comunidades Autónomas no podrán, en ningún caso, adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio...» Quiere ello decir que si tal prohibición se predica de aquéllas, con la misma razón, o aún más, puede hacerse de los Municipios, ya que no puede olvidarse que el recargo va a incidir sobre la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y los rendimientos que componen aquélla pueden provenir de bienes que el contribuyente posea fuera del término municipal de su residencia, de modo que, por ese medio, una Corporación local va a adoptar una medida tributaria sobre un bien situado fuera de su término y que quizá o no esté sujeto a recargo, o fuese inferior al del Municipio exaccionante, sin que el hecho de que, en algún caso, pudiera ser superior, desnaturalice la cuestión planteada.

LAS ALEGACIONES DEL GOBIERNO VASCO EN SU IMPUGNACIÓN

Interesa conocer también la postura del Gobierno vasco en su impugnación de los artículos de la Ley citada, en base, sin embargo, a argumentaciones débiles, rechazadas por el Tribunal Constitucional. No haciendo referencia propiamente al elemento nuclear de la cuestión debatida (igualdad y legalidad), pasamos a referenciarlas junto con el correspondiente razonamiento desestimatorio del Alto Tribunal.

El Gobierno vasco, en su impugnación de los artículos 8.º a 12 contenidos en dicho capítulo I del Título II, acude en primer lugar a una serie de argumentaciones sobre la interpretación conjunta de los artículos 142 y 157 de la Constitución española, en relación con determinados preceptos de la LOFCA, de los que pretende deducir la improcedencia del establecimiento de recargos sobre impuestos

estatales en favor de los Ayuntamientos. Estos argumentos son, sin embargo, difícilmente admisibles. Así, en primer lugar, la afirmación de que el concepto de recargo sobre impuestos estatales hace referencia «siempre» a un tributo que viene establecido desde fuera de quien decide el recargo, no responde a los datos que proporciona la experiencia, pues lo normal en nuestro Ordenamiento ha sido precisamente lo contrario, a saber, que haya sido en principio el Estado quien, al establecer o regular impuestos estatales, haya previsto y fijado en dicha regulación recargos, sobre la base o la cuota, en favor de determinados Entes públicos, muchas veces en favor precisamente de las Entidades locales. Es decir, que lo usual ha sido el que los recargos hayan sido establecidos por el Ente creador del impuesto municipal. Por otro lado, con el término «recargos» se designan en la legislación elementos de la deuda tributaria de muy diversa naturaleza (así, por ejemplo, art. 58 de la Ley General Tributaria), sin que pueda excluirse el que, al menos en ciertos supuestos, los recargos establecidos en favor de un Ente distinto del acreedor principal puedan asimilarse a participaciones en los ingresos de este último. Así lo ha podido entender incluso el constituyente, al haber calificado implícitamente en el artículo 157, 1, a), de la Constitución española (referente a los recursos de las Comunidades Autónomas) los «recargos sobre impuestos estatales» como «participaciones en los ingresos del Estado». De donde se deduce obviamente la improcedencia de considerar que el artículo 142 de la Constitución española excluya tales recargos de entre los posibles recursos de las Haciendas locales, pues incluye entre los últimos la posible participación en los tributos del Estado. Aparte de que, a mayor abundamiento, y cualquiera que sea la naturaleza de los recargos de que se trate o que se creen, el artículo 142 de la Constitución española no establece una lista cerrada de posibles recursos de dichas Haciendas, sino que se limita a disponer que estarán constituidos «fundamentalmente» por tributos propios y participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas, sin excluir otras posibles fuentes de financiación.

No más persuasivo es el argumento de que sólo corresponda a la Comunidad Autónoma la posibilidad de establecer recargos sobre tributos estatales. Ello no se desprende, ni expresa ni implícitamente, del tenor de los artículos 142 y 157 de la Constitución española y 12 de la LOFCA. El que prevea los recargos sobre impuestos estatales —sin expresar quién haya de establecerlos— como uno de

los posibles recursos de las Comunidades Autónomas, y el que el artículo 12 de la LÓFCA autorice a éstas, con las limitaciones a que se refiere su apartado 2, a establecer recargos «sobre los impuestos estatales cedidos, así como sobre los no cedidos que graven la renta o el patrimonio de las personas físicas con domicilio fiscal en su territorio», no permite, como es obvio, llegar a la conclusión de que ningún otro Ente pueda establecer recargos de este género.

LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SOBRE EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY TRIBUTARIA

Para concluir es necesario hacer ahora referencia a la tesis mantenida por nuestro Alto Tribunal en cuanto al fondo de la cuestión a que aludimos y que se centra en definir los límites del principio de legalidad tributaria.

Tras citar la tesis ya sostenida en su Sentencia de 4 de febrero de 1983 (FI 4) de que la referida reserva de Ley ha sido establecida en la Constitución de modo flexible, cubriendo la creación *ex novo* del tributo y la determinación de los elementos esenciales del mismo, pasa a dejar sentado que en aplicación de tal doctrina se ha de estimar contraria a la reserva de Ley en materia tributaria la remisión en blanco que la Ley impugnada (arts. 8.º, 1, y 9.º, 1) hace a los acuerdos de los Ayuntamientos, en lo referente a la fijación del tipo de gravamen a aplicar. No cabe duda de que, en el recargo o ingreso tributario de que se trata, son elementos esenciales el tipo o porcentaje aplicable y la base sobre la que haya de aplicarse, de los que habrá de resultar en cada caso la carga tributaria adicional que se establezca sobre cada contribuyente. Y si bien se determina la base sobre la que ha de aplicarse el recargo —el art. 8.º, 1, dispone que la misma será la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas—, no ocurre lo mismo con el tipo, del que sólo dice que habrá de consistir «en un porcentaje único», con lo que habrán de ser los Ayuntamientos, que carecen —a diferencia de las Comunidades Autónomas— de potestad legislativa, los que habrán de fijar por sí dicho porcentaje con total y absoluta discrecionalidad y sin estar condicionados por límite legal alguno, dado que los preceptos indicados no establecen ningún criterio al que aquéllos hayan de ajustarse, ni tampoco siquiera los límites máximo y mínimo entre los que deba quedar comprendido tal porcentaje.

El Tribunal Constitucional concluye manifestando que no puede entender eliminada la inconstitucionalidad por la necesidad de dar efectividad a los principios de suficiencia de las Haciendas locales, autonomía de las Corporaciones locales y solidaridad (arts. 2.º, 137, 138, 1, y 142 CE), ya que es precisamente el legislador, en este caso estatal, a quien incumbe, en virtud del principio de reserva de Ley señalado, hacer efectivos mediante su actividad legislativa tales principios u otros que puedan tener aplicación en materia tributaria.

