

EL ESTADO DE ALARMA Y EL USO DEL REAL DECRETO-LEY
PARA MODIFICAR NORMAS TRIBUTARIAS

*THE STATE OF ALARM AND THE USE OF THE ROYAL DECREE-
LAW TO MODIFY TAX REGULATIONS*

Actualidad Jurídica Iberoamericana N° 12 bis, mayo 2020, ISSN: 2386-4567, pp. 942-949



Fernando
HERNÁNDEZ
GUIJARRO

ARTÍCULO RECIBIDO: 27 de abril de 2020
ARTÍCULO APROBADO: 10 de mayo de 2020

RESUMEN: La crisis sanitaria producida por el COVID-19 derivó en la declaración del estado de alarma por medio del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo. Desde ese momento, y como consecuencia de las medidas adoptadas entre las que se encontraban: la suspensión de la apertura al público de los locales y establecimientos minoristas; la limitación de la libertad de circulación; y la suspensión de plazos administrativos, el Gobierno procedió a dictar una serie de Reales Decretos-ley que afectaban al ámbito financiero. El objeto de este estudio es el análisis de dicho instrumento normativo y su encaje constitucional a la hora de modificar las leyes tributarias dentro del citado estado de alarma.

PALABRAS CLAVE: COVID-19; estado de alarma; real decreto-ley; obligaciones tributarias.

ABSTRACT: *The health crisis produced by COVID-19 led to the declaration of the state of alarm by means of Royal Decree 463/2020, of March 14. From that moment, and as a consequence of the measures adopted, among which were: the suspension of the opening to the public of the premises and retail establishments; limiting freedom of movement; and the suspension of administrative terms, the Government proceeded to issue a series of Royal Decree-laws that affected the financial sphere. The object of this study is the analysis of said normative instrument and its constitutional fit when modifying the tax laws within the aforementioned state of alarm.*

KEY WORDS: COVID-19; state of alarm; royal decree-law; tax obligations.

I. Conviene comenzar este trabajo haciendo una breve referencia al régimen de producción normativa en el Derecho Financiero, especialmente, al rango de la norma que debe soportar sus prescripciones. A este respecto, la formación del Derecho Tributario ha tenido y tiene una fuerte y necesaria referencia al principio de reserva de ley como consecuencia de la garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma. En este sentido se pronuncia claramente el artículo 31.3 de la Constitución Española que establece que “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley”. También la referencia al establecimiento de los tributos vendrá de la mano del artículo 133.1 de la misma norma fundamental que preceptúa que “la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante Ley”.

Esta obligación de configurar los elementos del tributo por ley fue confirmada pronto por el Tribunal Constitucional. Así, y antes de llevar seis meses en vigor la Carta Magna, este Tribunal dejó claro que “la reserva de Ley hay que entenderla referida a los criterios o principios, con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo, 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” (STC 6/1983, de 4 de febrero).

Junto a lo anteriormente dicho, la reserva de ley también tiene argumentos sólidos para su establecimiento en el ámbito fiscal. En primer lugar, porque la elaboración de leyes está basada en el principio democrático donde participan e intervienen intereses contrapuestos y minorías parlamentarias que permiten la confrontación de posturas y posiciones diversas. Además, las Cortes Generales ostentan la representación del pueblo español –art. 66.I CE- y, por lo tanto, se desarrollará con mayor garantía el principio de autodisposición. También el trámite legislativo es más pausado y lento. Está previsto en el artículo 81 y siguientes de la Constitución Española y regulado por los Reglamentos de las Cámaras. Y en el iter de producción normativa existirá la debida publicidad y participarán tanto miembros del Congreso de los Diputados como del Senado (cuyos miembros son por representación territorial, art. 69.I CE).

• **Fernando Hernández Guijarro**

Profesor de Derecho Tributario, Universitat Politècnica de València. Correo electrónico: fdo_hernandez@yahoo.es

En resumen, el principio de reserva de ley en materia tributaria responde a una vieja idea, cuyo origen se remonta a la Edad Media, por la que se garantiza que los tributos exigidos por los Gobernantes a los particulares fuesen consentidos, previamente, por los representantes de éstos. Por todo ello, la reserva de ley se configura como una garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano (STC 185/1995, de 5 de diciembre).

Establecido lo anterior, a continuación, vamos a estudiar y analizar cómo actúa el principio de reserva de ley en lo que a producción normativa de carácter tributario se refiere, en especial, cuando se realiza a través del Real Decreto-ley.

2. Al poco tiempo de aprobarse la Constitución Española, autorizada doctrina se pronunció sobre el uso del Real Decreto-ley en materia tributaria y concluía que la voluntad de constituyente era excluir este instrumento normativo como fuente del Derecho Tributario. Y en efecto, una lectura literal del artículo 86, en relación con el artículo 31 de la Carta Magna, lleva a la interpretación de su inviabilidad como vehículo normativo apto para este ámbito del Derecho.

Sin embargo, la STC 6/1983, de 4 de febrero, pronto dejó abierta la puerta al Real Decreto-ley para regular algunas cuestiones fiscales dado que, según el Tribunal “en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria y que la reserva de Ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquiera otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo”. Más recientemente, confirmará dicha doctrina al afirmar “que el decreto-ley no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo” (SSTC 182/1997, de 18 de octubre; 137/2003, de 3 de julio; 108/2004, de 30 de junio; y 189/2005, de 7 de julio).

Por ello, y a la vista de este planteamiento del más alto intérprete de la Constitución Española, siempre que no sea para crear un tributo o para modificar elementos esenciales del mismo, será admisible la utilización de este tipo de norma para regular nuestro ordenamiento jurídico tributario.

En definitiva, cuando se den los presupuestos del artículo 86.I de la Constitución Española, el Real Decreto-ley puede ser utilizado como vehículo normativo válido para la regulación impositiva salvo para los supuestos de creación de tributos o modificaciones de su configuración esencial. Esta doctrina establecida por el TC conllevará, no obstante, la compleja tarea de analizar en cada caso concreto hasta qué punto una nueva disposición o modificación fiscal dictada por Real Decreto-ley afecta a ese núcleo normativo amparado por la reserva de ley. Esta situación implicará, en no pocos casos, una inseguridad jurídica para los contribuyentes que no será despejada hasta el pronunciamiento del Tribunal Constitucional. Por ello, a continuación, estudiaremos los Reales Decretos-ley dictados por el Gobierno y analizaremos su encaje constitucional.

3. En este punto vamos a poner de manifiesto las medidas de carácter fiscal que han sido publicadas hasta el momento y que tienen trascendencia a efectos de este estudio. Como reconoce la propia exposición de motivos del Real Decreto-ley 14/2020, de 14 de abril, por el que se extiende el plazo para la presentación e ingreso de determinadas declaraciones y autoliquidaciones tributarias (BOE 15/05/2020) “desde una perspectiva tributaria, es preciso destacar el Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, cuyo artículo 14 establece el aplazamiento de deudas tributarias; el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, que incorpora, entre otras medidas, la suspensión de plazos en el ámbito tributario y la exención de la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en las escrituras de novación de préstamos y créditos hipotecarios; y el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, que adiciona otro conjunto de medidas, como que las comercializadoras de electricidad y gas puedan retrasar las liquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto Especial sobre la Electricidad y el Impuesto sobre Hidrocarburos, correspondientes a las facturas cuyo pago por los consumidores se hubiere retrasado; el aplazamiento de deudas derivadas de declaraciones aduaneras; la suspensión de plazos en el ámbito tributario de las comunidades autónomas y de las entidades locales; la ampliación del plazo para interponer recursos de reposición o reclamaciones económico administrativas que se rijan por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, o, la suspensión de los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos regulados en la normativa tributaria”.

En definitiva, se han adoptado medidas que afectan a aplazamiento de deudas tributarias, suspensión de plazos administrativos, exenciones de cuota en el impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados para novaciones de préstamos y créditos hipotecarios, retraso o aplazamiento de la presentación de autoliquidaciones o pagos de impuestos, ampliación de plazos para interponer recursos en la vía administrativa, así como la suspensión de la caducidad y prescripción de acciones y derechos. Y estas medidas afectan, en su mayoría, a la previsión de los elementos que deben ser regulados por Ley según el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En efecto, el citado precepto establece que se regularán en todo caso por Ley: el devengo, la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria; el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones; el establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora; el establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción; y la obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta. Por lo que la mayoría de las medidas adoptadas se encuentran dentro del ámbito de la reserva de ley tributaria, y alguna de ellas, como la exención de la cuota en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, dentro de los elementos esenciales del tributo que quedan consagrados al más absoluto principio de legalidad.

4. Conocedor de esta situación jurídica, el preámbulo del Real Decreto-ley 7/2020, de 13 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, ya intentaba justificar su intervención sobre la base de los siguientes argumentos: “la adopción de medidas de carácter económico mediante Real Decreto-ley ha sido avalada por el Tribunal Constitucional siempre que concurra una motivación explícita y razonada de la necesidad –entendiendo por tal que la coyuntura económica exige una rápida respuesta– y la urgencia –asumiendo como tal que la dilación en el tiempo de la adopción de la medida de que se trate mediante una tramitación por el cauce normativo ordinario podría generar algún perjuicio–.

El Real Decreto-ley constituye un instrumento constitucionalmente lícito, siempre que el fin que justifica la legislación de urgencia, sea, tal como reiteradamente ha exigido nuestro Tribunal Constitucional (sentencias 6/1983, de 4 de febrero, FJ 5; 11/2002, de 17 de enero, F. 4, 137/2003, de 3 de julio, F. 3 y 189/2005, de 7 julio, FJ 3), subvenir a una situación concreta, dentro de

los objetivos gubernamentales, que por razones difíciles de prever requiere una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes, máxime cuando la determinación de dicho procedimiento no depende del Gobierno.

La situación generada por la declaración de emergencia de salud pública de importancia internacional genera la concurrencia de motivos de salud pública que justifican la extraordinaria y urgente necesidad de adoptar medidas. En el actual escenario de contención y prevención del COVID-19 es urgente y necesario atajar la epidemia y evitar su propagación para proteger la salud pública". Y junto a ello, dirá que dicho Real Decreto-ley, en ningún caso, constituye un supuesto de uso abusivo o arbitrario de este instrumento constitucional. Esta fundamentación será seguida en las sucesivas normas de idéntica naturaleza dictadas al mismo efecto.

5. Para terminar, conviene partir del reconocimiento de que la crisis sanitaria derivada del COVID-19, no tiene precedente en nuestro sistema constitucional actual y, por lo tanto, las conclusiones de este artículo deben enmarcarse dentro del momento y situación presente. A tal efecto, el artículo 3.1 del Código Civil nos dice que "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas". Y nuestra Constitución, además de ser una norma política, también es jurídica. Por lo que podremos aplicar la hermenéutica que establece nuestro Derecho Común y analizar la cuestión objeto de este trabajo sobre la base de la realidad social de este momento.

En virtud de lo expuesto, entendemos que los distintos y diversos Reales Decretos-ley dictados en materia tributaria pueden quedar amparados dentro de la previsión constitucional de dicho instrumento normativo. La preceptiva urgencia y necesidad para la viabilidad de éstos queda ampliamente justificada por la crisis sanitaria de carácter mundial y, por lo tanto, las modificaciones que afectan a las garantías de la reserva de ley tributaria de carácter relativo, no merecen más comentario dada su obvia procedencia.

Mención distinta debe darse a las reformas operadas sobre los elementos esenciales del tributo, como, por ejemplo, la exención en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados. Este elemento sí forma parte de la reserva de ley que dota de las máximas garantías de autoimposición y, por lo tanto, de entrada, procedería su rechazo. No obstante, esta reforma, a la luz de todas las consideraciones expuestas, y en la medida en que va encaminada a la reducción

de la carga tributaria, podemos admitir su constitucionalidad al ponderar todos los factores e intereses intervinientes en el momento de adoptarse. Por lo que, pese a la irregularidad de la adopción de una exención por Real Decreto-ley, en el caso concreto derivado de este estado de alarma, entendemos que podría quedar amparada por nuestra Ley Fundamental.