



---

**Universidad de Valladolid**

**Facultad de Derecho**

**Grado en Derecho**

El Decreto-ley en materia tributaria

Presentado por:

**PAULA RODRÍGUEZ DELGADO**

Tutelado por:

**MARTA VILLARÍN LAGOS**

Valladolid, junio de 2023

*“Everything you lose  
Is a step you take”*  
Taylor Swift

## ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN .....	6
II.	EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA.....	8
III.	EL DECRETO-LEY COMO INSTRUMENTO PARA MATERIALIZAR EL CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA .....	16
	3.1 Normas con rango de ley .....	16
	3.2 Qué es un decreto-ley .....	22
	3.3 Presupuesto habilitante para la regulación de materias mediante Decreto-ley: la existencia de extraordinaria y urgente necesidad. ....	26
	3.4 Materias prohibidas en los Decretos-leyes, art. 86 CE.....	34
	3.5 Utilización abusiva del Decreto-ley en la regulación de la materia tributaria.....	48
IV.	CONCLUSIONES .....	54
V.	BIBLIOGRAFÍA.....	57

## **RESUMEN**

El siguiente trabajo trata sobre el decreto-ley en el ámbito tributario. Se muestra cómo afecta el principio de legalidad al decreto-ley en la materia tributaria. Existen una serie de límites al decreto-ley entre los que se encuentra el deber de contribuir a los gastos públicos mediante tributos y, a primera vista, podría parecer que no puede ser regulado mediante decreto-ley, pero a través de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se puede observar cómo se le ha dado una visión más flexible.

Además, se indica el abuso de esta figura por parte de los diferentes Gobiernos.

## **ABSTRACT**

The following work is about the Decree Law in Tax Law. It shows how the principle of legality affects the Decree Law. There are a series of limits to the Decree Law such as the duty to contribute to public spending through taxes and, at first, it might seem that it cannot be regulated by Decree Law, but the jurisprudence of the Constitutional Court shows a more flexible regulation.

In addition, it is necessary to consider the abuse of this figure by the different governments.

## **PALABRAS CLAVE**

Reserva de ley, decreto-ley, abuso, tributos, extraordinaria y urgente necesidad.

## **KEY WORDS**

Reservation of law, Decree-Law, abuse, taxes, extraordinary and urgent need.

## **ABREVIATURAS Y SIGLAS**

Art.: artículo

CE: Constitución española

FJ: Fundamento Jurídico

IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

IRDMT: Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

IRPF: Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas

ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT: Ley General Tributaria

STC: Sentencia Tribunal Constitucional

TC: Tribunal Constitucional

TRLHL: Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales

UE: Unión Europea

## I. INTRODUCCIÓN

El objeto del siguiente trabajo es analizar la regulación de materias tributarias a través de la figura del decreto-ley. El decreto-ley es una norma con rango de ley dictada por los Gobiernos, tanto autonómicos como estatales, para regular supuestos de extraordinaria y urgente necesidad. Está sujeto a ciertos límites contenidos en el art. 86 CE. Hay que tener en cuenta el principio de reserva de ley existente en nuestro ordenamiento jurídico en virtud del cual ciertas materias han de estar reguladas por una ley que, en principio, ha de ser dictada por el Parlamento.

La elección del tema es poder observar cómo una materia que, en principio, no debería estar regulada por decreto-ley al encontrarse dentro de los límites que establece el art. 86 CE, dependiendo del caso sí es constitucional su regulación por decreto-ley.

Es interesante observar la jurisprudencia del TC a través de sus fallos referidos a distintos decretos-leyes impugnados y ver cómo se van asentando las bases y los criterios para saber en qué casos podrá aceptarse una regulación por esta figura y en cuáles no.

También escogí este tema por la actualidad del abuso del decreto-ley y, aunque todos los Gobiernos desde el inicio del sistema constitucional han abusado de este instrumento, en los últimos tiempos este abuso ha sido intensificado, incluso llevándose importantes reformas legislativas, como la reforma laboral producida en 2022 o la cantidad de decretos-leyes que se dictaron a consecuencia de la pandemia producida la Covid-19.

Para su desarrollo se ha utilizado sobre todo jurisprudencia del Tribunal Constitucional, aunque también opiniones de la doctrina científica como PÉREZ ROYO o CUBERO TRUYO, además de distintas obras escritas, revistas, legislación para ejemplificar y recursos de internet.

Es un tema de interés porque no solo se realiza un estudio del Derecho tributario, sino también del Derecho Constitucional, al establecer la Constitución límites al decreto-ley, puesto que las bases sentadas por la doctrina del TC que ha sentado el analizando la constitucionalidad de distritos decretos-leyes emitidos en el ámbito tributario también son aplicables a otras disciplinas y no solo a la tributaria.

Por todo ello, los objetivos de este trabajo son mostrar y explicar qué es el principio de legalidad, sobre todo aplicado al ámbito tributario, además de hacer breve repaso para entender los tipos de normas con rango de ley existentes centrándose en el decreto-ley. Asimismo, el objetivo principal es analizar el límite del art. 86 CE con relación a los decretos-leyes que afecta a la materia y saber en qué tipo de tributos, circunstancias y elementos es constitucional su regulación por decreto-ley.

## **II. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA**

El principio de reserva de ley es uno de los principios fundamentales del ordenamiento jurídico español. Este principio se concreta en un doble plano: por un lado, implica que las actuaciones de los distintos órganos van a estar sometidas a un control de legalidad; sus actuaciones deben ser legales acorde con la ley; y, por otro lado, este principio va a asegurar que ciertas materias que se encuentran recogidas en la CE estén reguladas por normas con rango de ley formal al ser normas aprobadas por el Parlamento, que es el órgano donde se manifiesta la voluntad popular.

La reserva de ley únicamente puede ser establecida por la Constitución, como así lo ha confirmado el TS en diversas sentencias, como la STS 8139/2000, de 9 de noviembre de 2000, Rec. 1432/1955.

La justificación de este principio se encuentra hoy en día en la garantía de cumplimiento por parte de los poderes públicos de diferentes derechos que se encuentran reconocidos en nuestra Constitución, tales como la igualdad ante la ley en materia tributaria a la hora de contribuir a los gastos públicos o la seguridad jurídica. También cabe señalar que los tributos, al tratarse de prestaciones exigidas de manera coactiva, han de ser aprobados por el órgano de representación de la población.

En la disciplina financiera este principio se extiende a varias materias como los gastos públicos que aparece formulado en los artículos 66.2 y 133.4 CE, o los ingresos públicos en los artículos 31.3 CE referido a que solamente se pueden establecer prestaciones patrimoniales o personales de carácter público con arreglo a



la ley, o el artículo 133 CE, diciendo que la potestad originaria para establecer tributos corresponde solo al Estado y además mediante ley, pero también en otras materias, como puede ser la deuda pública en el artículo 135 CE o el Patrimonio del Estado en el artículo 132 CE.

Una vez indicado qué es este principio y a qué partes del Derecho financiero afecta, se va a analizar qué implica el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Se consagra en tres puntos básicos señalados por Luis María ROMERO FLOR<sup>1</sup>. Uno de ellos ya se anunciaba antes, al hablar de que ciertas materias deben estar reguladas por normas con rango de ley emanadas del Parlamento porque es allí donde reside la voluntad popular. Esto tiene una gran trascendencia en el ámbito de los tributos porque para los ciudadanos va a suponer un gasto a realizar y deben prestar su consentimiento a través de sus representantes (*nullum tributun sine lege*). La reserva de ley en materia tributaria garantiza el cumplimiento del principio de autoimposición en virtud del cual las prestaciones patrimoniales públicas no pueden ser exigidas de manera unilateral por los poderes públicos si no han sido estas consentidas por los ciudadanos a través de normas que emanen de los representantes elegidos por la ciudadanía.

El TC se ha pronunciado sobre este punto en numerosas sentencias como, por ejemplo, la STC 185/1995, de 14 de diciembre de 1995, Rec. 1405/1989, sobre las tasas y precios públicos, en la que señala que *“En el Estado social y democrático de Derecho, la reserva (de ley) cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última continúa siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente*

---

<sup>1</sup> ROMERO FLOR, Luis María. (2013). *La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario*. Dialnet. DIXI Núm. 18. Pág. 51-61

*una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes”.*

Otra finalidad del principio de reserva de ley es asegurar que los ciudadanos tengan cierta libertad tanto patrimonial como personal porque, sobre todo, en materia tributaria se pueden dar situaciones de abuso de poder por parte de los poderes públicos al establecer pretensiones recaudatorias que sean de carácter arbitrario.

Para saber el contenido y el alcance de la reserva de ley en materia tributaria hay que partir del artículo 31.3 CE, en el que se establece que *“solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.*

El enunciado es claro, pero pueden surgir algunas dudas interpretativas sobre sus elementos. En primer lugar, habrá que ver a qué se refiere el constituyente cuando emplea la expresión “prestaciones patrimoniales de carácter público”, ¿qué son las prestaciones patrimoniales de carácter público y qué significa establecerlas? Nos vamos a centrar únicamente en las prestaciones patrimoniales, puesto que las personales no son objeto de estudio de este trabajo.

Respecto la primera pregunta sobre qué son las prestaciones patrimoniales de carácter público se encuentra la respuesta en una sentencia del TC, la STC 185/1995, de 14 de diciembre de 1995, Rec. 1405/1989, en la que dice el TC *“la imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerlo es, en última instancia, el elemento determinante de la exigencia de reserva de ley, por ello, bien puede concluirse que la*

*coactividad es la nota distinta fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público”.*

Se puede concluir que una prestación patrimonial de carácter público es una obligación de pago que van a tener que soportar los ciudadanos sin margen de actuación porque va a estar establecida de manera unilateral por el poder público de forma coactiva. Por esto se justifica la reserva de ley, ya que, al no existir voluntad de los obligados (se establece de manera coercitiva), mediante la ley se garantiza la seguridad de la población porque estas prestaciones patrimoniales de carácter público se establecen por el órgano de representación de los ciudadanos, siguiendo unos requisitos de igualdad y justicia derivados de la Constitución y, además, se establecen los límites al poder público.

Para saber qué tipo de prestaciones están amparadas bajo este principio de legalidad hay que recurrir al TC, a la ya citada STC 185/1995, de 14 de diciembre de 1995, Rec. 1405/1989, donde expone *“La coactividad es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público (...). Estaremos en presencia de prestaciones coactivamente impuestas cuando la realización del supuesto de hecho resulta de una obligación impuesta al particular por el ente público (...) y también cuando, siendo libre la realización del supuesto de hecho, este no consiste en la demanda de un bien, un servicio o una actuación de los entes públicos, sino que la obligación de pagar la prestación nace sin que exista actividad voluntaria del contribuyente dirigida al ente público (...).”*

De las notas características que ofrece esta sentencia se puede apreciar cómo hace referencia al tributo, puesto que es, además, la prestación patrimonial de carácter público por antonomasia establecida de manera unilateral por el poder

público. No obstante, en la CE también se hace referencia a otro tipo de prestaciones patrimoniales que, sin ser tributos, también están sometidas a este principio de legalidad y se exige que sean reguladas mediante ley, como, por ejemplo, por las cotizaciones a la Seguridad Social.

Respecto a lo que se entiende por el establecimiento de las prestaciones patrimoniales de carácter público, el TC ha reiterado en varias ocasiones que el concepto de establecer prestaciones patrimoniales de carácter público no se refiere únicamente a la creación de estas, sino también a la definición y a los elementos conectados con los aspectos esenciales, especialmente del tributo, al ser este la principal prestación patrimonial de carácter público. Es decir, no solamente va a estar sujeto al principio de ley la creación de nuevos tributos, puesto que también están bajo este principio las señas de identidad del tributo, sus aspectos más relevantes. Lo que significa que las modificaciones de los elementos esenciales de los tributos se deben determinar mediante ley.

Una sentencia destacada en esta materia es la STC 37/1981, de 16 de noviembre, número de registro 184/ 81, en la que el TC viene a decir que es necesario que los elementos esenciales del tributo sean establecidos por el Parlamento, lugar de representación de todos los ciudadanos, puesto que es la parte más importante del tributo. Si bien es cierto que otros elementos de los tributos, o su establecimiento concreto, sí pueden llevarse a cabo mediante disposiciones reglamentarias, pero siempre teniendo en cuenta los límites que haya establecido el legislador a la hora de regular la materia.

A la hora de establecer el principio de reserva de ley se puede hacer mediante una reserva relativa o absoluta. De acuerdo con la interpretación de la CE que ha

realizado el TC, en el caso de la materia tributaria se trata de una reserva de ley relativa. Si se tratara de una reserva absoluta los contenidos tributarios se tendrían que regular en su totalidad por leyes, sin embargo, como es una reserva relativa basta con que los aspectos fundamentales de la materia tributaria se encuentren regulados por ley, pudiendo su desarrollo normativo realizarse a través de reglamentos.

Hay que tener en cuenta los elementos que se están regulando porque no todos tienen la misma relevancia. En aspectos más secundarios se permite el uso del reglamento, siempre subordinado a la ley y desarrollando a esta.

También habrá que tomar en consideración qué tipo de tributo se está regulando. Así, por ejemplo, en lo relacionado con los impuestos habrá menos flexibilidad a la hora de utilizar los reglamentos, y con otro tipo de figuras o de prestaciones públicas será menos intenso, como con las tasas, debido al grado de coactividad para exigirlo. Cuando se trata de un impuesto la coactividad es mayor que cuando es una tasa, los impuestos son la fuente de financiación más importante y son exigidos a la población sin ningún tipo de “contraprestación” por su pago y que gravan la renta, el patrimonio o el consumo, en cambio, las tasas se vinculan al beneficio que obtiene una persona en relación con una actividad administrativa.

El TC a través de su jurisprudencia llegó a la conclusión, como ya se ha dicho, de que el principio de legalidad abarca tanto a la creación *ex novo* de tributos como a la determinación de sus elementos esenciales. Para saber cuáles son los elementos esenciales de los tributos se debe acudir a la doctrina científica a autores como F. PÉREZ ROYO<sup>2</sup>, la cual ha sido quien los ha desarrollado a través de una interpretación del art. 31.1 CE. Los elementos esenciales comprendidos en la reserva

---

<sup>2</sup> PÉREZ ROYO, F. (2010) “*Derecho financiero y tributario. Parte general*”, Civitas

de ley sin ninguna duda son: el hecho imponible (origina el nacimiento de la obligación), sujetos pasivos y otros obligados al pago (contribuyente, sustituto del contribuyente, retenedores, etc.) y elementos de la cuantificación (base imponible, tipo de gravamen y cuota tributaria).

Las exenciones y bonificaciones tributarias presentan, en principio, más problemas a la hora de su determinación sobre si debe realizarse su establecimiento mediante ley. Para dar respuesta a ese interrogante se debe acudir al art. 133.3 CE (*“Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley”*) donde dice expresamente que ha de entender que la reserva de ley también opera en esta materia.

Existe un acuerdo unánime en la doctrina científica en que las obligaciones formales o procedimentales no entran en el ámbito de la reserva de ley en materia tributaria y pueden ser desarrolladas mediante reglamentos, tales como el tiempo o lugar para efectuar el pago del tributo.

El principio de reserva de ley también tiene su reflejo en la LGT, en su art. 8,<sup>3</sup> cuyo título es literalmente “reserva de ley tributaria”. Este artículo enumera una serie de materias que están sujetas a la reserva de ley, aunque se trata de una lista incompleta puesto que hay algunas que no están recogidas.

Es cierto que la reserva de ley recogida en la LGT es realmente una preferencia de ley frente al reglamento. La reserva de ley, como tal, solamente puede derivarse de la Constitución, que es la que establece las materias que están reservadas a la ley. En el caso del art. 8 LGT simplemente se trata de establecer un límite al ejercicio de la potestad reglamentaria, indicándose que estas materias se deberán regular por

---

<sup>3</sup> “Reserva de ley tributaria. Se regularán en todo caso por ley: (...)”. Art. 8 LGT.

ley y no por reglamento, ya que, debido a la naturaleza que tiene la LGT de ley ordinaria no puede establecer tal reserva de ley porque al ser una ley ordinaria el legislador, por una norma de rango igual o superior, podría cambiar el contenido de esta ley al no quedar permanentemente vinculado por lo dispuesto en ella. Por una ley ordinaria posterior se podría establecer que estas materias que enuncia el art. 8 LGT se regulararán por un reglamento.

En definitiva y para concluir, se puede decir que existe una reserva de ley en materia tributaria, pero con matices puesto que dependerá del tipo de tributo que se esté regulando, habrá menos flexibilidad en aquellos tributos como los impuestos porque son más importantes ya que a través de ellos se obtienen la mayoría de los ingresos públicos para poder hacer frente a las necesidades colectivas y con las tasas este principio será más laxo. Teniendo en cuenta la importancia relativa que tenga ese tributo deben estar más presentes o no los principios que determina la justicia tributaria.

Asimismo, habrá que tener en cuenta si es un tributo estatal o municipal porque en estos últimos se tiene que dar cierto margen de maniobra al municipio para poder dar cumplimiento al principio de autonomía.

También habrá que atender a qué elemento del tributo se está regulando para saber la flexibilidad de este principio, los elementos esenciales son los que determinan el nacimiento de la obligación, su cuantificación y los sujetos obligados al pago y a través de ellos se puede configurar cada tributo. Las situaciones que gravan estos elementos esenciales son menos modificables porque se cumple menos con el principio de autoimposición que si lo que se modifica es simplemente otras situaciones como la cuantía. En todo momento habrá que atender a cada caso concreto.

### III. EL DECRETO-LEY COMO INSTRUMENTO PARA MATERIALIZAR EL CUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

#### 3.1 Normas con rango de ley

No es fácil proporcionar una definición de lo que se entiende por ley. En nuestro texto constitucional aparece numerosas veces la palabra “ley”, pero no determina su contenido. Sí se hace referencia al poder legislativo, el poder de crear leyes, en el art. 66.2 CE: *“las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado, aprueban sus Presupuestos, controlan la acción del Gobierno y tienen las demás competencias que les atribuya la Constitución.”*

A esto hay que sumarle que en determinadas ocasiones se utiliza la palabra ley para referirse a cualquier norma jurídica de modo genérico, como sinónimo de una norma escrita y otras veces, ya, como tipo normativo concreto.

En nuestro ordenamiento jurídico pueden dictar leyes tanto el Estado (art. 66.2 CE) como las Comunidades Autónomas a través de sus Parlamentos autonómicos (art. 152 CE).

El Diccionario panhispánico del español jurídico define la ley como *“norma dictada por el Parlamento o Cortes, aprobada con ese nombre y siguiendo el procedimiento legislativo establecido en los Reglamentos de las Cámaras, que contiene mandatos y ocupa una posición jerárquica inmediatamente inferior a la Constitución y superior a las demás normas”*.

Como se ha dicho, la Constitución no proporciona un concepto de ley, pero sí se puede extraer de su contenido una serie de características o rasgos destacados.



En primer lugar, la ley está inmediatamente subordinada a la Constitución. La CE va a operar como una especie de marco para el legislador, que será quien va a llevar a cabo la estrategia legislativa mediante la promulgación de leyes de acuerdo con sus principios ideológicos.

Otra característica es la presunción de constitucionalidad, es decir, debe ser aplicada por jueces y tribunales hasta que, si es el caso, se rompa esa constitucionalidad, la cual solamente puede ser declarada por el Tribunal Constitucional.

Otro rasgo es que la ley es la fuente básica del Derecho, que goza de legitimidad democrática directa porque es aprobada por el Parlamento, lugar donde se encuentra la representación popular.

En definitiva, las leyes son normas de carácter obligatorio, creadas para ser aplicadas de manera general y abstracta, con carácter de permanencia.

Según su sentido hay dos maneras de poder entender la ley: sentido material y formal.

Las leyes en sentido material son aquellas disposiciones que emanan de la autoridad competente para crear normas (asamblea legislativa) regulando materias concretas, de acuerdo con un procedimiento y con una estructura específica. Están pensadas para dirigirse a un número no determinado de receptores y contienen mandatos generales y abstractos para delimitar derechos y deberes de las personas. Surgen en relación con la división de poderes y el principio de seguridad jurídica en contraposición con el Antiguo Régimen.

La ley en sentido formal hace referencia a todas las normas jurídicas, independientemente de su contenido, que han sido aprobadas por aquellos órganos

en los cuales reside el poder legislativo. En este caso, son leyes en sentido formal porque las aprueba el Parlamento; son leyes por su origen, no por su contenido, pues este puede ser cualquiera.

Dependiendo de sus características y requisitos las leyes pueden ser orgánicas u ordinarias. A nivel autonómico los Parlamentos de las Comunidades Autónomas no pueden dictar leyes orgánicas, cuya promulgación está reservada para las Cortes Generales, por tanto, solo pueden dictar leyes ordinarias que van a afectar únicamente a su territorio autonómico.

Las leyes ordinarias son aquellas aprobadas por el Parlamento (nacional o autonómico) en virtud de la potestad legislativa que ostentan. Pueden regular cualquier materia, siempre y cuando no esté atribuida exclusivamente a otro tipo de normas. Es una definición por exclusión, regulan todo lo que no esté atribuido a otras normas, un concepto residual. Son aprobadas por mayoría simple, es decir, se necesitan más síes que noes, independientemente del número total de votos.

Las leyes orgánicas son aquellas aprobadas por mayoría absoluta, consecuencia de su contenido, en el Congreso. Una de sus características principales es la reserva de materias que pueden regular y que están concretadas en el art. 81 CE (*“son leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, las que aprueben los Estatutos de Autonomía y el régimen electoral general y las demás previstas en la Constitución.”*).

Así pues, estas materias reservadas exclusivamente para ser reguladas por leyes orgánicas se agrupan en cuatro categorías: las que desarrollan los derechos fundamentales y las libertades públicas, las leyes que aprueban los Estatutos de Autonomía , el régimen electoral general y, por último, una categoría heterogénea

porque se trata del resto de materias que la Constitución a lo largo de su articulado señale que se deben regular mediante ley orgánica, por ejemplo, la figura del Defensor del Pueblo (art. 54 CE) o el ejercicio y requisitos de la iniciativa popular para la presentación de proposiciones de ley (art. 87 CE).

Las leyes orgánicas se diferencian de las ordinarias en el tipo de materias que pueden regular. Una ley ordinaria no va a poder regular estas materias reservadas exclusivamente a la ley orgánica.

La iniciativa para la promulgación de una ley ordinaria, con carácter general, puede provenir del Gobierno como proyecto de ley, del Congreso, del Senado, de una Comunidad Autónoma o de una iniciativa legislativa popular, sin embargo, la iniciativa popular no está prevista las leyes orgánicas.

La fundamentación de estas distinciones entre las leyes orgánicas y ordinarias se debe a que los ámbitos que regulan las leyes orgánicas tienen especial relevancia para la sociedad y se necesitan más garantías y mayor consenso para su aprobación por mayoría absoluta.

Sin embargo, a pesar de estas diferencias, las leyes orgánicas no son superiores jerárquicamente a las leyes ordinarias, tienen el mismo valor dentro del ordenamiento jurídico. El ámbito material de competencias de unas leyes y otras es distinto, por ello, una ley ordinaria no va a modificar lo regulado por una ley orgánica, y viceversa, la regulación de la ley orgánica solo afectará a las materias comprendidas en el art. 81 CE.

El control de constitucionalidad de ambas corresponde al Tribunal Constitucional.

Por otro lado, existe un tipo de normas que, sin ser leyes, sí tienen rango de ley, estos son, los decretos legislativos y los decretos-leyes, ambos pueden ser estatales o autonómicos.

De acuerdo con la concepción del Estado constitucional y el principio de separación de poderes, la aprobación de leyes debería ser una actividad exclusiva de los Parlamentos, puesto que son los órganos que poseen potestad legislativa. Sin embargo, los Gobiernos (poder ejecutivo) han soslayado limitar este monopolio legislativo de los Parlamentos mediante la promulgación de normas con igual rango que las leyes parlamentarias.

En el primero de los casos, el decreto legislativo, su regulación se recoge en los artículos 82 a 85 CE. En este último se encuentra la definición de Decreto legislativo: *“las disposiciones del Gobierno que contengan legislación delegada recibirán el título de decretos legislativos”*.

Como ya se ha dicho, son normas con rango de ley que emanan del poder ejecutivo y solamente se pueden promulgar si previamente existe una habilitación expresa por parte de las Cortes Generales a través de una ley llamada ley de delegación.

El art. 82.2 CE establece dos modalidades de delegación legislativa: *“la delegación legislativa deberá otorgarse mediante una ley de bases cuando su objeto sea la formación de textos articulados o por una ley ordinaria cuando se trate de refundir varios textos legales en uno solo.”*

En ambos supuestos siempre va a existir una ley emanada del Parlamento y que se va a dirigir o remitir únicamente al Gobierno. Al mencionar expresamente el

art. 82.1<sup>4</sup> CE a las Cortes Generales, está excluyendo que este tipo de delegación se pueda realizar a través de otras normas con rango de ley que no provengan de las Cortes, como puede ser un decreto-ley, únicamente cabría a través de normas con rango de ley dictadas por el Parlamento.

El Parlamento, a la hora de realizar la delegación legislativa, ha de mostrar inequívocamente en la ley de delegación su intención de encomendar al Gobierno tal tarea. Además, la delegación ha de estar delimitada a una materia concreta teniendo en cuenta que existen determinados ámbitos en los que está prohibido la delegación legislativa como, por ejemplo, la ley de presupuestos o respecto a las materias reservadas a las leyes orgánicas.

El primero de los casos mencionado en el art. 82.2 CE, la delegación para crear un texto articulado, se trata de un supuesto en que la ley de delegación es una ley de bases promulgada por el Parlamento y dirigida al Gobierno, que deberá seguir las directrices y parámetros en ella comprendidos, para que cree un texto articulado.

La ley de bases no es una nueva categoría jurídica de leyes, se trata de una ley ordinaria emanada del Parlamento. Su nombre proviene de que contiene bases, directrices, que van a condicionar la labor del Gobierno.

El otro de los casos, refundir varios textos legales, tiene una finalidad distinta. A lo largo del tiempo se van dictando normas que se encuentran dispersas repartidas en distintos textos legales. El Parlamento le encomienda al Gobierno que agrupe normas que regulen la misma materia, que las reúna en un solo texto para evitar su dispersión y problemas prácticos de identificación material. El Gobierno crea un nuevo

---

<sup>4</sup> *“Las Cortes Generales podrán delegar en el Gobierno la potestad de dictar normas con rango de ley sobre materias determinadas no incluidas en el artículo anterior”, art. 82.1 CE.*

texto, un texto refundido, donde recoge estas normas de manera coherente, sistemática y habiendo hecho una tarea de revisión y eliminación de las normas ya derogadas. Un ejemplo de este caso es el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

Este tipo de normas no están exentas de control, por un lado, el TC realizará un control de constitucionalidad al ser normas con rango de ley y, por otro lado, el artículo 82.6 CE establece que *“sin perjuicio de la competencia propia de los Tribunales, las leyes de delegación podrán establecer en cada caso fórmulas adicionales de control”*.

### **3.2 Qué es un decreto-ley**

La Constitución ofrece una definición de decreto-ley en el art. 86.1: *“En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general”*.

De este precepto se puede concluir que el Decreto-ley se trata de una disposición legislativa que es provisional y que solamente se puede establecer en caso de extraordinaria y urgente necesidad.

El decreto-ley posee una naturaleza mixta. Por un lado, se trata de un decreto, ya que es promulgado por el Gobierno a través de la habilitación que le confiere el propio art. 86 CE y, por otro lado, se trata de una ley con la misma fuerza y mismos efectos que cualquier otra ley del ordenamiento jurídico emanada de del Parlamento.

De este artículo también se pueden extraer una serie de materias que el decreto-ley tiene prohibida su regulación como, por ejemplo, los derechos y libertades de los ciudadanos regulados en el título I o el Derecho electoral general. Se trata de límites al alcance de los decretos-leyes.

Al tratarse de una norma con rango de ley va a poder derogar otras leyes anteriores, siempre que se encuentren dentro de los límites del decreto-ley. Y a su vez, solamente van a poder ser derogados por otra norma posterior con el mismo rango legal, así, no podrá ser un decreto-ley derogado por un reglamento.

El primer paso para la aprobación del decreto-ley surge cuando al Gobierno se le presente una situación urgente que necesita que se tomen medidas legislativas inmediatas que deban adoptar rango de ley. Esto se produce sin ninguna habilitación específica de las Cortes, como ocurría en el decreto legislativo, ya que esta proviene de la propia Constitución. Una vez que es aprobado por el Gobierno ya pasa a formar parte del ordenamiento jurídico español, aunque de manera provisional.

El art. 86.1 CE no habilita de manera expresa a los distintos Gobiernos de las Comunidades Autónomas para poder promulgar decretos-leyes, pero tampoco lo prohíbe, así pues, se entiende que, en principio, pueden dictarlos. Los Estatutos de Autonomía pueden prever atribuir al órgano ejecutivo de su Comunidad la competencia para aprobar decretos-leyes, siempre y cuando se respeten los mismos límites y materias que en el ámbito estatal, esto es, los límites del art. 86.1 CE en la medida que sean aplicables.

En el actual Estatuto de Autonomía de Castilla y León, Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León, en el art. 25.4 se contempla la posibilidad de que el Gobierno autonómico castellano y

leonés dicte decretos-leyes: *“En caso de urgente y extraordinaria necesidad, la Junta podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar a la reforma del Estatuto, a la regulación y fijación de la sede o sedes de las instituciones básicas de la Comunidad, al régimen electoral, al presupuestario, al tributario y al de los derechos previstos en el presente Estatuto. Tampoco podrá utilizarse el Decreto-ley para la regulación de materias para las que el presente Estatuto exija expresamente la aprobación de una ley de Cortes (...)”*

Al tratarse, como hemos dicho, de una promulgación que emana del Gobierno sin ningún tipo de habilitación por parte de las Cortes, es necesario un control posterior. Aunque el decreto-ley pasa a formar parte del ordenamiento jurídico desde el momento de su aprobación, es de manera temporal, puesto que se trata de una norma con carácter provisional, necesita una posterior convalidación por el Congreso en plazo de 30 días para ser definitivo y, en caso de no ser convalidado, queda derogado.

Según el art. 86.2 CE en este plazo de 30 días el Congreso puede: convalidarlo, derogarlo, o convalidarlo y tramitarlo como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia.

Para este procedimiento de convalidación normalmente es el Congreso quien lo pone en marcha y se produce el debate y votación en el Pleno del Congreso. Esta convalidación es global, es decir, se tiene que convalidar el decreto-ley de la misma manera que fue aprobado por el Gobierno, sin modificaciones ni enmiendas.

Convalidar significa que el decreto-ley va a dejar de ser provisional y pasará a forma parte de manera indefinida del ordenamiento jurídico. Así lo ha expresado el



TC en la STC 29/1982, de 31 de mayo, REC 238/1981, donde dice que la convalidación no es otra cosa que: *“el requisito constitucional del que dependía la pervivencia en el tiempo, con fuerza y valor de ley (...)”*.

Si, finalmente, el decreto-ley se llegase a convalidar sigue teniendo naturaleza de decreto-ley, una norma con rango de ley, pero de ninguna manera se convierte en ley. En caso de no convalidarse, quedaría derogado, aunque serían válidos los efectos que se produjeron durante su vigencia.

Finalmente, hay que hacer referencia al art. 86.3: *“Durante el plazo establecido en el apartado anterior, las Cortes podrán tramitarlos como proyectos de ley por el procedimiento de urgencia”*

Se trata de una práctica posterior a la convalidación del decreto-ley por parte del Congreso. Primero se produce el debate y votación en el Pleno del Congreso y, una vez que es convalidado, existe la posibilidad de que algún grupo parlamentario plantee la tramitación como proyecto de ley.

En caso de tal petición se somete a votación para que el Pleno decida por mayoría y si, finalmente, se tramita como un proyecto de ley por el procedimiento de urgencia sigue el procedimiento legislativo ordinario en su tramitación urgente, pasando por las dos Cámaras. En este caso, sí será una ley emanada de las Cortes, no tendrá la calificación de decreto-ley y dejará de estar sujeto a los límites que establece el art. 86 CE.

Al tratarse el decreto-ley de una norma con rango de ley, su control de constitucionalidad lo lleva a cabo el TC, según indica el art. 22.2 LOTC: *“son susceptibles de declaración de inconstitucionalidad: (...) actos del Estado con fuerza de ley”*.

### **3.3 Presupuesto habilitante para la regulación de materias mediante Decreto-ley: la existencia de extraordinaria y urgente necesidad.**

El presupuesto de hecho habilitante para los decretos-leyes se encuentra en el art. 86.1 CE cuando dice que el Gobierno podrá dictarlos en caso de extraordinaria y urgente necesidad.<sup>5</sup>

Debido a la separación de poderes existente en nuestro sistema constitucional, el poder legislativo le corresponde a las Cortes Generales, por eso que el Gobierno (poder ejecutivo) pueda dictar normas con el mismo rango que el de una ley emanada del Parlamento, solamente puede darse en casos extraordinarios y no como un hábito, puesto que se está alterando este principio básico. Debido a esta alteración es por lo que se exige la extraordinaria y urgente necesidad del presupuesto de hecho habilitante, además de los límites a los que hace referencia el art. 86.1 CE.

Para saber qué significa la extraordinaria y urgente necesidad en un primer momento estos dos adjetivos parecen indicar que se trata de un instrumento inusual, excepcional, que no es de uso común, aunque luego en la práctica esto puede verse flexibilizado. Sin embargo, el poder precisar con exactitud el alcance de la extraordinaria y urgente necesidad no es fácil, puesto que el art. 86.1 CE ofrece un concepto jurídico indeterminado y ha sido la jurisprudencia del TC la que lo ha dotado de contenido.

En una sentencia del año 1983, STC 6/1983, de 4 de febrero, RTC 1983,6, el TC dijo que no va a depender la adopción del decreto-ley de la gravedad de la

---

<sup>5</sup> “En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general”, art. 86.1 CE.

situación, sino de la urgencia e imprevisibilidad. Cuando se trata de una situación que implica un riesgo grave para la sociedad ya existe el mecanismo del art. 116 CE<sup>6</sup> con los distintos estados de alarma, excepción y sitio.

En este caso, lo que se produce es una situación que no se podía prever y que necesita que se tomen medidas legislativas de forma inmediata. Al tratarse de una situación urgente esto va a producir que no se pueda tramitar una ley por el procedimiento legislativo ordinario, al ser una vía más lenta. Por ello, el ámbito habitual del decreto-ley son las decisiones de política económica, esto es lógico porque sobre todo en el contexto de crisis económica, se necesitan respuestas jurídicas rápidas y es aquí donde los Gobiernos justifican la extraordinaria y urgente necesidad para dictar un decreto-ley.<sup>7</sup>

Como dice Antonio CUBERO TRUYO en su libro *Estudios sobre el Decreto-ley como fuente del Derecho Financiero y Tributario*<sup>8</sup>, los Gobiernos se han excusado en el contexto de la crisis económica para justificar la extraordinaria y urgente necesidad y dictar más decretos-leyes, cuando tal justificación debería estar basada en argumentos más precisos y no tan genéricos como la crisis económica.

Aunque el ámbito habitual sean las circunstancias económicas, sí que es verdad que se dictan decretos-leyes en otros casos, como podrían ser regular una situación que ha quedado deslegalizada al declararse la norma que lo regulaba inconstitucional.

---

<sup>6</sup> “Una ley orgánica regulará los estados de alarma, excepción y de sitio, y las competencias y limitaciones correspondientes”, art. 116.1 CE.

<sup>7</sup> GARCÍA MAJADO, Patricia (2016) “El presupuesto habilitante del Decreto-ley ante la crisis económica” Repositorio Institucional de la Universidad de Oviedo.

<sup>8</sup> CUBERO TRUYO, Antonio (2016) “Estudios sobre el Decreto-ley como fuente del Derecho Financiero y Tributario”. Aranzadi. Páginas 26-27

Un ejemplo reciente donde se ha dictado un decreto-ley es el que tiene que ver con el Impuesto sobre el Incremento de Valores de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). El TRLHL fue reformado por decreto-ley (Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales<sup>9</sup>) y se interpusieron diversos recursos de inconstitucionalidad argumentando que tal reforma debía haberse llevado a cabo mediante una ley y que el decreto-ley se había dictado sin concurrir la extraordinaria y urgente necesidad, vulnerando así el art. 86.1 CE. Sin embargo, el TC no está de acuerdo con esta argumentación y considera, en la STC 17/2023, de 9 de marzo, REC de inconstitucionalidad núm.735-2022<sup>10</sup>, que sí existía extraordinaria y urgente necesidad, y que el contenido de ese Decreto-ley no altera de forma sustancial la posición de los sujetos pasivos en la obligación de contribuir a los gastos públicos teniéndose en cuenta la capacidad económica.<sup>11</sup>

Para determinar la existencia o no de la extraordinaria y urgente necesidad habrá que atender a lo que decida en cada caso el Gobierno de turno en ese momento, es un discernimiento puramente político (STC 29/1982, de 31 de mayo de 1982, RTC 1982,29). El que sea una opinión política no exime que el TC vaya a realizar un control de constitucionalidad de los decretos-leyes para garantizar que sean adecuados a los mandatos establecidos en la Constitución.

Hay que decir que en muy pocas ocasiones el TC ha declarado un decreto-ley inconstitucional por incumplimiento del presupuesto de hecho habilitante. Es más, la

---

<sup>9</sup> BOE núm.268, de 9 de noviembre de 2021. BOE-A-2021-18276

<sup>10</sup> BOE núm.89, de 14 de abril de 2023.

<sup>11</sup> Gestión Tributaria Territorial (21 de marzo de 2023). *“IIVTNU. El pleno del TC avala la regulación por RD-Ley del Impuesto de plusvalía y desestima el recurso de inconstitucionalidad planteado”*. [en línea] <<https://www.gtt.es/boletinjuridico/iivtnu-el-pleno-del-tc-avala-la-regulacion-por-rd-ley-del-impuesto-de-plusvalia-y-desestima-el-recurso-de-inconstitucionalidad-planteado/>> [Consulta: 28 de abril de 2023]

primera sentencia de inconstitucionalidad por esta razón fue en el año 2007, en la STC 68/2007, de 28 de marzo, RTC 2007,68, y es que en la práctica no era el Gobierno quien tiene que demostrar que concurría la extraordinaria y urgente necesidad, sino que es quien lo impugna quien debe demostrar que no se daba esa circunstancia cuando se aprobó el decreto-ley por el Gobierno.

En dicha sentencia se estiman varios recursos de inconstitucionalidad en la Comunidad andaluza contra el Real Decreto-ley 5/2002, de 24 de mayo, de medidas urgentes para la reforma del sistema de protección por desempleo y mejora de la ocupabilidad, por vulnerar el art. 86.1 CE.

Reiterada jurisprudencia del TC (SSTC 182/1997, de 28 de octubre de 1997, o 39/2013, de 14 de febrero de 2013) ha precisado, no obstante a lo anterior, que el presupuesto habilitante debe cumplir dos condiciones para que sea constitucional: en primer lugar, el Gobierno tiene que explicar detalladamente los motivos por los que va a utilizar la técnica del decreto-ley, es decir, justificar que existe extraordinaria y urgente necesidad y, en segundo lugar, ha de existir una relación entre las medidas adoptadas en el mismo y la situación de extraordinaria y urgente necesidad existente.

Algunas veces la justificación del Gobierno se puede encontrar en el preámbulo de los decretos-leyes como, por ejemplo, en el Real Decreto-ley 20/2017, de 29 de diciembre, por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social,<sup>12</sup> donde el Gobierno justifica la extraordinaria y urgente necesidad exponiendo: *“La extraordinaria y urgente necesidad que constituye el presupuesto habilitante para acudir al instrumento jurídico del Real Decreto-ley se justifica en este supuesto porque el período transitorio inicialmente concedido, que*

---

<sup>12</sup> BOE núm.317, de 30/12/2017. BOE-A-2017-15836

*abarca los períodos impositivos 2016 y 2017, se ha manifestado insuficiente y su ampliación al ejercicio 2018 debe efectuarse antes del 1 de enero de dicho año, ya que en caso contrario los contribuyentes afectados pasarían a tributar desde dicha fecha con arreglo al método de estimación directa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo que incidiría en sus obligaciones formales, de facturación y en los pagos a cuenta que soportan, con un incremento de las cargas administrativas.”*

En este caso en concreto están justificando el presupuesto habilitante argumentando que los periodos impositivos 2016-2017 son insuficientes y lo van a ampliar al año 2018. Es de extraordinaria y urgente necesidad porque si no se efectúa la medida antes del 1 de enero del año 2018 se causaría un perjuicio a los contribuyentes que tendrían que tributar de acuerdo con el método de estimación directa en el IRPF y por el régimen general en el IVA y esto repercutiría en las obligaciones formales. Por tanto, es necesario tomar medidas inmediatas de manera urgente a través de un decreto-ley.

La primera parte del presupuesto de hecho habilitante, la extraordinaria y urgente necesidad, significa que tiene que tratarse de un hecho infrecuente, que surja de una situación imprevisible o muy difícil de prever, como se puede observar a través de la jurisprudencia del TC (STC 27/2015, de 19 de febrero de 2015. Recurso núm. 6368-2013. STC 73/2016, de 14 de abril de 2016. REC núm. 6513-2014)

Por tanto, si estamos ante un supuesto que podía haber sido previsto o hubiera indicios, no cabría regular medidas a través de este mecanismo del decreto-ley, como tampoco se puede para salir al paso de situaciones hipotéticas, esto es, que se dicte un decreto-ley por si acaso llegan a ocurrir esas circunstancias.

Hay que tener en cuenta el tiempo transcurrido entre la imprevisibilidad de la situación y la medida adoptada, deben ser próximas temporalmente. Una medida adoptada mediante decreto-ley muy posterior a la situación extraordinaria y urgente llevaría pensar que este mecanismo no es el adecuado, puesto que se podría haber tramitado por el procedimiento legislativo ordinario.<sup>13</sup>

Una situación imprevisible a la que se le tuvo que hacer frente fue la pandemia producida por la Covid-19<sup>14</sup>, el Gobierno dictó varios decretos-leyes para afrontar esta emergencia sanitaria.

El primer decreto-ley que se dictó fue el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes y extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del Covid-19.<sup>15</sup> Cumple perfectamente con esta primera parte del presupuesto habilitante al tratarse de una situación infrecuente surgida de un hecho que no se podía prever.

La segunda parte del presupuesto habilitante es la urgente necesidad. Urgente significa que se deben tomar medidas inmediatas porque, de no hacerlo, se pueden poner en peligro los intereses públicos; se modifica de manera instantánea la situación que se está produciendo frente a la cual hay que tomar medidas. Como tal, la respuesta legislativa debe ser tan inmediata, hace imposible que se pueda acudir al procedimiento legislativo ordinario, ni siquiera al de urgencia, porque tomaría demasiado tiempo.

---

<sup>13</sup> RAMALLO MASSANET, Juan (2003) *“El Decreto-ley en materia tributaria”* Derecho Privado y Constitución. Núm. 17 Enero-diciembre 2003. *Dialnet*

<sup>14</sup> BOE núm. 73, de 18 de marzo de 2020, páginas 225853 a 25898. BOE-A-2020-3824

<sup>15</sup> BOE núm. 73, de 18 de marzo de 2020, páginas 225853 a 25898. BOE-A-2020-3824

El decreto-ley adoptado no puede incluir ningún precepto que sirva para deslegalizar y remitir su regulación hacia el futuro, tiene que haber una coincidencia en el tiempo entre la urgencia y la medida adoptada que es de aplicación inmediata.

Esta urgencia no sería compatible con decisiones que supusieran un cambio estructural en la economía del país para, por ejemplo, reducir el gasto público, puesto que sí se podría acudir al procedimiento ordinario de elaboración de leyes porque los efectos no se producen de manera inmediata, sino a medio o largo plazo. Recientemente se ha llevado a cabo una importante reforma laboral y se ha realizado a través del Real Decreto-ley 32/2021, de 28 de diciembre, de medidas urgentes para la reforma laboral, la garantía de la estabilidad en el empleo y la transformación del mercado de trabajo<sup>16</sup>. La urgencia en este caso es cuestionable y su aprobación mediante decreto-ley, habiéndose podido tramitar como ley por el procedimiento ordinario.

En materia tributaria determinar la existencia de la urgente necesidad es una tarea compleja en la que habrá de examinarse cada caso concreto para saber si concurre este requisito.

Un caso, siguiendo el ejemplo anterior de decretos-leyes aprobados en la época de la pandemia, es el 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<sup>17</sup>.

Se trataba de una situación urgente ya que había que tomar medidas legislativas inmediatas porque si no se podría poner en peligro el interés público.

---

<sup>16</sup> BOE núm. 313, de 30 de diciembre de 2021, páginas 166882 a 166936. BOE-A-2021-21788

<sup>17</sup> BOE núm. 105, de 15 de abril de 2020, páginas 28966 a 28970. BOE-A-2020-4448



Como consecuencia del tiempo de cuarentena durante la pandemia el decreto-ley establecía en un único artículo que: *“En el ámbito de las competencias de la Administración tributaria del Estado, los plazos de presentación e ingreso de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias de aquellos obligados con volumen de operaciones no superior a 600.000 euros en el año 2019 cuyo vencimiento se produzca a partir de la entrada en vigor de este real decreto ley y hasta el día 20 de mayo de 2020 se extenderán hasta esta fecha.”*

El Gobierno justificaba el presupuesto habilitante en este decreto-ley argumentando que se trataba de una emergencia de salud pública, unida al estado de alarma lo que suponía una extraordinaria y urgente necesidad para adoptar dichas medidas mediante decreto-ley.

Las medidas aprobadas por los distintos decretos-leyes adoptados a lo largo de nuestra historia han sido muy diversas, esto ha hecho que no exista una doctrina homogénea del Tribunal Constitucional en relación con el presupuesto habilitante. Se considera suficiente para entender justificada la extraordinaria y urgente necesidad en explicar las razones de por qué se ha adoptado ese decreto-ley, en lugar de una justificación específica. Incluso, para verificar el requisito del presupuesto habilitante, según el Tribunal no es necesario que la explicación de la situación extraordinaria y urgente se encuentre en el propio decreto-ley, sino que sería válida si esta se llegase a deducir de un examen conjunto de distintos elementos. Por ejemplo, si la justificación y explicación se diese en el debate parlamentario a la hora de la convalidación del decreto-ley, sería correcto.

El Tribunal Constitucional a la hora de valorar la validez del presupuesto habilitante no entra en valoraciones políticas o de oportunidad, tarea que corresponde

al Congreso, sino que determina la coherencia entre el presupuesto y las medidas adoptadas, es decir, hace una valoración jurídica de la totalidad del decreto, no se pueden aceptar unas partes y otras no.

Así, no serán válidas las medidas que no guarden ningún tipo de relación, directa o indirecta, entre las medidas y la situación. Para decidir si existe tal adecuación el Tribunal tiene en cuenta la situación que está ocurriendo y los objetivos a los que quiere hacer frente el Gobierno. Han de tratarse de medidas concretas que posean una eficacia inmediata y que la justificación que ha llevado al Gobierno a tomar la decisión de dictar un decreto-ley ha de ser clara y deliberada.

En definitiva, los decretos-leyes son un buen instrumento para que los Gobiernos puedan actuar con celeridad ante situaciones de extraordinaria y urgente necesidad en las que se requiere una respuesta legislativa inmediata, ya sean crisis económicas u otro tipo de imprevistos, como pueda ser un desastre natural o una emergencia sanitaria.

Hay que tener en cuenta que, al ser una alteración de la separación de poderes, la extraordinaria y urgente necesidad del presupuesto habilitante ha de ser real, y enjuiciarlo será tarea del Tribunal Constitucional.

### **3.4 Materias prohibidas en los Decretos-leyes, art. 86 CE.**

El art. 86.1 CE establece que: *“En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales que tomarán la forma de Decretos-leyes y que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados*

*en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general.”*

De la lectura de este precepto se puede concluir que hay una serie de materias las cuales no pueden ser reguladas mediante decretos-leyes. Hay una serie de límites legislativos, aun en la hipótesis de que existiera extraordinaria y urgente necesidad.

Al primer límite que hay referencia el art. 86.1 CE es que el decreto-ley no puede regular el ordenamiento de las instituciones básicas del Estado. Aquí se plantean varias dudas en lo relativo al alcance y significado.

En cuanto a la palabra “Estado” se suscitan dudas entre si se refiere a las instituciones públicas centrales o a la totalidad de ellas, pero es aclarado cuando, más tarde, menciona que el decreto-ley tampoco puede afectar al régimen de las Comunidades Autónomas, por tanto, se ha de tratar de las instituciones centrales porque si no la especificación de las Comunidades Autónomas no tendría sentido. El saber cuáles son las instituciones básicas no siempre es fácil. El TC se ha pronunciado al respecto en la sentencia, STC 60/1986, de 20 de mayo de 1986, REC núm. 101/1983, y concluyó que se refiere a las organizaciones previstas en la propia Constitución.

En un sentido parecido surgen también dudas en relación con la palabra “régimen” de las Comunidades Autónomas, al ser un término impreciso. El TC a través de distintas sentencias como, por ejemplo, la STC 23/1993, de 21 de enero. REC núm. 706/1986, ha determinado que el decreto-ley no puede entrar a regular el ámbito que pertenece a los distintos Estatutos de las Comunidades Autónomas y a las leyes del art. 150 CE. Este artículo se refiere a las leyes marco mediante las cuales el Estado puede facultar a las Comunidades Autónomas para que puedan dictar normas

autonómicas, leyes de transferencia en las que el Estado mediante ley orgánica transfiere a las Comunidades Autónomas materias de titularidad estatal y leyes de armonización para la coordinación de disposiciones autonómicas.

Otro límite del art. 86.1 CE se trata del Derecho electoral general, puesto que esta materia se encuentra reservada a la ley orgánica en el art. 81.1 CE.

Por último, el límite que más importa ahora se refiere a los derechos, deberes y libertades del Título I de la CE, entre los cuales se encuentra la materia tributaria en el art. 31 CE, pues en el primer apartado de este artículo se encuentra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica, y en el apartado tres su establecimiento mediante ley.

Es un límite de difícil interpretación porque el decreto-ley, aunque es un tipo de norma previsto en la Constitución, no deja de ser una alteración al principio de separación de poderes. En el Congreso y Senado constituyentes se interpusieron enmiendas para que el establecimiento, modificación o supresión de los tributos solamente se pudiera hacer a través de una ley emanada de las Cortes. También, se pidió que en este art. 86 se incluyera que el decreto-ley no pudiera establecer tributos o modificar los ya existentes, aunque no se llevó a cabo.

Numerosas han sido las sentencias que se han dictado sobre el decreto-ley y la materia tributaria. De la jurisprudencia del TC se pueden extraer dos conclusiones: por un lado, no se puede hacer una interpretación literal de este precepto en relación con el decreto-ley porque de hacerlo resulta imposible pensar en un decreto-ley que no afecte de una u otra forma a las materias del Título I y, por otro lado, se está quebrantando este límite del art. 86 CE cuando se afecta al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Dos sentencias muy importantes del TC en relación con los arts. 86 CE y 31 CE son: la STC 6/1983, de 4 febrero (RTC 1983, 6) y la STC 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997, 182). En la primera de ellas el límite a la hora de establecer decretos-leyes en materia tributaria deriva del principio de legalidad tributaria recogido en los arts. 31.3, 133.1 y 133.3 CE. En la segunda sentencia se produce un cambio en la doctrina del Tribunal, que se mantiene hoy en día, donde el límite vendría determinado cuando se produzca la alteración de los elementos esenciales del deber de contribuir recogido en el art. 31.1 CE.

La STC del año 83 surge como consecuencia de una cuestión de inconstitucionalidad planteada en relación con el Real Decreto-ley 11/1979, de 20 de julio de 1979, sobre medidas urgentes de financiación de las Corporaciones Locales<sup>18</sup>. La cuestión se planteaba sobre la Disposición Transitoria 2<sup>a</sup>. b) mediante la cual se recortaban diversas exenciones y bonificaciones sobre las viviendas de protección oficial en la Contribución Territorial Urbana, tributo precursor del IBI. El TC conecta la resolución de este problema con la reserva de ley en materia tributaria y su alcance.

Esta sentencia establece que la reserva de ley en materia tributaria no tiene carácter absoluto, es decir, no afecta a toda la materia, solamente estaría dentro de esta reserva la creación de nuevos tributos y la determinación de sus elementos esenciales.

En relación con los beneficios fiscales, el art. 133.3 CE dice que *“todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecer en virtud de ley”*. En este caso, se está planteado una cuestión sobre beneficios fiscales, concretamente

---

<sup>18</sup> BOE núm. 176, de 24 de julio de 1979, páginas 17340 a 17344. BOE-A-1979-18105

exenciones y bonificaciones y la STC 6/1983 expone que el establecimiento de beneficios fiscales sí está afectado por la reserva de ley, pero no está bajo la reserva legal otro tipo de regulación que no sea su establecimiento.

Por tanto, al tener la reserva de ley en materia tributaria un carácter relativo y solamente afectar al establecimiento de beneficios fiscales, el decreto-ley cuestionado es constitucionalmente válido al no vulnerar los límites establecidos por los arts. 86 CE y 133 CE. El TC para salvar la constitucionalidad de este decreto-ley aminoró equivocadamente el ámbito al que se aplica la reserva de ley en relación con los beneficios fiscales operando solamente en relación con el establecimiento de estos.

Esta sentencia cuenta con un voto particular del Magistrado Rafael GÓMEZ-FERRER MORANT, quien no está de acuerdo ni con el fallo ni con su fundamentación jurídica. En el apartado 2 de su voto particular expresa *“cuando el Estado concede un beneficio tributario por un plazo determinado, mediante un acto concreto, fija el alcance del deber tributario del destinatario durante el tiempo de duración del beneficio. Su deber de contribuir queda limitado en relación al de los demás (...) la disposición transitoria cuestionada (...) afecta a los deberes tributarios a que se refiere el art. 31 de la Constitución, y en consecuencia vulnera los límites de su art. 86 e incurre en una inconstitucionalidad formal”*

El jurista Ramón FALCÓN Y TELLA en su publicación *El Decreto-ley en materia tributaria* criticó la decisión adoptada por el Tribunal en esta sentencia, no porque no se hubiera acogido a la interpretación propuesta por la doctrina, sino por *“no haber sido plenamente coherente, al no extraer las necesarias consecuencias en*

*orden a la inconstitucionalidad del precepto impugnado*".<sup>19</sup> Explica que la doctrina no había llegado a una conclusión unánime del alcance del principio de reserva de ley en materia tributaria y no se podía concluir que la Constitución hubiera consagrado este principio al tiempo de dictarse la sentencia.

Esta doctrina del TC fue mantenida hasta el año 1997 con la STC 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997, 182), donde se produjo un cambio en su doctrina. En esta sentencia el TC se pronuncia sobre dos recursos de constitucionalidad acumulados. El primero sobre dos preceptos del Real Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio, de Medidas Presupuestarias Urgentes<sup>20</sup>, que modificaba las escalas del IRPF para el año 1992 y la prestación por incapacidad laboral transitoria, y el segundo sobre el art. 2 de la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, de Medidas Presupuestarias Urgentes, de modificación de las indicadas escalas del IRPF<sup>21</sup>.

España en el año 1992 formaba parte de la Comunidad Europea, la cual pretendía establecer una Unión monetaria y para llevarse a cabo se debían cumplir una serie de objetivos de convergencia. España en el año 1992 sufrió un aumento de déficit público y para poder alcanzar lo previsto en el Programa de Convergencia aprobó el decreto-ley impugnado en el que se elevaron los tipos de gravamen del IRPF. Por otro lado, este decreto-ley había sido modificado por la Ley General de la Seguridad Social en la que se establecía que los empresarios debían pagar una prestación por incapacidad laboral transitoria a aquellos trabajadores que hubieran sufrido un accidente laboral o enfermedad común.

---

<sup>19</sup> FALCÓN Y TELLA, R. (1984). *"El Decreto-ley en materia tributaria."* Revista española de Derecho Constitucional, 4 (10), páginas 183-213

<sup>20</sup> BOE, núm 176, de 23 de julio de 1992, páginas 25506 a 25508. BOE-A-1992-17364

<sup>21</sup> BOE núm.283, de 25 de noviembre de 1992, páginas 39984 a 39987. BOE-A-1992-26147

Lo destacable de esta sentencia es que el Tribunal va a sentar una doble doctrina sobre el art. 86.1 CE. Por un lado, un decreto-ley tributario solo va a vulnerar este precepto cuando afecte a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en relación con el art. 31.1 CE y, por otro lado, la prohibición que establece el art. 86.1 CE sobre materias que no pueden ser reguladas por decreto-ley no va a afectar a las prestaciones patrimoniales de carácter público que no sean tributarias, es decir, solo se va a aplicar a los tributos.

En relación con el primer punto, el art. 86.1 CE establece que el decreto-ley no puede afectar a los derechos, deberes y libertades del Título I, que en materia tributaria esto se concreta en el art. 31.1 CE. Esta sentencia impulsa a que el TC tenga que abordar la configuración que la CE establece sobre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Va a ser muy importante comprobar cuándo un decreto-ley está afectando a esta materia porque de todo ello va a depender si el decreto-ley es válido o está vulnerando el art. 86.1 CE. Estará vulnerando este artículo cuando se regule o se innove de tal forma que altere de manera sensible la posición que ostenta el obligado tributario en el conjunto del sistema en relación con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos atendiendo a la capacidad económica.

El TC en la citada sentencia establece que es necesaria una visión global sobre el deber de contribuir y conecta este deber con la capacidad económica que, al mismo tiempo, lo vincula con el sistema tributario en su conjunto y no con ninguna figura en particular. Así lo establece el Tribunal en el Fundamento Jurídico número 7: *“la Constitución conecta el citado deber con el criterio de la capacidad económica (...) y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario”*



Para saber si un decreto-ley está vulnerando el art. 86.1 CE a través de esta serie de alteraciones es preciso examinar cada caso concreto atendiendo a tres elementos: a qué tipo de tributo está afectando el decreto-ley, así como su naturaleza, su estructura y la función que cumple en el conjunto del sistema tributario; qué elementos del tributo se está afectando y la naturaleza y alcance de la regulación.

No todos los tributos afectan de igual manera al sistema tributario, y uno de los más importantes es el IRPF. El IRPF se trata de un impuesto directo, personal y objetivo cuya función es gravar la renta de las personas físicas residentes en España. El IRPF es el componente principal del sistema tributario, el elemento del sistema que más y mejor dota de las características expuestas en el art. 31.1 CE, como la igualdad tributaria y la progresividad.

El decreto-ley impugnado establecía incrementar las escalas del tipo de gravamen del IRPF, modificando así el importe de la carga tributaria a realizar por los obligados tributarios. Esto suponía una alteración de la posición del contribuyente en el sistema de la STC 182/1997 y una afectación sustancial al deber de contribuir. Así, el TC en el FJ 9 establece que la norma debe ser declarada inconstitucional por vulnerar el art. 86 CE.

El Abogado del Estado argumentaba que las nuevas escalas solo suponían un aumento muy moderado de la carga tributaria, pero el TC concluye que no solo es relevante la cuantía de la modificación, sino también otros aspectos como, ya se ha dicho, el tipo de tributo al que está afectando esa regulación. Al tratarse de un impuesto de tal importancia como el IRPF, dichas modificaciones afectan sensiblemente al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por los ciudadanos, art 31.1 CE, y no puede declararse constitucional el decreto-ley.

El TC no responde a si solamente el IRPF posee especial relevancia en lo relativo al deber de contribuir o si, por el contrario, esa especial relevancia es trasladable a otros impuestos. Según CUBERO TRUYO<sup>22</sup> es escasamente transferible a los demás impuestos del sistema; el resto de los impuestos directos son complementarios del IRPF.

El IVA, impuesto indirecto, es otra pieza fundamental del sistema tributario, sin embargo, es un impuesto que, al gravar el consumo, no refleja la progresividad y la capacidad económica. Además, se trata de un impuesto que está armonizado en el ámbito de la UE y al regularse en su mayor parte por Directivas comunitarias, el legislador español no puede modificar en gran medida el deber de contribuir que se cumple con el pago de ese impuesto.

El segundo punto sobre el que se pronuncia el TC en la STC 182/1997 trataba sobre la modificación que introducía el Real Decreto-ley 2065/1974, de 30 de mayo<sup>23</sup>, al modificar la Ley General de la Seguridad Social por la que establecía que los empresarios debían abonar a los trabajadores una prestación en caso de accidente laboral o enfermedad común. El Tribunal analizando dicha cuestión concluye que el límite del art. 86.1 CE solamente va a afectar a los tributos, pero no a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, como eran esas prestaciones.

El TC para pronunciarse sobre esta cuestión comienza estableciendo algunas notas básicas sobre los tributos y las prestaciones de carácter público (FJ 15). Define a los tributos como *“prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de*

---

<sup>22</sup> CUBERO TRUYO, Antonio. (1998). *La función del I.R.P.F. en el sistema tributario según la jurisprudencia constitucional*. Revista de información fiscal, 27, 9-31.

<sup>23</sup> BOE núm 173, de 20 de julio de 1974, páginas 15081 a 15097. BOE-A-1974-1165

*los gastos públicos*”. Además, matiza que la palabra tributo que aparece en el art. 133.1 CE<sup>24</sup> y prestaciones patrimoniales de carácter público del art. 31.3 CE no son sinónimos, esto es, todo tributo es una prestación patrimonial de carácter público, pero no todas las prestaciones patrimoniales de carácter público son tributos. Va a existir una prestación patrimonial de carácter público cuando se establezca de manera coactiva; se va a establecer de manera unilateral el pago por parte del poder público sin voluntad del obligado a satisfacerla.

La prestación que establecía el decreto-ley impugnado había sido establecida de manera unilateral por el poder público a los empresarios sin su voluntad, y cuya finalidad era proteger a los ciudadanos en caso de riesgos comunes, una finalidad pública, por tanto, se trataba de una prestación patrimonial de carácter público. No se trataba de un tributo porque carece de uno de los elementos de estos: el de satisfacerse tal prestación a los entes públicos, pues en este caso eran los trabajadores los destinatarios de la prestación.

En el FJ 16 de la STC 182/1997 el TC establece que el Real Decreto-ley 2065/1974 no es contrario a los límites establecidos en el art. 86.1 CE. Como ya se ha dicho, este artículo se refiere al establecimiento mediante ley de los deberes establecidos en el Título I, en este caso sería el art. 31.1 CE, pero dicho artículo hace referencia al sostenimiento del sistema tributario y, en este caso, se concluyó que era una prestación pública de carácter no tributario. Sin embargo, el art. 31.3CE establece que *“solo podrán establecer prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”* y, aunque se trate de una prestación patrimonial, no está vulnerando el art. 86.1 CE porque este se refiere a derechos, deberes o libertades y

---

<sup>24</sup> *“La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley”* Art. 133.1 CE

en este caso no se trata de ninguno de ellos. Por tanto, este Decreto-ley 2065/1974 sí es constitucional.

La STC 182/1997 también modifica la doctrina anterior del TC con relación a cuándo un decreto-ley es inconstitucional por vulnerar el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y lo hace estableciendo tres criterios a los que atender: el tributo en concreto, los elementos de este tributo y su naturaleza y alcance. No obstante, para determinar la constitucionalidad de un decreto-ley a un tributo el TC normalmente se basa casi exclusivamente en el tipo de tributo que se está afectando y la función que este tributo cumple en el sistema tributario en su conjunto.

En la STC 137/2003, de 3 de julio de 2003, recurso de inconstitucionalidad 1313/96, se examina la constitucionalidad sobre el art. 34 del Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Tributaria y Financiera<sup>25</sup>, que modificó el tipo de gravamen del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) rebajando el tipo de gravamen de este impuesto en la Comunidad Autónoma de Canarias. El TC llegó a la conclusión de que esta modificación no afecta a la esencia del deber de contribuir del art. 31.1 CE y, por tanto, el Decreto-ley 12/1995 no vulnera el art. 86.1 CE, al contrario que en la sentencia del año 1997 donde la modificación cuestionada afectaba al IRPF. Esta diferencia de pronunciamientos se debe al tipo de tributo que está afectando la reforma operada mediante decreto-ley. El IEDMT se trata de un impuesto indirecto, instantáneo y real que únicamente grava la primera matriculación definitiva en España de vehículos, embarcaciones y aeronaves. Se trata de un gravamen muy concreto y que únicamente pone de relieve la capacidad económica del contribuyente con la

---

<sup>25</sup> BOE núm 312, de 30 de diciembre de 1995, páginas 37519 a 37545. BOE-A-1995-27964

adquisición de estos vehículos, es decir, una parte muy poco relevante de la capacidad económica global del contribuyente. Por todas estas características, si se modifica parcialmente el tipo de gravamen de dicho impuesto, esto no va a afectar sensiblemente al deber de contribuir y al reparto de la carga tributaria, no como ocurría en el caso del IRPF en el que sí afectaba.

Otra sentencia importante en la que el elemento determinante en el fallo fue la naturaleza, estructura y función del tributo modificada mediante decreto-ley es la STC 189/2005, de 7 de julio de 2005, recurso 3372/1996 en relación con distintos preceptos del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas Urgentes de Carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica<sup>26</sup>. Los recurrentes aseguraban que este Decreto-ley vulneraba el art. 86.1 CE en lo relativo a la reserva de ley porque introducía una reducción del 95 por 100 en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones en lo relativo a la transmisión de empresas y de la vivienda habitual del causante. Lo que estaría estableciendo sería un beneficio fiscal y debería de haber sido establecido mediante ley. También se modifica a través de esta norma el IRPF en relación con los incrementos y disminuciones del patrimonio en las ganancias que hayan sido generadas de manera irregular en más de dos años, al introducir esta norma que se van a someter a un gravamen único del 20 por 100, en vez de al gravamen aplicable a los rendimientos irregulares.

El TC separa por un lado lo que afecta a ISD y por otro al IRPF tomando en consideración el parámetro sobre qué tributo está afectando el decreto-ley para saber si es acorde a la CE o no.

---

<sup>26</sup> BOE núm 139, de 8 de junio de 1996, páginas 18977 a 18988. BOE-A-1996-13002

En el caso del IRPF se declararon las modificaciones nulas por vulnerar el art. 86.1 CE afectando al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 CE. Como ya se ha mencionado anteriormente, el IRPF es un impuesto directo y real que grava la obtención de renta global de forma progresiva y es una pieza central del sistema tributario español y que, además, pone de manifiesto de manera clara la capacidad económica del contribuyente, por lo que cualquier alteración en dicho impuesto va a afectar a la cuantía o reparto de la carga tributaria, a la configuración básica del deber de contribuir.

El TC, en el FJ 8, de la STC 189/2005 toma en cuenta la doctrina establecida por la sentencia 182/1997, que establecía tener en cuenta la naturaleza del tributo sobre el que repercute la regulación del decreto-ley enjuiciado. Como en este caso el tributo que se está modificando es el IRPF, un aumento de su cuantía influye sensiblemente en la configuración básica del deber de contribuir consagrado en la CE.

Cuando se examinó la modificación realizada en el ISD, se llegó a la conclusión contraria. En este caso se modificaba la base imponible del Impuesto, un elemento esencial de los tributos, pero como el ISD grava solamente una manifestación muy concreta y parcial de la capacidad económica global del individuo, su modificación no va a afectar de manera sustancial al deber de contribuir, por lo que en este caso no se está vulnerando el art. 86.1 CE, y su regulación a través de decreto-ley es constitucional.

A través de estas sentencias se pone de manifiesto que, aunque la naturaleza y el alcance de la regulación efectuada tienen importancia, el criterio determinante

será el tributo al que estén afectando y su relevancia en el conjunto del sistema tributario para saber si existe efectivamente una vulneración del art. 86.1 CE.

La última sentencia del TC dictada en la materia sobre la aplicación del art. 86.1 CE ha sido la STC 107/2015, de 28 de mayo de 2015, recurso de inconstitucionalidad 7279-2012. Se interpuso frente al Real Decreto-ley de la Comunidad Autónoma de Cataluña 5/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito<sup>27</sup>. En esta sentencia se analiza si una Comunidad Autónoma, a través de la figura del decreto-ley puede crear un impuesto propio.

El TC concluye que tal actividad se pueda realizar y se basa para dictar su fallo tanto en la doctrina del propio TC manifestada a través de la STC 93/2015, de 14 de mayo, RTC 2015, 93 como en el propio Estatuto de Autonomía catalán en su art. 203.5<sup>28</sup>.

La STC 93/2015 en su FJ 5 establece que un Gobierno autonómico no puede realizar legislación de urgencia vulnerando los límites del art. 86.1 CE atendiendo al principio democrático.

La CE prevé la posibilidad de regular ciertos aspectos de la materia tributaria por otras normas que no sea una ley formal, siempre que no se vulneren los límites del art. 86.1 CE, sin embargo, el Estatuto de Autonomía de Cataluña en el art. 203.e prevé expresamente que para establecer tributos propios se ha de realizar a través de una ley del Parlamento: *“La Generalitat tiene competencia para establecer, mediante una ley del Parlamento, sus tributos propios, sobre los cuales tiene*

---

<sup>27</sup> BOE núm 49, de 26 de febrero de 2013, páginas 15557 a 15561. BOE-A-2013-2121

<sup>28</sup> *“La Generalitat tiene competencia para establecer, mediante una ley del Parlamento, sus tributos propios, sobre los cuales tiene capacidad normativa.”* Art. 203.5 Estatuto de Autonomía de Cataluña.

*capacidad normativa.*” Por lo que el Decreto-ley enjuiciado no puede ser declarado constitucionalmente válido por vulnerar lo establecido en el Estatuto de Autonomía de la Comunidad de Cataluña, que exige taxativamente que los tributos autonómicos propios se regulen por una ley aprobada formalmente por el Parlamento catalán.

### **3.5 Utilización abusiva del Decreto-ley en la regulación de la materia tributaria.**

El decreto-ley se trata de una fuente del Derecho cuya utilización está prevista para ser ocasional y solamente en casos de extraordinaria y urgente necesidad, sin embargo, debido a ciertas circunstancias como la crisis económica o la incapacidad de los Gobiernos para formar mayorías está derivando en que esta figura se utilice de modo abusivo alejándose de sus presupuestos constitucionales. Para el Gobierno el hecho de dictar normas con rango de ley sin debate en las Cortes es una gran facultad y más si el poder legislativo no pone demasiados impedimentos y el TC realiza una interpretación flexible del art. 86 CE.

Tomando en cuenta los años transcurridos entre 1979 y 2018 el ámbito donde más se dictaron decretos-leyes fue el económico, con un total de 199. La materia tributaria se encuentra en tercer puesto, con 103 decretos-leyes. Es frecuente que se incluyan disposiciones fiscales junto con otras materias de distinta índole y, si las elimináramos, atendiendo solo a los decreto-leyes que contienen normas tributarias sería un total de 46. Bastan estos datos para dar idea de la frecuencia con la que se ha utilizado el decreto-ley para regular la materia tributaria.

Como se decía, una de las razones del abuso del decreto-ley es la crisis económica, y parece razonable que así sea, porque en este tipo de situaciones se necesitan respuestas legislativas rápidas como la que ofrecen los decretos-leyes. Es



el TC el encargado de pronunciarse sobre la constitucionalidad de esta figura en este tipo de situaciones y para ello ha de analizar la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad y la relación de esa situación extraordinaria y urgente con las medidas que se están tomando.

En relación con la extraordinaria y urgente necesidad el TC afronta este requisito de manera flexible, es suficiente que se extraiga de una valoración conjunta del decreto-ley la justificación del presupuesto habilitante, incluso si se realiza en el debate de convalidación. Justificación que ha de llevarse a cabo respecto de cada medida que se esté adoptando en concreto en el decreto-ley, y no de manera global ,y que ha llevado a algunos autores como CUBERO TRUYO<sup>29</sup> o ARAGÓN REYES<sup>30</sup> a denunciar la validez de los llamados *decretos-leyes ómnibus*. Se trata de decretos-leyes en los que se adoptan medidas heterogéneas, y lo que se propone por estos autores es que por cada materia a regular haya un decreto-ley diferente y no la regulación por un solo decreto-ley de materias que, por su naturaleza, deberían ir separadas. El TC ha tolerado este tipo de normas siguiendo la misma doctrina que para las leyes ómnibus, no son un ejemplo de buena técnica jurídica, pero no son inconstitucionales.

Además del presupuesto habilitante, el TC tiene que comprobar la adecuación de las medidas con la situación. Si se dicta un decreto-ley que no va a ser de aplicación inmediata, se pierde la caracterización de la figura al estar pensada para resolver asuntos de manera urgente, pero el TC lo ha flexibilizado y permite la

---

<sup>29</sup> CUBERO TRUYO, Antonio (2016) *“Estudios sobre el Decreto-ley como fuente del Derecho Financiero y Tributario”*. Aranzadi. Páginas 28-29

<sup>30</sup> ARAGÓN REYES, M. (2016) *“Uso y abuso del decreto-ley. Una propuesta de reforma constitucional”*. Iustel

utilización del decreto-ley, aunque las medidas normativas en él establecidas no se vaya a ejecutar de manera inminente.

Otra de las causas de proliferación de los decretos-leyes puede encontrarse en la falta de mayorías absolutas en los Gobiernos actuales. La situación de extraordinaria y urgente necesidad es un concepto indeterminado y genérico y un Gobierno puede determinar que existe o no atendiendo a factores políticos y dictar un decreto-ley si considera que le será favorable. La crisis política vivida a partir de las elecciones de diciembre de 2015 y la imposibilidad de formar Gobierno apoyado en una mayoría parlamentaria absoluta por parte de los distintos grupos políticos potenció la utilización del decreto-ley como instrumento para no interrumpir la creación de normas.

Si un Gobierno ha obtenido en las elecciones mayoría simple o absoluta es un factor indicativo para saber si se va a poder realizar exitosamente reformas normativas. Autores como PADRÓS REIG<sup>31</sup> han señalado que aquellos Gobiernos que han obtenido mayoría simple utilizan más el decreto-ley que aquellos que no. También se puede dar el caso que un Gobierno que no posea mayoría absoluta para gobernar y necesita el apoyo de otros partidos, pacte que se convalide el decreto-ley promulgado a cambio de que se tramite como proyecto de ley por el procedimiento de urgencia y, así, los partidos que prestan su apoyo al Gobierno puedan introducir enmiendas y participar en la redacción.

Otro dato destacable sobre lo complejo de la utilización de los decretos-leyes es que en las distintas sentencias que ha dictado el TC sobre la constitucionalidad de estos siempre existen votas particulares, es decir, el TC no declara inconstitucionales

---

<sup>31</sup> PADRÓS REIG (2009). *“Producción legislativa, estructura parlamentaria y cambio político en España: un análisis cuantitativo.”* Revista de las Cortes Generales, 78, 73-98.

los decretos-leyes, pero no existe unanimidad al respecto. Algunos autores, como CUBERO TRUYO,<sup>32</sup> creen que el abuso del decreto-ley podría frenarse con una doctrina más rigurosa.

A todo esto, hay que sumarle la posibilidad de que los distintos Gobiernos autonómicos puedan dictar decretos-leyes, siempre que exista una habilitación estatutaria, lo que aumenta las posibilidades de su abuso. Los límites que establece el art. 86 CE, aunque no hayan sido previstos expresamente por los distintos Estatutos de Autonomía siguen operando, pero también aquí está presente la flexibilidad del presupuesto habilitante y de los límites materiales, al igual que a nivel estatal.

En materia tributaria algunos Estatutos de Autonomía establecen referencias limitativas a los tributos como es el caso del Estatuto de Aragón donde se establece que no pueden ser objeto de decreto-ley los tributos. En el Estatuto de Castilla y León en su art. 25.4 establece que los decretos-leyes no pueden afectar al régimen tributario, lo que comporta una protección reforzada de la materia tributaria, pero no una exclusión absoluta como en el caso de Aragón y en el Cataluña antes señalado.

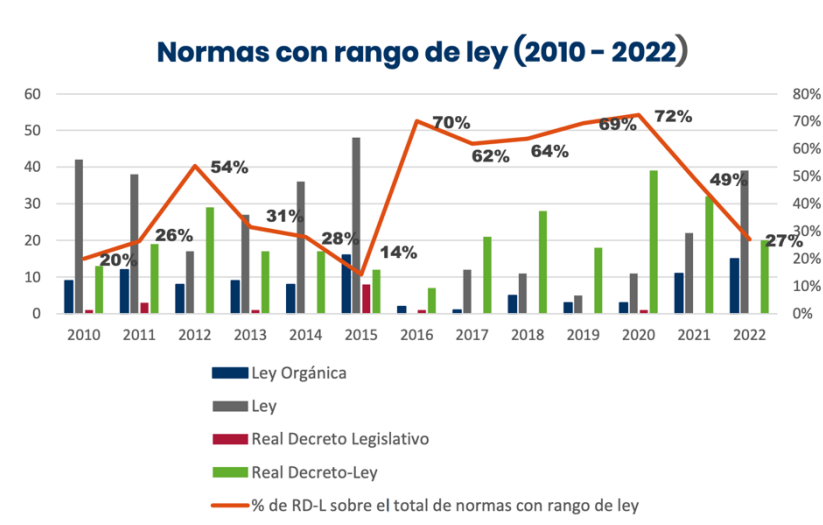
Actualmente, en el Plan Anual Normativo que ha previsto el actual Gobierno para el año 2023, de las 117 propuestas normativas un total de 81 está previsto que sean decretos-leyes, esto es, casi un 70% se realizarán a través de esta vía. Es más, importantes reformas legislativas se han llevado a cabo a través del decreto-ley, como por ejemplo la reforma laboral o la Ley de arrendamientos urbanos.

---

<sup>32</sup> CUBERO TRUYO, Antonio (2016) "Estudios sobre el Decreto-ley como fuente del Derecho Financiero y Tributario". Aranzadi. Páginas 35-36

Según Alberto DORREGO<sup>33</sup> en los últimos años solamente los decretos-leyes aprobados durante la pandemia que provocó la Covid-19 fueron justificados, al igual que cuando se produjo la guerra en Ucrania para actuar contra la inflación. El resto se trata de un uso abusivo de esta figura en el actual Gobierno y no obedecen a la urgente necesidad reclamada en el art. 86 CE. No solamente se ha incumplido por parte del actual Gobierno, esta utilización del Decreto-ley ya venía existiendo, pero en la actualidad se ha llevado a un abuso mayor.

Al final los Gobiernos acaban haciendo lo que les es más cómodo y esto es lo que ocurre cuando se dictan decretos-leyes introduciendo normas con rango de ley en nuestro ordenamiento jurídico sin enviar proyectos de ley al Parlamento y sin llegar a un consenso cuando muchas veces no han obtenido la mayoría suficiente para poder alcanzarlo.



Fuente: OCDE

En el gráfico se puede observar cómo hay años que se han llegado a dictar más decretos-leyes que leyes orgánicas e incluso que leyes orgánicas y ordinarias.

<sup>33</sup> SÁNCHEZ, L. (2023). *Los expertos señalan que no es justificable el uso que hace el Gobierno del Real Decreto-Ley. Economist & Jurist.*

La única opción que les queda a los distintos partidos para luchar contra este abuso es a través del TC, pero su jurisprudencia viene demostrando una interpretación flexible de la CE y del art. 86 CE que regula en esta materia, lo que provoca que muy pocos decretos-leyes sean declarados inconstitucionales y, así, los Gobiernos siguen teniendo libertad para abusar de esta figura, convirtiendo una norma que debería ser extraordinaria en algo común.

## IV. CONCLUSIONES

Tras la lectura de este trabajo se puede concluir que el principio de legalidad es uno de los principios más importantes del ordenamiento jurídico y que implica que las materias que estén contempladas por este deben ser reguladas mediante ley aprobada por el Parlamento y no una norma con rango de legal.

Este principio de reserva de ley afecta a la materia tributaria porque así lo establece el art. 31.3 CE. Sin embargo, se puede concluir a través de la jurisprudencia constitucional que es una reserva relativa y que algunos aspectos de la materia tributaria pueden estar regulados por otras normas que no sean leyes emanadas del Parlamento.

También se puede llegar a la conclusión de las diferencias que existen entre los distintos tipos de normas con rango de ley. Por un lado, las leyes, subordinadas inmediatamente a la Constitución, tanto leyes orgánicas aprobadas por mayoría absoluta, como las leyes ordinarias aprobadas por mayoría simple; decretos legislativos a través de una habilitación expresa por parte de las Cortes para crear por Gobierno textos articulados o refundidos; y, por último, los decretos-leyes que emanan directamente del Gobierno.

El decreto-ley es una norma con rango de ley que dicta el Gobierno cuyo presupuesto habilitante es la existencia de una extraordinaria y urgente necesidad. Después de su aprobación ha de ser convalidado o derogado por las Cortes o tramitado por el procedimiento de urgencia.

Respecto a la extraordinaria y urgente necesidad se puede concluir que es un concepto indeterminado y el TC en muy pocas ocasiones declara un decreto-ley inconstitucional por incumplimiento del presupuesto habilitante. Se trata de un concepto muy amplio en el que, si se produce una situación poco previsible y es necesaria una regulación inmediata porque de no producirse podría perjudicar a los ciudadanos, se puede acudir al decreto-ley.

Una conclusión importante a la que se llega a través del análisis del art. 86 CE. Este artículo establece como límite al decreto-ley los derechos y libertades regulados en el Título I CE, entre los que se encuentra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. En relación con esto se pronuncia el TC si es constitucional su regulación mediante decreto-ley y existen dos sentencias importantes.

En 1997 a través de la STC 182/1997 se produce un cambio en la doctrina del TC y establece unos parámetros determinando cuándo un decreto-ley en materia tributaria vulnera los límites del art. 86 CE, debiéndose examinar el tributo que se está afectando, si se incide en elementos esenciales o no y el alcance de la regulación. Aunque el criterio definitivo ha sido el primero de estos.

Por tanto, serán declarados inconstitucionales los decretos-leyes que modifiquen un tributo que conlleve una alteración del reparto carga tributaria y modifiquen los distintos principios de progresividad, igualdad...Estas características se encontrarán en tributos que gravan la renta, como el IRPF. Al final, lo más importante para declarar la inconstitucionalidad es el tributo que se esté afectando y su relevancia en el sistema tributario.

Por último, podemos concluir que ha existido, y existe, un abuso del decreto-ley por parte de los distintos Gobiernos, sobre todo en los casos en los que no poseen mayorías absolutas en el Parlamento y así poder seguir dictando normas con rango de ley.

También los Gobiernos se valen de las distintas crisis económicas para justificar la extraordinaria y urgente necesidad y poder dictar decretos-leyes, aunque no siempre sería necesario.

Luchar contra el abuso de esta figura es complejo porque el TC realiza una interpretación flexible de la CE que provoca que escasos decretos-leyes serán declarados en contra de la CE y así los Gobiernos pueden seguir abusando de esta figura.



## **V. BIBLIOGRAFÍA**

### **Jurisprudencia**

- STC 137/2003, de 3 de julio de 2003, recurso de inconstitucionalidad 1313/96
- STC 17/2023, de 9 de marzo, REC de inconstitucionalidad núm.735-2022
- STC 182/1997, de 28 de octubre (RTC 1997, 182)
- STC 182/1997, de 28 de octubre de 1997
- STC 185/1995, de 14 de diciembre de 1995, Rec. 1405/1989
- STC 189/2005, de 7 de julio de 2005, recurso 3372/1996
- STC 23/1993, de 21 de enero. REC núm. 706/1986
- STC 27/2015, de 19 de febrero de 2015. Recurso núm. 6368-2013
- STC 29/1982, de 31 de mayo de 1982, RTC 1982,29
- STC 29/1982, de 31 de mayo, REC 238/1981
- STC 37/1981, de 16 de noviembre, número de registro 184/ 81
- STC 39/2013, de 14 de febrero de 2013
- STC 6/1983, de 4 de febrero, RTC 1983,6
- STC 6/1983, de 4 febrero (RTC 1983, 6)
- STC 60/1986, de 20 de mayo de 1968, REC núm. 101/1983
- STC 68/2007, de 28 de marzo, RTC 2007,68
- STC 73/2016, de 14 de abril de 2016. REC núm. 6513-2014
- STS 8139/2000, de 9 de noviembre de 2000. REC 1432/1955

### **Legislación**

- Constitución Española.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley Orgánica 14/2007, de 30 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Castilla y León
- Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional. BOE núm. 239
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

- Real Decreto-ley 11/1979, de 20 de julio de 1979, [Obj] sobre medidas urgentes de financiación de las Corporaciones Locales
- Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Tributaria y Financiera
- 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
- Real Decreto-ley 20/2017, de 29 de diciembre, por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social
- Real Decreto-ley 32/2021, de 28 de diciembre, de medidas urgentes para la reforma laboral, la garantía de la estabilidad en el empleo y la transformación del mercado de trabajo
- Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre Medidas Urgentes de Carácter Fiscal y de Fomento y Liberalización de la Actividad Económica
- Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes y extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del Covid-19

### **Obras y revistas**

- ARAGÓN REYES, M. (2016) *“Uso y abuso del decreto-ley. Una propuesta de reforma constitucional”*. Iustel
- ARANA GARCÍA, E (2013). *Uso y abuso del decreto-ley*. Revista de administración pública, nº 191, 2013, páginas 337-365
- ASTARLOA HUARTE-MENDICOA, I . Comentario a la monografía de Manuel Aragón Reyes: *Uso y abuso del decreto-ley. Una propuesta de reinterpretación constitucional*. Madrid, Iustel, 2016, 202 págs.
- BILBAO UBILLOS, Juan María; REY MARTÍNEZ, Fernando; VIDAL ZAPATERO, José Miguel. (2018). *Lecciones de Derecho Constitucional I*. Aranzadi.
- CARMONA CONTRERAS, Ana M. (1998) *El “retorno” del Decreto-Ley a la Jurisprudencia Constitucional consideraciones sobre la STC 182/1997*. Revista Vasca de Administración Pública, 51, 1998, 191-214

- CUBERO TRUYO, Antonio (2016) *“Estudios sobre el Decreto-ley como fuente del Derecho Financiero y Tributario”*. Aranzadi
- CUBERO TRUYO, Antonio. (1998). *La función del I.R.P.F. en el sistema tributario según la jurisprudencia constitucional*. Revista de información fiscal, 27, 9-31.
- DE VEGA GARCÍA, Agustín S. (1990) *“La cláusula extraordinaria y urgente necesidad del decreto-ley en la jurisprudencia constitucional española”* Revista de Estudios Políticos (Nueva Época) núm. 68 abril-junio 1990
- FALCÓN Y TELLA, R. (1984). *“El Decreto-ley en materia tributaria.”* Revista española de Derecho Constitucional, 4 (10), páginas 183-213
- GARCÍA MAJADO, Patricia (2016) *“El presupuesto habilitante del Decreto-ley ante la crisis económica”* Repositorio Institucional de la Universidad de Oviedo.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel (coordinador) (2021) *Manual de Derecho Tributario*. Dykinson
- PADRÓS REIG (2009). *“Producción legislativa, estructura parlamentaria y cambio político en España: un análisis cuantitativo.”* Revista de las Cortes Generales, 78, 73-98.
- PÉREZ ROYO, F. (1985) *Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-leyes en materia tributaria*. Revista española de Derecho Constitucional, 5 (13), 41-70
- PÉREZ ROYO, F. (2010) *“Derecho financiero y tributario. Parte general”*, Civitas
- RAMALLO MASSANET, Juan (2003) *“El Decreto-ley en materia tributaria”* Derecho Privado y Constitución. Núm. 17 Enero-diciembre 2003. *Dialnet*
- ROMERO FLOR, Luis María. (2013). La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario. *Dialnet*. DIXI Núm. 18. Pág. 51-61
- SANZ GÓMEZ, R. y Sanz Gómez S. (2020) *Análisis cuantitativo del uso del decreto ley en España (1979-2018)*. Revista de Estudios Políticos, 188, 127-158

## Recursos de Internet

- Administrando Abogados (13 de septiembre de 2022) *¿Cuáles son las principales diferencias entre las Leyes orgánicas y las Leyes Ordinarias?* [en línea] <<https://administrando.es/diferencia-entre-ley-organica-y-ley-ordinaria>> [consulta: 13 de marzo de 2022]
- Gestión Tributaria Territorial (21 de marzo de 2023). *“IIVTNU. El pleno del TC avala la regulación por RD-Ley del Impuesto de plusvalía y desestima el recurso de inconstitucionalidad planteado”*. [en línea] <<https://www.gtt.es/boletinjuridico/iivtnu-el-pleno-del-tc-avala-la-regulacion-por-rd-ley-del-impuesto-de-plusvalia-y-desestima-el-recurso-de-inconstitucionalidad-planteado/>> [Consulta: 28 de abril de 2023]
- Iberly. (última revisión: 15 diciembre de 2020). *“Leyes y normas con fuerza de ley en el ordenamiento jurídico español”* [en línea]. <https://www.iberley.es/temas/leyes-normas-fuerza-ley-61641>. [Consulta: 10 de marzo 2023]
- Opositas (hace 11 meses). *“Leyes marco, leyes de transferencia y leyes de armonización”* [en línea] < <https://www.opositas.com/leyes-marco-leyes-de-transferencia-y-leyes-de-armonizacion/>> [Consulta: 4 de junio de 2023]
- Rae, R.A.E. (s.f.). ley. *Diccionario panhispánico del español jurídico- Real Academia española* [en línea].< <https://dpej.rae.es/lema/ley>> [consulta: 1 de abril de 2023]
- Recursos educativos Juntas de Castilla y León. *Tipos de normas. Las normas jurídicas en los distintos niveles territoriales.* (s.f.) <http://www.educa.jcy.es/educacyl/cm/gallery/Recursos%20constituci%C3%B3n/Bloque%20B/Tipos%20de%20normas.pdf> [Consulta: 30 marzo 2023]
- SÁNCHEZ, L. (2023). Los expertos señalan que no es justificable el uso que hace el Gobierno del Real Decreto-Ley. *Economist & Jurist*.
- Sede Agencia Tributaria (española) [en línea] <https://sede.agenciatributaria.gob.es/> [consulta: 15 de marzo de 2023]

- Unidad Editorial Información Económica S.L. (2023). Expansión “*Principios impositivos*” [en línea]<https://www.expansion.com/diccionario-juridico/principios-impositivos.html> [consulta: 2 de junio de 2023]

