

## **Los límites a la retroactividad de las normas fiscales en la jurisprudencia constitucional francesa y española: un balance crítico**

Gwénaël Le Brazidec \*

**SUMARIO :** Introducción. 1. La irretroactividad de las normas fiscales: un principio no inscrito en la Constitución. 2. Un control constitucional parsimonioso pero cada vez más agudo. Conclusión. Bibliografía.

### **Introducción**

El ordenamiento jurídico responde a un cierto número de principios formales y materiales entre los cuales se encuentran el principio de irretroactividad de las normas jurídicas que se podría definir, de manera genérica, por la aplicación de la norma jurídica a supuestos de hecho, actos, relaciones jurídicas y/o situaciones existentes con anterioridad al inicio de su vigencia formal.

---

\* Doctorando en Ciencia Política en la Universidad París 1 (Panteón-Sorbonne) y en Derecho Constitucional en la Universidad Complutense de Madrid, becario del Centro de Análisis Comparado de los Sistemas Políticos (Universidad París 1) y becario de la Agencia Española de Cooperación Internacional (Programa de cooperación interuniversitaria España-América Latina 2000) en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Veracruzana.

Ya en el derecho romano rigió el principio de irretroactividad de las normas, fundándose en dos justificaciones: el principio de fidelidad por el cual el magistrado está vinculado a su edicto y garantizar la confianza de los súbditos en el ordenamiento jurídico, es decir poder prever las consecuencias jurídicas de sus acciones. El viejo principio “*nulla poena sine lege*” incluye que no exista ninguna ley *ex post facto*.

Este principio se encuentra también en la fundación del sistema jurídico-político moderno, es decir en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789. Queriendo aniquilar la arbitrariedad y la falta de seguridad jurídica del *Ancien Régime*, el artículo 8 de dicha declaración afirma que “La Ley sólo debe establecer las penas estrictas y evidentemente necesarias, y nadie puede ser castigado sino en virtud de una ley establecida y promulgada con anterioridad al delito, y legalmente aplicada”.

José María Suarez Collia<sup>1</sup> establece ocho criterios en la doctrina que fundamentan este principio: la seguridad jurídica, la aplicación del principio de legalidad, el respeto de los derechos adquiridos, la propia naturaleza de la norma jurídica, el respeto a la dignidad de la persona humana, la aplicación del principio de culpabilidad, la teoría del hecho jurídico cumplido y el respeto debido al principio jurídico de autonomía de la voluntad.

---

<sup>1</sup> José María Suarez Collia, *El principio de irretroactividad de las normas jurídicas*, Madrid, Actos, 1991, p.35-61

Sobre el problema de la seguridad jurídica, nos podemos referir a Portalis, al presentar el Código civil francés, declarando: “allí donde se admite la retroactividad de las leyes, no sólo dejará de existir la seguridad, sino incluso su sombra” y también a Benjamín Constant según el cual la retroactividad es el peor atentado contra la seguridad jurídica. Empero, no se debe olvidar la polémica, todavía muy actual como lo veremos, que le opuso a Ferdinand Lassale sobre el valor “seguridad” y “progreso” que se puede atribuir al derecho.

También el respeto a los derechos adquiridos o del principio jurídico de autonomía de la voluntad están incluidos en la jurisprudencia constitucional actual. Aquí sólo hacemos hincapié en los fundamentos del principio de irretroactividad que pueden aplicarse a las normas fiscales y no únicamente al derecho penal para el cual este principio tiene un valor absoluto. A este efecto, podemos destacar sin embargo la aplicación en todos los ordenamientos jurídicos europeos, especialmente en el español y el francés, del principio “*tempus regit actum*” incluido en sus códigos civiles y penales.

Ahora bien, para estudiar la jurisprudencia constitucional en materia de irretroactividad, es necesario distinguir los diferentes grados que suele reconocer la doctrina jurídica.

Ya podemos entrever que la retroactividad puede ser de forma expresa o tácita, como lo son las normas aclaratorias (por propia naturaleza), las disposiciones reglamentarias, las normas procesales y... los cambios de

jurisprudencia si admitimos que la jurisprudencia es también una fuente del Derecho.

Por otra parte se distingue generalmente entre tres tipos de retroactividad:

- A) El grado máximo de retroactividad se define por la aplicación de la nueva ley a relaciones o situaciones jurídicas conformadas y a efectos consumados de hechos nacidos bajo el imperio de una norma antigua. Se suele decir que es una retroactividad en sentido propio o de carácter pleno según la terminología del Tribunal Constitucional.
- B) El grado medio de retroactividad existe cuando la nueva ley se aplica a una relación o situación jurídica cuyo origen esta regido por una ley posteriormente derogada pero sólo regula las consecuencias nacidas o que han de ejecutarse a partir de la entrada en vigor. En este caso, se habla también de retroactividad impropia.
- C) Por fin, la retroactividad de grado mínimo o limitada (que no está reconocida por las jurisdicciones constitucionales españolas y francesas como lo veremos) se deduce del sometimiento de las consecuencias futuras de supuestos de hecho nacidos bajo una ley posteriormente derogada como, por ejemplo, la supresión de un sistema fiscal privilegiado (STC 6/1983).

Podremos ver en primer lugar que no existe en los ordenamientos jurídicos francés y español el principio de irretroactividad de las normas fiscales con valor constitucional (primera parte) y que, laboriosamente, se impone algunos límites al legislador vía el control constitucional (segunda parte).

## **1. La irretroactividad de las normas fiscales: un principio no inscrito en la Constitución**

La Constitución francesa de 1958 y la española de 1978 tienen rasgos muy diferentes en cuanto a su estructura lo que tiene repercusión en la materia que nos ocupa.

### **A) La V<sup>a</sup> República francesa**

La Constitución gala es esencialmente una norma fundamental de contenido orgánico, rigiendo los órganos políticos, sus competencias, sus relaciones y el modo de resolución de conflicto entre sí. Por lo tanto, por lo menos era así al principio, no existía ningún catálogo de derechos aparte de la llamada, en el preámbulo de la Constitución de 1958 al preámbulo de la Constitución anterior de 1946 que hace referencia a la Declaración de 1789, tres textos que, según los redactores de la Constitución, no tenían fuerza jurídica pero sí un valor de orientación de la política del Gobierno y del legislador.

Además, el recelo de toda la clase política a someterse al control de un órgano independiente, en cuanto a la constitucionalidad de las leyes, dio lugar a un *Conseil*

*Constitutionnel* con poca competencia y legitimidad. Sólo varios años después de su creación, en su decisión 71-44 de 16 de julio de 1971 (¡fíjese sólo 44 recursos de inconstitucionalidad en 13 años!), el Consejo Constitucional, en un ejemplo de activismo judicial, amplió su control al Preámbulo y por tanto a la declaración de 1789. Debemos recordar que hasta entonces, sólo cuatro personas podían impugnar una ley; de los cuales, tres por lo menos pertenecían hasta 1986, a la misma mayoría (el Presidente de la República, el Primer ministro y el Presidente de la Asamblea Nacional) y no tenían interés a recurrir una ley votada por ellos mismos. Sólo el Presidente del Senado (aunque perteneciendo también a una parte de la mayoría – pero no gaullista) podía atreverse a esto. La creación de un “bloque de constitucionalidad”<sup>2</sup> dio al Consejo un poder muy amplio de control al tener numerosos principios y conceptos de contenido indefinido; poder que fue incrementado por la reforma constitucional de 1974 otorgando también la posibilidad de impugnar una ley ante el Consejo Constitucional a 60 diputados o 60 senadores permitiendo por lo tanto a la minoría parlamentaria oponerse a la pura regla de la mayoría cuando estuviera infringido un precepto constitucional.

Así que el escaso número de artículo de la Constitución consagrado a la Hacienda Pública, ha sido

---

<sup>2</sup> El “bloc de constitutionalité” contiene los artículos de la norma fundamental, los preámbulos de 1958 y 1946 con sus principios (los famosos Principes fondamentaux reconnus par les lois de la République), la declaración de 1789 y las leyes orgánicas como prolongación de ciertas disposiciones constitucionales.

suplido por lo que Loïc Philip<sup>3</sup> llama la constitucionalización del derecho presupuestario y financiero. Hasta entonces, el principio de irretroactividad se encontraba en el artículo 2 del Código civil<sup>4</sup> que era un principio de valor legislativo que se imponía al Gobierno, a la Administración y al juez pero no se imponía al legislador que podía conferir un valor retroactivo a nuevas disposiciones fiscales. La elaboración progresiva de una jurisprudencia en la materia (cfr. Parte segunda) por parte del Consejo Constitucional ha permitido subsanar hasta un cierto grado el no reconocimiento de este principio en la norma suprema francesa.

## B) La Constitución española de 1978

Al contrario del modelo francés, la Carta magna española goza de un amplio reconocimiento de derechos incluidos en el Título 1 y de numerosos principios y valores que irrigan el texto constitucional y enmarcan el ordenamiento jurídico español desde la Constitución, como norma jurídica vinculante en todos sus artículos, hasta las leyes y normas infra-legislativas.

Sin embargo, en relación con nuestro tema de irretroactividad de las normas fiscales, al volver sobre el proceso de redacción de la Constitución, no podemos sino admitir que de manera explícita, el constituyente no quiso reconocer este principio.

---

<sup>3</sup> Loïc Philip, *Finances Publiques*, Cujas, Paris, 1989

<sup>4</sup> Código civil, art. 2 : La Loi ne dispose que pour l'avenir et n'a point d'effet rétroactif

Efectivamente, aunque en el texto de las primeras y segundas lecturas de la Ponencia, no había ninguna referencia a un principio de irretroactividad fiscal, el anteproyecto de Constitución<sup>5</sup>, en su artículo 9-3 reconocía el principio “de irretroactividad de las normas punitivas, sancionadoras, fiscales y restrictivas de derechos individuales y sociales”. Esta redacción aparece también en el Informe de la Ponencia<sup>6</sup> pero desaparece en el dictamen de la Comisión<sup>7</sup> para reducirse a la irretroactividad de las “normas [y luego “disposiciones”] sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales”.

La *mens legislatoris* nos indica así la voluntad de no consagrar constitucionalmente este principio, justificándose por el riesgo, según el Sr. Solé Tura que defendió la supresión del término “fiscal”, que “mantener la irretroactividad absoluta de las normas fiscales puede, en algún momento, ser contraproducente y hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal”<sup>8</sup>. Esta razón alegada tiene suma importancia puesto que, como lo veremos luego con más detalle, está utilizada por el Tribunal Constitucional para poner “límites” a la irretroactividad fiscal.

A pesar de que se pueda incluir la no-retroactividad fiscal en el principio de seguridad jurídica reconocido por el artículo 9-3 CE, como lo afirma Fernando Pérez Royo, éste

---

<sup>5</sup> B.O.C. de 5 de enero de 1978

<sup>6</sup> B.O.C. de 17 de abril de 1978

<sup>7</sup> B.O.C. de 1 de junio de 1978

<sup>8</sup> En Regina Goya Sicilia, *El principio de irretroactividad de las leyes en la jurisprudencia constitucional*, Editorial Montecorvo, S.A., Madrid, 1987



no tiene en Derecho tributario una “vigencia especialmente reforzada” como lo demuestra el propio autor al tratar de los principios constitucionales sobre el tributo, relegando el principio de seguridad jurídica en “Otros principios constitucionales”<sup>9</sup>

Además de esta explicación por la *mens legislatoris*, quizá se pueda explicar esta negación del principio de irretroactividad fiscal por, en primer lugar, la naturaleza de las leyes tributarias<sup>10</sup> : cuando se veían como leyes puramente coercitivas, como normas odiosas o excepcionales, es decir restrictivas del ámbito o esfera de libertad y propiedad del ciudadano (con un cierto paralelismo con las normas restrictivas por excelencia, las penales), se podía justificar un control más riguroso sobre la irretroactividad. Ahora bien, en la Constitución de 1978, el tributo es visto como una institución perfectamente normal y no como elemento negativo sino “como manifestación del valor de solidaridad”. En segundo lugar, y se puede referir con particular relevancia al art. 9-2, “esta concepción del Derecho financiero entra de lleno en lo que el profesor Noberto Bobbio denomina la *función distributiva y función promocional* del Derecho”<sup>11</sup> en un Estado social y democrático de Derecho. De donde se

---

<sup>9</sup> Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario, Parte general*, Civitas, 1992. El autor trata de la seguridad jurídica en último término después de los principios de capacidad económica, de igualdad, de generalidad, de progresividad, de límite a la confiscatoriedad, de legalidad tributaria (reserva relativa)

<sup>10</sup> *Ibid.*, p.72-73

<sup>11</sup> Álvaro Rodríguez Bereijo : “El sistema tributario en la Constitución”, *Revista española de Derecho Constitucional*, n°36, p.17

deduce un cierto recelo a limitar el medio principal de estas funciones.

Ahora bien, aunque en ambos casos, no haya consagración constitucional de la irretroactividad fiscal, podemos ver cómo las jurisdicciones constitucionales han puesto más límites, aunque insuficientes, a la acción del legislador en esta materia.

## **2. Un control constitucional parsimonioso pero cada vez más agudo**

A pesar de tener dos textos constitucionales muy diferentes en lo que nos ocupa –uno, el español, tiene poco más de veinte años de vigencia y es considerado como muy moderno; el otro, aunque no tiene más que 40 años hace referencia a un texto nacido hace dos siglos- se puede comparar la labor paralela de las jurisdicciones constitucionales puesto que asistimos a un recrudescimiento de los recursos por este motivo (A), que ambas jurisdicciones deniegan un valor absoluto al principio de irretroactividad fiscal (B) aunque imponen unos límites claros a la acción legislativa.

### **A) Un control cada vez más frecuente:**

Desde el comienzo de la tarea del Tribunal Constitucional español, éste ha tenido que zanjar el alcance que puede tener el principio de irretroactividad en materia tributaria sea por la vía de la cuestión de inconstitucionalidad sea por el recurso de inconstitucionalidad lo que ha permitido

al Tribunal forjarse una jurisprudencia varias veces reafirmada aunque, a nuestro modo de ver, no siempre acertada.

Además, “el enorme volumen, la extrema variabilidad de la legislación fiscal, sometida a un continuo proceso de adaptación y cambio, y su carácter a menudo asistemático y carente de buena técnica jurídica”<sup>12</sup> dificultando conocimiento, comprensión y previsibilidad, vuelve más relevante la materia tributaria.

Por otra parte, como lo subrayan Louis Favoreu y Loïc Philip<sup>13</sup>, cada año está impugnada la Ley de Presupuestos, dando así al Consejo Constitucional la posibilidad de afinar su doctrina en materia fiscal. La apertura de la impugnación a los diputados y senadores ha permitido este desarrollo que se ha intensificado con la creación por reforma constitucional, en 1996, de un nuevo tipo de Ley anual: la Ley de financiación de la Seguridad Social cuyas tres primeras concretizaciones han sido impugnadas ante el Consejo. Y se puede pensar que así continuará, permitiendo vigilar todavía más el legislador cada año en esta materia tan sensible.

A pesar de eso, ninguna de las dos jurisdicciones ha consagrado el valor intrínseco de la irretroactividad presupuestaria.

---

<sup>12</sup> Ibid., p.35

<sup>13</sup> Louis Favoreu, Loïc Philip, *Les Grandes décisions du Conseil Constitutionnel*, 10<sup>o</sup> ed., Sirey, Paris, 1999, p.935

B) Rechazo de los principios de irretroactividad fiscal y de seguridad jurídica como valores absolutos

1) Francia

Durante mucho tiempo, el Consejo Constitucional ha dejado sin ningún control la retroactividad de los textos fiscales puesto que, en 1980, en su decisión 82-126, subrayaba que el artículo 8 de la Declaración de 1789 concernía en exclusiva a las sanciones penales y que:

« par exception aux dispositions de valeur législative de l'article 2 du Code civil, le législateur peut modifier rétroactivement les règles que l'administration fiscale et le juge de l'impôt ont pour mission d'appliquer »

Por otro lado, en 1983 (DC 83-164), reconocía que ningún principio o regla de valor constitucional prohíbe a una ley volver sobre una exoneración fiscal, que la Constitución no se opone a que una disposición fiscal haya un carácter retroactivo (DC 84-184) y que el poder del legislador no está restringido por la existencia de derechos nacidos bajo el imperio de una ley antigua. También puede el legislador tomar disposiciones retroactivas a fin de validar actos administrativos (DC 97-393).

Además, al contrario del caso español, existe una “*habituelle rétroactivité fiscale*”<sup>14</sup> en lo que las disposiciones de la Ley de Presupuestos se aplican a la renta percibida anteriormente a su promulgación; retroactividad que el Consejo Constitucional no reconoce como tal, siguiendo así la decisión del Consejo de Estado de 8 de enero de 1959.

Otra cosa que no deja de ser sorprendente es que el Consejo nunca se refiere a casos extranjeros como suele hacerlo el Tribunal Constitucional (véase la STC 126/1987 de 16 de julio de 1987). Así mismo, ha denegado dos veces cualquier valor constitucional al principio de “confianza legítima” (DC 96-385 & DC 97-391) así como al principio de seguridad jurídica (ambos reconocidos por el derecho comunitario) aunque podemos pensar que reconoce este último de manera implícita.

## 2) España

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha restringido el alcance del art. 9-3 CE a los derechos fundamentales argumentando que

“el principio de irretroactividad, en cuanto a las leyes, concierne sólo a las sancionadoras no favorables y a las restrictivas de derechos individuales en el sentido que hemos dado a esta expresión. Fuera de ello, nada impide, constitucionalmente que el legislador dote a la ley del ámbito de retroactividad que considere oportuno” (STC 6/83).

---

<sup>14</sup> Eric Schoett, *AJDA*, 20 janvier 1999, p.23

De hecho, el Tribunal Constitucional ha decidido no aplicar con toda la fuerza que le permite, la indeterminación relativa del contenido de seguridad jurídica, puesto que en el caso concreto considera, que la reducción de ventajas fiscales del régimen legal especial para las viviendas de protección oficial no tiene efecto retroactivo alguno porque no incide sobre efectos jurídicos ya producidos, basándose en que “no puede hablarse en puridad de un auténtico derecho a la bonificación tributaria o al mantenimiento del régimen jurídico-tributario de bonificación que pueda entenderse incorporado al patrimonio de los titulares del dominio” y por lo tanto no pueden entenderse privados de este derecho con efecto retroactivo aunque fuera de grado mínimo.

El Tribunal precisa que la interdicción de cualquier tipo de retroactividad conduciría a situaciones congeladoras del ordenamiento jurídico, a la petrificación de situaciones dadas, contrarias a las concepciones incluidas en el art. 9-2 CE. En la Sentencia 126/1987, añade que “no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva” y que “el principio de seguridad fiscal no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal”.

También afirman los jueces (STC 150/1990) que “la seguridad jurídica no puede erigirse en valor absoluto”. Así que el Tribunal decide limitar su poder de control y de censura del legislador en función de la legitimidad que tiene el poder político de reformar el ordenamiento jurídico. Encontramos aquí el fundamento usado por el constituyente para la supresión del término fiscal del artículo 9-3 CE.

Ahora bien, aunque el principio de seguridad jurídica no tenga un valor absoluto, las jurisdicciones constitucionales establecen unos límites a la retroactividad fiscal.

## C) Los límites jurisprudenciales

### 1) Francia

Aunque el Consejo Constitucional no acoja de manera explícita las sutilidades y matices de razonamiento que podemos encontrar en las Sentencias de su homólogo español, ha sabido construir progresivamente un conjunto de límites (ciertamente aún perfectible) al legislador en el marco fiscal.

Primero en 1982, haciendo evolucionar su jurisprudencia, el Consejo ha extendido la aplicación del artículo 8 de la Declaración de 1789, es decir el principio de irretroactividad, a toda sanción con carácter punitivo (DC 82-155) incluyendo las sanciones fiscales no favorables (pero excluyendo por ser de naturaleza jurídica diferente a las penalidades por demora). Luego, en 1986, añadía que las normas fiscales retroactivas tenían un doble límite al no poder atentar contra decisiones de justicia “*passées en force de chose jugée*” (es decir con autoridad de cosa juzgada) y al necesitar una justificación por motivo de interés general.

Con sentencias más recientes, el juez de la Calle Montpensier iba a poner otros límites: en 1988, prohibía volver sobre una prescripción legalmente adquirida como corolario del principio de no-retroactividad de las sanciones fiscales (DC 88-250 ; en 1991 (DC 91-298), incorporaba a los

límites la prohibición por una norma retroactiva de atentar al derecho de propiedad. Por fin, en 1995, con ocasión de la validación de un acto administrativo, al motivo de interés general se juntaba la posibilidad de justificación de una disposición retroactiva por una exigencia de valor constitucional (como puede ser el equilibrio financiero de la Seguridad Social aunque haya matizado su afirmación al decir que este interés general no puede reducirse a un simple interés financiero (DC 95-369), y con reserva de no privar las exigencias constitucionales de garantía legal.

En 1998, con ocasión del control de la ley de financiación de la Seguridad Social para 1999, el Consejo Constitucional realizó “*une percée jurisprudentielle*”<sup>15</sup> porque, por primera vez, no se contenta con comprobar la existencia de una justificación de interés general sino exige además averiguar si existe o no una proporción entre la intensidad de la retroactividad y la importancia del objetivo perseguido. De hecho, el Consejo afirma que:

« le souci de prévenir les conséquences financières d’une décision de justice censurant le mode de calcul de l’assiette de la contribution ne constituait pas un motif d’intérêt général suffisant pour modifier rétroactivement l’assiette, le taux et les modalités de versement de l’impôt en question »<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Ibid., p.24

<sup>16</sup> El caso concreto venía de una posible anulación de la base imponible de un impuesto excepcional por el año 1996, a cargo de las empresas farmacéuticas, por ser contraria al derecho comunitario. El legislador quiso evitar las consecuencias financieras, votando una ley retroactiva modificando la base imponible y la tasa de un impuesto cuya liquidación



Percibimos aquí que, frente a un caso de retroactividad de grado máximo (término no utilizado por el Consejo), éste hace un control de proporcionalidad, que no solía hacer, ante la “medida de validación escondida” y su justificación. Otra cosa novedosa es que el Consejo haga hincapié sobre la existencia de alternativas no-retroactivas, correspondiendo más a la capacidad contributiva actual de los empresas, dejando pensar que puede ser un criterio para declarar inconstitucional o no una medida fiscal retroactiva. Como lo subrayan L. Favoreu y L. Philip<sup>17</sup> “esta jurisprudencia conduce a conferir al Consejo un poder de apreciación que tiende a volverse cada vez más importante”.

A pesar de todo esto, los jueces constitucionales franceses, con su estilo lapidario, están muy por debajo de la sutilidad de las sentencias del Tribunal Constitucional español.

## 2) España

No queremos extendernos demasiado sobre casos ya conocidos: aunque nos parezca varias veces demasiado tímido a la hora de censurar al legislador en este campo, debemos reconocer los límites reales puestos a la retroactividad fiscal por el Tribunal Constitucional.

---

se remontaba a dos años. El Consejo constitucional ante el grado de retroactividad, la insuficiencia de justificación de la medida y la existencia de alternativas no-retroactivas para paliar las consecuencias de la probable anulación por el Consejo de Estado de la base imponible, censuró la disposición.

<sup>17</sup> Op. Cit., p. 940

Las sentencias 6/83 y sobre todo 173/96 y 182/97 resumen con claridad los puntos clave de la doctrina del Tribunal en la materia, con sus fuerzas y sus debilidades.

En primer lugar, considerando que sólo están absolutamente prohibidas las leyes *ex post facto* sancionadoras o restrictivas de derechos individuales (en el sentido restrictivo usado por el Tribunal) pero que las otras normas tributarias no limitadas por la prohibición de retroactividad no gozan siempre y en cualquier circunstancia de legitimidad constitucional, los jueces constitucionales aunque restringiendo su alcance, dejan abierto el paso a la defensa del principio de seguridad jurídica incluyendo el de irretroactividad.

En segundo lugar, al distinguir de manera explícita el grado máximo y el grado medio de retroactividad, el Tribunal permite medir el alcance de la vulneración que han sufrido estos principios. Tercio, atribuyendo a cada tipo una justificación más o menos estricta (exigencias cualificadas de interés general por la retroactividad propia y una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso en el supuesto de retroactividad impropia), el Tribunal ofrece criterios razonables para censurar o no las normas impugnadas.

También en el supuesto de retroactividad impropia, ponderar entre el principio de seguridad jurídica (que no es un valor absoluto) y los demás imperativos así como circunstancias concretas (grado de previsibilidad, importancia cuantitativa, relevancia de la norma afectada) permite un juicio equilibrado de los diferentes intereses en juego y llegar a una sentencia acertada.

Ahora bien, tener criterios objetivos y operativos no es suficiente, además hay que aplicarles oportunamente. La sentencia 173/96 nos parece un ejemplo de decisión acertada así como la Sentencia 126/87, llevando hasta sus últimas consecuencias el razonamiento jurídico con los criterios más arriba definidos. Por el contrario, las sentencias 6/83 y 182/97 nos parecen tachadas de algunos errores de apreciación, como pensar que no hay retroactividad ni tampoco derechos individuales adquiridos en el caso de las viviendas de protección oficial, o al no tomar en cuenta el grado máximo de retroactividad en ciertos casos y presumir de la previsibilidad de las medidas por el hecho que un Real Decreto-ley anulado por la sentencia podía “sanar *ex post factum* el sacrificio por ley de principios o derechos constitucionalmente protegidos”<sup>18</sup>

## Conclusión

Si, por cierto, se desprende un cierto avance en la defensa del principio de irretroactividad, y más generalmente de seguridad jurídica, por parte de las jurisdicciones constitucionales española y francesa, pensamos sin embargo, que queda mucho por hacer en este campo.

De hecho, no se ha tomado suficientemente en cuenta la legítima confianza que deben tener los ciudadanos en el Estado y en que la legislación vigente sobre la cual ajustan su conducta económica tenga un mínimo de certeza y

---

<sup>18</sup> voto particular a la sentencia 182/97 de Álvaro Rodríguez Bereijo, con el que coincidimos p. 517

previsibilidad, como lo ha subrayado el voto particular de Don Rafael Gómez-Ferran, en el caso de las viviendas de protección oficial al ver sus beneficios reducidos mientras se mantenían las limitaciones del régimen sin que sea reversible su decisión, sin pérdidas financieras importantes: por cierto, pensamos como el autor del voto, que el beneficio tributario por un plazo determinado y con un cierto alcance, derivaba de un “acto concreto” y por tanto generaba derechos que la irretroactividad viene a reducir.

También el Tribunal, al desestimar el recurso sobre la subida de las tasas de la renta (STC 182/97), ha hecho, a nuestro juicio, demasiado hincapié a los argumentos del Gobierno, al detrimento del principio de seguridad jurídica con retroactividad de grado máximo en numerosos casos y que, por su carácter imprevisible no permitía a los ciudadanos gozar de un grado suficiente de previsibilidad para realizar “una planificación fiscal” acertada y reducir el coste previsible de la carga fiscal con un comportamiento que “no siempre es fácilmente reversible”<sup>19</sup>.

Concerniendo al Consejo Constitucional, si es verdad que su labor ha permitido un avance innegable, su rechazo

---

<sup>19</sup> Ibid., p. 516 A esta altura, podemos lamentar que, seguramente por razón de la tradición francesa muy arraigada de “voluntad general” que rechaza todo reconocimiento a la voz discordante, el sistema de voto particular no existe en el sistema judicial francés y tampoco en el seno del Consejo Constitucional. Prohibición que defiende el decano Georges Vedel abogando que la admisión de opinión disidente sería un medio infalible para perjudicar gravemente al Consejo (Prólogo a Dominique Rousseau, *Droit du contentieux constitutionnel*, Monchestien, Paris, 1992, p.9)

reiterado a admitir el principio constitucional de seguridad jurídica así como de “confianza legítima” deja algunas lagunas en la protección de los derechos de los ciudadanos frente a la irretroactividad fiscal.

También la ausencia de criterios generalmente aceptados por las jurisprudencias constitucionales de su entorno europeo (como los grados de retroactividad o los principios más arriba) aunque puedan ser utilizados implícitamente, no permite ver con suficientemente claridad los criterios concretos que utiliza a la hora de decidirse. En efecto, el Consejo Constitucional “hace de la seguridad jurídica sin saberlo o teniendo pinta de no saberlo”<sup>20</sup> para evitar de atarse por un principio que podría llevar a un cierto “statisme” del Derecho es decir su petrificación. Encontramos aquí el mismo recelo de jueces constitucionales a la hora de proclamar un principio, que sólo se permiten censurar en los casos en que su violación es más flagrante, pero dejando indefensos a los ciudadanos en los casos menos agudos pero conllevando sin embargo una restricción de seguridad a veces nada despreciable.

Un poco más sería necesario para subsanar este “déficit constitucional”<sup>21</sup> en lo que respecta a la protección del principio de seguridad jurídica para no refrendar la opinión bastante crítica de Geoffrey Brennan y José Casas Pardo de que “las garantías contra la arbitrariedad del

---

<sup>20</sup> Ferdinand Mélin-Soucramanien, *Revue Française de Droit Constitutionnel*, 1999, p.124

<sup>21</sup> Álvaro Rodríguez Bereijo, op. cit., p. 24

**Los límites de la retroactividad de las normas fiscales en la jurisprudencia ...**

Gobierno [podemos añadir también del legislador] son débiles en la Constitución española”<sup>22</sup>

---

<sup>22</sup> Geoffrey Brennan, José Casas Pardo, “La Constitución Española a la luz de la economía política de las constituciones”, *Hacienda Pública Española*, n° 116/3, 1990, p.57

## **BIBLIOGRAFÍA**

### Libros :

FAVOREU, Louis, Loïc Philip, *Les Grandes décisions du Conseil Constitutionnel*, 10<sup>o</sup> ed., Sirey, Paris, 1999

GOYA SICILIA, Regina, *El principio de irretroactividad de las leyes en la jurisprudencia constitucional*, Editorial Montecorvo, S.A., Madrid, 1987

PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario, Parte general*, Civitas, 1992

PHILIP, LOÏC, *Finances Publiques*, Cujas, Paris, 1989

ROUSSEAU, Dominique, *Droit du contentieux constitutionnel*, Monchestien, Paris, 1992

SUAREZ COLLIA, José María, *El principio de irretroactividad de las normas jurídicas*, Actos, Madrid, 1991

### Artículos :

BRENNAN, Geoffrey, José Casas Pardo, “La Constitución Española a la luz de la economía política de las constituciones”, *Hacienda Pública Española*, n<sup>o</sup> 116/3, 1990

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, “El sistema tributario en la Constitución”, *Revista española de Derecho Constitucional*, n<sup>o</sup>36

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, “La Constitución de 1978 y el modelo de Estado : consideraciones sobre la función de la Hacienda Pública”, Sistema, n°57

RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro, “Jurisprudencia constitucional y derecho presupuestario. Cuestiones resueltas y temas pendientes”, *Revista española de Derecho Constitucional*, n°44, 1995

VARELA, Santiago, “La idea de deber constitucional”, *Revista española de Derecho Constitucional*, n° 4, 1982

Sentencias o Decisiones :

STC 6/1983 de 4 de febrero de 1983

STC 126/87 de 16 de julio de 1987

STC 173/1996 de 31 de octubre de 1996

STC 182/97 de 28 de octubre de 1997

DC 80-126 du 30 décembre 1980

DC 82-155 du 30 décembre 1982

DC 84-186 du 29 décembre 1984

DC 86-223 du 29 décembre 1986

DC 88-250 du 29 décembre 1988

DC 88-298 du 24 juillet 1991

DC 97-393 du 18 décembre 1997

DC 98-404 du 18 décembre 1998



Doctrina :

Cahiers du Conseil Constitutionnel, 1999-6, p.9

BERTRAND Mathieu, « Rétroactivité fiscale et sécurité juridique : l'application d'un principe implicite », *Revue Française de Droit Administratif*, 1999, p.89

MELIN-SOUCRAMANIEN, Ferdinand, *Revue Française de Droit Constitutionnel*, 1999

SCHOETT, Eric, *AJDA*, 20 janvier 1999, p.22