

**LA CONTROVERTIDA IRRETROACTIVIDAD
DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS. COMENTARIO
A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL
CONSTITUCIONAL 197/1992
DE 19 DE NOVIEMBRE**

Roberto Ignacio Fernández López
Area de Derecho Financiero y Tributario

SUPUESTO DE HECHO Y NORMATIVA APLICABLE

El sustrato básico de la sentencia objeto de nuestro comentario, versa sobre una partida de bebidas alcohólicas que salieron de fábrica durante el primer trimestre de 1984, pero cuya producción ya se había verificado a 31 de diciembre de 1983. Según el art.6.1.b de la vieja Ley 39/1979, de 30 de noviembre, reguladora de los Impuestos especiales, constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Alcoholes Etilicos y Bebidas Alcohólicas “la elaboración” de estas últimas; por su parte, el impuesto se devenga “cuando tenga lugar la salida de los respectivos productos de fábrica o planta embotelladora independiente” (art.14.b).

La norma legal anterior también preveía que los tipos específicos fijados en la misma podrían ser revisados en la Ley de Presupuestos de cada año (disp. final 3ª), circunstancia que fue aprovechada por el legislador por la vía del art. 37.2.3 de la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, para fijar el tipo impositivo aplicable a las bebidas derivadas de alcoholes naturales que saliesen de fábrica o se importasen, desde el 1 de enero de 1984, en 1,90 pesetas por cada grado alcohólico centesimal. No obstante fue el art. 22.2.3 del Real Decreto-Ley 24/1982 el que, en opinión de la Audiencia Nacional, modificó el hecho imponible del Impuesto sobre Alcoholes al emplear la expresión “salida de fábrica”, en lugar de “elaboración”, vocablo que reiteró

en su redacción el art.23.2.3 de la Ley 5/1983, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, la cual vino a derogar al Real Decreto mencionado.

A la vista de los antecedentes y normativa descrita, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, suscitó ante el Tribunal Constitucional tres cuestiones de inconstitucionalidad referidas a otros tantos preceptos de los señalados anteriormente (1), por entender que la modificación del tipo del impuesto sobre los alcoholes etílicos y bebidas alcohólicas podría vulnerar la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (art.9.3 de la Const.), y, en su caso, otros principios constitucionales como el de seguridad jurídica o capacidad contributiva.

CALIFICACION JURIDICO-TRIBUTARIA DEL IMPUESTO SOBRE ALCOHOLES

Antes de entrar en el análisis del T.C. sobre la presunta inconstitucionalidad de los preceptos cuestionados, creemos oportuno avanzar su doctrina sobre la incardinación del impuesto sobre alcoholes en el incierto panorama de las clasificaciones impositivas, al objeto de delimitar con claridad la auténtica piedra angular que, en nuestra opinión, se echa de menos en el pronunciamiento constitucional, esto es, la puntual diferenciación entre devengo y hecho imponible.

Señala el T.C. que "para precisar el hecho imponible como circunstancia determinante del nacimiento de la obligación tributaria, es necesario tener en cuenta diversos elementos o dimensiones de aquel (material, subjetivo, espacial...) y, entre ellos, el elemento temporal o devengo". Continúa argumentando que "en los hechos imponibles instantáneos, el elemento material y el devengo lógicamente coinciden, pero en

(1) Téngase en cuenta que el contenido de los tres preceptos legales cuestionados (art.22.2.3 del R.D.24/1982, art.23.2.3 de la Ley 5/1983 y art.37.2.3 de la Ley 44/1983) coincide sustancialmente y, además, resultan concatenados en el tiempo.

los hechos imponibles que se prolongan o reproducen en el tiempo, como ocurre con el impuesto de fabricación, el devengo resulta ser el momento final o conclusivo en que se entiende perfeccionado el hecho imponible, y es, sin duda, un elemento integrante del presupuesto de hecho del que nace la obligación tributaria" (F.J.5º).

De la lectura del párrafo anterior surgen a nuestro entender las siguientes interrogantes, ¿ está afirmando el T.C. que el impuesto sobre alcoholes es un tributo periódico?, de ser así, ¿ en qué tipo de razonamiento se basa?, ¿ acaso su argumentación no facilita del mismo modo la defensa de que nos encontramos ante un impuesto instantáneo?. Bien es cierto que la doctrina mayoritaria omite, quizás intencionadamente, toda referencia a la incardinación del impuesto de alcoholes en una u otra de las categorías impositivas mencionadas. Así, Ferreiro se limita a reiterar la caracterización legal de que los impuestos especiales son tributos indirectos que recaen sobre el consumo (2). Por su parte, este autor configura los impuestos instantáneos como aquellos cuyo hecho imponible se agota por su propia naturaleza en un cierto periodo de tiempo y es tenido en cuenta por la Ley sólo en cuanto se ha realizado completamente; en cambio, en los periódicos su presupuesto de hecho es una situación o un estado que se prolonga indefinidamente en el tiempo (3).

A nuestro juicio la elaboración de una partida de bebidas alcohólicas no constituye un hecho imponible que se prolongue indefinidamente en el tiempo, y ello, porque no puede mantenerse, como hace la Sentencia, una caracterización uniforme de impuestos periódicos versus instantáneos, como tampoco defender un contenido conceptual inequívoco del devengo. Sentada esta premisa, es preciso dejar claro que una cosa es la fabricación o elaboración de bebidas alcohólicas (hecho imponible según la Ley 39/1979) y otra bien distinta es su salida de fábrica (devengo del impuesto), sin que quepa configurar este último como "la realización íntegra del hecho imponible", sino, antes bien, como un criterio técnico, legítimamente seleccionado por el legislador, indicador de que la Administración ha consumado

(2) "Curso de Derecho Tributario". Parte Especial, Madrid 1992 pag.564.

(3) Ob. cit. Parte General, pág. 182..

plenamente su posición activa en la relación jurídico-tributaria (4). Realizado el hecho imponible y devengado el tributo nace la obligación tributaria: ambos son necesarios para la aparición de un vínculo entre el titular del crédito impositivo y el sujeto pasivo del impuesto, pero cada uno de ellos está dotado de entidad temporal y material propias; no son dos momentos distintos de una misma situación jurídica (inicio y término de una prolongación temporal del presupuesto de hecho), sino supuestos independientes y separados.

LA RETROACTIVIDAD DE LA NORMA FISCAL

Sobre esta materia el T.C. ya había tenido ocasión de pronunciarse en las Sentencias 6/1983 y 126/1987. En efecto, en la primera de ellas sostuvo que “ el principio de irretroactividad recogido en el art.9.3 de la Constitución concierne sólo a las Leyes sancionadoras no favorables y a las restrictivas de derechos individuales, siendo esta última una expresión que no puede confundirse con la doctrina de los derechos adquiridos”.

Más tarde la Sentencia 126/1987 avanzó en el problema, en concreto, de la irretroactividad de las normas fiscales efectuando las siguientes consideraciones: “no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, pues ello podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal”; al mismo tiempo distinguió entre “una retroactividad auténtica, donde la prohibición de retroactividad operaría plenamente y sólo cualificadas excepciones podrían oponerse a tal principio, y otra retroactividad impropia donde la licitud o ilicitud de la medida retroactiva dependería de una ponderación de bienes que tuviese en cuenta ciertamente la seguridad jurídica, pero también las circunstancias del supuesto, el grado de retroactividad de la norma cuestionada, etc.; habría retroactividad auténtica cuando se pretendiesen anudar efectos jurídicos a situaciones de hecho

(4) Vid. SAINZ DE BUJANDA : “Hacienda y Derecho”, Tomo IV, Madrid 1966, págs. 408 y sgts. Nótese que una de las conclusiones a que llega en su estudio este autor, a saber, que el plazo de prescripción “debe computarse a partir del momento del devengo, es decir, desde que el hecho imponible queda realizado en el tiempo”, parte de una interpretación literal del antiguo art. 65 párrafo 2º de la L.G.T.

producidas con anterioridad a la Ley y ya consumadas, mientras existiría una retroactividad impropia cuando se afectasen situaciones jurídicas actuales y aún no concluidas". Conviene señalar que la distinción apuntada por el T.C. ya fue elaborada en su día por la doctrina alemana, pero es que además el máximo intérprete de la Carta Magna emplea expresiones como "cualificadas excepciones" o "ponderación de bienes", todas ellas representativas de una extraordinaria vaguedad; en definitiva, conceptos indeterminados que, de seguro, dificultarán a menudo la posibilidad de llegar a conclusiones ciertas e inequívocas sobre la constitucionalidad de una disposición retroactiva.

Del análisis conjunto de ambos pronunciamientos constitucionales la doctrina mayoritaria extrajo una interesante conclusión: el corolario de la inexistencia de una prohibición constitucional de las leyes tributarias retroactivas y de la ausencia de normas tributarias que con carácter general aborden la cuestión, supone la aplicación en este ámbito del criterio que se contiene en el art.2.3 del Código Civil, al establecer que "las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario" (5).

Volviendo de nuevo a la Sentencia objeto de nuestra atención, el T.C. señala en el F.J.5º que "cuando la Ley 44/1983, art.37.2.3 , eleva el tipo de gravamen fijado en el art.13 de la Ley de impuestos especiales a 1,90 pesetas por grado alcohólico y litro de volumen y dice que será aplicable a las bebidas derivadas de alcoholes naturales que salgan de fábrica o se importen, lo hace desde el 1 de enero de 1984. Esta regulación no constituye, pues, un supuesto de retroactividad auténtica de la Ley tributaria, sino a lo sumo de retroactividad impropia, porque el nuevo tipo se aplica a hechos imponibles devengados después de la entrada en vigor de esta Ley y, en definitiva, puesto que los hechos y situaciones (la salida de bebidas alcohólicas de la fábrica) a los cuales la Ley anuda una consecuencia jurídica (la elevación del tipo) no podían considerarse agotados, definitivos o conclusos. Por lo tanto, no puede entenderse que los preceptos legales cuestionados se adentren en el tipo de retroactividad constitucionalmente vedado las normas fiscales".

(5) Vid. LASARTE, RAMIREZ Y AGUALLO: "Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981-1989)". Tecnos, Madrid 1990. Págs. 165 y sgts.

Obsérvese la imprecisión conceptual en que incurre el T.C. al emplear la expresión “el nuevo tipo se aplica a hechos imponibles devengados después de la entrada en vigor”, según el criterio expuesto líneas atrás a propósito de la distinción devengo-hecho imponible. La inexactitud de la afirmación realizada por la Sentencia, pone de relieve la endeble construcción del artificio argumental subsiguiente, es decir, que el hecho imponible, aun cuando sus elementos constitutivos comenzaron a producirse antes de la entrada en vigor de la ley, no se había realizado íntegramente en ese momento y sus efectos jurídicos no se habían agotado; argumento fácilmente rebatible que pone de manifiesto el forzado planteamiento del supuesto concreto en pro de demostrar la inexistencia de un efecto retroactivo que, a lo que parece, repugna (6).

En esta misma línea de pensamiento, la Sentencia aborda en el F.J.5º in fine otra cuestión de sumo interés, cual es, la determinación del momento en que debe ser aplicado el nuevo tipo impositivo, vértice transcendental para precisar si la norma cuestionada es o no retroactiva. Según el T.C. “una cosa es resolver, en relación con un determinada Ley, cual es el momento a partir del cual debe aplicarse el tipo impositivo en ella previsto y otra bien distinta es decidir si la Constitución permite o no al legislador dictar leyes en las que el momento que ha de tomarse para la aplicación del tipo impositivo sea el del devengo y no el del hecho imponible; problema éste que dejamos resuelto afirmativamente desde la perspectiva de la retroactividad auténtica”. A nuestro juicio, las cuestiones planteadas por el Tribunal tienen fácil solución si se encuentra adecuada respuesta a estas dos preguntas: 1ª) ¿Cuál es el hecho imponible del impuesto de alcoholes a 1 de enero de 1984? 2ª) ¿qué tipo impositivo se debe aplicar: el vigente en el instante de realizarse el hecho imponible, o bien el que rige cuando se produce el devengo del impuesto?.

Partiendo de la base de que el art. 22.2.3 del Real Decreto-Ley 24/1982, se limitó a elevar el tipo impositivo, pero sin crear un nuevo hecho

(6) Vid. en este sentido ESCRIBANO, F.: “La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales”. Civitas, Madrid 1988. Págs. 299 y sgts.

(7) Pues éste fue el momento en que entró en vigor el nuevo tipo impositivo fijado por la Ley 44/1983.

imponible (circunstancia que a priori atentaría contra el art.31.1.3 de la Const.(8) y sobre la cual el T.C., precavidamente, guarda silencio en la Sentencia 197/1992) (9), la lógica temporal impone la aplicación del art. 6.1.b de la Ley 39/1979, el cual señala como hecho imponible del impuesto de alcoholes “la elaboración” y no su salida de fábrica. Por otra parte si el hecho imponible del impuesto se agota en la fabricación es obvio que el tipo impositivo aplicable es el vigente en el momento de producirse aquel y no otro posterior; en consecuencia, si queremos ser coherentes con las reglas de la eficacia de las normas jurídicas en el tiempo, a la partida de alcoholes que se encuentren fabricados y embotellados a las cero horas del día uno de enero de 1984 se les debería aplicar el tipo impositivo que estuvo vigente hasta ese preciso momento, que sería el determinado por el art.22.2.3 del Real Decreto-Ley 24/1982 y posteriormente por el art.23.2.3 de la Ley 5/1983, y no el que pretende aplicar el T.C. por el simple argumento de que su salida de fábrica se produzca a ese instante. Por ello, creemos que la retroactividad de la norma contenida en el art.37.2.3 de la Ley 44/1983 resulta palpable. Cuestión muy distinta, es que dicho precepto entre o no dentro de la categoría de “las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales” a que alude el art.9.3 de la Constitución.

RETROACTIVIDAD Y SEGURIDAD JURIDICA

Como bien es sabido el Derecho es, por excelencia, instrumento de seguridad ante todo. Es el que asegura a gobernantes y gobernados sus recíprocos derechos y deberes, haciendo viable la vida social. Cuanto más segura es una sociedad, tanto más civilizada. Seguras están las personas que tienen la certeza de que el Derecho es objetivamente uno y de que

(8) Según el cual “sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”. Este precepto junto con los arts.86.1 y 133.1 de la Const. configuran el principio de reserva de ley en materia tributaria; en este sentido, la doctrina mayoritaria admite que los elementos esenciales configuradores de un tributo (entre ellos naturalmente el hecho imponible) sólo pueden ser regulados por ley formal.

(9) Sobre esta materia vid. PALAO TABOADA: “El papel del Decreto-Ley en materia tributaria”. Crónica Tributaria, nº43 1982, págs.. 161 y sgts.

el comportamiento del Estado y de los demás ciudadanos no divergirá del mismo. Habrá seguridad jurídica donde haya una rigurosa delimitación de las esferas jurídicas y, sobre todo "en el ámbito del Derecho público, como sólido pilar de los derechos subjetivos privados, aquella no puede dejar de apoyarse en un principio que confiera estabilidad a las esferas así delimitadas, sustrayendo la actividad de los ciudadanos de las áreas de lo contingente y lo arbitrario" (10).

No obstante, existen defensores de que la buena fe, entendida como manifestación de la seguridad jurídica, tiene distinta incidencia en el campo del Derecho privado que en el terreno del Derecho Público; y ello, por la presencia en este último de un interés público o colectivo caracterizador de este sector del ordenamiento y de sus normas integrantes. Así, se argumenta por algunos que adoptar por regla general la prevalencia del interés privado frente al interés público, conduciría a una consolidación de las situaciones jurídicas anteriores equivalente a la que derivaba de la teoría de los derechos adquiridos (11).

La S.T.C. 197/1992 define la seguridad jurídica en su F.J.6º como "certeza de la norma o protección de confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos razonablemente imprevisibles".

La posible inconstitucionalidad de las normas tributarias retroactivas, en base a la vulneración del principio de seguridad jurídica, ha sido puesta de manifiesto especialmente en la República Federal de Alemania. Suele citar la doctrina científica como hito importante en la materia la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal (Bundesverfassungsgericht), de 19 de diciembre de 1961, a partir de la cual, arrancando de la idea de Estado de Derecho como concepto operativo (Rechtsstaatsprinzip), y de los principios que lo informan, se considera que las normas tributarias retroactivas pueden estimarse constitucionalmente ilegítimas cuando atenten contra las exigencias de seguridad jurídica (Rechtssicherheit) y de protección de la

(10) Vid. ATALIBA,G.: "Seguridad Jurídica", R.E.D.F. nº59, 1988.

(11) Vid. en este sentido LOZANO SERRANO: "Exenciones tributarias y derechos adquiridos". Tecnos, Madrid 1988. Págs.142 y sgts.

confianza (Vertrauensschutz). La expresada línea argumental es recogida por nuestro T.C. en la Sentencia 126/1987, si bien, matizando que “el principio de seguridad jurídica no puede erigirse en valor absoluto por cuanto daría lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente”, consecuencia que es contraria “a la concepción que fluye del art.9.2 de la Constitución” (F.J.11º) (12).

Ahora bien, teniendo en cuenta, por una parte, que las leyes tributarias no deben ser retroactivas (porque menoscaban la seguridad jurídica y generalmente llevan el sello de la arbitrariedad y del casuismo) y, por otra, que el citado principio “no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal” (S.T.C. 126/1987, F.J.11º), cabe preguntarse ¿cuando debe considerarse que aquél ha sido vulnerado por una norma tributaria retroactiva?.

El Tribunal aprecia que son dos los “elementos clave” a conjugar en el enjuiciamiento de la constitucionalidad de las normas de tal naturaleza: el grado de retroactividad de la norma y “las circunstancias específicas que concurren en cada caso”. A la vista de estas consideraciones no es difícil imaginar los problemas de interpretación que se van a plantear; a la dificultad de delimitar en muchos casos el grado de retroactividad de la norma hay que añadir la extraordinaria imprecisión de que adolece la segunda de las expresiones mencionadas.

En concreto en la Sentencia 197/1992, el T.C. estima que no se vulnera el principio de seguridad jurídica dado que “la propia Ley de impuestos especiales, 39/1979, preveía la posibilidad de la revisión anual de los tipos en las Leyes de Presupuestos. Había, pues, un claro conocimiento por parte del contribuyente de la posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación” (F.J.6º). Es decir, en opinión del Constitucional las exigencias de la seguridad jurídica deben ceder ante lo que podemos denominar “previsibilidad” por parte de los ciudadanos de cambios normativos. Sin embargo, el problema no estriba en saber si se pueden modificar los tipos impositivos, sino más bien en conocer su cuantía actual.

(12) Vid. LASARTE, RAMIREZ, AGUALLO: ob. cit. pág. 180..

Juzgamos digno de encomio que el Tribunal haya aprovechado la experiencia alemana en la limitación de los supuestos de retroactividad tributaria . Ello ha evitado, con toda probabilidad, una prolongada andadura de fracasados intentos por fundamentar la citada limitación en principios constitucionales distintos del de seguridad jurídica. Lo que resulta lastimoso es que utilizando otros caminos, el Constitucional siga cayendo en los mismos errores, como tendremos ocasión de demostrar.

En efecto, si nos centramos en el supuesto de referencia, acierta el T.C. cuando señala que “la aplicación y elevación del tipo al momento de salida de los alcoholes de la fábrica no vulnera el principio de capacidad económica (art.31.1 de la Norma Fundamental), puesto que no puede entenderse que la capacidad económica subyacente hubiera desaparecido o variado sustancialmente respecto del momento de elaboración de los alcoholes y, sobre todo, porque el fabricante y sujeto pasivo del impuesto pudo perfectamente, al conocer la elevación del tipo, repercutir íntegramente el importe del tributo sobre aquel para quien se realice la operación gravada; de manera que, en realidad, la elevación del tipo grava manifestaciones de capacidad contributiva (la puesta en circulación de las bebidas) posteriores a la entrada en vigor de la elevación” (F.J.6º). Ello es así, por cuanto la retroactividad sólo ataca al principio de capacidad económica cuando grava manifestaciones alejadas en el tiempo.

Evidentemente, el Tribunal refiere toda la mecánica teleológica del impuesto al momento del consumo, lo que sin duda permite explicar su función recaudatoria unida a la finalidad extrafiscal de instrumento al servicio de la política sanitaria. Sin embargo, desaprovecha la ocasión para fijarse en la simple, pero también útil, función del fabricante como mero recaudador del tributo. Su capacidad económica no se ve menoscabada por un aumento de los tipos impositivos, pero ¿qué ocurre con su seguridad jurídica?. Si la fabricación de un producto se realiza en función del coste de los factores que intervienen - los impuestos entre ellos- y si, en particular, para la producción de bebidas alcohólicas de alta graduación influye de manera decisiva el impuesto especial ahora estudiado, resulta patente que el fabricante a la hora de elaborar una partida de productos, realizará unas “previsiones” de rentabilidad, las cuales, resultarán seriamente dañadas desde el momento en que un mayor tipo impositivo puede provocar una

menor acogida por parte del consumidor final; es decir, el empresario-sujeto pasivo antevidendo un descenso del consumo produciría menos cantidad de alcohol. Desde esta óptica si queremos que la confianza, la seguridad y la previsibilidad den consistencia y dimensión densas al llamado principio de certeza del Derecho, hay que admitir, sin paliativos, que la ley previa es la que determina al ciudadano antes de tomar sus decisiones y antes de decidir su comportamiento en los asuntos que directa o indirectamente puedan sufrir la influencia de la actuación de los poderes públicos.

CONCLUSIONES

Del examen global de la S.T.C. 197/1992 nos surgen, a modo de epílogo, las siguientes apreciaciones:

1ª) Resulta preocupante la continua presencia de fórmulas abiertas en la doctrina del Tribunal - sobre todo por lo que respecta a los supuestos de retroactividad auténtica- repleta de constantes titubeos y de conceptos jurídicos indeterminados que poco contribuyen a esclarecer el tema.

2ª) El razonamiento del Tribunal, sobre el diverso alcance que la prohibición general de retroactividad tiene sobre los distintos grados de retroacción de las normas, se asemeja a los resultados a que llegaba el profesor De Castro al interpretar la presunción general de no retroactividad que establece el art.2.3 del Código Civil. Este precepto - decía - "al imponer una presunción sobre el sentido no retroactivo de toda nueva norma tiene distinta fuerza respecto de cada tipo de retroacción: casi invencible respecto del grado máximo; muy fuerte respecto al grado medio; fácilmente vencible respecto a la retroacción atenuada" (13)

3ª) El fallo del T.C., en el sentido de declarar inadmisibles las cuestiones planteadas, puede generar en el legislador el pernicioso hábito de referir a su antojo la aplicación del tipo impositivo al momento del hecho

(13) Vid. "Derecho Civil de España", Parte General I, 3ª ed., Instituto de Estudios Políticos, Madrid 1955.

imponible o al del devengo (con el consiguiente menoscabo de la seguridad jurídica de los ciudadanos), bajo el sutil pretexto de que el sistema tributario, en la medida en que constituye un instrumento privilegiado para alcanzar objetivos de política económica y social, alimenta una coyuntura que es la determinante de una extraordinaria variabilidad de las normas tributarias.

4ª) La Ley 39/1979 señaló de manera muy clara como hecho imponible del impuesto de alcoholes "la elaboración", no su salida de fábrica. Quizá el T.C. dejándose llevar por la idea rectora del tributo de gravar el consumo, centró su atención en el objeto del impuesto - en lugar de hacerlo sobre el hecho imponible legal- entendido aquél como la riqueza gravada, es decir, la manifestación de la realidad que se pretende someter a tributación (adquisición de alcohol y bebidas derivadas por parte del consumidor final), manifestación que es anterior a la elevación del tipo impositivo y que resulta reveladora de la existencia de capacidad contributiva. El hecho imponible, por su parte, es un hecho jurídico - no económico como es a veces el objeto del impuesto- y por lo tanto es posterior a la ley.

5ª) Ha de advertirse, además, que si por interpretación extensiva entendemos aquella consistente en ampliar el texto de la ley a supuestos comprendidos en su espíritu por encima del que la letra revela (14), el T.C. parece estar utilizando este criterio hermenéutico con el art.6.1.b de la Ley 39/1979, y ello puede resultar arriesgado en el sentido de que, si bien dicho modelo interpretativo está destinado a cumplir una misión distinta al procedimiento analógico (aquel desempeña una función correctora del Derecho y éste una labor integradora), no obstante presenta zonas de difícil deslinde con respecto a este último, con la posible repercusión en el art.24 de la L.G.T. (15).

(14) Vid. CASTAN TOBEÑAS: "Derecho Civil Español, Común y Foral". Tomo 1º Vol.I.Reus Madrid 1984; Pág. 550..

(15) Téngase en cuenta en este sentido que no es infrecuente encontrar sentencias del T.S. en que se confunda los conceptos de integración analógica e interpretación extensiva, al aplicar el art. 24 L.G.T.: "no puede interpretarse extensivamente la norma fiscal, ya que en esta materia, a tenor del art.24 L.G.T. no cabe extender..." (S.T.S. 23-XII-1982).

En fin, podemos concluir este comentario recordando unas palabras del prof. Dallari que sin duda nos ayudarán a todos a reflexionar sobre el pronunciamiento del T.C. en la Sentencia de referencia: "Siendo legítima y auténtica, la Constitución contendrá las reglas básicas de convivencia, inspiradas en la propia vida del pueblo y expresadas como derechos y deberes fundamentales. Siendo así, aquél se guiará por la Constitución, sabiendo claramente lo que puede, lo que no puede y lo que debe hacerse. Nadie será sorprendido por la invocación de un derecho o de una obligación conocidos únicamente por algunos o que resulten de difícil comprensión" (16).

Aunque a veces los diferencia netamente: "Se prohíbe la analogía, o sea, todo procedimiento para integrar el ordenamiento jurídico, pero, cosa distinta es el descubrimiento del verdadero ámbito del precepto que debe ser analizado por el intérprete, sin prejuzgar su dimensión y únicamente aclarando lo que la norma dice, analizando, por tanto, no sólo la letra, sino también el espíritu de la norma, abandonando, por tanto, el intérprete la postura literalista y restrictiva" (S.T.S. 24-XI-1987).

(16) DALLARI: "Constituição e Constituinte". Ed. Saraiva. Sao Paulo 1982, Pág. 56.