**STC 149/1994, de 12 de mayo de 1994**

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer, Presidente, don Luis López Guerra, don Fernando García-Mon y González-Regueral, don Carlos de la Vega Benayas, Don Eugenio Díaz Eimil, don José Vicente Gimeno Sendra, don José Gabaldón López, don Julio Diego González Campos, don Pedro Cruz Villalón y don Carles Viver Pi-Sunyer, Magistrados, ha pronunciado

**EN NOMBRE DEL REY**

la siguiente

**S E N T E N C I A**

En las cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas núms. 577/94, 585/94 y 693/94, promovidas por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, por supuesta inconstitucionalidad del art. 68 de la Ley Foral del Parlamento de Navarra 3/1988, de 12 de mayo, de Presupuestos de Navarra, por el que se restringen las exenciones del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados recogidas en el Decreto del Parlamento Foral de Navarra de 17 de marzo de 1981, en la redacción de su art. 36.1 B), párrafo 18, dada por la Ley Foral 24/1988, de 11 de diciembre, por posible vulneración del art. 134.7 C.E. Han comparecido y formulado alegaciones la Comunidad Foral de Navarra, el Parlamento Foral de Navarra y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Julio Diego González Campos, quien expresa el parecer del Tribunal.

 **I. Antecedentes**

1. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (T.S.J.) de Navarra ha planteado ante este Tribunal Constitucional tres cuestiones en relación con la posible inconstitucionalidad del art. 68 de la Ley Foral 3/1988, de 12 de mayo, de Presupuestos de Navarra, por el que se restringen las exenciones del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados recogidas en la norma sobre el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobada por Decreto del Parlamento Foral de Navarra de 17 de marzo de 1981 y de conformidad con la redacción de su art. 36.1 B), párrafo 18, dada por la Ley Foral 24/1985, de 11 de diciembre. Dicha posible inconstitucionalidad, a juicio de la Sala, surge del precepto constitucional contenido en el art. 134.7.

2. Las cuestiones de inconstitucionalidad indicadas, promovidas por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del T.S.J. de Navarra son las siguientes:

A) Registrada con el núm. 577/94. Dimanante del recurso contencioso-administrativo núm. 359/90, interpuesto contra Resolución adoptada por el Organo de Resolución Tributaria del Gobierno de Navarra, desestimatoria del recurso de alzada deducido contra liquidación del impuesto de actos jurídicos documentados que se había girado por cancelación de préstamo hipotecario. El Auto de planteamiento de la cuestión es de 10 de febrero de 1994.

B) Registrado con el núm. 585/94. Dimanante del recurso contencioso-administrativo núm. 413/90, de igual objeto que el anterior, siendo el Auto de planteamiento también del 10 de febrero de 1994.

C) Registrado con el núm. 693/94. Dimanante del recurso contencioso-administrativo núm. 556/90, planteada la cuestión mediante Auto de 15 de febrero de 1994. El recurso tiene el mismo objeto que las anteriores.

La fundamentación contenida en los tres respectivos Autos de planteamiento es idéntica en las tres cuestiones.

3. Afirma la Sala proponente que en los casos objeto de los recursos contencioso- administrativos la ley aplicable y de cuya validez depende el fallo es el art. 36.1 B), párrafo 18, de la Norma del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su redacción última y vigente dada por el art. 68 de la Ley Foral 3/1988, de 12 de mayo, que aprueba los Presupuestos Generales de Navarra para el año 1988. La evolución de la norma de referencia fue aprobada inicialmente por Acuerdo del Parlamento Foral de Navarra de 17 de marzo de 1981. En dicha redacción el art. 36.1 B) contenía 17 supuestos de exención.

La Ley Foral 15/1985, de 14 de junio, "Boletín Oficial de Navarra" núm. 74, sobre activos financieros, en su Disposición adicional Segunda introdujo determinada modificación en la norma del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados añadiendo un nuevo párrafo que textualmente decía:

"Los préstamos representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento, en cuanto a la modalidad del impuesto que recae sobre transmisiones patrimoniales onerosas. La exención se extenderá, asimismo, a las transmisiones posteriores de estos títulos".

Pocos meses después la Ley Foral 24/1985, de 11 de diciembre, sobre el Impuesto del valor añadido, en su Disposición adicional Segunda dio nueva redacción al párrafo añadido por la Ley anteriormente citada; el nuevo art. 36.1 B), párrafo 18 venía a establecer ahora que:

"Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumente incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. La exención se entenderá, asimismo, a la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo".

La Ley Foral 3/1988, de 12 de mayo, de Presupuestos Generales de Navarra para el año 1988, en su art. 68, dio nueva redacción al referido precepto 36.1 B), párrafo 18. La nueva redacción textualmente decía:

"Los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma que se instrumente, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. La exención se extenderá a la transmisión posterior de los títulos que documenten el depósito o el préstamo, así como el gravamen sobre actos jurídicos documentados que recae sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento".

La posible inconstitucionalidad, a juicio de la Sala, surge del precepto constitucional contenido en el art. 134.5 al establecer que la Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea. En el presente caso la Ley Foral 3/1988, de 12 de mayo, de Presupuestos Generales para Navarra ha suprimido una exención lo que indirectamente supone creación de tributo; el art. 36.1 del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establecía los beneficios fiscales. Como quiera que dicho precepto está encuadrado en el Capitulo IV de Disposiciones comunes, era aplicable tanto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, como al de operaciones societarias y actos jurídicos documentados; así lo establecía el propio art. 36 al decir "los beneficios fiscales aplicables a las tres modalidades del gravamen a que se refiere el art. 1". La letra A) del precepto se refiere a las exenciones subjetivas y la letra B) a la exenciones por razón del acto. Pues bien el núm. 18 en la redacción dada por la Ley Foral 24/1985 establecía que estaban exentos, los depósitos en efectivo y los préstamos, cualquiera que sea la forma en que se instrumenten, incluso los representados por pagarés, bonos, obligaciones y títulos análogos. Tal exención al ser aplicable a las tres modalidades incluía la de actos jurídicos documentados. La Ley Foral 3/1988 de Presupuestos al dar nueva redacción al precepto establece que la exención se extenderá al gravamen sobre actos jurídicos documentados que recae sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos. Es decir, antes la exención abarcaba a toda clase de préstamos incluso a los que recaen sobre pagarés, bonos, obligaciones, con la redacción dada por la Ley de Presupuestos sólo a ésta clase de préstamos.

4. Las tres cuestiones de inconstitucionalidad fueron admitidas a trámite por providencia de la Sección Tercera de 15 de marzo último -la registrada con el núm. 577/94-, de la Sección Primera de 15 de marzo -la registrada con el núm. 585/94- y de la Sección Segunda de 22 de marzo -la registrada con el núm. 693/94-.

En las providencias se acordaba, además, dar traslado de las respectivas actuaciones conforme establece el art. 37.2 LOTC, así como publicar la incoación de las cuestiones en el "Boletín Oficial del Estado" y en el "Boletín Oficial de Navarra".

5. El Abogado del Estado, por escrito de 6 de abril de 1994, se personó en nombre del Gobierno en las cuestiones acumuladas, manifestando que se abstenía de formular alegaciones en las mismas.

6. Según el Letrado de la Comunidad Foral de Navarra la duda planteada parte de una base incorrecta, el que el artículo en su redacción de 1985 incluía una exención general en las tres modalidades del impuesto y para toda clase de préstamos que habría desaparecido tras la reforma de 1988, suponiendo la reducción de la exención la creación indirecta de un tributo. Pero la duda de constitucionalidad sobre esa modificación no sería determinante del fallo, al no significar variación alguna sobre el tratamiento de los prestamos de actos jurídicos documentados, y tampoco podría hablarse de la creación indirecta de tributo alguno, sino de una exención en relación a un impuesto no contemplado antes en el precepto. De las Sentencias del Tribunal Supremo de interés de Ley de 2 de Octubre 1982 y 9 de Octubre 1992, se deduce que la norma legal que se reproduce en la Ley Autonómica no contiene una exención aplicable a los actos jurídicos documentados sino únicamente afecta a las transmisiones patrimoniales, de modo que los préstamos hipotecarios no están exentos del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados ni en 1985 ni en 1988. El precepto cuestionado no es de aplicación al supuesto contemplado en proceso a quo y de su validez no depende el fallo. A mayor abundamiento sostiene que no se trata de una creación de tributos ni de la modificación de sus elementos configuradores, sino de la modificación de una nueva exención no resultando aplicable al caso el art. 134.7 C.E.

7. El Letrado del Parlamento Foral de Navarra no comparte con la Sala promotora de la cuestión de inconstitucionalidad que la ley aplicable al caso y de cuya validez dependa el fallo sea el núm. 18 del art. 36.1 b) de la Norma reguladora del Impuesto, porque tal planteamiento deriva de una interpretación errónea de los preceptos de dicha Norma, al apartarse de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo en sus Sentencias de 2 de octubre de 1989 y 9 de octubre de 1992. Por lo que, al faltar uno de los requisitos previstos en el art. 163 C.E. y 35.1 LOTC, no es admisible el planteamiento de la cuestión ante este Tribunal. No obstante, si no se desestimase la cuestión, y aceptando a efectos dialécticos la posición de la que parte la Sala, debe declararse la conformidad del precepto cuestionado con el art. 134.7 C.E., a cuyo fin invoca la doctrina sentada por este Tribunal en la STC 6/1983, estimando que en nuestro ordenamiento la reserva de ley en materia tributaria, en cuanto a los beneficios fiscales, se refiere exclusivamente al aumento o establecimiento de los mismos y no a su reducción o supresión, pues no se impone una obligación sino que se elimina un tratamiento fiscal desigual y favorable únicamente para los beneficiarios (arts. 31.3 en relación con el 133.3 C.E.); por lo que la reducción de beneficios fiscales ya establecidos puede llevarse a cabo mediante una norma de rango reglamentario. Y ello se confirma si el tema se examina desde la perspectiva del art. 134.7 C.E. y a la luz de la STC 27/1981, pues tal modificación no afecta a los elementos esenciales del impuesto y cabe la adaptación del tributo a la realidad, por lo que, no tratándose de una modificación del impuesto, la reducción puede llevarse a cabo en una Ley Foral de Presupuestos, como así se ha hecho.

8. El Fiscal General del Estado inicia su escrito de alegaciones recordando la doctrina constitucional sobre el juicio de relevancia, entendiendo que es evidente la aplicación al caso de la norma cuestionada. En cuanto al fondo del asunto, es claro que se trata de una nueva redacción más restrictiva de las exenciones existentes; lo que implica la modificación del tributo sin una ley sustantiva, desconociendo la prohibición contenida en el art. 134.7 C.E. Solicita la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal cuestionado por incompatibilidad con el antes mencionado de la Constitución.

9. En otrosí de los escritos de alegaciones, el Parlamento de Navarra considera procedente la acumulación de las tres cuestiones, conforme establece el art. 83 LOTC, por tratar el mismo precepto legal y basarse en la misma presunta infracción constitucional.

10. Mediante providencia de 19 de abril de 1994, dictada en la cuestión de inconstitucionalidad núm. 693/94, la Sección Segunda de este Tribunal acuerda oír a las partes para que expongan lo que consideren conveniente acerca de la acumulación de ésta con las núms. 577/94 y 585/94, que pide el Parlamento de Navarra.

El Fiscal General del Estado por escrito recibido el 26 de abril de 1994, no se opone a la acumulación de las citadas cuestiones de inconstitucionalidad.

Por su parte el Abogado del Estado en escrito presentado el 29 de abril de 1994, muestra su conformidad con dicha acumulación.

La Comunidad Foral de Navarra mediante escrito recibido el 3 de mayo del presente año, manifiesta igualmente, su conformidad con la acumulación solicitada por el Parlamento de Navarra.

11. Por Auto de 10 de mayo de 1994, el Pleno del Tribunal acordó acumular las cuestiones de inconstitucionalidad registradas con los núms. 585/94 y 693/94 a la registrada con el núm. 577/94.

12. Por providencia de 10 de mayo de 1994, se acordó señalar el día 12 de los corrientes para deliberación y votación de la presente Sentencia.

##### II. Fundamentos jurídicos

1. Unico. Aun cuando tanto el Letrado de la Comunidad Foral como el del Parlamento Foral de Navarra entienden que la norma legal cuestionada no sería aplicable al caso, criticando la conclusión a la que llega el Juez proponente al formular el juicio de relevancia, tiene razón el Ministerio Fiscal cuando afirma, basándose en reiterada doctrina de este Tribunal, que sólo procederá el rechazo procesal de la cuestión de inconstitucionalidad cuando resulte evidente que la norma legal cuestionada no es en modo alguno aplicable para resolver el litigio (SSTC 3/1988, 76/1990, 157/1990). Lo que no ocurre en el presente supuesto, en el que el órgano judicial ha razonado, en modo alguno arbitrariamente, la aplicabilidad de la norma legal cuestionada en el procedimiento del que dimana la cuestión de inconstitucionalidad.

Hemos de entrar, pues, en el fondo del asunto, o sea en la presunta inconstitucionalidad del art. 68 de la Ley Foral del Parlamento de Navarra 3/1988, de 12 de mayo, de Presupuestos de Navarra, por contradicción con el art. 134.7 C.E. Ahora bien, la cuestión ha de ser desestimada, puesto que este Tribunal en su reciente STC 116/1994 ha declarado que el inciso 2º del art. 134.7 C.E. no es de aplicación a la Comunidad Foral de Navarra. Según dicha Sentencia, a la que cabe remitirse para dar por reiterado un razonamiento más detenido, "del segundo inciso del art. 134.7 C.E. no puede inducirse un principio general, de prohibición de modificar tributos por medio de las leyes de presupuestos autonómicas o forales sin la previa habilitación de una ley tributaria sustantiva" (fundamento jurídico 5º). Añadiendo que "en el ordenamiento jurídico hoy vigente ninguna disposición integrada en el bloque de la constitucionalidad impide que el Parlamento de la Comunidad Foral de Navarra mediante la Ley de Presupuestos Generales de la Comunidad pueda modificar los tributos" (fundamento jurídico 9º).

En consecuencia, rechazada la premisa de la que parte el razonamiento que sirve de base a la cuestión planteada, hemos de concluir que ninguna tacha de inconstitucionalidad puede hacerse al precepto cuestionado desde la perspectiva en que se han suscitado las presentes cuestiones.

### F A L L O

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCION DE LA NACION ESPAÑOLA,

Ha decidido

Desestimar las presentes cuestiones de inconstitucionalidad.

Publíquese esta Sentencia en el "Boletín Oficial del Estado"

Dada en Madrid, a doce de mayo de mil novecientos noventa y cuatro.

### Votos

Voto particular que formula el Magistrado don José Gabaldón López respecto de la Sentencia dictada en las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 577/94, 585/94 y 693/94, al que se adhiere el Magistrado don Eugenio Díaz Eimil

La Sentencia, cuyo fallo es del mismo sentido que la dictada por el Pleno STC 116/1994, se remite a ésta en cuanto al contenido de su fundamentación.

Respecto de aquélla, su fallo y fundamentos, formulé voto particular discrepante del parecer de la mayoría.

Debo ahora reiterar mi parecer; en mi opinión el fallo debiera haber declarado, como allí, la inconstitucionalidad del art. 68 de la Ley Foral de Presupuestos de Navarra, 3/1988, de 12 de mayo y por igual fundamentación a la que entonces expuse: es decir, la justificativa de que, por tratarse de la restricción de una bonificación tributaria, la norma acordándola contiene una modificación del tributo y ésta no puede llevarse a cabo en Ley de Presupuestos sino mediante una Ley sustantiva que lo prevea, tal como prescribe el art. 134.7 C.E., que es de aplicar en Navarra.

Madrid, doce de mayo de mil novecientos noventa y cuatro.