

en cuenta que el pronunciamiento desestimatorio en Sentencia requiere siempre como presupuesto la declaración de titularidad de la competencia controvertida (art. 66 LOTC), lo que, como ya hemos razonado, en este caso no es posible por nuestra carencia de jurisdicción, y que la necesidad de que las inadmisibilidades se declaren por Auto sólo afecta a las iniciales (art. 86.1 LOTC) y no a las que, como en el caso que nos ocupa, son detectadas en la recta final del proceso.

En consecuencia, la decisión correcta, a mi parecer, en el caso de que hubiera prosperado mi propuesta inicial, que naufragó, consistiría en declarar inadmissible el conflicto positivo de competencia planteado por el Gobierno de la Nación respecto de los arts. 4 (apartados 2.º y 3.º), 8, 9, 10 y 11 (apartado 2 en su último inciso) y de la Disposición adicional Primera del Decreto del Consejo de Gobierno de la Generalidad de Cataluña 307/1985, de 31 de octubre.

Madrid, a 31 de octubre de 1996.—Firmado: Rafael de Mendizábal Allende.—Rubricado.

27188 Pleno. Sentencia 173/1996, de 31 de octubre de 1996. Cuestiones de inconstitucionalidad 3.563/1993, 3.564/1993, 3.565/1993 y 100/1994 (acumuladas). En relación, las tres primeras, con el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, de Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria, que creó un gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar para el año 1990, y con el apartado A), a), del núm. 2 del art. 3.4, del Real Decreto-ley 16/1977, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, según la nueva redacción dada a dicho precepto por el art. 38.2.1 de la citada Ley 5/1990, y la cuarta en relación con el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990.

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Álvaro Rodríguez Bereijo, Presidente; don José Gabaldón López, don Fernando García-Mon y González Regueral, don Vicente Gimeno Sendra, don Rafael de Mendizábal Allende, don Julio Diego González Campos, don Pedro Cruz Villalón, don Carles Viver Pi-Sunyer, don Enrique Ruiz Vadillo, don Manuel Jiménez de Parga y Cabrera, don Tomás S. Vives Antón y don Pablo García Manzano, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 3.563, 3.564, y 3.565/93 y 100/94, planteadas las tres primeras por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña respecto del art. 38.2.2, de la Ley 5/1990, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que creó un gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar para el año 1990, en relación con el apartado A), a), del núm. 2 del art. 3.4 del Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas, según la nueva redacción dada a dicho precepto por el art. 28.2.1

de la citada Ley 5/1990, de 29 de junio, por presunta vulneración de los arts. 9.3, 14, y 31.1 de la Constitución, y la cuarta planteada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, respecto del art. 38.2.2, de la Ley 5/1990, de 29 de junio, por presunta vulneración del art. 9.3 de la Constitución. Han intervenido el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado y ha sido Ponente el Magistrado don Fernando García-Mon y González-Regueral, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. En relación con el art. 38.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, que creó un gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, y el apartado A), a), del núm. 2 del art. 3.4 del Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, según la nueva redacción ofrecida por la Ley 5/1990, de 29 de junio, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha planteado las siguientes cuestiones de inconstitucionalidad:

a) La registrada con el núm. 3.563/93, formulada por Auto de 11 de noviembre de 1993, recaído en el recurso contencioso-administrativo núm. 620/91, interpuesto por «Codere Barcelona, S.A.», contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 1 de marzo de 1991, por la que se desestimó la reclamación formulada contra el Acuerdo del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña, de 12 de noviembre de 1990, por el que se ratificaban las declaraciones-liquidaciones presentadas en su momento por el recurrente por el concepto de gravamen complementario para 1990 de la tasa fiscal sobre el juego correspondientes a las máquinas recreativas del tipo «B» cuya titularidad ostentaba. Admitida a trámite por providencia de la Sección Primera del Pleno de 21 de diciembre de 1993 en la que, asimismo, se acuerda efectuar los traslados previstos en el art. 37.2 LOTC y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado».

b) La registrada con el núm. 3.564/93, formulada por Auto de 11 de noviembre de 1993, recaído en el recurso contencioso-administrativo núm. 621/91, interpuesto por «Codereca, S.A.», contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 1 de marzo de 1991, por la que se desestimó la reclamación formulada contra el Acuerdo del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña, de 12 de noviembre de 1990, por el que se ratificaban las declaraciones-liquidaciones presentadas en su momento por el recurrente en concepto de gravamen complementario para 1990 de la tasa fiscal sobre el juego correspondientes a las máquinas recreativas del tipo B cuya titularidad ostentaba. Admitida a trámite por providencia de la Sección Primera del Pleno de 21 de diciembre de 1993 en la que, asimismo, se acuerda efectuar los traslados previstos en el art. 37.2 LOTC y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado».

c) La registrada con el núm. 3.565/93, formulada por Auto de 11 de noviembre de 1993, recaído en el recurso contencioso-administrativo núm. 622/91, interpuesto por «Coderoca, S.A.» contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 1 de marzo de 1991, por la que se desestima la reclamación formulada contra el Acuerdo del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña, de 12 de noviembre de 1990, por el que se ratificaban las declaraciones-liquidaciones presentadas

en su momento por el recurrente por el concepto de gravamen complementario para 1990 de la tasa fiscal sobre el juego correspondiente a las máquinas recreativas del tipo B cuya titularidad ostentaba. Admitida a trámite por providencia de la Sección Primera del Pleno de 21 de diciembre de 1993 en la que, asimismo, se acuerda efectuar los traslados previstos en el art. 37.2 LOTC y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado».

2. Los diversos Autos de planteamiento de la cuestión comienzan señalando el objeto de la misma, constituido por el art. 38.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que creó un gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar para el año 1990, y también el apartado A) del núm. 2 del art. 3.4 del Real Decreto-Ley 16/1977, de 25 de febrero, según la nueva redacción ofrecida por la Ley 5/1990, de 29 de junio.

Se niega, a continuación, que la STC 126/1987, produzca efectos de cosa juzgada en el presente caso, pues no sólo se trata de textos legales diferentes, de situaciones fácticas muy distintas, sino que los principios constitucionales tomados en consideración en aquella Sentencia son distintos de los que ahora se consideran vulnerados, pues incluso el de retroactividad tiene un contenido diferente.

Seguidamente, se exponen los principios constitucionales que se consideran infringidos:

a) Se entiende vulnerado el principio constitucional que prohíbe la arbitrariedad de los poderes públicos recogido en el art. 9.3 C.E. La arbitrariedad de la disposición legal cuestionada se aprecia en el aumento desproporcionado de las cuotas únicas; si para el año 1983 se consideró justo el importe de la tasa de 125.000 pesetas, en el presente caso no aparece justificado un aumento del 300 por 100, pasando a una cuota de 375.000 pesetas, sin valorar el coste del servicio o la propia actividad administrativa, ni tener en cuenta los resultados económicos de las empresas afectadas. Por otra parte, para el año 1990, según los datos ofrecidos por el propio Ministerio del Interior, la incidencia del sector de máquinas recreativas tipo «B» en el juego quedó totalmente estabilizada, por lo que no aparece justificado aumento tan desproporcionado. Además, si en el aumento de 1983 existió una cierta motivación o explicación del mismo, el aumento efectuado en 1990 carece de motivación racional; las consideraciones expuestas en la fundamentación de la enmienda que dio lugar al aumento no pueden considerarse justificativas del mismo, pues es arbitrario que se pretenda corregir ciertas costumbres que inciden en el juego del sector privado y fomentar las modalidades de juego controladas por el sector público. Al no haber razón social, técnica ni fiscal para justificar tal aumento de un 300 por 100, debe concluirse que el mismo es arbitrario.

b) Se considera vulnerado el principio constitucional de capacidad económica (art. 31.1 C.E.). En el sistema tributario, el principio de capacidad económica es el único canon de legitimación y justificación, no sólo del impuesto, sino de todas las demás figuras tributarias que deberán siempre responder al correspondiente indicativo de capacidad económica y expresar la aptitud del sujeto para contribuir al gasto público; se considera incluso como la expresión histórica vigente y positiva de la idea de justicia tributaria. Pero es evidente que la determinación de la capacidad económica no queda bien delimitada en los tributos con claros fines extrafiscales. Por excepción hay autores que estiman que la extrafiscalidad es legítima cuando con fundamento cons-

titucional esté contemplada en la legislación planificadora de la política económica, o bien figure como elemento de la programación del gasto público, lo que por motivos obvios no ocurre en el presente caso. En definitiva, pues, una determinada carga fiscal no puede ser fijada a un nivel superior a la capacidad económica que acredita el acto económico objeto de imposición. Aplicando lo anteriormente expuesto al caso que nos ocupa, es evidente que de una valoración conjunta de la prueba practicada, especialmente la documental, queda acreditado que el gravamen complementario excede de los beneficios netos que obtienen las empresas explotadoras de las máquinas recreativas una vez analizados los costes empresariales de explotación, pues los datos ofrecidos en la demanda se fundamentan en cuantificaciones reales.

c) Se vulnera el principio constitucional del derecho a la igualdad (art. 14 C.E.). El principio de igualdad, que rige también en el actual sistema tributario, no es más que un complemento del principio de capacidad económica y conlleva la idea de establecer una igualdad o paridad de tratamiento fiscal a igualdad o paridad de capacidad económica, en el sentido de que a situaciones iguales debe corresponder siempre una igual tributación e impide los tratamientos fiscales arbitrarios o discriminatorios entre situaciones objetivamente iguales. En el presente caso, se estima vulnerado el principio de igualdad por cuanto en un principio la tasa fiscal sobre el juego para las máquinas recreativas repercutía solamente sobre los ingresos recaudados; posteriormente se pasó a fijar una cuota única por máquina recreativa, cuando es obvio que no todas las máquinas recreativas, por distintas razones, obtienen los mismos ingresos siendo, pues, el rendimiento muy diferente de unas a otras, incluso en el mismo municipio.

d) Se vulnera también el principio constitucional de progresividad del sistema tributario (art. 31.1 C.E.). El citado principio es el resultado de la noción de capacidad económica, por lo que el sistema tributario debe afectar progresivamente más a los titulares de un mayor poder de disposición sobre bienes y derechos; por ello, capacidad económica y progresividad son criterios complementarios que deben actuar perfectamente integrados, pues no puede existir la pretendida progresividad de una determinada figura tributaria si no se alcanza un determinado nivel de capacidad económica, ya que en caso contrario se incuraría en confiscación. Del informe del Ministerio de Hacienda que consta en autos se deduce la desproporción de los rendimientos de las máquinas recreativas encuestadas, apreciándose que el rendimiento medio es el doble del mínimo y el máximo es más del triple del mínimo, mientras que la tasa fiscal es la misma para todos los rendimientos; no existe, pues, relación alguna entre los principios citados anteriormente, vulnerándose con tal proceder el principio de progresividad.

e) Se considera vulnerado, asimismo, el principio constitucional que prohíbe la confiscatoriedad fiscal (art. 31.1 C.E.). Un tributo será confiscatorio a partir del momento que suprime los beneficios o ganancias obtenidas en una determinada actividad, y la aplicación del gravamen complementario en la cuantía expresada supone absorber la mayor parte de los beneficios empresariales, sin que exista contraprestación estatal alguna en este aspecto, siendo claramente confiscatoria.

f) Se estima, por último, vulnerado el principio constitucional de irretroactividad de las normas restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 C.E.). Tras recordar la doctrina sobre la retroactividad de las normas jurídicas de naturaleza tributaria establecida en la STC 150/1990

y constatar que tales normas no tienen carácter sancionador ni son restrictivas de derechos individuales, pues es evidente que las leyes fiscales poseen un fundamento autónomo en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el art. 31 de la Constitución, pasa a delimitar la relación jurídica tributaria y los efectos jurídicos que se derivan de la misma.

Del art. 28 de la Ley General Tributaria se deduce que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho imponible y en ese momento se devenga el tributo; el devengo señala así el momento en que realizado el hecho imponible nace la obligación de contribuir. En el presente caso, el devengo del tributo se produce con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, en el momento en que se realiza el hecho imponible, o sea, la autorización administrativa de máquinas recreativas; el hecho imponible se produce y se agota, no se extiende permanentemente; lo que perdura no es el hecho imponible, sino la relación jurídica con la Administración tributaria; con los derechos y obligaciones correspondientes. Con el devengo se inicia una relación jurídica de naturaleza tributaria y en cuyo contenido un elemento destacado es la obligación de abonar la deuda tributaria; todo ello se origina al amparo de una determinada legislación. Si posteriormente se produce un cambio legislativo que supone un considerable aumento en el importe de la deuda tributaria y además tiene efectos retroactivos, es evidente que se están lesionando derechos individuales, no por la naturaleza jurídica de la ley tributaria, sino por la forma en que lleva a cabo su aplicación en el tiempo. Actuar legislativamente de este modo supone una vulneración del principio de la confianza de los ciudadanos en sus instituciones, que en un momento dado han configurado su actividad empresarial confiados en una legislación vigente, para ser luego sorprendidos, y nada menos que con efectos retroactivos, con aumentos desproporcionados en la cuantificación de la deuda tributaria.

La distinción entre tributos instantáneos y periódicos no puede servir de excusa para justificar una posible retroactividad de las leyes tributarias, pues en estos últimos la inseguridad jurídica de los sujetos pasivos sería total y absoluta, ya que nunca tendría certeza del importe de la deuda tributaria que podría estar sujeta a las fluctuaciones legislativas más o menos justificadas.

En el presente caso, la retroactividad de la norma jurídica impugnada supone claramente la vulneración de los principios constitucionales anteriormente indicados, por lo que se debe declarar la inconstitucionalidad del art. 38. Dos.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, y apartado A), a), del núm. 2 del art. 3.4 del Real Decreto-ley de 25 de febrero según la redacción dada por la Ley 5/1990.

3. Mediante tres escritos de 11 de enero de 1994, el Presidente del Senado comunica el Acuerdo de la Mesa de la Cámara de dar por personada a la Cámara en los procedimientos correspondientes a las cuestiones 3.563, 3.564 y 3.565/93 y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional. Por medio de tres escritos de 20 de enero de 1994, el Presidente del Congreso de los Diputados pone en conocimiento el Acuerdo de la Mesa de la Cámara de comunicar al Tribunal que, aun cuando el Congreso de los Diputados no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones, pone a disposición del Tribunal las actuaciones de la Cámara que pueda precisar.

4. El Fiscal general del Estado formuló sus alegaciones respecto de las cuestiones 3.563, 3.564 y 3.565/93 en escritos idénticos registrados el día 26 de enero de 1994. En ellos analiza, en primer lugar,

las tres referencias al art. 31.1 de la Constitución, para seguir con el del art. 14 y terminar con las dos referencias al art. 9.3.

En cuanto al principio de capacidad contributiva, si bien comparte algunas afirmaciones de la Sala cuestionante, sin embargo, muestra su desacuerdo con las conclusiones que extrae la Sala. Entiende el Fiscal que la documentación aportada no demuestra que el gravamen complementario exceda de los beneficios netos que obtienen las empresas explotadoras de las máquinas recreativas; por ello, la normativa cuestionada respeta el principio de capacidad contributiva.

Respecto a la prohibición de la confiscatoriedad, los argumentos del Fiscal son los mismos que en el caso anterior. En concreto, no se observa que la norma cuestionada suprima los beneficios o ganancia obtenida. En realidad, la Sala cuestionante viene a reconocer que no se produce una confiscación cuando manifiesta que el gravamen complementario absorbe la mayor parte de los beneficios empresariales, lo que, por otra parte, se contradice con lo que la Sala expone al referirse a la capacidad económica.

La progresividad fiscal, como claramente se desprende del art. 31.1 C.E., es un mero principio informador del sistema tributario, esencialmente en los llamados impuestos directos, que no se cumple en todos los tributos y que tiene, a su vez, otros límites; por ello, tampoco se observa en este caso la inconstitucionalidad denunciada.

En lo que se refiere al principio de igualdad, entiende el Fiscal que debe ser estudiado en relación con el art. 31.1 C.E., y no con relación al 14, más aún cuando la Sala lo relaciona con el principio de capacidad contributiva. En el presente caso, faltan los elementos de comparación precisos para afirmar la existencia de una vulneración del principio de igualdad. El cambio efectuado, de una proporción de ingresos a unas cantidades fijas, es una opción correcta desde la perspectiva constitucional; los estudios aportados sobre los ingresos mínimos, medios y máximos se basan en cálculos y no son suficientes para confirmar la existencia de un tratamiento desigual y discriminatorio. Además, las tasas son contraprestaciones a un servicio público cuyos costes son, en principio, iguales. Por tanto, tampoco se observa la existencia de un tratamiento desigual con relevancia constitucional.

Negada la existencia de inconstitucionalidad por contradicción con los principios de capacidad contributiva, prohibición de confiscación, progresividad del sistema tributario e igualdad, resulta como consecuencia que tampoco la regulación cuestionada sea arbitraria (art. 9.3 C.E.), ya que la arbitrariedad no es considerada por la Sala cuestionante como un motivo independiente, sino derivado de los anteriormente expuestos.

Finalmente, en lo que se refiere a la prohibición de retroactividad de normas no favorables, es preciso tener en cuenta que el gravamen complementario se devenga el día de la entrada en vigor de la ley, por lo que no se observa que tenga carácter retroactivo, salvo que se entienda que el mismo viene producido porque este gravamen fiscal se refiere a máquinas «cuya tasa fiscal correspondiente al año 1990 se haya devengado con anterioridad a la entrada en vigor de la presente ley»; en todo caso, esta última referencia se da precisamente por la necesidad de equiparar las máquinas cuya tasa fiscal, ya incrementada, se produzca después de la entrada en vigor de la ley, con aquellas cuya tasa ya se pagó con arreglo a las cifras anteriores. Tras reiterar la doctrina expuesta en la STC 126/1987, señala que, aun en el caso de que se considere retroactiva, no ha incidido en ninguno de los preceptos constitucionales que la convertirían en restrictiva de derechos fundamentales, por

lo que también por este motivo procede la desestimación de la cuestión.

Concluye su escrito el Ministerio Fiscal, solicitando que se declare que los artículos cuestionados no son contrarios a las siguientes normas constitucionales: **Primer:** Art. 9.3, en cuanto garantiza la «interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos». **Segundo:** Art. 14, que consagra el principio de igualdad, y 31.1, en cuanto establece el mismo en materia tributaria. **Tercero:** Art. 31.1, que establece el principio de capacidad económica en materia tributaria. **Cuarto:** El art. 31.1, en cuanto sanciona la progresividad del sistema tributario. **Quinto:** El art. 31.1, en cuanto prohíbe que los tributos tengan alcance confiscatorio. **Sexto:** El art. 9.3, en cuanto a la irretroactividad de las normas no favorables.

5. Por Auto de 23 de noviembre de 1993, dictado en el recurso contencioso-administrativo núm. 776/92, la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid plantea cuestión de inconstitucionalidad respecto del art. 38.2.2, de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria, en cuanto crea un gravamen complementario para 1990 de la tasa fiscal que grava la explotación de las máquinas recreativas, clase «B». El citado recurso contencioso-administrativo fue interpuesto por «Misuri, S.L.», contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 27 de marzo de 1992, por la que se desestimó la reclamación interpuesta contra las confirmaciones presuntas de la Delegación de Hacienda de Madrid de las solicitudes de rectificación de las declaraciones-liquidaciones presentadas en aplicación de la Ley 5/1990, que crea un gravamen complementario sobre la tasa sobre el juego, correspondiente a 65 máquinas recreativas tipo B.

El Auto de planteamiento de la cuestión, de 23 de noviembre de 1993, basándose en el hecho de que el recurso de que conoce se contrae a la impugnación de las liquidaciones debidas por el gravamen complementario de 1990, limita a éste su enjuiciamiento, sin extenderlo a la modificación de la tasa para períodos sucesivos. Por otra parte, la Sala circscribe el planteamiento de la cuestión a la conformidad del citado gravamen complementario con el art. 9.3 de la Constitución que establece la irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales y otros principios de prioridad aplicación, como es el de la seguridad jurídica.

En la fundamentación del Auto se concede especial relevancia a los antecedentes normativos conectados con la materia enjuiciada, sobre todo los Decretos-leyes 16/1977, de 25 de febrero, 11/1979, de 20 de julio y 9/1980, de 26 de septiembre; de tales antecedentes se deduce que, sin perjuicio de incidentales alusiones a valores diferentes a los estrictamente fiscales, como pueden ser los ético-sociales, todas las normas recaídas en la materia se justifican en el intento de aproximar, mediante reglas objetivas de cuantía fija, la tributación de las máquinas tipo «B» al resto de los juegos y al tipo general del 20 por 100.

El antecedente más directo está constituido por la Disposición Adicional Sexta de la Ley 5/1983 que elevó el importe de las cuotas y creó un gravamen complementario. Sin embargo, y al margen de la diferencia formal de tratarse de dos normas distintas y por ello no asimilables en la institución de la cosa juzgada, existen otras diferencias importantes entre la Ley 5/1983 y la 5/1990. Así, en el año 1983 no se partía de una cuantía fijada en el Decreto-ley 24/1982, que no modificó la entonces existente desde 1980, por lo que no se creó expectativa alguna para las empresas afectadas.

No obstante, el aspecto de mayor trascendencia es la modificación que se efectúa en la motivación del incremento: Si la finalidad tradicional de este tributo, reconocida en la STC 126/1987, era una mayor justicia tributaria, la modificación operada en la norma cuestionada ahora en absoluto se refiere a dicho objetivo, según se desprende de la enmienda que dio lugar a la misma, en la que se aducía una finalidad parafiscal cuya raíz constitucional no se encuentra en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, plasmado en el art. 31.1 C.E., sino en las potestades generales conferidas a los poderes públicos por los arts. 40.1 y 130.1 C.E.

A juicio de la Sala, la retroactividad de una disposición tributaria de finalidad parafiscal puede vulnerar la interdicción de la irretroactividad que contiene el art. 9.3 C.E. pues, a diferencia de los tributos de fines estrictamente fiscales, los de fines extrafiscales son disposiciones restrictivas de derechos individuales. La doctrina constitucional que admite la posibilidad de la retroactividad de las disposiciones fiscales, y que se basa en que tales disposiciones no implican una limitación de derechos sino que emanan del deber general de contribuir reconocido en el art. 31.1 C.E., no puede hacerse extensiva a los tributos con fines no fiscales. Dado que estos últimos encuentran su justificación constitucional en las facultades de política general, el ejercicio de tales facultades se encuentra de lleno en las limitaciones de derechos que prevé, para proscribir la retroactividad, el art. 9.3 C.E. Es más, en el supuesto de autos tales derechos están perfectamente delimitados por el acto de autorización que la actividad requiere. Por ello un tributo que tiene como objeto condicionar tal autorización, como se expresa en su motivación, es un tributo limitador de derecho que si bien es legítimo no puede, en opinión de la Sala, tener efectos retroactivos.

Al margen de los argumentos expuestos, la imposibilidad de retroactividad de un tributo de fin no fiscal está en la misma raíz racional del ordenamiento, de tal forma que su vulneración puede implicar la comisión de arbitrariedad. El tributo cuestionado persigue la corrección de determinados comportamientos; pero lo cierto es que los comportamientos no pueden modificarse con carácter retroactivo, pues por su propia naturaleza son hechos consumados. De esta forma, la intención de perseguir la proliferación del juego en las capas sociales de menor renta se transforma en un simple gravamen a las empresas.

La Sala entiende también que la retroactividad producida puede vulnerar el principio de seguridad jurídica. La STC 126/1987 declara que la conformidad a la Constitución de la retroactividad impropia, como la que aquí se produce, ha de ser considerada en función de las circunstancias específicas concurrentes, teniendo en cuenta entre otros criterios el de la previsibilidad de la norma, lo que puede determinar una vulneración del principio de seguridad jurídica. En el presente caso, una norma de efecto instantáneo previó una cuantía de 141.750 pesetas; seis meses después, otra norma elevó la cuantía a 375.000 pesetas con efectos desde el comienzo de la norma anterior, que de esta manera nunca llegó a regir con efectos prácticos; además, la segunda norma no era sino la tramitación parlamentaria de la primera. Ante estas circunstancias, la Sala entiende que con la retroactividad producida se ha podido vulnerar la seguridad jurídica al no considerar razonablemente previsible la modificación operada, tanto por su cuantía como por su motivación, pudiendo haberse vulnerado la confianza de los ciudadanos que posiblemente habían ajustado su conducta económica a las previsiones normativas impuestas justo en el momento del devengo.

6. Por providencia de 8 de febrero de 1994, la Sección Primera del Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión, que ha sido registrada con el núm. 100/94, efectuar los traslados previstos en el art. 37.2 LOTC, oír a las partes para que expongan lo conveniente sobre la acumulación de esta cuestión con los núms. 3.563, 3.564 y 3.565/93, y publicar la incoación de la cuestión en el «Boletín Oficial del Estado».

7. Mediante escrito de 15 de febrero de 1994, el Presidente del Congreso de los Diputados comunica que aun cuando el Congreso no se personará en el procedimiento ni formulará alegaciones, pone a disposición del Tribunal las actuaciones de la Cámara que pueda precisar. Por escrito de 22 de febrero de 1994, el Presidente del Senado comunica el Acuerdo de la Mesa de la Cámara de dar por personada a la Cámara en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

8. El Fiscal general del Estado presentó sus alegaciones en escrito de 24 de febrero de 1994. En él se afirma que, en contra de lo sostenido en el Auto de planteamiento, la finalidad parafiscal no excluye, sino que se superpone a la finalidad prioritaria de los tributos (contribuir al sostenimiento de los gastos públicos) y, por tanto, la premisa del Auto de planteamiento es errónea en este punto. Además, es preciso tener en cuenta que el gravamen complementario se devengó el día de la entrada en vigor de la ley que lo creó, lo que excluye el carácter retroactivo, salvo que se entienda que el mismo viene producido porque este gravamen fiscal se refiere a máquinas «cuya tasa fiscal correspondiente al año 1990 se haya devengado con anterioridad a la entrada en vigor de la presente ley»; en todo caso esta última referencia se da precisamente por la necesidad de equiparar las máquinas cuya tasa fiscal, ya incrementada, se produzca después de la entrada en vigor de la Ley, con aquellas cuya tasa ya se pagó con arreglo a las cifras anteriores. Tras citar la doctrina de la STC 126/1987, concluye que, de una parte, la norma cuestionada no es retroactiva, y de otra, que, aun en el caso de que se considere retroactiva, no ha incidido en ninguno de los preceptos constitucionales que la convertirían en restrictiva de derechos fundamentales, por lo que también por este motivo procede la desestimación de la cuestión. Por medio de otrosí, solicita que se proceda a la acumulación indicada en la providencia del Tribunal de 8 de febrero de 1994.

9. Por escrito de 1 de marzo de 1994, el Abogado del Estado se persona en el proceso y solicita su acumulación a las seguidas con los núms. 3.563, 3.564 y 3.565/93.

10. Por Auto de 15 de marzo de 1994, el Pleno del Tribunal acordó acumular las cuestiones de inconstitucionalidad registradas con los núms. 3.564/93, 3.565/93 y 100/94 a la registrada con el núm. 3.563/93 y conceder un plazo de quince días al Abogado del Estado para que pueda presentar las alegaciones que estime oportunas en relación con las cuestiones acumuladas.

11. El Abogado del Estado formuló sus alegaciones de forma conjunta respecto de las cuestiones núms. 3.563, 3.564 y 3.565/93 y 100/94 mediante escrito de 7 de abril de 1994. Respecto de las dudas suscitadas por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña señala que alguna de tales dudas en realidad son una aplicación o desarrollo de las otras; así, las dudas sobre los principios de igualdad y de progresividad aparecen vinculadas a la eventual infracción del principio de capacidad económica.

Siguiendo el orden de los Autos de planteamiento de Cataluña, examina en primer término la presunta infracción del principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad. A juicio del Abogado del Estado, la argumentación no se refiere a la auténtica arbitrariedad constitucionalmente proscrita, sino a un juicio particular sobre la mayor o menor oportunidad de la norma o su posible grado de justicia. La arbitrariedad del legislador tiene que acreditarse plenamente y sin asomo de duda y debe consistir en graves vicios de discriminación o irrazonabilidad de la norma (STC 66/1985, 108/1986 y 65/1990); nada de ello ocurre aquí. Las exigencias de plena proporción y justificación que parece exigirse en los Autos no son aplicables mecánicamente al legislador, que goza de la presunción de constitucionalidad. De la documentación que obra en el expediente administrativo resulta: a) que la tasa no sobrepasa la media del 20,5 por 100 de los beneficios obtenidos; b) que había transcurrido un prolongado período de tiempo sin que la tasa se modificase, pese a los enormes beneficios obtenidos en la actividad. Las argumentaciones sobre la carencia de «motivación racional» son puras afirmaciones sobre la oportunidad de la medida, correspondiendo la apreciación de la razón «social, técnica o fiscal» al legislador, salvo manifiesta discriminación o irrazonabilidad que aquí no resulta de la documentación. La relación de la tasa con el coste del servicio, desconoce que esta tasa es considerada como un auténtico impuesto, para el que el coste del servicio es irrelevante; esta afirmación, además, es incompatible con las consideraciones posteriores sobre la progresividad y la capacidad económica, que no son aplicables a las tasas.

Carece también de toda consistencia la pretendida vulneración del principio de capacidad económica. En contra de lo afirmado por el Tribunal Superior, la posibilidad de finalidades extrafiscales de los tributos ha sido reconocida no sólo por la Ley General Tributaria sino también por la doctrina del Tribunal Constitucional desde la STC 37/1987, fundamento jurídico 13.

Respecto de la posible infracción del principio de progresividad, debe decirse que la progresividad que impone la Constitución es una exigencia del sistema tributario en su conjunto, y no de cada una de las figuras tributarias. En su caracterización tradicional, la progresividad se refiere predominantemente a los impuestos directos generales de carácter personal, y no cuestiona la existencia de otros tributos, tales como los Impuestos sobre Bienes Inmuebles, de Actividades Económicas y los propios impuestos indirectos, que no poseen técnicamente tal carácter. En realidad, los Autos realizan aquí una aplicación del principio de capacidad económica, pero no acredita la existencia de regresividad y desconoce la doctrina establecida en la STC 37/1987, fundamento jurídico 13.

Igualmente parece desprovisto de fundamentación el argumento sobre la confiscatoriedad de la norma, que es totalmente aseverativo y apodíctico, y se halla en contradicción con los datos que resultan de la documentación que sitúan la media del gravamen en el 20,5 por 100, y en modo alguno se acredita que «se supriman los beneficios» como afirma exageradamente el Tribunal. La imputación de confiscatoriedad a una norma es una imputación muy grave que debe fundamentarse con el mayor rigor.

Examina a continuación el Abogado del Estado, la duda sobre la vulneración de la interdicción de la retroactividad de las normas limitativas de derechos, que exige el art. 9.3 de la Constitución, y que es común en los planteamientos de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña y Madrid.

Rechazar la doctrina del Tribunal sobre la retroactividad de las normas fiscales sentada en la STC 126/1987

y el Tribunal Superior de Cataluña sostiene erróneamente que el hecho imponible «se produce y se agota, no se extiende permanentemente». Olvida que se trata del mismo supuesto que se producía en el caso resuelto por la STC 126/1987; allí afirmó el Tribunal Constitucional que se trataba de un «hecho imponible de duración prolongada», que «no se agota en el acto de autorización, sino que comprende también el mantenimiento de la autorización a lo largo del tiempo con la posibilidad de explotación de las máquinas o aparatos durante el mismo». La cuestión, en cuanto a este argumento, está totalmente resuelta por la STC 126/1987.

En tales casos, es preciso acudir a la ponderación de los bienes constitucionales en juego, tomando en cuenta la finalidad de la norma y las circunstancias específicas que concurren en el caso. A juicio del Abogado del Estado, las razones de la STC 126/1987, fundamento jurídico trece son aquí plenamente aplicables. Se trataba de restablecer el equilibrio entre los beneficios que se venían obteniendo y la presión fiscal sobre los mismos en este concreto tributo, que había permanecido sin variación desde hacia un prolongado lapso de tiempo; tal finalidad es perfectamente legítima y no puede sorprender a las expectativas de los empresarios, ciertamente conscientes del desfase existente.

Por otra parte, es muy problemático afirmar que exista aquí un auténtico derecho preexistente de los empresarios a desarrollar esta actividad económica que permita su protección a través del derecho a la libertad de empresa, reconocido en el art. 38 de la Constitución. No cabe olvidar que el juego es una actividad tradicionalmente prohibida por nuestro legislador, desde hace relativamente poco tiempo meramente permitida, pero sometida a una intensísima intervención administrativa, con una sustancial dosis de discrecionalidad técnica a la vista de su incidencia en la sociedad; en tal sentido, las expectativas de los empresarios en este campo son de una entidad jurídicamente menor que en el resto de la actividad económica, careciendo en el caso presente de suficiente trascendencia social y económica para exigir una plena protección del principio de confianza.

Por fin, la tramitación como Ley del Decreto-ley carece también de toda relevancia; se trata de una posibilidad recogida en la Constitución, pudiendo en tal caso el legislador modificar el Decreto. Tal modificación, que parece ser la *ratio* de la duda del Tribunal Superior de Madrid, nunca puede suponer la vulneración de la confianza legítima que resulta del principio constitucional de seguridad jurídica.

Concluye su escrito solicitando que se declare que los preceptos cuestionados no son contrarios a la Constitución.

12. Por providencia de 29 de octubre de 1996 se señaló el día 31 para la deliberación y votación de la presente Sentencia.

II. Fundamentos jurídicos

1. Antes de analizar los argumentos expuestos en los Autos de planteamiento para justificar las dudas sobre la constitucionalidad del gravamen complementario cuestionado, creado para el año 1990 por la Ley 5/1990, es preciso hacer referencia a la norma concreta de dicha Ley en la que se basa el citado gravamen.

El art. 38.2.1 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre Medidas en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria, da una nueva redacción al art. 3, apartado 4.º, del Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas. En esta nueva redacción se establece que la cuota fija anual en los casos de explotación de máquinas o

aparatos automáticos aptos para la realización de los juegos correspondientes a las máquinas tipo «B» o recreativas con premio será de 375.000 pesetas, en tanto que la correspondiente a las máquinas tipo «C» o de azar será de 550.000 pesetas. La nueva redacción opera, según el citado art. 38. Dos. 1, de la Ley 5/1990, a partir de la entrada en vigor de esta Ley en cuya Disposición final tercera se dispone que entrará en vigor el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», que tuvo lugar el día 30 de junio de 1990.

Por su parte, el art. 38. Dos. 2, de la misma Ley 5/1990, de 29 de junio —y esto es lo cuestionado—, crea un gravamen complementario de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar. Este gravamen complementario es aplicable a las máquinas o aparatos automáticos aptos para la realización de juegos clasificados como B ó C cuya tasa fiscal correspondiente al año 1990 se hubiera devengado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley. El citado gravamen, que se devenga el día de la entrada en vigor de la Ley, debía satisfacerse en los veinte primeros días naturales del mes de octubre de 1990 y es aplicable exclusivamente en el año 1990; su cuantía se fija en la diferencia entre las cuotas fijas establecidas en el núm. 1 anterior, ya citadas, y las determinadas por el Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre.

Concretamente, la cuantía del gravamen para las máquinas tipo «B» es de 233.250 pesetas, diferencia entre la cuota ya pagada a la entrada en vigor de la Ley —141.750 pesetas— y la nueva cuota fija anual establecida en 375.000 pesetas.

Todos los recursos contencioso-administrativos en los que se plantean las cuestiones, han sido interpuestos contra actos dictados en aplicación del citado gravamen complementario. La referencia al art. 38. Dos. 1, de la Ley 5/1990, únicamente se hace en la medida en que el art. 38. Dos. 2, de la citada Ley se remite al núm. 1 anterior para determinar algunos aspectos del régimen jurídico del gravamen complementario y, en concreto —como hemos visto—, la cuantía de dicho gravamen. En consecuencia, las cuestiones objeto de este proceso sólo pueden entenderse suscitadas respecto del art. 38. Dos. 2, de la citada Ley que es el que crea el gravamen complementario, ello sin perjuicio de que en el análisis de las cuestiones sea preciso tomar en consideración lo dispuesto por el art. 38. Dos. 1, de la misma Ley.

Como ha quedado expuesto en los antecedentes, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, funda las cuestiones en la posible vulneración de los siguientes principios constitucionales: Irretroactividad de las normas restrictivas de derechos individuales, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 C.E.), igualdad (art. 14 C.E.), capacidad económica, progresividad del sistema tributario y no confiscatoriedad de la imposición (art. 31.1 C.E.). Por su parte, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid limita el planteamiento de la cuestión a la disconformidad del citado gravamen complementario con el art. 9.3 de la Constitución en cuanto establece la garantía de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales y por la confrontación que pudiera existir entre la irretroactividad de la norma y la seguridad jurídica y otros principios constitucionales.

La distinta naturaleza de los principios constitucionales que se consideran infringidos y el hecho de que la posible vulneración del art. 9.3 C.E. en lo relativo a retroactividad y seguridad jurídica, sean comunes en todos los Autos de planteamiento, aconseja analizar, en primer lugar, este motivo de constitucionalidad, para examinar seguidamente, en su caso, las restantes vulneraciones suscitadas por el Tribunal Superior de Justicia

de Cataluña, aunque realmente esas otras vulneraciones afectarían no sólo al gravamen complementario objeto del proceso, sino al incremento de la tasa con carácter general y para el futuro.

2. La vulneración del art. 9.3 C.E. ha sido suscitada por ambas Salas de lo Contencioso-Administrativo, si bien aportando razonamientos distintos que pueden resultar complementarios. La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña entiende que el precepto cuestionado vulnera el principio constitucional de irretroactividad de las normas restrictivas de derechos individuales reconocido en el art. 9.3 de la Constitución. Según el citado órgano jurisdiccional, el devengo de la tasa fiscal, que se considera realizado con la autorización administrativa de las máquinas recreativas destinadas a su explotación comercial, se ha producido con anterioridad a la entrada en vigor de la ley y si con posterioridad al devengo se produce un cambio legislativo que supone un considerable aumento de la deuda tributaria con efectos retroactivos, se vulnera el principio de la confianza de los ciudadanos en sus instituciones que en un momento dado han planificado su actividad empresarial confiados en la legislación que se hallaba vigente. La distinción entre tributos con hechos imponibles instantáneos y periódicos no puede servir de excusa para justificar la posible retroactividad de las leyes tributarias, pues en estas últimas el importe de la deuda tributaria podría estar sujeta a las fluctuaciones legislativas, por lo que la inseguridad jurídica de los sujetos pasivos sería total y absoluta.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid añade que la retroactividad de una disposición tributaria de finalidad para-fiscal puede vulnerar la interdicción de la irretroactividad que contiene el art. 9.3 C.E. pues, a diferencia de los tributos de fines estrictamente fiscales, los de fines extrafiscales son disposiciones restrictivas de derechos individuales. Al margen del anterior argumento, sostiene que la imposibilidad de retroactividad de un tributo de fin no fiscal, está en la misma raíz del ordenamiento porque si el tributo cuestionado persigue la corrección de determinados comportamientos, lo cierto es que los comportamientos no pueden modificarse con carácter retroactivo. La Sala entiende también y hace hincapié en ello, que la retroactividad producida puede vulnerar el principio de seguridad jurídica porque, una vez incrementada la tasa al iniciarse el año 1990, la modificación operada para ese mismo año y su elevada cuantía no era razonablemente previsible, lo que puede producir una vulneración de la confianza de los ciudadanos.

3. Antes de iniciar el enjuiciamiento del art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, desde la perspectiva del art. 9.3 C.E., es conveniente traer a colación la doctrina que este Tribunal ha sentado en pronunciamientos anteriores sobre los principios de irretroactividad de las normas restrictivas de derechos individuales y de seguridad jurídica en el ámbito del derecho tributario.

A este respecto, hemos declarado en reiteradas ocasiones que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado en el citado precepto. El límite expreso de la retroactividad *in peius* de las leyes que el art. 9.3 de la Norma suprema garantiza no es general, sino que está referido exclusivamente a las leyes *ex post facto* sancionadoras o restrictivas de derechos individuales (SSTC 27/1981, 6/1983, y 150/1990). La irretroactividad absoluta de las leyes fiscales, por otra parte, podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal (SSTC 126/1987 y 197/1992). Al tema no fueron

extraños los constituyentes toda vez que en el anteproyecto de la Constitución la irretroactividad se extendía también a las leyes tributarias y así se mantuvo en el Informe de la Ponencia, pero se suprimió, significativamente, en el Dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales para no impedir u obstaculizar futuras reformas del sistema.

No cabe considerar, pues, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que se refiere expresamente el citado art. 9.3 C.E., por cuanto tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesta a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental (STC 126/1987, fundamento jurídico 9.).

Ahora bien, como también hemos declarado en otras ocasiones, afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el art. 9.3 C.E., en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución (STC 126/1987, fundamento jurídico 9.), señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional.

La seguridad jurídica, según constante doctrina de este Tribunal, es «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio» (SSTC 27/1981, 99/1987, 227/1988 y 150/1990). Y aun cuando resulta claro, como se advertía en el fundamento jurídico 8.º de la STC 150/1990, que no puede erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente (SSTC 6/1983, 99/1987 y 126/1987), consecuencia contraria a la concepción que fluye del propio art. 9.2 C.E. ni debe entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 27/1981 y 6/1983), «sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad» (SSTC 150/1990 y 197/1992).

Determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma y, de otro, las circunstancias que concurren en cada supuesto (SSTC 126/1987 y 150/1990).

En este sentido, respecto a una norma idéntica a la que ahora enjuiciamos —la Disposición adicional sexta, 3, de la Ley 5/1983, de 29 de junio, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria—, este Tribunal llegó a la conclusión de que se acomodaba a la Constitución porque concurren las siguientes circunstancias: tenía carácter transitorio, su aplicación se limitaba al ejercicio en que la ley se aprobaba, no podía calificarse de imprevisible y respondía a la finalidad, constitucionalmente respaldada, de una mayor justicia tributaria (STC 126/1987, fundamento jurídico 13). Como en seguida veremos, algunas de las circunstancias que concurren en el caso que ahora nos

ocupa —concretamente las dos últimas— son sensiblemente diferentes y de ahí que haya de serlo también la conclusión a que llegamos.

4. El estudio de la cuestión suscitada obliga, pues, en primer término, a analizar las circunstancias concretas que concurren en el caso, y, en segundo lugar, a determinar si, dadas esas circunstancias, la eficacia retroactiva de la norma cuestionada vulnera o no el principio de seguridad jurídica plasmado en el art. 9.3 C.E.

Sobre el alcance retroactivo de la norma, el Fiscal general del Estado sostiene que, como indica el art. 38.2.4.º, el gravamen complementario «se devengará el día de la entrada en vigor de esta Ley», por lo que no se observa que tenga carácter retroactivo.

La expresada opinión no puede ser compartida. La existencia del gravamen complementario no implica un nuevo hecho imponible, distinto del que configura la tasa fiscal, que dé lugar a un nuevo tributo, por ello, el expresado gravamen complementario no supone en último término sino el incremento de la cuantía de las cuotas fijas ya devengadas de conformidad con la normativa entonces vigente (Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre) hasta igualarlas a las fijadas en la nueva norma (Ley 5/1990, de 29 de junio). Lo que nos lleva a concluir que la norma reguladora del llamado gravamen complementario no hace más que atribuir carácter retroactivo a las modificaciones de las cuotas fijas introducidas por la misma ley, contradiciendo la excepción prevista en el art. 38.1.1, párrafo 2.º

5. De lo hasta ahora expuesto se desprende que la norma cuestionada ha llevado a cabo un incremento de la deuda de un impuesto periódico (STC 296/1994, fundamento jurídico 4.º), la llamada tasa fiscal sobre el juego, antes de que finalizara el correspondiente período impositivo. En concreto, por lo que aquí interesa, la tasa fiscal que recae sobre las máquinas tipo «B» correspondiente al período de 1990 se ha visto incrementada por la Ley 5/1990, de 29 de junio, que entró en vigor el 30 de junio de 1990. La naturaleza periódica del tributo afectado y la configuración de su hecho imponible no impiden, en principio, que el legislador pueda modificar algunos aspectos de la tasa fiscal que recae sobre el juego por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el período impositivo en el que deben surtir efectos. Esto no significa, empero, como hemos dicho antes, que cualquier regulación de este género deba reputarse conforme a la Constitución. Al contrario, la protección de la confianza fundada de los ciudadanos y, en definitiva, la seguridad jurídica garantizada por el art. 9.3 de la Constitución, imponen en tales casos ciertos límites al legislador. Algunos de esos límites adquieren una especial relevancia en el supuesto ahora enjuiciado.

A) Al igual que la Disposición adicional sexta, 3, de la Ley 5/1983, precepto que declaramos constitucional en la STC 126/1987, el artículo 38. Dos. 2 de la Ley 5/1990 es una norma de carácter transitorio cuya aplicación se limita al ejercicio en el que dicha Ley se aprueba. Además, es evidente que la norma impugnada, al igual que la Ley 5/1983, provoca un incremento de notable importancia en una deuda tributaria ya devengada (el 1 de enero) y satisfecha por los sujetos pasivos. Así es, la Ley 5/1990 establece un gravamen complementario sobre la tasa fiscal que grava las máquinas recreativas tipo «B» recaudada al inicio del período impositivo, gravamen que ha de ingresarse en los veinte primeros días naturales del mes de octubre y tiene una cuantía de 233.250 pesetas, esto es, la diferencia entre la cuota vigente al comienzo del período —141.750 pesetas— y la establecida al finalizar el mismo —375.000 pesetas—. Basta comparar las cifras para poner de mani-

fiesto que el citado gravamen ha provocado un aumento de las tasas pagadas al inicio de 1990 de más del doble de su cuantía inicial.

B) Las que acabamos de señalar son las únicas similitudes existentes entre el gravamen complementario establecido en la Ley 5/1990 y el que creó la Ley 5/1983 y fue declarado conforme con la Constitución por la STC 126/1987. Porque, a diferencia de lo que sucedió entonces, el aumento significativo de las cuotas fijas ya devengadas de la tasa fiscal del juego ha sido en esta ocasión absolutamente imprevisible. Y, como hemos dicho antes, el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que, de no darse esta circunstancia, la retroactividad posible de las normas tributarias podría incidir negativamente en el citado principio que garantiza el art. 9.3 C.E.

En efecto, en lo que concierne al gravamen complementario establecido por la Ley 5/1983, no hay duda de que existían en aquel momento determinados datos relevantes que permitían a los sujetos pasivos esperar, en un plazo breve, un aumento de las tasas correspondientes a las máquinas recreativas tipo «B»: en primer lugar, el Decreto-ley 8/1982, de 30 de abril (la norma inmediatamente anterior a la Ley 5/1983), pese a aumentar de 6.000 pesetas (cifra establecida por el Decreto-ley 9/1980, de 26 de septiembre) a 40.000 pesetas la cuota fija de los mencionados aparatos automáticos, porque la generalidad de los sectores del juego soportaban una presión fiscal muy superior, advirtió, de forma premonitoria, que esta cuantía quedaba «todavía muy lejos del tipo normal de gravamen (20 por 100 sobre la cantidad jugada) que soportan otras modalidades de juego»; en segundo lugar, y este es un dato de singular importancia, cuando se aprobó la Ley 5/1983, no existía disposición legal alguna que hubiera establecido para el año en curso —1983— un aumento de la tasa fiscal del juego.

La situación en la que nace la Ley 5/1990, sin embargo, es completamente distinta. Ya se había producido la adecuación de la presión fiscal de las máquinas y aparatos a las demás modalidades del juego (casinos, bingos, tómbolas, etc.), mediante la importante subida de las cuotas en dos sucesivas ocasiones: la fijada en el referido Decreto-ley 8/1982 —de 6.000 a 40.000 pesetas— y la establecida por la Ley 5/1983 que la elevó a 125.000 pesetas anuales por cada máquina o aparato del «tipo B» recreativas con premio. Conseguida la finalidad de adecuación a la que respondían estos incrementos, la cuota fue simplemente actualizada por la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, que la fijó para el año 1989 en 135.000 pesetas y por el Real Decreto-ley 7/1989, de 29 de diciembre, que la estableció para el año 1990 en 141.750 pesetas. Determinada así la cuota para el año 1990 al iniciarse ese período impositivo, ningún dato podía inducir a pensar que para ese mismo año el legislador aumentaría de nuevo la cuota y que lo haría en una cuantía —375.000 pesetas— superior al doble de la ya ingresada. La moderación de las subidas posteriores a la Ley 5/1983 y, entre ellas, la llevada a efecto para el mismo año 1990, hacía imprevisible que, como gravamen complementario, la nueva cuota fija se aplicara también a ese período impositivo.

En definitiva, cuando el Real Decreto-ley 7/1989 fijó para el año 1990 en la tasa fiscal del juego una cuota tributaria de 141.750 pesetas por cada máquina o aparato, estaba concretando, en este ámbito de actividad y para el referido período impositivo, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el art. 31.1 de la Constitución. Los interesados

en esta actividad conocían previamente las consecuencias tributarias que derivaban de su decisión de explotar el negocio de las máquinas o aparatos de juego, conocimiento previo que es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial, en tanto que el tributo es siempre un componente más —y, a menudo, como sucede en este caso, nada despreciable— del coste de la misma. De este modo, cuando la Ley 5/1990 estableció un gravamen complementario aplicable sobre las tasas ya devengadas al comienzo del año 1990, no hacía otra cosa que modificar, de manera imprevisible, el *quantum* del deber de contribuir que ya había sido satisfecho, quebrantando, de este modo, la seguridad jurídica de quienes en 1990 permanecieron en dicho sector del juego o iniciaron su actividad empresarial en el mismo en la confianza de que sus obligaciones fiscales se hallaban previamente delimitadas por el Real Decreto-ley 7/1989.

C) Una modificación retroactiva y de tal magnitud de una cuota tributaria ya satisfecha sólo podría reputarse conforme con la Constitución si existieran claras exigencias de interés general que justificaran que el principio de seguridad jurídica, que, insistimos, no es un valor absoluto, debiera ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos que, conforme se desprende de cuanto llevamos expuesto, no se aprecian en este caso.

Frente a la finalidad exclusivamente fiscal que animó la creación del gravamen complementario en la Ley 5/1983 —como se ha dicho, la equiparación de la presión fiscal en los diversos sectores del juego—, en la enmienda núm. 5 presentada por el Grupo Socialista, que dio lugar a la norma ahora cuestionada, se aducían varios motivos: en primer lugar, se hacía referencia a la creciente intensidad de los fenómenos sociales indeseables (ludopatías, cambios en los comportamientos, tensiones familiares) derivados del espectacular incremento del gasto en los juegos de suerte, envite o azar, así como la reorientación de la actividad de las empresas de juego, y en especial de los casinos, hacia las máquinas de juego, con la proliferación de «minicasinos» que afectan a los estratos medios y bajos de la renta personal; en segundo lugar, se ponía también de manifiesto que los ingresos de las empresas dedicadas al juego no estaban soportando una carga fiscal suficiente.

Respecto al primer grupo de razones aducidas en la enmienda —los efectos económicos y sociales que se quieren evitar con la regulación que se propone—, conviene aclarar que, desde una perspectiva constitucional, nada cabe oponer, ni a los objetivos que pretenden alcanzarse, ni a la utilización de la tasa sobre el juego, no sólo como instrumento recaudatorio, sino también como medio para la consecución de tales fines extrafiscales. La razón expuesta, sin embargo, no justifica el establecimiento de un gravamen con efectos que, como ya hemos dicho, son materialmente retroactivos. Como acertadamente advierte el Auto de 23 de noviembre de 1993 de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, la creación del gravamen complementario únicamente dio lugar a una mayor deuda tributaria del sujeto pasivo, pero no pudo modificar unos comportamientos que ya se habían producido con anterioridad a la promulgación de la ley. Las razones de naturaleza económica y social expuestas en la motivación de la citada enmienda, podrán servir para justificar el incremento de las cuotas fijas a aplicar en años sucesivos, pero ninguna relación pueden guardar con el aumento de la cuota a satisfacer en el año 1990 mediante la creación del gravamen complementario.

Como justificación de la citada enmienda se alegó también la insuficiencia de la carga fiscal soportada por los ingresos de las empresas dedicadas al juego, y se apuntó que las máquinas tipo «B» soportaban una carga fiscal del 11,18 por 100 de los ingresos que generan para las empresas, notablemente inferior al tipo general del 20 por 100. Como se ha dicho, la necesidad de una mayor justicia tributaria en el sector del juego y, en concreto, la conveniencia de adecuar la carga tributaria de las máquinas o aparatos automáticos a la soportada por las restantes manifestaciones del juego, fue una de las razones consideradas por la STC 126/1987 para rechazar la inconstitucionalidad del gravamen complementario introducido por la Ley 5/1983; pero tal argumento no puede servir ahora para legitimar constitucionalmente el gravamen complementario establecido por la Ley 5/1990.

Pues si bien es cierto que la consecución de un sistema tributario justo es una finalidad expresamente reconocida por el art. 31.1 C.E., y que la observancia del principio de igualdad es pieza esencial de todo sistema tributario justo, como claramente se desprende del citado precepto constitucional, la realización de dichos principios de justicia e igualdad en el ámbito tributario debe armonizarse con el respeto de los principios informadores del ordenamiento jurídico y, de manera especial, con la seguridad jurídica. Cuando se introdujo el gravamen complementario por la Ley 5/1983, de 29 de junio, el legislador se enfrentaba a un fenómeno reciente, como era la tributación de las máquinas recreativas, cuyo adecuado régimen jurídico-tributario, según se desprende con toda claridad de las Exposiciones de Motivos de los Decretos-leyes de 26 de septiembre de 1980 y 30 de abril de 1982, suscitaba problemas desde el punto de vista del justo reparto de la carga tributaria (STC 126/1987, fundamento jurídico 13). En ese contexto resultaba razonable que el legislador reaccionase con prontitud ante las desigualdades que se detectaban en la aplicación de la tasa sobre el juego a las máquinas automáticas, llegando incluso a sacrificar parcialmente el principio de seguridad jurídica en aras a conseguir un mayor grado de justicia tributaria en la fiscalidad de las distintas modalidades del juego.

Sin embargo, según hemos visto, cuando se introduce el gravamen complementario por la Ley 5/1990, de 29 de junio, las circunstancias han experimentado una profunda transformación. Tras las importantes modificaciones introducidas por el Decreto-ley de 1982 y la Ley de 1983, en el período que transcurre entre la Ley 5/1983 y la 5/1990, sólo se producen moderados aumentos en el importe de las cuotas fijas. Si la aplicación de la normativa vigente continuaba ocasionando la pretextada desigualdad entre la tributación de las máquinas recreativas de los tipos «B» ó «C» y las restantes manifestaciones del juego, el legislador dispuso del suficiente margen de tiempo para remediar tal discriminación con la adopción de medidas respetuosas de la seguridad jurídica. Carece, por lo tanto, de la debida justificación que el legislador deje transcurrir tan dilatado período de tiempo sin adoptar las medidas oportunas y pretenda poner fin en 1990 a la citada discriminación mediante una norma dotada de eficacia retroactiva.

Lo anteriormente expuesto obliga a concluir que la norma cuestionada ha llevado a cabo, retroactivamente, un aumento de la deuda tributaria que puede calificarse de no previsible y carente de la suficiente justificación, lo que conduce a estimar que en este caso se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 de la Constitución.

6. La conclusión de inconstitucionalidad a que hemos llegado a través del art. 9.3 C.E. en los fundamentos anteriores, respecto del art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, hace innecesario el examen de los demás principios constitucionales en los que la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha basado la duda de inconstitucionalidad que nos plantea.

FALLO

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

Ha decidido

Declarar inconstitucional y nulo el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a treinta y uno de octubre de mil novecientos noventa y seis.—Álvaro Rodríguez Bereijo.—José Gabaldón López.—Fernando García-Mon y González-Regueral.—Vicente Gimeno Sendra.—Rafael de Mendizábal Allende.—Julio Diego González Campos.—Pedro Cruz Villalón.—Carles Viver Pi-Sunyer.—Enrique Ruiz Vadillo.—Manuel Jiménez de Parga y Cabrera.—Tomás S. Vives Antón.—Pablo García Manzano.—Rubricado.