

D I C T A M E N 3 6 0 / 2 0 2 3

(Pleno)

San Cristóbal de La Laguna, a 19 de septiembre de 2023.

Dictamen solicitado por la Excm. Sra. Presidenta del Parlamento de Canarias en relación con el *Decreto ley 5/2023, de 4 de septiembre, por el que se modifican las bonificaciones en la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (EXP. 406/2023 DL)**.

F U N D A M E N T O S

I

Solicitud y preceptividad del Dictamen

1. La Excm. Sra. Presidenta del Parlamento de Canarias, mediante escrito de 8 de septiembre de 2023 (con registro de entrada el día 11 del mismo mes), de conformidad con lo establecido en el art. 160.2 del Reglamento del Parlamento de Canarias (RPC), solicita preceptivo Dictamen sobre el Decreto-ley por el que se modifican las bonificaciones en la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El art. 160.2 RPC establece que, remitido por el Gobierno, con los antecedentes necesarios, un Decreto-ley publicado, corresponde a la Mesa admitirlo a trámite, ordenar su publicación en el Boletín Oficial del Parlamento de Canarias y solicitar por parte de la Presidencia del Parlamento, Dictamen del Consejo Consultivo al amparo de lo dispuesto en el art. 58.1 letra b) de la Ley Orgánica 1/2018, de 5 de noviembre, de reforma del Estatuto de Autonomía de Canarias (EAC), con señalamiento del plazo para su emisión, dentro de los diez días hábiles siguientes.

En el escrito de la Presidenta del Parlamento de Canarias por el que recaba este Dictamen preceptivo, se fija como plazo para su emisión por parte de este Consejo Consultivo hasta el 19 de septiembre de 2022, esto es, tan sólo 5 días hábiles desde

* Ponente: Sra. de León Marrero.

* Voto Particular: Sr. Fajardo Spínola.

que se recibe la solicitud de Dictamen, plazo que se estima notoriamente insuficiente, pese a la perentoriedad para la convalidación del Decreto-ley y a su aparente simplicidad.

Se ha de recordar que el acortamiento de plazos afecta *per se* el ejercicio de la función consultiva, que puede resentirse al privarse a este Consejo, máxime en Dictámenes de esta naturaleza, del necesario tiempo para reflexionar sobre el contenido de la norma objeto de su parecer.

No obstante, como viene siendo habitual, en virtud de nuestro deber de cooperación y lealtad institucional, se procede a emitir el Dictamen dentro del plazo señalado.

2. La preceptividad del Dictamen deriva, como se dijo, de lo dispuesto en el art. 58.1 EAC, en el que se relacionan los asuntos sobre los que ha de dictaminar este Consejo Consultivo, cuyo apartado b) se refiere a los decretos-leyes sometidos a convalidación del Parlamento.

3. La norma objeto del parecer de este Consejo fue promulgada por el Presidente del Gobierno como Decreto ley 5/2023, de 4 de septiembre, por el que se modifican las bonificaciones en la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que fue publicado en el Boletín Oficial de Canarias núm. 175, el viernes 5 de septiembre de 2023.

II

Sobre los decretos-leyes autonómicos

1. Los decretos-leyes son normas excepcionales en virtud de las cuales, en casos de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno puede innovar el ordenamiento jurídico afectando a normas con rango de ley. Precisamente por esa excepcionalidad, los decretos-leyes están sujetos a límites y condiciones, pues la potestad legislativa ordinaria, en un sistema de separación de poderes como el nuestro, está atribuida a la Asamblea legislativa.

Se ha de recordar que los decretos-leyes se introdujeron *ex novo* en nuestro ordenamiento jurídico por el vigente EAC, cuyo art. 46.1 dispone que el Gobierno, en caso de extraordinaria y urgente necesidad, podrá dictar normas de carácter provisional con rango de ley, que recibirán el nombre de decretos-leyes. Sin embargo, esta fuente del derecho, pese a su excepcionalidad, se viene utilizando con

carácter habitual, de modo que, en la última legislatura, se aprobaron 61 decretos-leyes, frente a 39 leyes.

Sea como fuere, según ese precepto, estas específicas normas deberán convalidarse por el Parlamento de Canarias en el plazo de treinta días naturales contados a partir de la fecha de su publicación, debiéndose convocar la Diputación Permanente si el Parlamento no estuviera constituido.

Por expreso mandato estatutario, los decretos-leyes no pueden afectar a las leyes de presupuestos de la Comunidad, a las de las instituciones autonómicas, a las que requieran mayoría cualificada, ni a las que contengan la regulación esencial de los derechos establecidos en el EAC.

El Tribunal Constitucional (TC) se ha pronunciado en varias de sus Sentencias acerca de la posibilidad de dictar por parte de las Comunidades Autónomas decretos leyes; así, en el FJ 3º de la STC núm. 105/2018, de 4 octubre, se resume la jurisprudencia al respecto:

«Este Tribunal ha considerado igualmente que, aunque la Constitución no lo prevea, nada impide que el legislador estatutario pueda atribuir al Gobierno de las Comunidades Autónomas la potestad de dictar normas provisionales con rango de ley que adopten la forma de decreto-ley, siempre que los límites formales y materiales a los que se encuentren sometidos sean, como mínimo, los mismos que la Constitución impone al decreto-ley estatal (SSTC 93/2015, de 14 de mayo, FFJJ 3 a 6; 104/2015 de 28 de mayo, FJ 4; y 38/2016, de 3 de marzo, FJ 2, entre otras). Ello implica que, para resolver la impugnación planteada frente al Decreto-ley catalán 5/2017, debemos tomar en consideración la doctrina constitucional relativa al artículo 86.1 CE, pues el artículo 64.1 EAC se refiere también a la “necesidad extraordinaria y urgente” como presupuesto habilitante para que el Gobierno pueda dictar “disposiciones legislativas provisionales bajo la forma de Decreto-ley”.

En el examen de esta cuestión hemos de partir, asimismo, de la doctrina de la STC 93/2015, de 14 de mayo, recogida en las SSTC 230/2015, de 5 de noviembre y 211/2016, de 15 de diciembre. Allí señalamos que “un Estatuto de Autonomía no puede atribuir al Consejo de Gobierno autonómico poderes de legislación de urgencia que no estén sujetos, en lo que corresponda, a los límites consignados en el artículo 86.1 CE como garantía del principio democrático. En todo caso el Tribunal Constitucional podrá, aplicando directamente el parámetro constitucional ínsito en

dicho principio, controlar la constitucionalidad de la legislación de urgencia que pueda adoptar el citado Consejo de Gobierno” (STC 93/2015, FJ 5)».

2. De lo anterior se desprende, por tanto, que varios son los ámbitos a los que este Consejo, en el ejercicio de su función consultiva, se ha de ceñir para -una vez expuesto su objeto, justificación y estructura- verificar su adecuación constitucional y estatutaria; esto es, en primer lugar, sobre la competencia de la Comunidad Autónoma para regular la materia objeto del presente Decreto-ley; a continuación, su presupuesto habilitante, es decir, la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad que permite dictar esta especial fuente normativa así como sus límites y, por último, su contenido.

Pero antes de entrar en el análisis de las diversas cuestiones señaladas, haremos alusión a los aspectos procedimentales de tramitación del presente Decreto-ley.

III

Sobre la tramitación del Decreto-ley

1. Como hemos razonado en los dictámenes en los que hemos analizado estas específicas normas, la aprobación del nuevo Estatuto de Autonomía supuso un gran vacío legal en torno a los decretos-leyes como nueva fuente del ordenamiento jurídico canario -especialmente significativa en cuanto al procedimiento de tramitación del mismo-, laguna que ha venido a colmar, aunque no de manera total, la Ley 4/2023, de 23 de marzo, de la Presidencia y del Gobierno de Canarias -LPGC- que ya contempla la figura de los decretos-leyes. Así, en el art. 74 de la LPGC se regulan de forma específica los decretos-leyes, y su tramitación, estableciendo:

«1. El Gobierno, en caso de extraordinaria y urgente necesidad y de acuerdo con lo establecido en el Estatuto de Autonomía, podrá dictar normas con rango de ley, que recibirán el nombre de decretos leyes.

2. La elaboración de los decretos leyes se inicia por el departamento o los departamentos competentes por razón de la materia, a los que corresponde elaborar el proyecto y la memoria justificativa abreviada correspondiente. El inicio de la tramitación debe comunicarse a quien desempeñe la Secretaría del Consejo de Gobierno.

3. Los proyectos de decretos leyes contendrán una exposición de motivos en la que se recojan las razones de extraordinaria y urgente necesidad de la iniciativa y que las medidas que contiene son congruentes y guardan relación directa con la

situación que debe afrontarse, así como las competencias estatutarias que se ejercen.

4. La memoria justificativa abreviada deberá recoger las razones de interés general y la extraordinaria y urgente necesidad que justifican su aprobación, los fines y objetivos perseguidos, así como la proporcionalidad entre estos y el contenido de la iniciativa. Asimismo, podrán acompañarse los estudios, informes y dictámenes sobre la adecuación de las medidas propuestas a los fines que se persiguen que se estimen necesarios.

5. Los proyectos de decretos leyes se someterán a la aprobación del Gobierno, a propuesta de las personas titulares de los departamentos que lo hayan elaborado.

6. Los decretos leyes serán publicados en el «Boletín Oficial de Canarias» y en el «Boletín Oficial del Estado», de acuerdo con lo dispuesto en el Estatuto de Autonomía.

7. Los decretos leyes se comunicarán al Parlamento de Canarias inmediatamente después de su publicación en el «Boletín Oficial de Canarias», acompañando una copia completa del expediente administrativo, a efectos de que se pronuncie sobre su convalidación o derogación, en los términos establecidos en el Estatuto de Autonomía y en el Reglamento del Parlamento».

Por su parte, el art. 66, referido a los principios de buena regulación, establece:

«1. En el ejercicio de la iniciativa legislativa y de las potestades normativas previstas en este título se actuará de acuerdo con los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia, en los términos previstos en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, o norma que la sustituya.

2. En la exposición de motivos de los anteproyectos de ley y de los decretos leyes, o en el preámbulo de los proyectos de reglamento, según se trate, se justificará la adecuación a los mencionados principios».

Y por último, en el art. 68 se dispone que *«El procedimiento para la elaboración y aprobación de proyectos de ley, proyectos de decretos legislativos, decretos leyes y de proyectos de reglamentos se ajustará a lo establecido en esta Ley y en las disposiciones de desarrollo que se dicten por el Gobierno».*

Como la Ley aún no se ha desarrollado reglamentariamente, no se conoce el contenido que ha de tener la memoria abreviada. Por ello, resulta de aplicación, a tenor de lo que establece la Disposición derogatoria única de la LPGC, en todo aquello que no se oponga, contradiga o resulte incompatible con ésta, el Decreto 15/2016, de 11 marzo, del Presidente, por el que se establecen las normas internas para la elaboración y tramitación de las iniciativas normativas del Gobierno y se aprueban las directrices sobre su forma y estructura (en adelante, Decreto 15/2016).

Este Decreto 15/2016 no contiene la memoria abreviada, lo que obliga a acudir también, supletoriamente, al derecho estatal, en el que encontramos el Real Decreto 931/2017, de 27 de octubre, por el que se regula la memoria del análisis de impacto normativo, cuyo art. 3 contiene un informe con ese mismo nombre que sería de aplicación porque en su apartado 1 prevé que será preceptivo precisamente en los supuestos de la tramitación de proyectos de reales decretos leyes.

En el apartado 2 se establece que esta memoria abreviada deberá incluir, al menos, los siguientes apartados: oportunidad de la norma; identificación del título competencial prevalente; listado de las normas que quedan derogadas; impacto presupuestario y por razón de género, así como otros impactos detectados que se juzguen relevantes; descripción de la tramitación y consultas realizadas.

Esta aplicación supletoria del derecho estatal debe tener en cuenta, tanto la naturaleza de la norma a la que se aplica (legislación de urgencia), como las especificidades organizativas de nuestra Comunidad Autónoma.

2. Como antecedentes que acompañan a la solicitud del dictamen se encuentra la comunicación de la Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, de 29 de agosto de 2023, a la Secretaría del Consejo de Gobierno, del *“inicio de la tramitación del expediente para la aprobación por el Gobierno del Proyecto de Decreto ley por el que se modifican las bonificaciones de la cuota tributaria del impuesto sobre sucesiones y donaciones”*, a la que se adjunta la memoria justificativa abreviada en cumplimiento de lo previsto en el art. 74.4 LPGC y el borrador del proyecto de Decreto-ley de referencia. La memoria abreviada contiene los siguientes aspectos:

- A) Justificación, finalidad y objetivos de la iniciativa.
- B) Extraordinaria y urgente necesidad.
- C) Contenido de la iniciativa.
- D) Memoria económica, que incluye los siguientes apartados:

1. Evaluación del impacto económico de la disposición en el entorno socioeconómico al que va a afectar.

2. Evaluación del impacto financiero en los ingresos y gastos de la Administración autonómica, sus organismos autónomos y demás entes públicos pertenecientes a la misma.

3. Evaluación del impacto financiero en los ingresos y gastos de otras Administraciones.

4. Evaluación de las medidas que se proponen y pudieran tener incidencia fiscal.

5. El análisis de la acomodación de la iniciativa a los escenarios presupuestarios plurianuales y en su caso al programa de actuación plurianual.

6. El análisis del impacto sobre planes y programas generales y sectoriales.

7. El análisis del impacto sobre los recursos humanos.

8. El análisis sobre la necesidad de adoptar medidas en relación con la estructura organizativa.

9. El análisis de otros aspectos con implicación en la estructura o en el régimen presupuestario.

10. En las normas que regulen tasas y precios públicos y privados, el resultado de la relación coste/beneficio.

11. La cuantía previsible de las cargas económicas sobre los destinatarios u otras personas afectadas.

12. Los otros costes sociales previsibles de la iniciativa.

E) Participación ciudadana, advirtiéndose que “No se han realizado los trámites de participación pública al amparo de la excepción que para los reales decretos-leyes establece la Ley 50/97, de 27 de noviembre, del Gobierno”.

F) Informe de impacto de género, que se divide en los siguientes apartados:

1. Fundamentación y objeto del informe.

2. Identificación de la pertinencia del análisis del impacto de género en la propuesta de norma o plan.

3. Evaluación del impacto sobre identidad y expresión de género y de diversidad sexual.

G) Informe de impacto empresarial.

H) Análisis de impacto normativo sectorial.

J) Análisis de impacto de la normativa en la infancia y en la adolescencia, con los siguientes apartados:

1) Identificación de los derechos y necesidades de la infancia y la adolescencia sobre los que el proyecto de decreto-ley tiene efecto.

2) Análisis y valoración del impacto en la infancia y la adolescencia.

3) Medidas que contribuyen a alcanzar un impacto positivo.

K) Análisis de impacto de la normativa en la familia, que contiene:

1) Identificación de los derechos y necesidades de la familia sobre los que el proyecto de Decreto-ley tiene efecto.

2) Análisis y valoración del impacto en la familia.

3) Medidas que contribuyen a alcanzar un impacto positivo.

L) Análisis del impacto por razón de cambio climático.

M) Análisis procedimental.

Consta en la documentación obrante en el expediente, la comunicación del Viceconsejero de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, de 28 de agosto de 2023, a la Secretaría técnica permanente del Consejo Superior para la dirección y coordinación de la gestión tributaria, de conformidad con lo dispuesto en el art. 65.3.d) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatutos de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, y por contener modificaciones normativas relativas a tributos cedidos por el Estado.

El art. 65.3 d). 1º de la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, establece que *“Son funciones del Consejo Superior para la Dirección y Coordinación de la Gestión Tributaria:*

(...)

d) Analizar e informar los anteproyectos normativos de rango legal que deban ser sometidos a la aprobación del Gobierno o Consejo de Gobierno respectivo y que modifiquen la regulación de los tributos cedidos. A estos efectos, la Administración General del Estado y las autonómicas se comunicarán mutuamente, por intermedio

de la Secretaría Técnica Permanente del Consejo, y con la suficiente antelación, los referidos anteproyectos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, se someterán inmediatamente después de su aprobación a informe del Consejo Superior los Reales Decretos-leyes, los Decretos Leyes de las Comunidades Autónomas y los proyectos de Ley, sin perjuicio de su remisión a las Cortes Generales o a las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas para su tramitación, en los siguientes casos:

1.º Cuando las modificaciones legislativas se realicen por Real Decreto-ley o por Decretos Leyes de las Comunidades Autónomas.

2.º Cuando el proyecto normativo modifique en todo o en parte el anteproyecto sometido a análisis o informe del Consejo Superior, y

3.º En general, cuando, por cualquier razón, el anteproyecto se someta a la aprobación del Gobierno estatal o del Consejo de Gobierno autonómico sin tiempo suficiente para cumplir con lo preceptuado en el párrafo anterior.”

También consta entre los antecedentes, el informe de la Comisión Preparatoria de Asuntos del Gobierno, emitido en sesión celebrada el día 30 de agosto de 2023.

Por último, figura en el expediente remitido a este Consejo Consultivo, el certificado del Acuerdo gubernativo por el que el Gobierno aprobó, en su sesión de 4 de septiembre de 2023 el Decreto-ley que se dictamina y también consta -sin numerar- el Decreto del Presidente por el que se promulga y ordena la publicación del Decreto ley 5/2023 de 4 de septiembre, por el que se modifican las bonificaciones en la cuota tributaria del impuesto sobre sucesiones y donaciones, de fecha 4 de septiembre de 2023.

De acuerdo con lo anterior, se considera que la tramitación del presente Decreto-ley (DL) se adecua, en general, al procedimiento exigible.

No obstante, se echa en falta, como luego se repetirá, la incorporación al expediente de un estudio económico sobre la adecuación de las medidas propuestas a los fines que se persiguen, en los términos que posibilita el art. 74.4 “*in fine*” de la LPGC.

IV

Sobre el objeto, justificación y estructura del Decreto-ley que se dictamina.

1. Como su propio título indica y desarrolla su exposición de motivos, el presente DL tiene por objeto generalizar la aplicación de un único porcentaje de bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, igual que en regulaciones anteriores, para evitar situaciones indeseadas de indisponibilidad de renta en las familias canarias.

2. Su justificación viene dada, según señala la exposición de motivos, por el proceso inflacionario en el que se encuentran las economías regional, nacional e internacional, por lo que el Acuerdo de gobierno de esta XI legislatura ha decidido, entre otros muchos aspectos, *“Aplicar una política tributaria justa, progresiva y equilibrada que persiga, como objetivo fundamental, aliviar la presión fiscal del contribuyente”*.

Con este fin, se pretende *“contribuir, por una parte, a la reducción de la inflación hasta una estabilización natural de la subida de los precios y la recuperación de parte de la renta disponible de las familias canarias, y por otra, dinamizar la actividad económica”*. Y, en este sentido, se acuerda *“bonificar al 99% el Impuesto de Sucesiones y Donaciones por la injusticia que supone esta doble imposición”*, entre otras medidas tributarias.

3. En cuanto a su estructura, el presente DL consta de una exposición de motivos donde se explican su objeto y finalidad, se razona el uso de la figura del DL, se determina el título competencial que habilita la norma, se justifica el cumplimiento de los principios de buena regulación y se detalla su estructura.

Una parte dispositiva compuesta por un único artículo titulado *“Modificación del texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril”*. El precepto se divide a su vez en dos apartados en los que se modifican los arts. 24 ter y 26 sexies del referido texto legal, relativos a la bonificación de la cuota por parentesco del impuesto de sucesiones y donaciones.

Una parte final integrada por una disposición final que dispone su entrada en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Canarias.

V

Competencia de la Comunidad Autónoma y rango de la norma.

1. La competencia de la Comunidad Autónoma de Canarias constituye el primer y esencial presupuesto para la validez de cualquier clase de disposición proyectada, ora sea de rango legal, ora lo sea de rango reglamentario, pues, en caso contrario, amenazarían sobre las mismas los correspondientes reproches de inconstitucionalidad y de ilegalidad. A este respecto, resulta necesario analizar si la Comunidad Autónoma de Canarias ostenta o no competencia para dictar el DL que se somete a la consideración de este Consejo Consultivo, pues dicha competencia constituye *conditio sine qua non* de cualquier innovación que se pretenda introducir en el ordenamiento jurídico canario.

En lo que a la cuestión competencial se refiere, la exposición de motivos del DL señala:

“Como ya hemos adelantado, el artículo 48 de la antes referida Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, dispone que en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

- Reducciones de la base imponible, pudiendo crear, tanto para las transmisiones inter vivos, como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por este o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, estas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal,

la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

- Tarifa del impuesto.

- Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

- Deducciones y bonificaciones de la cuota. Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

- Y, por último, también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando este conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto.

Por otra parte, el artículo 186 del Estatuto de Autonomía de Canarias, aprobado por la Ley Orgánica 1/2018, de 5 de noviembre, señala que la Comunidad Autónoma de Canarias asumirá por delegación la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión de los tributos cedidos, como es el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin perjuicio de la capacidad normativa que la ley orgánica correspondiente establezca, tal y como recoge su disposición adicional primera.”

2. Señalábamos en nuestro reciente Dictamen 12/2023, de 13 de enero:

“Tal y como señalamos en nuestro Dictamen 76/2022, de 24 de febrero, ya referido, en el caso de medidas articuladas en materia de tributos cedidos por el Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias, como es el caso del Impuesto de Sucesiones y Donaciones (ISD), la cuestión relativa a la delimitación competencial en materia de tributos estatales cedidos a la Comunidad Autónoma de Canarias ha sido objeto de análisis recientemente por parte de este Consejo Consultivo en sus Dictámenes 60/2021, de 17 de febrero y 502/2021, de 19 de octubre, emitidos en relación con los Decretos-leyes 1/2021, de 28 de enero, por el que se adoptaban medidas excepcionales para facilitar el pago de determinadas deudas tributarias, y

Decreto-ley 12/2021, de 30 de septiembre ya mencionado, respectivamente, y a los que nos remitimos, procediendo reseñar lo siguiente:

«(...) las comunidades autónomas tienen una competencia normativa más amplia en materia de gestión tributaria en los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y en los tributos sobre el juego, pues el alcance de la delegación de ciertas competencias gestoras es mayor. Ello es así, de un lado, en las competencias gestoras que se ceden sin referencia alguna a los criterios del Estado ni a la normativa estatal en el art. 55.1 LSF 2009: la realización de los actos de trámite y la práctica de liquidaciones tributarias [letra b)]; la calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias [letra c)]; la publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento [letra d)]; la aprobación de modelos de declaración [letra e)]; y, en general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos no expresamente excluidas de la delegación en el art. 55.2 LSF [letra f)]. Y, de otro, en relación con la incoación de expedientes de comprobación de valores “utilizando los mismos criterios que el Estado” del art. 55.1.a) LSF 2009, sobre lo que este Tribunal declaró que “en abstracto, una norma autonómica podría regular la comprobación de valores, sin exceder por ello el ámbito de la delegación de competencias normativas, que expresamente incluye la gestión y liquidación de los tributos (arts. 48.2 y 49.2 de la Ley 22/2009)”, pero con el límite infranqueable de no establecer medios de comprobación de valores distintos a los del Estado, ni modificar sustancialmente los que sean aplicables por el juego combinado entre el art. 57 LGT y las leyes estatales reguladoras de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (SSTC 161/2012, de 20 de septiembre, FJ 7; 25/2016, de 15 de febrero, FJ 4; y 33/2016, de 18 de febrero, FJ 5).

No obstante, conviene aclarar que, a la hora de regular este haz de competencias gestoras que se delegan sin condicionantes normativos estatales expresos, al igual que para ejercer las competencias normativas sustantivas delegadas, entrará en juego la cláusula del art. 20.4 LOFCA, que viene a recordar que las comunidades autónomas deben respetar aquellos preceptos de la LGT que, ex arts. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE, establecen los principios y normas generales, sustantivas y procedimentales, del sistema tributario español. Primero, porque se trata de normas de coordinación que la Constitución exige al Estado (art. 156.1 CE) para garantizar que el ejercicio del poder tributario por los distintos niveles

territoriales sea compatible con la existencia de “un sistema tributario” (art. 31.1 CE); segundo, porque el carácter estatal que el art. 157.1.a) CE predica de los tributos cedidos (al incluirlos dentro del concepto amplio de “participaciones en los ingresos del Estado”) no puede quedar borrado como consecuencia de una atribución de competencias normativas tan amplia que difumine la frontera que el bloque de la constitucionalidad ha trazado entre la tributación estatal cedida y la tributación autonómica propia; y, por último, porque entenderlo de otro modo conferiría paradójicamente a las comunidades autónomas un poder tributario mayor en relación con la regulación delegada de los aspectos sustantivos y procedimentales de los tributos estatales cedidos que en relación con la regulación sustantiva y procedimental de sus propios tributos.

Por lo tanto, la capacidad normativa autonómica con relación a los tributos cedidos vendrá condicionada no solo por los títulos competenciales que ope Constitutionis avalan al Estado a sentar unos principios y normas generales de ordenación y aplicación de todos los tributos que conforman el sistema tributario español, con independencia del ente territorial (estatal, autonómico o local) al que correspondan (básicamente, arts. 149.1.1, 8, 14 y 18 CE), títulos competenciales que también operan para limitar la capacidad normativa autonómica con relación a sus propios tributos. También vendrá condicionada por el alcance y las condiciones establecidas expresamente en la ley específica de cesión. De ahí que cualquier regulación autonómica de carácter general, sustantiva o procedimental, que desborde el ámbito de cesión de los tributos estatales será inconstitucional, por producirse automáticamente una invasión de la competencia estatal sobre los mismos (art. 149.1.14 en relación con los arts. 133.1 y 157.3 CE).

(...)

En consecuencia, en tanto no vulneren los títulos competenciales que reservan al Estado la configuración de los principios y normas generales del sistema tributario español, los preceptos del Código Tributario serán de aplicación a los tributos propios y, en función de lo que disponga la normativa de cesión, podrán ser de aplicación también a los tributos estatales cedidos. Esta conclusión general y preliminar no sustituye, claro está, al enjuiciamiento individualizado de cada una de las disposiciones impugnadas que nos demanda el recurrente, que constituye el objeto de este proceso y para lo cual, naturalmente, deberemos atender a su contenido concreto».

3. Así pues, a la luz de esta doctrina, se ha de partir, en primer lugar, de lo dispuesto en la Disposición adicional primera del EAC -tributos cedidos- cuando señala: *“1. Conforme al apartado 3 de esta disposición, con los límites y, en su caso, con la capacidad normativa y en los términos que se establezcan en la ley orgánica prevista en el artículo 157.3 de la Constitución, se ceden a la Comunidad Autónoma los siguientes tributos:*

(...)

c) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En segundo lugar -y en desarrollo del citado art. 157.3 CE- de lo establecido en la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), cuyo art. 17.c) establece que las Comunidades Autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos *«El ejercicio de las competencias normativas establecidas por la Ley reguladora de la cesión de tributos»* y en su art. 19.2. c), en relación con el ISD, en lo que aquí concierne, que:

«En caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir, en los términos que establezca la Ley que regule la cesión de tributos, las siguientes competencias normativas:

(...)

c) En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, reducciones de la base imponible, tarifa, la fijación de la cuantía y coeficientes del patrimonio preexistente, deducciones, bonificaciones, así como la regulación de la gestión.”

Y además, se añade en dicho punto dos: *«En el ejercicio de las competencias normativas a que se refiere el párrafo anterior, las Comunidades Autónomas observarán el principio de solidaridad entre todos los españoles, conforme a lo establecido al respecto en la Constitución; no adoptarán medidas que discriminen por razón del lugar de ubicación de los bienes, de procedencia de las rentas, de realización del gasto, de la prestación de los servicios o de celebración de los negocios, actos o hechos; y mantendrán una presión fiscal efectiva global equivalente a la del resto del territorio nacional.*

Asimismo, en caso de tributos cedidos, cada Comunidad Autónoma podrá asumir por delegación del Estado la aplicación de los tributos, la potestad sancionadora y la revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda

establecerse entre ambas Administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la Ley que fije el alcance y condiciones de la cesión.

Lo previsto en el párrafo anterior no será de aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, ni en los Impuestos Especiales de Fabricación. La aplicación de los tributos, potestad sancionadora y revisión de estos impuestos tendrá lugar según lo establecido en el apartado siguiente.

Las competencias que se atribuyan a las Comunidades Autónomas en relación con los tributos cedidos pasarán a ser ejercidas por el Estado cuando resulte necesario para dar cumplimiento a la normativa sobre armonización fiscal de la Unión Europea».

4. Por su parte, en el art. 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, se dispone:

«1. En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias normativas sobre:

a) Reducciones de la base imponible: Las Comunidades Autónomas podrán crear, tanto para las transmisiones “ínter vivos”, como para las mortis causa, las reducciones que consideren convenientes, siempre que respondan a circunstancias de carácter económico o social propias de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Asimismo, las Comunidades Autónomas podrán regular las establecidas por la normativa del Estado, manteniéndolas en condiciones análogas a las establecidas por éste o mejorándolas mediante el aumento del importe o del porcentaje de reducción, la ampliación de las personas que puedan acogerse a la misma o la disminución de los requisitos para poder aplicarla.

Cuando las Comunidades Autónomas creen sus propias reducciones, éstas se aplicarán con posterioridad a las establecidas por la normativa del Estado. Si la actividad de la Comunidad Autónoma consistiese en mejorar una reducción estatal, la reducción mejorada sustituirá, en esa Comunidad Autónoma, a la reducción estatal. A estos efectos, las Comunidades Autónomas, al tiempo de regular las reducciones aplicables deberán especificar si la reducción es propia o consiste en una mejora de la del Estado.

b) Tarifa del impuesto.

c) Cuantías y coeficientes del patrimonio preexistente.

d) Deducciones y bonificaciones de la cuota.

Las deducciones y bonificaciones aprobadas por las Comunidades Autónomas resultarán, en todo caso, compatibles con las deducciones y bonificaciones establecidas en la normativa estatal reguladora del impuesto y no podrán suponer una modificación de las mismas. Estas deducciones y bonificaciones autonómicas se aplicarán con posterioridad a las reguladas por la normativa del Estado.

2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación. No obstante, el Estado retendrá la competencia para establecer el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las diferentes Comunidades Autónomas, implantando éste conforme cada Administración autonómica vaya estableciendo un servicio de asistencia al contribuyente para cumplimentar la autoliquidación del impuesto».

Por todo ello, dada la competencia de Canarias en el ámbito descrito del ISD, y limitándose el DL a bonificar la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, resulta conforme a los parámetros del bloque constitucional, estatutario y legal de referencia.

5. Y, por último, en lo relativo a las competencias en materia de gestión, se habrá de estar a lo previsto en el art. 186.2 EAC, que establece: *“En caso de tributos cedidos, la Comunidad Autónoma de Canarias asumirá por delegación del Estado la gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión, en su caso, de los mismos, sin perjuicio de la colaboración que pueda establecerse entre ambas administraciones, todo ello de acuerdo con lo especificado en la ley que fije el alcance y condiciones de la cesión.”*

6. Por cuanto antecede, se ha de concluir que la Comunidad Autónoma de Canarias ostenta los títulos competenciales y, por tanto, la habilitación jurídica suficiente para establecer la regulación normativa que se contiene en el presente DL.

A este respecto, hay que recordar que este impuesto ha sido objeto de distintas modificaciones. Así, como también señala la exposición de motivos:

“La Comunidad Autónoma de Canarias ha centrado sus medidas en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en dos bloques, por un lado, creando reducciones propias y mejorando las estatales, y, por otro lado, estableciendo bonificaciones en la cuota. La primera regulación se hizo en la Ley 2/2004, de 28 de mayo, de Medidas

Fiscales y Tributarias, seguida de otras disposiciones en los años 2006, 2007 y 2008 que fueron unificadas en el texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos, aprobado por el Decreto legislativo 1/2009, de 21 de abril, y que, a su vez, contiene dos modificaciones posteriores en relación a este impuesto.

Atendiendo a las bonificaciones en la cuota, inicialmente estaban vinculadas con la vivienda habitual en las adquisiciones por actos inter vivos, y con los seguros de vida en las adquisiciones por causa de muerte, pero desde el 1 de enero de 2008 se extendieron a las adquisiciones de cualquier tipo de bienes y derechos y por cualquier acto.

Las razones que justificaron esta ampliación derivaban de un contexto económico internacional marcado por el enfriamiento de la actividad económica del sector inmobiliario, las turbulencias financieras derivadas de la elevación de la morosidad de las hipotecas de alto riesgo en Estados Unidos y sus efectos en el sector bancario, por el incremento de los precios del petróleo y de otras materias primas, y por una ligera aceleración de las tasas de inflación, tal y como se explicaba en la Exposición de Motivos de la Ley 14/2007, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2008.

Para hacer frente a ellas, se introdujeron elementos de reactivación económica y medidas fiscales, que alivien la carga tributaria que soportan las familias, “principalmente a través de deducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para el que se prevé una bonificación del 99,9 por cien de la cuota tributaria”.

Posteriormente la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, tuvo que adoptar medidas para garantizar el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y reducción del déficit público, actuando de manera coordinada entre el instrumento impositivo y la reducción del gasto público, lo cual conllevó, entre otras muchas medidas, a un refuerzo de las reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y, como contrapartida, a la desaparición de las bonificaciones en la cuota existentes.

No fue hasta el 1 de enero de 2016 cuando vuelven a entrar en vigor las bonificaciones en la cuota, con el mismo ámbito de aplicación que en el año 2008, dada la consolidación de la recuperación económica en la que se encuadra la Ley 11/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2016 que las reactiva; destacando su Exposición de Motivos que el

contexto económico desfavorable de los últimos años para muchas familias, había desembocado en “las renunciaciones a las herencias por no poder hacer frente al pago de dicho impuesto y a las deudas.

En los años siguientes, la vigencia de la bonificación se ha mantenido pero con una doble modificación:

- Por un lado, desde el 1 de enero de 2019, la Ley 7/2018, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2019, amplía su ámbito de aplicación en las adquisiciones a título gratuito por actos mortis causa al grupo III de parentesco, tras haber “hecho gran parte del esfuerzo de ajuste derivado de la exigida consolidación presupuestaria”, como señala su Exposición de Motivos.

- Y, por otro lado, desde el 1 de enero de 2020, el porcentaje de bonificación del 99,9 por 100 va decreciendo desde un 90 por 100 hasta un máximo de un 10 por 100, según que la cuota tributaria sea superior a 55.000 euros e inferior o igual a 305.000 euros, excluyendo a los contribuyentes, herederos o donatarios, integrados en el grupo I de parentesco. A estos efectos, la Ley 19/2019, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2020, justifica esta medida fiscal en la necesidad de tener más capacidad de gasto para abordar los compromisos del Acuerdo para un gobierno de progreso y de cambio para Canarias 2019-2023, ante las perspectivas económicas tendentes hacia la moderación y una ligera mejoría en 2020.”

En definitiva, la Comunidad Autónoma de Canarias ostenta plenas competencias para legislar sobre la materia tributaria que es objeto del DL que se dictamina.

VI

Sobre el presupuesto habilitante y límites para utilizar el Decreto-ley.

1. La aprobación de decretos-leyes está sujeta a la existencia de un presupuesto habilitante, que es su extraordinaria y urgente necesidad.

En efecto, el Tribunal Constitucional, en su STC 152/2017, de 21 diciembre (FJ 3), ha mantenido que los términos «*extraordinaria y urgente necesidad*» no constituyen «*en modo alguno “una cláusula o expresión vacía de significado dentro de la cual el lógico margen de apreciación política del Gobierno se mueva libremente sin restricción alguna, sino, por el contrario, la constatación de un límite*

jurídico a la actuación mediante decretos leyes”, razón por la cual, este Tribunal puede, “en supuestos de uso abusivo o arbitrario, rechazar la definición que los órganos políticos hagan de una situación determinada como de ‘extraordinaria y urgente necesidad’ y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad por inexistencia del presupuesto habilitante (SSTC 100/2012, de 8 de mayo, FJ 8; 237/2012, de 13 de diciembre, FJ 4, y 39/2013, de 14 de febrero, FJ 5, entre otras)” (STC 12/2015, de 5 de febrero, FJ 3)».

En esta misma STC 12/2015, de 5 de febrero, se afirma que «la apreciación de la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad constituye un juicio político que corresponde efectuar al Gobierno (titular constitucional de la potestad legislativa de urgencia) y al Congreso (titular de la potestad de convalidar, derogar o tramitar el texto como proyecto de ley). El Tribunal controla que ese juicio político no desborde los límites de lo manifiestamente razonable, pero “el control jurídico de este requisito no debe suplantar a los órganos constitucionales que intervienen en la aprobación y convalidación de los Reales Decretos-Leyes” [SSTC 332/2005, de 15 de diciembre, FJ 5, y 1/2012, de 13 de enero, FJ 6], por lo que la fiscalización de este Órgano constitucional es “un control externo, en el sentido de que debe verificar, pero no sustituir, el juicio político o de oportunidad que corresponde al Gobierno” (STC 182/1997, de 28 de octubre . Ese control externo se concreta en la comprobación de que el Gobierno ha definido, de manera “explícita y razonada”, una situación de extraordinaria y urgente necesidad [TC 137/2011, de 14 de diciembre, FJ 4], que precise de una respuesta normativa con rango de ley, y, además, que exista una conexión de sentido entre la situación definida y las medidas adoptadas para hacerle frente [por todas, SSTC 29/1982, FJ 3, y 70/2016, de 14 de abril, FJ 4], de manera que estas “guarden una relación directa o de congruencia con la situación que se trata de afrontar” (STC 182/1997, FJ 3).

Con respecto al primero de estos aspectos -la definición de la situación de urgencia- de acuerdo con la STC 12/2015, debemos reiterar que *“nuestra doctrina ha precisado que no es necesario que tal definición expresa de la extraordinaria y urgente necesidad haya de contenerse siempre en el propio Real Decreto-ley, sino que tal presupuesto cabe deducirlo igualmente de una pluralidad de elementos. A este respecto, conviene recordar que el examen de la concurrencia del citado presupuesto habilitante de la ‘extraordinaria y urgente necesidad’ siempre se ha de llevar a cabo mediante la valoración conjunta de todos aquellos factores que determinaron al Gobierno a dictar la disposición legal excepcional y que son, básicamente, los que quedan reflejados en la exposición de motivos de la norma, a*

lo largo del debate parlamentario de convalidación, y en el propio expediente de elaboración de la misma [SSTC 29/1982, de 31 de mayo, FJ 4; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 4; 11/2002, de 17 de enero, FJ 4; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 3]” (FJ 3).

Por lo que atañe al segundo -la conexión de sentido o relación de adecuación entre la situación de urgente necesidad definida y las medidas adoptadas para hacerle frente- este Tribunal ha hecho uso de un doble criterio “para valorar su existencia: el contenido, por un lado, y la estructura, por otro, de las disposiciones incluidas en el Real Decreto-ley controvertido. Así, ya en la STC 29/1982, de 31 de mayo, FJ 3, excluimos a este respecto aquellas disposiciones ‘que, por su contenido y de manera evidente, no guarden relación alguna, directa ni indirecta, con la situación que se trata de afrontar ni, muy especialmente, aquéllas que, por su estructura misma, independientemente de su contenido, no modifican de manera instantánea la situación jurídica existente’ (STC 39/2013, de 14 de febrero, FJ 9)” (STC 12/2015, FJ 3).

En definitiva, nuestra Constitución se ha decantado por una regulación de los decretos-leyes flexible y matizada que, en lo que ahora estrictamente interesa, se traduce en que “la necesidad justificadora de los Decretos-leyes no se puede entender como una necesidad absoluta que suponga un peligro grave para el sistema constitucional o para el orden público entendido como normal ejercicio de los derechos fundamentales y libertades públicas y normal funcionamiento de los servicios públicos, sino que hay que entenderlo con mayor amplitud como necesidad relativa respecto de situaciones concretas de los objetivos gubernamentales que, por razones difíciles de prever, requieren una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes” [STC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 5; más recientemente, en términos sustancialmente idénticos SSTC 137/2011, FJ 4, y 183/2016, de 13 de noviembre, FJ 2]».

Además, el Alto Tribunal ha sostenido que, al efectuar «la valoración conjunta de factores que implica el control externo del presupuesto que habilita a acudir al Decreto-ley, un factor importante a tomar en cuenta es el menor tiempo que requiere tramitar un proyecto de ley en una Cámara autonómica (dado su carácter unicameral, así como su más reducido tamaño y menor actividad parlamentaria, en comparación con la que se lleva a cabo en las Cortes Generales), pues puede hacer

posible que las situaciones de necesidad sean atendidas tempestivamente mediante la aprobación de leyes, decayendo así la necesidad de intervención extraordinaria del ejecutivo, con lo que dejaría de concurrir el presupuesto habilitante» (STC 157/2016, de 22 de septiembre, FJ 5, con cita de otras).

Como venimos reiterando desde los dictámenes 90 y 91/2019, de 13 de marzo, y 95/2019, de 19 de marzo: *«En definitiva, la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con el presupuesto habilitante para la aprobación de Decretos-leyes, se puede resumir en lo siguiente:*

- *La exigida «extraordinaria y urgente necesidad», hay que entenderla como necesidad relativa respecto de situaciones concretas de los objetivos gubernamentales que, por razones difíciles de prever, requieren una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes.*

- *La apreciación de la concurrencia de la «extraordinaria y urgente necesidad» constituye un juicio político que corresponde efectuar al Gobierno (titular constitucional de la potestad legislativa de urgencia) y al Congreso (titular de la potestad de convalidar, derogar o tramitar el texto como proyecto de ley). En este caso al Parlamento de Canarias. El Tribunal Constitucional controla que ese juicio político no desborde los límites de lo manifiestamente razonable, pero el control jurídico de este requisito no debe suplantar a los órganos constitucionales que intervienen en la aprobación y convalidación de los decretos-leyes.*

- *El citado Tribunal Constitucional puede, en supuestos de uso abusivo o arbitrario, rechazar la definición que los órganos políticos hagan de una situación determinada como de “extraordinaria y urgente necesidad”.*

- *Y, por último, que ese control externo por parte del Tribunal Constitucional se concreta en la comprobación de que el Gobierno ha definido, de manera «explícita y razonada», una situación de extraordinaria y urgente necesidad que precise de una respuesta normativa con rango de ley, y, además, que exista una conexión de sentido entre la situación definida y las medidas adoptadas para hacerle frente».*

2. *Trasladada esta doctrina al DL 5/2023, de 4 de septiembre, por lo que se refiere a la concurrencia de presupuesto habilitante, en la exposición de motivos se sostiene que la medida proyectada puede provocar un impacto en la inflación con una estabilización natural de la subida de los precios y la recuperación de la renta*

disponible de las familias canarias, y con la consiguiente dinamización de la actividad económica.

Continúa la exposición de motivos: *“Dicho esto, en un momento como el actual, en el que las economías regional, nacional e internacional se encuentran en un proceso inflacionario, la adopción de medidas que permitan minorar los efectos negativos de la subida de precios y la caída del consumo, como pueden ser medidas fiscales que contribuyan a incrementar el poder adquisitivo de la población, se reputan como necesarias y urgentes para restablecer la economía de la región (...).*

Considerando, por ello, que existe plena homogeneidad entre las situaciones descritas en la exposición de motivos y el contenido de la parte dispositiva; es decir, existe “conexión de sentido” entre la situación definida y las medidas que en el Decreto ley se adopten.”

La memoria abreviada añade: *“Con este fin, se pretende “contribuir, por una parte, a la reducción de la inflación hasta una estabilización natural de la subida de los precios y la recuperación de parte de la renta disponible de las familias canarias, y por otra, dinamizar la actividad económica”. Y, en este sentido, acuerda “bonificar al 99% el Impuesto de Sucesiones y Donaciones por la injusticia que supone esta doble imposición”, entre otras medidas tributarias.*

Teniendo en cuenta todo lo expuesto anteriormente, y atendiendo a los principios de justicia tributaria reconocidos en el art. 31.1 de la Constitución Española, es necesario acometer con urgencia la reforma legal que contiene el presente decreto ley, generalizando la aplicación de un único porcentaje de bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como en regulaciones anteriores, para evitar situaciones de indisponibilidad de renta en las familias canarias.

Existe en consecuencia una congruencia entre las medidas que se pretenden adoptar con la aprobación del presente Decreto ley y la situación de hecho que justifican las mismas, siendo la figura del Decreto ley, dada la celeridad de su procedimiento de aprobación, proporcional a los fines inmediatos perseguibles que es la de dotar a las familias canarias de mayor disponibilidad de recursos, en el contexto económico ya descrito con anterioridad.”

Hemos de recordar que esa extraordinaria y urgente necesidad, según el Tribunal Constitucional, ha de ser definida por el Gobierno de manera *“explícita y razonada”*,

y que consiste en una situación (de extraordinaria y urgente necesidad) [STC 137/2011, de 14 de diciembre, FJ 4], que precise de una respuesta normativa con rango de ley, y, además, que exista una conexión de sentido entre la situación definida y las medidas adoptadas para hacerle frente [por todas, SSTC 29/1982, FJ 3, y 70/2016, de 14 de abril, FJ 4], de manera que estas *“guarden una relación directa o de congruencia con la situación que se trata de afrontar”* (STC 182/1997, FJ 3).

En este caso concurre el referido presupuesto habilitante, ya que se pretende revertir con urgencia una situación de pérdida de poder adquisitivo provocada por el incremento de los precios al consumo, difícil de prever y que requiere una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes. Además, la medida modifica de manera instantánea la situación existente.

Por otro lado, se constata una situación de extraordinaria y urgente necesidad que precisa de una respuesta normativa con rango de ley, puesto que existe una reserva de ley en esta materia ya que la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del ISD solo puede efectuarse por una norma de este rango (art. 8 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria).

3. En lo relativo a la conexión de sentido o relación de adecuación entre la situación de urgente necesidad descrita y las medidas que se adoptan para hacerles frente, señala la exposición de motivos: *“Con este fin, se pretende “contribuir, por una parte, a la reducción de la inflación hasta una estabilización natural de la subida de los precios y la recuperación de parte de la renta disponible de las familias canarias, y por otra, dinamizar la actividad económica”.*

Sin perjuicio de que la incorporación al expediente del estudio económico a que se ha hecho referencia en el Fundamento III, contribuiría al entendimiento del párrafo, lo que sí se confirma es la conexión de sentido entre la bonificación que se pretende y el aumento de renta disponible a través del alivio de la carga *impositiva* (*recuperación de parte de la renta disponible de las familias canarias*) y consiguiente incremento del poder adquisitivo de la población, produciendo, en consecuencia, una dinamización de la economía y que dicha medida debe ser tomada con la mayor celeridad, para que influya lo antes posible en el mercado.

Por todo ello, procede afirmar que el presente DL cumple las tres condiciones siguientes: a) contiene una serie de medidas adecuadas para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido; b) las medidas son, además de idóneas, necesarias, en el sentido de que son condición para alcanzar tal fin (juicio de

necesidad) y c) las medidas idóneas y necesarias son ponderadas o equilibradas, pues su aplicación otorga beneficios o ventajas para el interés general sin que se aprecie la existencia de perjuicios sobre otros bienes o intereses en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto).

Por consiguiente, entiende este Consejo que concurren las circunstancias de extraordinaria y urgente necesidad que exige el artículo 46 del EAC como presupuesto habilitante para aprobar esta norma, al cumplir con los requisitos jurisprudenciales para entenderlo acreditado de forma «explícita y razonada», y que existe conexión de sentido o relación de adecuación entre la situación de urgente necesidad definida y las medidas adoptadas para hacerle frente, pues la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del ISD va a incidir directamente en el incremento del poder adquisitivo de las familias canarias.

En definitiva, en el presente caso resulta debidamente justificada la concurrencia del presupuesto habilitante, esto es, la extraordinaria y urgente necesidad de las medidas adoptadas en el DL analizado, que además guardan relación directa con la situación que se quiere afrontar (dinamización de la economía).

4. En cuanto a los límites materiales para la utilización de la figura del DL, se ha de comenzar por tener presente que los decretos-leyes autonómicos, además de los límites del art. 86 CE, están sometidos a los límites contenidos en los propios Estatutos de Autonomía.

El citado art. 86 CE establece que los decretos-leyes no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general.

Por su parte, los arts. 45.1.a) y 46.2 EAC excluyen que éste trate determinadas materias, cuales son, las leyes de presupuestos de la Comunidad Autónoma, las de las instituciones autonómicas, las que requieran mayoría cualificada, o las que contengan la regulación esencial de los derechos establecidos en el propio EAC.

A esa lista hay que añadir también la imposición de obligaciones a los ciudadanos, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional -STC 105/2018, de 4 octubre (FJ 3)-.

En el examen de esta cuestión hemos de partir, asimismo, de la doctrina expuesta en la STC 93/2015, de 14 de mayo, recogida en las SSTC 230/2015, de 5 de

noviembre y 211/2016, de 15 de diciembre. En ella se señala que *«un Estatuto de Autonomía no puede atribuir al Consejo de Gobierno autonómico poderes de legislación de urgencia que no estén sujetos, en lo que corresponda, a los límites consignados en el artículo 86.1 CE como garantía del principio democrático. En todo caso el Tribunal Constitucional podrá, aplicando directamente el parámetro constitucional ínsito en dicho principio, controlar la constitucionalidad de la legislación de urgencia que pueda adoptar el citado Consejo de Gobierno»* (STC 93/2015, FJ 5).

En consecuencia, a los decretos-leyes autonómicos les son de aplicación las materias vedadas en el art. 86 CE, por lo tanto, también las relativas a los derechos y deberes de los ciudadanos regulados en el Título I CE.

Por suponer una eventual afectación a dichas materias vedadas, no se puede obviar la naturaleza eminentemente tributaria de la regulación contenida en el presente DL, lo que hace preciso recordar la doctrina sentada por este Consejo Consultivo en nuestro Dictamen 502/2021, de 19 de octubre, ya mencionado, en el que señalábamos:

« (...) además, en el caso que nos ocupa en el que gran parte de las medidas contenidas en el Decreto-ley 12/2021 son de carácter tributario, es preciso recordar que el art. 31 impone que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos mediante el sistema tributario, añadiendo que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. A lo que hay que añadir que el art. 133 CE atribuye la potestad originaria para establecer los tributos exclusivamente al Estado, mediante ley, y que las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

Por tanto, se ha de analizar, a la luz de la jurisprudencia constitucional si el presente DL vulnera tal limitación. Así, en la STC 73/2017, de 8 junio, FJ 2.º, se viene a recordar que:

«Este Tribunal ha afirmado que “de la misma manera que la Constitución ha sometido al imperio de la ley, con carácter general, el establecimiento de prestaciones patrimoniales de carácter público, cuando tienen naturaleza tributaria, ha condicionado los instrumentos normativos a través de los cuales se puede cumplir con aquella reserva, pues no sólo limita el uso del decreto-ley a aquellos supuestos en los que no se afecte a los deberes de los ciudadanos regulados en el título I (art. 86.1 CE) y, concretamente, al deber de contribuir de todos al sostenimiento de los

gastos públicos (art. 31.1 CE), sino que impide la utilización de la Ley de presupuestos como instrumento a través del cual ‘crear tributos’ (art. 134.7 CE) y excluye la materia tributaria de la iniciativa popular (art. 87.3 CE)” (SSTC 83/2014, de 29 de mayo, FJ 3; 44/2015, de 5 de marzo, FJ 5, y 139/2016, de 21 de julio, FJ 6).

Ningún óbice existe desde el punto de vista constitucional, en principio, para que a través de un decreto-ley se puedan establecer, modificar o derogar, prestaciones patrimoniales de carácter público, siempre que concurra una situación de extraordinaria urgencia que justifique el uso de este instrumento normativo y que, a través de él, no se afecte al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el artículo 31.1 CE (entre otras, SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 8; 60/1986, de 20 de mayo, FJ 4; 182/1997, de 18 de octubre) de modo que, cuando el artículo 86.1 CE excluye del ámbito del decreto-ley a los deberes consagrados en el título I de la Constitución, únicamente está impidiendo aquellas intervenciones o innovaciones normativas que afecten, no de cualquier manera, sino de forma relevante o sustancial, al deber constitucional de “todos” de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE).

En efecto, del hecho de que el establecimiento de prestaciones patrimoniales “de carácter público” esté sujeto al principio de reserva de ley (art. 31.3 CE) “no se deriva necesariamente que la citada materia se encuentre excluida del ámbito de regulación del decreto-ley, que podrá penetrar en la misma siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no ‘afecte’ en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas” (SSTC 245/2004, de 16 de diciembre, FJ 4; y 83/2014, FJ 5; y en sentido similar, SSTC 182/1997, FJ 8; 137/2003, FJ 6, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 9). Es decir, “el hecho de que una materia esté reservada a la ley ordinaria, con carácter absoluto o relativo, no excluye eo ipso la regulación extraordinaria y provisional de la misma mediante decreto-ley” (SSTC 60/1986, FJ 2; 182/1997, FJ 8; 100/2012, FJ 9, 35/2017, de 1 de marzo, FJ 5).

A lo que este Tribunal debe atender al interpretar el límite material del artículo 86.1 CE, es “al examen de si ha existido ‘afectación’ por el decreto-ley de un derecho, deber o libertad regulado en el Título I de la Constitución”; lo que exigirá “tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate” (SSTC

182/1997, FJ 8; 329/2005, FJ 8; 100/2012, FJ 9, y 35/2017, FJ 5, entre otras). En este sentido, dentro del título I de la Constitución se inserta el artículo 31.1, del que se deriva el deber de “todos” de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; lo que supone que uno de los deberes cuya afectación está vedada al decreto-ley es el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El decreto-ley “no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo”; vulnera el artículo 86.1 CE, en consecuencia, “cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario” (SSTC 182/1997, FJ 7; 100/2012, FJ 9; 139/2016, FJ 6, y 35/2017, FJ 5, por todas).

De conformidad con lo indicado, es preciso tener en cuenta, en cada caso, “en qué tributo concreto incide el decreto-ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica–, qué elementos del mismo –esenciales o no– resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate” (SSTC 182/1997, FJ 7; 189/2005, FJ 7, y 83/2014, FJ 5)».

En aplicación de esta doctrina, el TC ha considerado excluidas del ámbito del Decreto-ley las modificaciones sustanciales del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), por tratarse de uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario, y del impuesto sobre sociedades, así como del impuesto sobre la renta de no residentes como apéndice o complemento de los anteriores (SSTC 182/1997, de 28 de octubre; 189/2005, de 7 de julio, y 19/2012, de 15 de febrero).

Ha declarado la procedencia de los Decretos-leyes, en cambio, respecto del tipo de gravamen de los impuestos especiales sobre el consumo (STC 137/2003, de 3 de julio, en relación con el impuesto sobre determinados medios de transporte, y STC 108/2004, de 30 de junio, para el impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas), o respecto de la reducción de la base imponible para determinadas adquisiciones gravadas por el impuesto de sucesiones y donaciones, puesto que estos impuestos, lejos de configurarse como un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, se limitan a gravar una manifestación concreta de capacidad económica,

sin repercutir sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes (STC 189/2005, de 7 de julio).

Esta sentencia, en su FJ 8, establece con respecto al impuesto de sucesiones y donaciones:

“En la tantas veces citada STC 182/1997, partiendo de que la indagación acerca de si un Decreto-ley afecta o no al deber de contribuir debe atender especialmente a «la naturaleza del tributo sobre el que incide», concluíamos que, en tanto que la norma entonces impugnada -el art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992- incidía sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas, no podía negarse que el aumento de su cuantía mediante el uso de dicho instrumento normativo había «afectado sensiblemente al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, tal y como éste se configura en el art. 31.1 CE» (FJ 9). El impuesto sobre la renta -dijimos- «es un impuesto de carácter directo, personal y subjetivo, que grava la renta global de las personas físicas de manera progresiva (SSTC 45/1989, FJ 2, 150/1990, FJ 5, y 214/1994, FJ 5)», constituyendo «uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características... cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes». Al mismo tiempo -proseguíamos-, «es sobre todo a través del impuesto sobre la renta de las personas físicas como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE, dada su estructura y su hecho imponible (STC 134/1996, FJ 6)». En definitiva -concluíamos- es «innegable que el impuesto sobre la renta de las personas físicas, por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario», siendo el tributo «en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna (STC 19/1987, FJ 4) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)».

(...)

No puede, sin embargo, alcanzarse la misma conclusión respecto de los arts. 4 y 5 del Real Decreto-ley 7/1996, igualmente impugnados en el presente proceso constitucional. En efecto, como hemos visto anteriormente, el art. 4 se limita a establecer una reducción en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones exclusivamente en los supuestos de transmisión mortis causa de la empresa familiar y de la vivienda habitual del causante; tributo este último que, a diferencia del impuesto sobre la renta de las personas físicas, no se configura como un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, sino que se limita a gravar una manifestación concreta de capacidad económica, la que se pone de manifiesto con las adquisiciones lucrativas de bienes o derechos, en lo que ahora importa, mortis causa (sucesiones), razón por la cual no puede afirmarse que la modificación parcial de su base imponible para determinados sujetos pasivos repercuta sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes, por lo que no puede considerarse que en este caso concreto la utilización del Decreto-ley haya afectado al deber de contribuir en los términos que le están vedados por el art. 86.1 CE tal como ha sido interpretado por este Tribunal. Y lo mismo puede decirse del art. 5 del Real Decreto-ley 7/1996 que, en la medida en que se limita a establecer una actualización de balances a cambio de una compensación del 3 por 100 del saldo acreedor de la cuenta «reserva de revalorización» (esto es, la diferencia entre el valor contable de los bienes antes de la revalorización y el valor resultante de la misma), actualización a la que sólo pueden acogerse determinados sujetos pasivos de los impuestos sobre sociedades y sobre la renta de las personas físicas y que tiene carácter voluntario, tampoco puede concluirse que haya alterado de manera relevante la presión fiscal que deben soportar la generalidad de los contribuyentes. Por consiguiente, ni la modificación operada por el art. 4 del Real Decreto-ley 7/1996, ni la medida introducida por el art. 5 de la misma norma legal, han provocado un cambio sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario, de manera que no han afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE”.

El TC no excluye este impuesto de los que está vedado regular por Decreto- ley. Únicamente lo excluye -porque este impuesto no se configura como un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, sino que se limita a gravar una manifestación concreta de capacidad económica, la que se pone de manifiesto con las adquisiciones lucrativas de bienes o derechos- si su regulación pudiera suponer modificaciones totales o parciales que repercutan sensiblemente en el criterio de reparto de la

carga tributaria entre los contribuyentes, altere de manera relevante la presión fiscal que deben soportar la generalidad de los contribuyentes, o suponga un cambio sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario, esto es, afecte de manera esencial al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE.

5. En el presente caso, la modificación contenida en el presente DL, según la exposición de motivos, generaliza la aplicación de un único porcentaje de bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Según la memoria abreviada que acompaña a la solicitud de Dictamen, *“es necesario acometer con urgencia la reforma legal que contiene el presente decreto ley, generalizando la aplicación de un único porcentaje de bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, igual que en regulaciones anteriores, para evitar situaciones indeseadas de indisponibilidad de renta en las familias canarias.”*

La modificación supone que los grupos I, II y III (el I, descendientes y adoptados menores de veintiún años; el II, descendientes y adoptados de veintiuno o más años, cónyuges, ascendientes y adoptantes y el III, colaterales de segundo y tercer grado y ascendientes y descendientes por afinidad) obtienen una bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones mortis causa, mientras que los dos primeros la obtienen de la cuota tributaria derivada de las adquisiciones «inter vivos».

La cuestión está, pues, en dilucidar si esa modificación se puede tildar de modificación total o de una parcial pero que repercuta sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes, altera de manera relevante la presión fiscal que deben soportar la generalidad de los contribuyentes, o supone un cambio sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario, esto es, que afecte de manera esencial al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE.

No es una modificación total, esto es, no se suprime enteramente el impuesto, tanto porque se bonifica el 99,9 por 100 de la cuota, cuanto porque el Grupo IV de contribuyentes (colaterales de cuarto grado o de grados más distantes y extraños) sigue sujeto al impuesto en los términos de la normativa estatal (además del grupo III en las adquisiciones «inter vivos»).

Tampoco supone un cambio sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario, porque no puede afirmarse que esa bonificación parcial afecta de “manera esencial” al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE, ni altera de manera relevante la presión fiscal que deben soportar la generalidad de los contribuyentes, pues hay grupos que siguen tributando y porque no toda la ciudadanía va a estar sujeta a este impuesto.

En cuanto a si esa modificación pueda repercutir sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes, no parece que la bonificación introducida incida de manera sensible en ese criterio, ya que ni por su entidad cualitativa ni cuantitativa, altera la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario.

Sentado lo anterior, resulta evidente que las medidas tributarias que se introducen en el DL que ahora se dictamina, no constituyen ni “un pilar estructural” del sistema tributario español, ni tienen una posición central en el especial subsistema tributario canario y, por tanto, cumplen con los principios constitucionales del deber de contribuir de los ciudadanos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo.

Se da cumplimiento, en suma, a los principios constitucionales del deber de contribuir de los ciudadanos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo.

Consecuentemente, este Consejo considera que la regulación normativa de carácter tributario contenida en el DL no vulnera el límite material consagrado en el art. 86.1 CE en relación con el art. 31.1 CE.

VII

Observaciones sobre el contenido del Decreto-ley

EL Decreto ley que se dictamina, que se limita a bonificar el 99,9 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en los términos expuestos a lo largo del presente Dictamen, se adecua, en cuanto a su contenido, al parámetro constitucional y estatutario que le es de aplicación.

CONCLUSIONES

1. La Comunidad Autónoma ostenta competencias para regular el objeto del Decreto-ley 5/2023, de 4 de septiembre, por el que se modifican las bonificaciones en la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2. Se aprecia la existencia de extraordinaria y urgente necesidad que habilite la aprobación del Decreto-ley, tal como se razona en el Fundamento VI del presente Dictamen.

3. El contenido del Decreto-ley 5/2023, de 4 de septiembre, es conforme a su parámetro normativo de referencia.

VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL EXCMO. SR. CONSEJERO D. LUIS FAJARDO SPÍNOLA AL DICTAMEN 360/2023, DE 19 DE SEPTIEMBRE, DEL PLENO, EN RELACIÓN CON EL DECRETO LEY 5/2023, DE 4 DE SEPTIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICAN LAS BONIFICACIONES EN LA CUOTA TRIBUTARIA DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (EXP. 406/2023 DL).

Mi respetuosa discrepancia con el Dictamen mayoritario se refiere a la no concurrencia, en mi opinión, de presupuesto habilitante para que el Gobierno de Canarias pudiera aprobar este Decreto ley.

De entrada este Consejero ha de reconocer el meritorio esfuerzo de la mayoría del Pleno del Consejo para intentar justificar la decisión gubernamental de acudir a la vía del Decreto Ley. Pero enseguida ha de recordarse que no es a este Consejo sino al Gobierno a quien corresponde tal justificación, y que este Organismo consultivo ha de limitarse a analizar las razones alegadas por el legislador de urgencia, y dictaminar si las considera suficientes de cara a la preceptiva intervención parlamentaria para convalidar, derogar o tramitar el texto como proyecto de Ley.

Es la anterior la principal tarea que corresponde al Consejo Consultivo en relación con los Decretos leyes, la consistente en valorar y resolver jurídicamente acerca de la concurrencia en cada caso de los estrictos requisitos para admitir la utilización de este instrumento normativo de excepción. También cabe que nuestro Dictamen se pronuncie sobre la estatutariedad y constitucionalidad del contenido del Decreto ley; pero en una norma ya en vigor tal análisis no es el principal, pues como se acaba de indicar resulta prioritaria la valoración de la concurrencia del presupuesto habilitante.

Pues bien, como se explicará de seguido, la justificación por el Gobierno de tal concurrencia es pobre e insuficiente, y la argumentación del Dictamen de la mayoría en su defensa no resulta debidamente fundada en opinión de este Consejero.

1. Sobre la inexistencia de extraordinaria y urgente necesidad.

Para alcanzar un pronunciamiento jurídico acerca de la existencia de esta situación de urgencia extraordinaria se habrá de proceder a la *“valoración conjunta de todos aquellos factores que determinaron al Gobierno a dictar la disposición legal excepcional y que son, básicamente, los que quedan reflejados en la exposición de motivos de la norma”* (STC 12/2015, de 5 de febrero). También cabe estudiar la documentación adjunta al texto del Decreto ley, remitida por el Gobierno y que tuvo en cuenta en su tramitación (especialmente la Memoria justificativa abreviada en cumplimiento de lo previsto en el art. 74.4 LPGC).

En su Exposición de Motivos el Decreto ley basa la situación de urgencia en la constatación del *“proceso inflacionario en el que se encuentran las economías regional, nacional e internacional”*, por lo que considera de necesidad extraordinaria modificar por esta vía el ordenamiento jurídico vigente para *“aliviar la presión fiscal del contribuyente”*, contribuyendo así a la *“reducción de la inflación”*, a la *“la recuperación de parte de la renta disponible de las familias canarias”* y a *“dinamizar la actividad económica”*. Ésta es la sumaria explicación y justificación del Gobierno para la actuación normativa por vía de urgencia: la constatación de un proceso de inflación económica; pero no se acompaña el Decreto ley de un estudio económico que analice la dimensión de este fenómeno inflacionario en Canarias.

La Memoria abreviada no añade otras justificaciones, y se limita a afirmar someramente que *“con este fin, se pretende contribuir, por una parte, a la reducción de la inflación hasta una estabilización natural de la subida de los precios y la recuperación de parte de la renta disponible de las familias canarias, y por otra, dinamizar la actividad económica”*.

Hemos de recordar que esa extraordinaria y urgente necesidad, según el Tribunal Constitucional, ha de ser definida por el Gobierno de manera *“explícita y razonada”*, y que consiste en una situación (de extraordinaria y urgente necesidad) [STC 137/2011, de 14 de diciembre, FJ 4], que precise de una respuesta normativa con rango de ley, y, además, que exista una conexión de sentido entre la situación definida y las medidas adoptadas para hacerle frente [por todas, SSTC 29/1982 (RTC 1982, 29), FJ 3, y 70/2016, de 14 de abril (RTC 2016, 70), FJ 4].

En fin, en este caso, esa situación de extraordinaria y urgente necesidad no es definida sino de manera genérica y vaga (proceso inflacionario en el que se encuentran las economías regional, nacional e internacional). Así, ni en la Exposición de Motivos del Decreto ley, ni en la documentación adjunta remitida, se encuentra una definición “*explícita y razonada*” de esta pretendida situación de extraordinaria y urgente necesidad, más allá de la mera alusión a la inflación, sin cuantificarla ni tampoco estudiar su incidencia sobre los sujetos pasivos del tributo. No se aprecia por todo ello la existencia de extraordinaria y urgente necesidad

2. Sobre conexión de sentido entre la situación alegada y las medidas adoptadas por el Decreto ley para hacerle frente.

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional viene exigiendo que en cada caso, para justificar la elección de la vía normativa de la legislación de urgencia, no sólo se acredite la existencia de una situación de extraordinaria y urgente necesidad, sino además que se demuestre una conexión de sentido o relación de adecuación entre tal situación y las medidas que el Decreto ley ha implementado para hacerle frente, de manera que éstas “*guarden una relación directa o de congruencia con la situación que se trata de afrontar*” (FJ 3 de la STC 182/1997).

Señalamos en el apartado anterior que no se acompaña el Decreto ley de un estudio económico que valore la dimensión y alcance del alegado proceso inflacionario; pero, menos aún, que analice su incidencia en cada uno de los grupos de sujetos pasivos del tributo. Incluso el Dictamen de la mayoría en su FJ III “*echa en falta, ... la incorporación al expediente de un estudio económico sobre la adecuación de las medidas propuestas a los fines que se persiguen, en los términos que posibilita el art. 74.4 “in fine” de la LPGC*”, lo que [añade más adelante] “*contribuiría al entendimiento del párrafo*”.

A falta de esta justificación económica, resulta gratuita e infundada la afirmación de la Exposición de Motivos de que el Decreto ley “*provocará un impacto en la inflación con una estabilización natural de la subida de los precios y la recuperación de la renta disponible de las familias canarias, y con la consiguiente dinamización de la actividad económica*”. De haber contado con un criterio profesional solvente en la materia se habría podido probar, como sostiene la Exposición de Motivos, que la puesta en circulación por las “familias” de los recursos obtenidos por el “alivio fiscal” efectivamente produciría una bajada del índice de inflación. En todo caso, sorprende la fe del Gobierno en esta su primera actuación de

política antiinflacionista, atribuyendo a una medida relativamente humilde un efecto tan grandioso, pues no queda acreditado que la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vaya a incidir, con el alcance que se pretende, en el proceso inflacionario en el que se encuentran las economías regional, nacional e internacional. La Exposición de motivos, o algún documento económico adjunto con suficiente solvencia, debió haber explicado tan milagroso resultado. En fin, no se ha probado que la norma de urgencia sea capaz de generar tan benéficos efectos, y de hacerlo además instantáneamente, que para ello se buscó tan urgente y excepcional instrumento.

Tampoco se explica ni fundamenta el alegado beneficio sobre los sujetos pasivos del impuesto. Apparentemente, para el legislador de urgencia las “*familias canarias*”, aludiendo genéricamente y en conjunto a los diferentes grupos de sujetos pasivos, sin discriminar por razón de la cuantía de la bonificación hasta entonces vigente, sufrirían por igual las consecuencias de la inflación. Un estudio económico que analizara la aplicación del tributo en los últimos años hubiera aclarado cuáles de esas “*familias canarias*”, por grupos de sujetos pasivos, se beneficiarían realmente de la modificación legal ahora aprobada, lo que también hubiera resultado útil para concluir acerca de la conexión de sentido que aquí se valora. Se afirma que hay un proceso inflacionario que no se evalúa ni cuantifica, omitiendo además la valoración de la incidencia sobre los sujetos pasivos, y a partir de ahí, sin mayor justificación, se considera que concurre una situación de urgente y extraordinaria necesidad que permite desechar la vía de la tramitación parlamentaria ordinaria, incluso la de urgencia, para considerar ineludible la inmediata legislación de urgencia por parte del Gobierno.

Puede, pues, afirmarse que no ha quedado probada la exigible conexión de sentido entre la situación alegada y las medidas adoptadas por el Decreto ley para hacerle frente, por lo que difícilmente guardan una relación directa o de congruencia con esa situación que se trata de afrontar.

3. Sobre los límites para la utilización del Decreto ley.

La utilización de la figura del Decreto ley está sujeta, además, a determinados límites materiales, tal como señala el artículo 86 CE, límites que han sido definidos por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

En la STC 73/2017, de 8 junio, FJ 2.º, se afirma, sobre los límites conexos con los deberes tributarios de los ciudadanos, lo siguiente:

“A lo que este Tribunal debe atender al interpretar el límite material del artículo 86.1 CE, es “al examen de si ha existido ‘afectación’ por el decreto-ley de un derecho, deber o libertad regulado en el Título I de la Constitución”; lo que exigirá “tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate” (SSTC 182/1997, FJ 8; 329/2005, FJ 8; 100/2012, FJ 9, y 35/2017, FJ 5, entre otras). En este sentido, dentro del título I de la Constitución se inserta el artículo 31.1, del que se deriva el deber de “todos” de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos; lo que supone que uno de los deberes cuya afectación está vedada al decreto-ley es el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El decreto-ley “no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo”; vulnera el artículo 86.1 CE, en consecuencia, “cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario” (SSTC 182/1997, FJ 7; 100/2012, FJ 9; 139/2016, FJ 6, y 35/2017, FJ 5, por todas)”.

“De conformidad con lo indicado, es preciso tener en cuenta, en cada caso, “en qué tributo concreto incide el decreto-ley –constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica–, qué elementos del mismo –esenciales o no– resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate” (SSTC 182/1997, FJ 7; 189/2005, FJ 7, y 83/2014, FJ 5)».

Tratando más específicamente el impuesto de sucesiones y donaciones, la STC 189/2005, de 7 de julio (FJ 8), añade:

“No puede, sin embargo, alcanzarse la misma conclusión respecto de los arts. 4 y 5 del Real Decreto-ley 7/1996, igualmente impugnados en el presente proceso constitucional. En efecto, como hemos visto anteriormente, el art. 4 se limita a establecer una reducción en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones exclusivamente en los supuestos de transmisión mortis causa de la empresa familiar y de la vivienda habitual del causante... se limita a gravar una

manifestación concreta de capacidad económica, la que se pone de manifiesto con las adquisiciones lucrativas de bienes o derechos, en lo que ahora importa, mortis causa (sucesiones), razón por la cual no puede afirmarse que la modificación parcial de su base imponible para determinados sujetos pasivos repercute sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes, por lo que no puede considerarse que en este caso concreto la utilización del Decreto-ley haya afectado al deber de contribuir en los términos que le están vedados por el art. 86.1 CE tal como ha sido interpretado por este Tribunal”.

No obstante, esta doctrina jurisprudencial que acaba de citarse, relativa al impuesto sobre sucesiones y donaciones, no puede tener una traslación sin más al presente Decreto ley, por la diferente dimensión y alcance que tiene la modificación legal a que tal STC se refiere y ésta sobre la que ahora se dictamina (DL 5/2023). En el supuesto sobre el que resolvió la citada STC, el Alto Tribunal excluye el impuesto de sucesiones de entre los vetados a ser regulados por legislación de urgencia en atención a la escasa incidencia de la modificación legal objeto del recurso (un supuesto de transmisión mortis causa de la empresa familiar y de la vivienda habitual), que no alcanzó a *“repercutir sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes”*. No es el caso de la modificación que introdujo el DL 5/2023, que supuso pasar de un reparto proporcional de la carga tributaria a otro sistema lineal, abandonando la proporcionalidad, y afectando así a los principios consagrados por el artículo 31.1 CE. Es por esta razón por lo que, en nuestra opinión, en relación a la modificación legal que abordó el Decreto ley 5/2023 existía un límite material a la utilización de la legislación de urgencia.

Es posible, por lo demás, que esta modificación repercuta sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes. En efecto, el art. 31.1 CE dispone que *«Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio»*.

El Decreto Ley, mediante la bonificación introducida, incide de manera sensible en el criterio de reparto de estos impuestos, ya que generaliza la supresión del criterio de la capacidad económica -al bonificar la cuota al 99,9 por ciento, con independencia de lo que se herede o done- para la inmensa mayoría de los contribuyentes (los 3 o 2 primeros grupos según sea *mortis causa* o *inter vivos*).

Precisamente, este cambio en el criterio de distribución de la carga tributaria en los impuestos es lo que está reservado a Ley (art. 31.3 CE: sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley) y excluye el Decreto ley (86.1 CE: los Decretos leyes no podrán afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I). Dicho en otras palabras, la CE quiere que sea la Ley aprobada por el Parlamento la que, mediante la aplicación del principio democrático, determine los cambios de criterio de la distribución de la carga tributaria de los impuestos, a través del procedimiento parlamentario.

En definitiva, en la medida en que se modifican los criterios de distribución de la carga tributaria en estos impuestos, generalizando la bonificación al 99.9 por 100, el Decreto ley excede sus límites materiales al afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, contenido en el art. 31.1 CE, lo que está vedado según el art. 86. 1 CE.

Es perfectamente legítimo que el nuevo Gobierno, en cumplimiento de su programa (Acuerdo de Gobierno para la XI legislatura), pretenda la necesaria reforma legal, lo que no puede es efectuarlo por legislación de urgencia. El Gobierno ha querido dar rápido cumplimiento a su programa político, pero el Decreto Ley no es, en esta ocasión, el mecanismo adecuado, pues su contenido *repercute sensiblemente en el reparto de la carga tributaria* (FJ 8º de la STC 189/2005, de 28 enero), al abandonar un sistema de reparto proporcional al importe de la cuota tributaria, por otro de carácter lineal, con una bonificación única que se aplica sin tener en cuenta la cuantía de tal cuota.

Por consiguiente, entiende este Consejero que no concurren las circunstancias de extraordinaria y urgente necesidad que exigen los artículos 86 CE y 46 del EAC como presupuesto habilitante para aprobar esta norma, al no cumplir con los requisitos jurisprudenciales para entenderlo acreditado de forma «*explícita y razonada*», ni con que exista conexión de sentido o relación de adecuación entre la situación de urgente necesidad definida (en este caso, mal) y las medidas adoptadas para hacerle frente, pues no parece que la generalización de la bonificación del 99,9 por 100 de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vaya a incidir en el proceso inflacionario en el que se encuentran las economías regional, nacional e internacional, y que -además- concurre un límite material para la utilización de la figura del Decreto ley.

Finalmente, procede resaltar que, dada la simplicidad de las medidas contenidas en el dictaminado Decreto Ley -un artículo único que modifica dos preceptos concretos para bonificar al 99,9 por 100 de la cuota tributaria de los impuestos de sucesiones y donaciones-, mediante el procedimiento parlamentario de lectura única (art. 153 del Reglamento del Parlamento de Canarias) se alcanzaría el objetivo de tener en vigor esas medidas en un plazo relativamente breve, pues basta con un único Pleno parlamentario para aprobar la norma. Así lo considera el Tribunal Constitucional, que en su Sentencia 157/2016, de 22 de septiembre, (FJ 5), indica: *“un factor importante a tomar en cuenta es el menor tiempo que requiere tramitar un proyecto de ley en una Cámara autonómica (dado su carácter unicameral, así como su más reducido tamaño y menor actividad parlamentaria, en comparación con la que se lleva a cabo en las Cortes Generales), pues puede hacer posible que las situaciones de necesidad sean atendidas tempestivamente mediante la aprobación de leyes, decayendo así la necesidad de intervención extraordinaria del ejecutivo, con lo que dejaría de concurrir el presupuesto habilitante».*

En definitiva, no se aprecia la existencia del presupuesto habilitante de la extraordinaria y urgente necesidad que habilita al Gobierno a dictar el presente Decreto Ley, por lo que, de recurrirse, podría ser declarado inconstitucional por el Tribunal Constitucional.

360 2023
bonificaciones en la cuota tributaria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. 406

Pleno La
2023 DL