

Por este motivo no podemos compartir la tesis sustentada por la Sentencia de la Audiencia Nacional a la que venimos refiriéndonos; y si, por el contrario, la mantenida por la muy correcta y bien documentada STSJ de Cataluña de 10 mayo 1996 (JT 1996, 829), en la que, reiterando precedentes pronunciamientos suyos, tales como sus Sentencias de 14 febrero y 22 abril 1994 (JT 1994, 468), afirma tajantemente que la exención establecida en la actualidad en el art. 45.1.B).15 del TR del ITP y AJD abarca no sólo el impuesto en su modalidad de TPO, sino asimismo el impuesto en su modalidad de AJD, y ello, precisamente, en atención al alcance y a la eficacia que ineludible e inevitablemente debe darse a lo señalado en la mencionada Directiva 69/335/CEE, y ello aun cuando la misma no haya sido aún íntegramente transpuesta a nuestro ordenamiento jurídico interno, lo cual representa un incumplimiento de las obligaciones que a nuestro Estado competen, incumplimiento este del que en modo alguno se puede derivar un perjuicio para los ciudadanos españoles.

66. El principio de reserva de ley y las Haciendas Forales.

En relación con las Haciendas locales de los Territorios Forales se ha planteado, y se plantea aún en lo referente a los Territorios Históricos del País Vasco –no así en la actualidad para Navarra, puesto que la misma tiene ya poder legislativo a raíz de la Ley Orgánica 13/1982, de 10 agosto, de Reintegración y Amejoramiento del Fuero de Navarra (LORAFNA)– el tema de si la relación entre las Normas del Parlamento Foral y los Reglamentos aprobados por la Diputación es análoga a la articulación que existe entre la ley y el reglamento a los fines de la aplicación del principio de reserva de ley.

La cuestión fue muy controvertida en Navarra, dando lugar a numerosas controversias en materia de Haciendas Locales en las que se planteó la interrelación existente entre la Norma sobre Reforma de las Haciendas Locales, aprobada por Acuerdo del Parlamento Foral de 8 junio 1981 (BON núm. 77, de 29 de junio) y el Reglamento de Haciendas Locales, aprobado por Acuerdo de la Diputación Foral 17 diciembre 1981 (BON núm. 155, de 28 de diciembre) con ocasión de la pretensión de nulidad de acuerdos municipales basados en disposiciones de este último Reglamento que regulaban elementos esenciales de un tributo, sin contra para ello con la necesaria y adecuada cobertura por parte de la Norma no legislativa del Parlamento Foral.

Tras un momento inicial de vacilación por parte de los Tribunales, éstos, afortunadamente, han terminado por afirmar sin ambages la plena aplicabilidad de las exigencias sustantivas del principio de reserva de ley en las relaciones entre la norma emanada del Parlamento y las procedentes del órgano ejecutivo (la Diputación), tesis ésta que es la única que nos parece correcta y acertada.

*Así lo hemos indicado ya en una precedente presentación («Aplicación del principio de reserva de ley a los tributos forales creados por norma de rango no legal», *Jurisprudencia Tributaria*, Presentación 84, Tomo II-1994, pg. 1197), en donde escribimos al respecto lo siguiente:*

«La esencia y fundamento del principio de reserva de ley demandan su extensión a los ordenamientos forales tanto si se estima que la reserva de ley se funda en el principio de autoimposición, como si se entiende que es una garantía de los derechos individuales basados en la publicidad del procedimiento legislativo. En efecto, las Asambleas representativas de los Territorios Forales, tengan o no potestad de dictar

normas con rango formal de ley, cumplen respecto del ejecutivo, la misma función que el Parlamento respecto del Gobierno nacional. Son órganos donde están representadas las minorías, que actúan con un procedimiento que garantiza el contraste de pareceres, el debate y la publicidad de los asuntos tratados».

Muestras jurisprudenciales de esta forma de entender la cuestión la encontramos, por ejemplo, en las SSTSJ de Navarra de 22 julio 1992 (JT 1992, 237), 23 abril 1993 (JT 1993, 481) y 1 septiembre 1994 (JT 1994, 1129), en las que se señaló que la Norma sobre Reforma de las Haciendas Locales de Navarra de 8 junio 1981 no define o determina ciertos elementos esenciales del Impuesto sobre la Publicidad, no siendo adecuado a Derecho dejar su fijación a la Ordenanza Municipal correspondiente, por lo que habría que reputar nula a la que así lo hiciese y, por derivación, a las liquidaciones que se girasen por tal tributo con apoyo en la misma.

Y a ellas hay que añadir dos pronunciamientos jurisdiccionales más, recogidos en este número, que vuelven a insistir sobre este mismo tema, concretamente las SSTSJ de Navarra de 6 febrero 1996 (JT 1996, 836) y de 28 febrero 1996 (JT 1996, 837), señalándose específicamente en esta última lo siguiente:

«Quinto.—... El núcleo gordiano de la cuestión se halla en determinar, bajo el prisma del principio de reserva de ley consagrado en el art. 133 de la Constitución, si la Norma de Reforma de las Haciendas Locales de Navarra —8 de junio de 1981, Parlamento Foral— contiene en su art. 102 una delegación o habilitación en blanco en materia tributaria o, lo que es lo mismo, si el Reglamento que desarrolla dicha Norma —“Ley”— va más allá de tal desarrollo, definiendo y configurando los elementos básicos y esenciales del tributo transgrediendo este principio de reserva concedido al Poder Legislativo exclusivamente por mandato constitucional y por norma básica o principal como es el art. 10 de la LGT. Resuelto ello, podremos afirmar o negar que la Ordenanza, en cuanto se apoya en el Reglamento es nula o ajustada a Derecho. Hemos llegado al final, y hora es el día en que nos pronunciamos en contra del fallo emitido en las dos Sentencias referenciadas —7 y 26 abril 1991—. Efectivamente, del examen de los arts. 102 y 104 de su Reglamento deducimos que se ha vulnerado el principio de reserva de ley y el criterio es el mismo que ya manteníamos en nuestra anterior Sentencia de 4 diciembre 1990, que, si bien referida a un arbitrio o impuesto con fin no fiscal, es perfectamente aplicable al caso controvertido —y con mayor razón todavía— bastando con volver a citar las SSTS 19 septiembre 1980 y 15 diciembre 1989. Los arts. 102 y 104 de la Norma tantas veces citada no contienen los elementos esenciales del impuesto —el art. 104 sólo contiene un tope o límite máximo, de carácter relativo además, y remisorio por colmo— entre los que encuentran, la base y el tipo de gravamen. Por tanto, y como ya decíamos, al no darse las previsiones constitucionales y legales básicas a que anteriormente hemos hecho referencia puede reputarse que la Ordenanza del Ayuntamiento de Pamplona, hoy en estudio, en cuanto carece de cobertura legal, al igual que el Reglamento en que se ampara, es nula de pleno derecho, así como el acuerdo municipal que la aprobó, y por ende la liquidación practicada por tal concepto a la entidad hoy actora y que es objeto directo de esta litis en cuanto acto aplicativo de aquélla (art. 39.2 de la Ley Jurisdiccional)».

En el mismo sentido pueden traerse a colación también la STSJ Navarra de 7 febrero 1994 (JT 1994, 157), en la que se declaró la nulidad de una Ordenanza, y de las liquidaciones giradas a su amparo, que había establecido, en este caso, un

arbitrio con fin no fiscal sobre propiedad, tenencia y explotación de máquinas recreativas por carecer la misma de la necesaria cobertura legal, y la STSJ Navarra 924/1994, de 1 septiembre (JT 1994, 1128), en la que se afirmó que el art. 100 del Reglamento de las Haciendas Locales de Navarra no constituía base legal suficiente para establecer por parte de un Ayuntamiento un arbitrio con fines no fiscales sobre las hierbas de las fincas particulares no cedidas al Ayuntamiento para su aprovechamiento común, toda vez que tal precepto tenía rango reglamentario y no alcanzaba a definir el hecho sometido a gravamen ni tampoco la cuantía del mismo, como tampoco lo hace el art. 36 de la Norma de Haciendas Locales de Navarra, procediendo por ello la anulación de referido arbitrio por falta de cobertura legal, así como de los actos aplicativos dictados con base y fundamento en el mismo.

La doctrina contenida en los pronunciamientos jurisprudenciales mencionados debe entenderse, por otra parte, plenamente aplicable también en la actualidad a los Territorios Históricos del País Vasco, no dotados aún, a diferencia de Navarra, de poder legislativo, en los cuales, pues, como ya se manifestó en otra anterior presentación («Reserva de ley en el ámbito de los tributos forales creados por órganos sin potestad legislativa. Arbitrios con fines no fiscales», Jurisprudencia Tributaria, Presentación II, Tomo I-1994, pg. 1237), deben respetarse las exigencias sustantivas del principio de reserva de ley, ya que no pueden aplicarse las puramente formales, ya que, en definitiva, lo fundamental del mandato del art. 31 de la Constitución es que los tributos se aprueben por los órganos donde se encuentra directamente representado el pueblo soberano.

Así lo han entendido asimismo los Tribunales, pudiéndose traer a colación en este sentido la Sentencia 579/1994, de 14 octubre, del TSJ País Vasco (JT 1994, 1190), en donde se indicó que el art. 54.1 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de Vizcaya, aprobado por Decreto Foral del Territorio Histórico de Vizcaya 29/1986, de 5 marzo (BOB núm. 80, de 8 abril), que estableció un recargo del 3 por 100 en concepto de honorarios de liquidación, vulneraba el principio de reserva de ley, puesto que referido precepto, de carácter reglamentario, carecía de cobertura legal, toda vez que la Norma Foral 11/1985, de 28 noviembre, reguladora del Impuesto de Sucesiones y Donaciones no contenía ninguna previsión respecto a dicho recargo.

67. Pensiones por incapacidad permanente de funcionarios: exención en IRPF.

El problema de la inconstitucionalidad de la reforma del art. 9.1, c) de la Ley del IRPF (RCL 1991, 1452), operada por el art. 62 de la Ley 21/1993, de 29 diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994 (RCL 1993, 3567), es objeto de dos sentencias publicadas en este número de la revista. El núcleo de la cuestión es si la Ley infringe el principio constitucional de igualdad por limitar la exención de las pensiones por incapacidad de funcionarios al supuesto de gran invalidez, mientras que están exentas las pensiones por incapacidad permanente absoluta y por gran invalidez satisfechas por la Seguridad Social.

De un lado, la S. 24 julio 1996 del TSJ de Murcia (JT 1996, 972) se pronuncia a favor de la constitucionalidad de la Ley, al entender que entre las pensiones de funcionarios y trabajadores no se da identidad de supuestos y, por tanto, la diferencia de trato tiene una justificación razonable.

Sin embargo la sentencia citada nace sin posibilidades de llegar a ser doctrina