|  |  |
| --- | --- |
| Auto | 165/2001 |
| Fecha | de 19 de junio de 2001 |
| Sala | Pleno |
| Magistrados | Don Pedro Cruz Villalón, don Carles Viver Pi-Sunyer, don Rafael de Mendizábal Allende, don Julio D. González Campos, don Manuel Jiménez de Parga y Cabrera, don Tomás Salvador Vives Antón, don Pablo García Manzano, don Pablo Cachón Villar, don Fernando Garrido Falla, don Vicente Conde Martín de Hijas, don Guillermo Jiménez Sánchez y doña María Emilia Casas Baamonde. |
| Núm. de registro | 436-2001 |
| Asunto | Cuestión de inconstitucionalidad 436-2001 |
| Fallo | En virtud de todo lo expuesto, el Pleno acuerda la inadmisión de la presente cuestión de inconstitucionalidad. |

**AUTO**

 **I. Antecedentes**

1. Con fecha de 26 de enero de 2001 tuvo entrada en el Registro de este Tribunal un escrito de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, al que se acompañaba, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de la referida Sala de 31 de octubre de 2000, mediante el que se acordaba elevar a este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad en relación con la Disposición final segunda de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), por presunta vulneración del art. 9.3 de la Constitución Española.

2. Los antecedentes de hecho del planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad son los siguientes:

a) El entonces recurrente, don Javier Moreno López, presentó su declaración-liquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 1985 consignando, entre otros datos, unos rendimientos netos ordinarios de 13.0965.010 pesetas, un incremento de patrimonio neto oneroso de 551.998 pesetas, una disminución de patrimonio media (anterior a 2 de octubre de 1985) de 4.197.234 pesetas, y un resto de disminución de 16.788.936 pesetas, resultando una base imponible negativa de 6.469.162 pesetas, y una cuota diferencial negativa y a devolver por importe de 3.012.939 pesetas.

b) Practicada liquidación provisional por la Oficina gestora, se fijaron unos rendimientos netos ordinarios de 12.674.205 pesetas y una base imponible del mismo importe, resultando una cuota a ingresar de 2.171.961 pesetas y unos intereses de demora de 224.150 pesetas.

c) Recurrida en reposición la anterior liquidación mediante escrito presentado con fecha de 23 de junio de 1987, se confirma por Resolución con fecha de 1 de octubre de 1987, al entender que el incremento de 551.998 pesetas es compensado por disminuciones de igual cuantía y que el resto de la disminución podía ser trasladado a los cinco ejercicios siguientes hasta ser absorbidos por los posibles incrementos de patrimonio que se pusiesen de manifiesto, por aplicación del art. 22 de la Ley del IRPF, en la redacción vigente a partir del 2 de octubre de 1985, por obra de la Disposición final segunda de la Ley 48/1985.

d) Por escrito con fecha de 23 de octubre de 1987, el interesado interpuso reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (núm. 12905/87), quien acordó anular la liquidación impugnada y la práctica de una nueva de acuerdo con los criterios establecidos en los arts. 15 y 16 de la Ley 20/1989, de 28 de julio, de adaptación del IRPF, lo que se llevó a efecto por la Oficina gestora mediante Acuerdo con fecha de 26 de noviembre de 1991, en el que se practicaba liquidación por importe de 3.709.683, intereses de demora incluidos.

e) Recurrida la anterior liquidación con fecha de 9 de marzo de 1993 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, por Resolución de 15 de noviembre de 1996 (reclamación núm. 28/03362/93) se estimó en parte, anulando la liquidación impugnada y ordenando la práctica de una nueva con igual cuota, pero ajustando la liquidación de intereses de demora a la fecha que media entre la finalización del plazo voluntario de pago y el momento en que se practicó la primera liquidación provisional, por cuanto las circunstancias posteriores acaecidas no eran imputables al administrado (como fueron la anulación de la Ley 44/1978 por la STC 45/1989, y la aprobación de la Ley 20/1989, así como la anulación de la liquidación originaria) y, por tanto, no le era atribuible la demora a partir de aquélla fecha.

f) Con fecha de 28 de enero de 1997 se interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (núm. 275/97), cuestionándose la retroactividad de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre (BOE del 30 de diciembre), cuya entrada en vigor para la modificación operada en materia de incrementos y disminuciones de patrimonio tuvo lugar, no según la regla general el día 1 de enero de 1986, sino a partir del día 2 de octubre de 1985 (con cita de la STC 126/1987), lo que implicaba que su aplicación a aquellas plusvalías generadas con anterioridad a la fecha señalada, constituían un supuesto de "retroactividad auténtica" de una ley fiscal, prohibida constitucionalmente.

g) Tramitado el recurso, por providencia de 10 de noviembre de 1999 se acordó, con suspensión del señalamiento para votación y fallo, oír a las partes y al Ministerio Fiscal, por término de diez días, para que alegasen lo que estimasen oportuno sobre la pertinencia de promover cuestión de inconstitucionalidad respecto de la Disposición Final segunda de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF, respecto del art. 9.3 de la Constitución Española.

h) En cumplimiento de dicho trámite, por escrito registrado el 24 de diciembre de 1999, la parte actora se ratificó íntegramente en sus alegaciones, no poniendo reparo al planteamiento de la cuestión. Por su parte, el Abogado del Estado mediante escrito registrado el día 30 diciembre siguiente, se opuso a dicho planteamiento, al ser perfectamente posible la retroactividad de las normas tributarias mediante disposición específica al respecto del legislador. Finalmente, el Fiscal en su escrito puso de manifiesto la imposibilidad de llevar a efecto el trámite conferido al no habérsele dado traslado de los autos, desconociendo en consecuencia tanto las actuaciones, como el objeto del recurso y la pretensión del recurrente, e impidiéndosele examinar cuestiones tan simples como si la providencia de consulta era o no aplicable al caso de autos, o apreciar si de la validez de tal normativa dependía el fallo que en su día pudiera recaer.

i) Mediante Auto de 4 de marzo de 2000, la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid acordó elevar a este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad en relación con la Disposición final segunda de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, por presunta vulneración del art. 9.3 de la Constitución Española.

j) Por Auto núm. 210, de 19 de septiembre de 2000, este Tribunal Constitucional inadmitió la anterior cuestión, por la omisión del trámite de audiencia al Ministerio Fiscal.

k) Por providencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid con fecha de 3 de octubre de 2000, se acordó dar traslado de los Autos al Ministerio Fiscal, para evacuar el trámite referido en el art. 35 LOTC.

1) El anterior trámite fue cumplimentado por el Ministerio Fiscal por escrito fechado el día 9 de octubre de 2000, donde manifestaba su conformidad con el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad. En efecto, aunque el Fiscal imputa a la providencia de consulta la falta de especificación de la duda de inconstitucionalidad "pues ni siquiera especifica cuáles son los principios consagrados en el art. 9.3 CE con los que la norma cuestionada pudiera estar en contradicción", sin embargo, suple dicha deficiencia con los diferentes escritos de las partes obrantes en los autos, para concluir que, desde la perspectiva del principio de la seguridad jurídica y conforme a la STC 173/1996 según la cual "la determinación de si una norma tributaria que posea algún tipo de retroactividad vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos, es algo que debe resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de lado, el grado de retroactividad de la norma y, de otro, las circunstancias que concurren en cada supuesto (SSTC 126/1987 y 150/1990)", será necesario un examen pormenorizado de las circunstancias que concurren en el presente caso para determinar si ha existido o no quiebra del citado principio.

3. Mediante Auto de 31 de octubre de 2000, la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid acordó elevar a este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad en relación con la Disposición final segunda de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, por presunta vulneración del art. 9.3 de la Constitución Española. En la fundamentación jurídica del Auto se razona, en esencia, en los siguientes términos:

a) La divergencia entre la Administración y el contribuyente estriba en que aquélla aplica la redacción dada al art. 22 de la Ley del IRPF por la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF, que establece que las disminuciones patrimoniales se deducirán exclusivamente de los incrementos de patrimonio, permitiendo que si el resultado de la operación fuese negativo, su importe podrá ser trasladado a los cinco ejercicios siguientes hasta ser absorbido por los posibles incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en igual período, disponiendo la Disposición final 2a la entrada en vigor de esta modificación a partir del 2 de octubre de 1985. En este sentido, la Administración compensa el incremento anualizado de 551.998 pesetas con las disminuciones por igual importe, permitiendo que el resto de las disminuciones pueda ser trasladado a los cinco ejercicios siguientes hasta ser absorbidos por los posibles incrementos que se pudieran producir en esos ejercicios. Por el contrario, el recurrente realizó su autoliquidación aplicando la redacción vigente de la Ley del IRPF hasta la reforma operada por la Ley 48/1985, cuyo art. 22.1 permitía que la base imponible del impuesto se determinara mediante la suma de los rendimientos e incrementos de patrimonio y la deducción de las pérdidas y disminuciones patrimoniales.

b) Teniendo en cuenta que el IRPF se devenga el último día del ejercicio, a saber el día 31 de diciembre, y que la Ley 48/1985, es de fecha de 27 de diciembre, y se publicó en el Boletín Oficial del Estado del siguiente día 30, aunque incidió en un momento en el que el período impositivo estaba muy avanzado, sin embargo, aun no había concluido. Además, atribuyó efectos jurídicos a futuros hechos imponibles que todavía no se habían realizado completamente (ya que las rentas percibidas antes de entrar en vigor la Ley no son más que elementos materiales integrantes del hecho imponible duradero y unitario), al nacer la obligación el último día del año, por lo que no estamos ante un supuesto de retroactividad auténtica, pues la nueva Ley no se aplica a situaciones jurídicas ya consumadas, sino que, realmente, se produce un caso de retroactividad media o impropia, que no se encuentra prohibida.

c) No obstante, cabría sostener que el precepto crea un supuesto de retroactividad auténtica al proyectarse sobre hechos agotados con anterioridad a la publicación de la Ley, es decir, desde el 2 de octubre de 1985 hasta el 30 de diciembre del mismo año. Por ello, y teniendo en cuenta, de un lado, que el IRPF es un tributo que grava la totalidad de la renta obtenida por los sujetos pasivos durante el período de imposición, que coincide con el año natural y que se devenga el día 31 de diciembre, y de otra parte, que según las SSTC 126/1987, 150/1990, 197/1992, 173/1996 y 182/1997, la afectación del principio de seguridad jurídica por una norma retroactiva debe valorarse analizando las circunstancias específicas que concurren en el caso, especialmente, la previsibilidad de la medida adoptada, se puede llegar a la conclusión de que la modificación operada pudiera haber vulnerado el principio de seguridad jurídica garantizado en el art. 9.3 CE porque: no se ha producido la previsibilidad de la medida adoptada, salvo la que pudiera derivar del conocimiento del trámite parlamentario de la referida Ley; no se han expresado en la Ley que concurran claras exigencias de interés público que fundamenten la medida adoptada, ni las circunstancias excepcionales y urgentes que pudieran justificar su adopción; y tampoco puede considerarse de escasa incidencia en la cuota resultante del Impuesto al tratarse de una modificación del hecho imponible que no puede ser relativizada al afectar de forma muy diferente a cada sujeto pasivo según las particulares circunstancias de cada uno.

4. Por providencia de 8 de mayo de 2001, la Sección Tercera de este Tribunal acordó oír al Fiscal General del Estado para que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 37.1 LOTC, en el plazo de diez días expusiera lo que considerase pertinente acerca de la admisibilidad de la presente cuestión de inconstitucionalidad, en cuanto que pudiera ser notoriamente infundada.

5. El Fiscal General del Estado presentó su escrito de alegaciones el día 31 de mayo de 2001 interesando la inadmisión de la presente cuestión por estar notoriamente infundada, dado que la retroactividad de la norma está sobradamente justificada en cuanto a sus razones, en cuanto a sus finalidades y en cuanto a la moderación de sus efectos. En efecto, a juicio del Fiscal, el mero hecho de que una norma tributaria no sancionadora tenga carácter retroactivo no es suficiente para estimar que se vulnera el art. 9.3 CE, en cuanto garante de la irretroactividad de las disposiciones, porque estas normas tributarias no son desfavorables o restrictivas de derechos individuales (las normas tributarias sancionadoras -siempre y cuando, además, sean en perjuicio para el reo o sujeto pasivo- no pueden tener efectos retroactivos, pero por su carácter sancionador, no por regular obligaciones tributarias). Por ello, hay que atenerse, en primer lugar, al grado de retroactividad de la norma cuestionada, analizando si se trata de una retroactividad auténtica o de grado máximo, o impropia o de grado medio. En el primer supuesto, que se da cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia Ley y ya consumadas, sólo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica. Y en el supuesto de retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la Ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares (STC 126/1987, FFJJ 11, 12 y 13; STC 197/1992, FJ 4; STC 173/1996, FJ 3 y STC 183/1997, FJ 11).

Pues bien, hay que tener en cuenta, de un lado, que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo que grava la totalidad de la renta -los rendimientos netos y los incrementos de patrimonio- obtenida por las personas físicas durante el período de imposición, que coincide con el año natural, cuyo devengo, esto es, el momento en que la Ley considera que se ha realizado el hecho imponible, se produce el día 31 de diciembre; y de otra parte, que la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, fue publicada en el BOE número 312, de 30 de diciembre de 1984, con la entrada en vigor que se dispuso en la disposición final transcrita más arriba, con lo cual, no había concluido el año natural, el hecho imponible todavía se estaba formando y no se había producido el devengo del impuesto, por lo que nos encontramos ante un supuesto de retroactividad impropia o de grado medio.

La norma cuestionada dispone la entrada en vigor del nuevo tratamiento fiscal de los incrementos y disminuciones de patrimonio. La finalidad de la modificación, conforme indica la Exposición de motivos de la Ley 48/1985, fue el conseguir una justa distribución de la carga fiscal, evitar la utilización de ciertos mecanismos para fines distintos de los que quiso el legislador y, finalmente, mejorar aspectos técnicos con implicaciones de justicia social. Todas estas finalidades justifican que, para un mejor cumplimiento de los postulados de capacidad económica, igualdad y progresividad en orden a alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y solidaridad, no se haya aguardado al siguiente año para su aplicación, sino que se haya dispuesto la retroactividad de la norma.

En consecuencia, aunque las razones que motivaron que se dictase la norma justificarían que la retroactividad se hubiese extendido a todo el período impositivo de 1985, el legislador ha limitado esa retroactividad impropia al 2 de octubre de 1985. Esta limitación, que hace que la norma afecte a la cuarta parte del período impositivo, por un lado disminuye la trascendencia material del efecto de la nueva regulación y por otro disminuye mucho el efecto de imprevisibilidad de la norma, puesto que permite ser conocida en su génesis de tramitación parlamentaria (que no es una tramitación secreta, sino pública y con diarios oficiales en que puede seguirse), y no dudamos que, por su trascendencia práctica, fue objeto de información periodística en periódicos especializados e incluso de información general. Además, debe recordarse en cuanto al efecto material de la nueva normativa, que lo dispuesto no es que las disminuciones patrimoniales se deduzcan de los incrementos y se pierda cualquier resultado negativo, sino que los resultados negativos se pueden trasladar a los cinco ejercicios siguientes hasta ser absorbidos por los posibles incrementos de patrimonio, lo que disminuye notablemente el perjuicio que hubiese podido sufrir el contribuyente.

##### II. Fundamentos jurídicos

1. La presente cuestión de inconstitucionalidad se plantea en relación con la Disposición final segunda de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), que anticipa la aplicación en el tiempo de la reforma operada por esta misma Ley, en el régimen de integración y compensación de incrementos y disminuciones patrimoniales previsto en el art. 22.1 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del IRPF. En efecto, la redacción originaria del art. 22.1 citado, dentro de la Sección VI y bajo el rótulo de "Régimen de determinación de la base", disponía que "La base imponible se determinará siempre mediante la suma de los rendimientos e incrementos de patrimonio y la deducción de las pérdidas y disminuciones patrimoniales". Sin embargo, tras la aprobación de la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de Reforma Parcial del IRPF (BOE del 30 de diciembre), se dio nueva redacción a ese apartado 1° del art. 22, pasando a disponer que: "La base imponible se determinará siempre mediante la suma de los rendimientos e incrementos de patrimonio y la deducción de las pérdidas y disminuciones patrimoniales.

A estos efectos, las disminuciones patrimoniales se deducirán exclusivamente de los incrementos de patrimonio. Si el resultado de la operación anterior fuese negativo, su importe podrá ser trasladado a los cinco ejercicios siguientes hasta ser absorbido por los posibles incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en igual periodo, atendiendo a lo dispuesto en el articulo 27 de la presente ley.

En ningún caso podrá efectuarse la deducción fuera de dicho plazo mediante la acumulación a disminuciones patrimoniales de ejercicios posteriores".

Por su parte, el apartado 1° de la Disposición final de la citada Ley 48/1985, apuntaba que lo dispuesto en esta ley entraba en vigor "con efectos de primero de enero de 1985". Sin embargo, el apartado 2° establecía que las modificaciones consecuencia del nuevo tratamiento que se establece con respecto a los incrementos y disminuciones patrimoniales, entrarían en vigor "a partir del 2 de octubre de 1985". Finalmente, el apartado 3° fija la entrada en vigor para las restantes modificaciones recogidas en la ley, "para los ejercicios que se inicien con posterioridad al 31 de diciembre de 1985, a partir del 1 de enero de 1986".

De lo anterior se desprende que, hasta el ejercicio 1985, las disminuciones patrimoniales (aquellas en las que el valor de transmisión era inferior al de adquisición) eran compensables, no sólo con los posibles incrementos de patrimonio que se hubiesen puesto de manifiesto, sino también con los propios rendimientos positivos del ejercicio. Sin embargo, la reforma operada en el IRPF en el año 1985 limita la compensación de las disminuciones con aquellos otros rendimientos de su misma naturaleza -los incrementos de patrimonio-, de tal manera que, si el saldo resultante de la compensación fuese negativo, se trasladaría a los cinco ejercicios siguientes (para su compensación sólo con aquellos incrementos de patrimonio que pudiesen manifestarse).

La justificación que da la Exposición de Motivos del texto legal cuestionado a las distintas modificaciones introducidas en el texto regulador del IRPF se centran en los siguientes motivos: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, surgido de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, supuso un importante avance en la evolución de la imposición personal respecto del sistema tributario anterior. El paso de un impuesto analítico, basado en fuentes de rentas independientes a un impuesto sintético, bajo la consideración global de la renta familiar como índice de la capacidad de pago, determinó la coherencia interna de la figura y su armonización con los principios más ortodoxos de una correcta técnica tributaria". Sin embargo, continúa diciendo, "la experiencia derivada de los años en que ha estado vigente este esquema ha constatado, no obstante, deficiencias importantes que inciden en los principios de eficacia económica y de una justa distribución de la carga fiscal". Estas deficiencias las concreta en cuatro aspectos: "De un lado, las rentas del trabajo soportan una carga tributaria que no se corresponde con su participación real en la renta nacional. De otro, determinados mecanismos existentes hoy en el impuesto, permiten a ciertos sectores de contribuyentes utilizarlos para fines distintos de aquellos para los que nacieron. Asimismo, la progresividad del impuesto, unida al principio de acumulación de rentas, propicia un riguroso tratamiento para determinadas unidades familiares. Finalmente, la incidencia de normas posteriores a la entrada en vigor de la Ley 44/1978, y la consideración de ciertos aspectos técnicos con implicaciones de justicia social, motivan la reforma de algunos preceptos".

Pues bien, según el órgano judicial que plantea la presente cuestión de inconstitucionalidad, cabría sostener que el precepto crea un supuesto de retroactividad auténtica proscrito por el principio de seguridad jurídica consagrado por el art. 9.3 CE en los términos en que ha sido entendido por la doctrina de este Tribunal Constitucional, al proyectarse sobre hechos agotados con anterioridad a la publicación de la Ley, es decir, desde el 2 de octubre de 1985 hasta el 30 de diciembre del mismo año. Y ello porque aquellas disminuciones patrimoniales manifestadas durante ese período tuvieron una expectativa que, posteriormente y tras la modificación, sería defraudada, al limitarse su compensación a la figura de los incrementos de patrimonio.

2. El art. 37.1 LOTC dispone que el Tribunal podrá rechazar, en trámite de admisión, mediante Auto y sin otra audiencia que la del Fiscal General del Estado, la cuestión de inconstitucionalidad cuando fuere notoriamente infundada. Respecto del concepto de "cuestión notoriamente infundada" es doctrina constitucional consolidada que dicha expresión "encierra un cierto grado de indefinición que se traduce procesalmente en otorgar a este Tribunal un margen de apreciación a la hora de controlar la solidez de la fundamentación de las cuestiones de inconstitucionalidad" (ATC 389/1990, de 29 de octubre, FJ 1), existen supuestos en los que un examen preliminar de las cuestiones de inconstitucionalidad permite apreciar la falta de viabilidad de la cuestión suscitada, sin que ello signifique, necesariamente, que carezca de forma total y absoluta de fundamentación o que ésta resulte arbitraria, pudiendo resultar conveniente en tales casos resolver la cuestión en la primera fase procesal, máxime si su admisión pudiera provocar efectos no deseables como la paralización de múltiples procesos en los que resulte aplicable la norma cuestionada (AATC 389/1990, de 29 de octubre, FJ 1; 134/1995, de 9 de mayo, FJ 2; 380/1996, de 17 de diciembre, FJ 2; 229/1999, de 28 de septiembre, FJ 2; 119/2000, de 10 de mayo, FJ 2; 311/2000, de 19 de diciembre, FJ 3; 46/2001, de 27 de febrero, FJ 2; y 47/2001, de 27 de febrero, FJ 3).

Pues bien, en la determinación de la viabilidad de la presente cuestión de inconstitucionalidad hay que partir diciendo que no puede compartirse el juicio de constitucionalidad efectuado por el órgano a quo respecto a la contradicción de la norma cuestionada con el art. 9.3 de la Constitución, por vulneración del principio constitucional de seguridad jurídica. Hemos dicho insistentemente con relación a este principio, que la seguridad jurídica viene a ser la suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10; 71/1982, de 30 de noviembre, FJ 4; 126/1987, de 16 de julio, FJ 7; 227/1988, de 29 de noviembre, FJ 10; 65/1990, de 5 de abril, FJ 6; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 225/1998, de 25 de noviembre, FJ 2; y 104/2000, de 13 de abril, FJ 7). Es decir, la seguridad jurídica entendida como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STC 15/1986, de 31 de enero, FJ 1), como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5), como la claridad del legislador y no la confusión normativa (STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4). En suma, sólo si, en el ordenamiento jurídico en que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; y 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15).

Aunque el principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 de la Norma Fundamental no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11), sin embargo, sí protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11). No obstante, determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma y, de otro, las circunstancias que concurran en cada supuesto (SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11).

3. En el supuesto que nos ocupa nos encontramos con la introducción de una regla en materia de integración y compensación de rentas, a partir de la cual los rendimientos negativos serían únicamente compensables con rendimientos positivos y las disminuciones de patrimonio con incrementos de patrimonio. Regla cuya entrada en vigor -a diferencia de las restantes modificaciones operadas en el IRPF que entraron en vigor el día 1 de enero de 1986- se adelantó al día 2 de octubre de 1985. Esto quiere decir que toda disminución patrimonial manifestada hasta el día 1 de octubre de 1985, podía compensarse, no sólo con incrementos de la misma naturaleza, sino también con las rentas positivas obtenidas por el sujeto pasivo derivadas de otras fuentes de renta. Sin embargo, a las disminuciones obtenidas en el período que media entre el 2 de octubre y el 31 de diciembre de 1985 se les aplicaría el nuevo régimen, de tal manera, que sólo serían compensables con los posibles incrementos obtenidos durante el ejercicio (o en los cinco siguientes), pero no ya con los rendimientos positivos del ejercicio.

Según lo que antecede y al contrario de lo postulado por el órgano judicial, el adelanto en dos meses de la entrada en vigor de la modificación operada en el art. 22.1 de la LIRPF por la Ley 48/1985 -en materia de incrementos y disminuciones de patrimonio- no genera ninguna clase de retroactividad proscrita por el Texto Constitucional en los términos en que ha sido entendida por la doctrina de este Tribunal. En primer lugar, debe tenerse presente que el enjuiciamiento de la constitucionalidad de una norma fiscal con efectos retroactivos obliga a tomar en consideración la finalidad de la norma y las circunstancias específicas que concurren en el presente caso. Ciertamente, cabe reconocer con el órgano judicial planteante de la cuestión que en el presente supuesto el adelanto de la aplicación de la ley en dos meses en esta concreta modificación afecta a situaciones de hecho ya producidas (minusvalías realizadas). Pero también hay que tener presente, de un lado, que el impuesto no se había aún devengado al momento de la publicación de la ley; de otra parte, que dicho adelanto no podía sorprender, al anticipar el propio proyecto de ley la entrada en vigor al momento de su presentación en el Congreso de los Diputados; y, finalmente, que el anticipo de la entrada en vigor de la medida prevista quedaba plenamente justificado conforme a la propia finalidad de la modificación.

Dicho de otra manera, no se trata de un supuesto como el recogido en la STC 173/1996, de 31 de octubre (en cuestiones de inconstitucionalidad de la Ley 5/1990, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que creó un gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar para el año 1990), donde se declaró inconstitucional el incremento de más del doble de la deuda de un impuesto periódico (la llamada tasa fiscal sobre el juego), antes de que finalizara el correspondiente período impositivo (en concreto, desde el 30 de junio de 1990), por haberse vulnerado la confianza fundada de los ciudadanos, en tanto que el citado incremento era absolutamente imprevisible y carente de una suficiente justificación, tanto más cuando el devengo del mismo se producía el día 1 de enero del ejercicio (FJ 5). Pero tampoco estaríamos en presencia de un supuesto como el analizado en la STC 197/1992, de 19 de noviembre (en cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas contra la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984; el Real Decreto-ley 24/1982, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria; y la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria), donde consideramos constitucional el aumento del tipo de gravamen en el Impuesto especial sobre la fabricación de alcohol por afectar a hechos imponibles devengados después de la entrada en vigor de la ley, es decir, a hechos contemporáneos o posteriores a la entrada en vigor de la LPGE.

Más bien se trata de un supuesto parecido al analizado en la STC 126/1987, de 16 de julio (en cuestión de inconstitucionalidad de la Disposición adicional sexta de la Ley 5/1983, de 29 de junio, en cuanto crea para 1983 un gravamen complementario a la Tasa de Juego sobre Máquinas de Azar), donde se dijo que la finalidad, constitucionalmente respaldada, de una mayor justicia tributaria permite llegar a la conclusión de que "si al enjuiciar la norma cuestionada desde el punto de vista de sus efectos sobre la seguridad jurídica de los contribuyentes se tiene en cuenta su finalidad y las circunstancias que en ella concurren, ha de concluirse que no resulta fundada su pretendida inconstitucionalidad" (FJ 13). O en la STC 182/1997, de 28 de octubre (en recursos de inconstitucionalidad acumulados contra el Real Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio, de Medidas Presupuestarias Urgentes, que modificaron las escalas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para 1992 y la prestación por incapacidad laboral transitoria, respectivamente, y contra la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, de Medidas Presupuestarias Urgentes, de modificación de las indicadas escalas), donde se declaró constitucional la modificación de las tarifas del IRPF a final del ejercicio por la Ley 28/1992, justificada en dos motivos: de un lado, la previsibilidad de la medida, no sólo porque el Real Decreto-ley 5/1992 acogiese la medida que luego fue reproducida en el texto de la ley, sino porque su tramitación posterior como Proyecto de Ley "tuvieron la virtud de poner sobre aviso, meses atrás, a los ciudadanos, ...dándoles la oportunidad de ajustar su propio comportamiento económico a las consecuencias fiscales derivadas del cambio legislativo" [FJ 13.a)]; y de otra parte, la existencia de claras exigencias de interés general que justificaban la cesión del principio de seguridad jurídica, ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos, concretadas en el espectacular crecimiento del déficit público que afectaba gravemente al equilibrio de la Hacienda Pública del Estado y al cumplimiento de uno de los requisitos esenciales del Programa de Convergencia Económica con vistas a alcanzar la Unión monetaria prevista en el Tratado de la Unión Europea [FJ 13.b)].

En puridad, y como ocurrió en la STC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 3 (en cuestión de inconstitucionalidad de la disposición transitoria segunda del Real Decreto-ley 11/1979, de 20 de julio, de medidas urgentes de financiación de las Haciendas locales), puede asimismo afirmarse que no se ha producido una eficacia retroactiva sobre derechos o situaciones existentes con anterioridad a su entrada en vigor, dado que, en el IRPF, como impuesto con un hecho imponible de duración prolongada (impuesto periódico) cuyo ejercicio coincide con el año natural (salvo supuestos excepcionales de ejercicio reducido), el devengo se produce el día 31 de diciembre.

4. Según lo expuesto hasta este momento, si lo proscrito por este Tribunal es el contenido de un texto normativo generador de confusión o dudas en sus destinatarios, es decir, provocador de una incertidumbre razonablemente insuperable sobre la previsibilidad de sus efectos (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; y 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15), la retroacción de los efectos de la modificación analizada al día 2 de octubre de 1985 encuentra su justificación en ser ésta la fecha en la que tuvo entrada el proyecto de ley en el Congreso de los Diputados (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, II Legislatura, Serie A: Proyectos de ley, 2 de octubre de 1985, núm. 172-1) para su tramitación por el procedimiento de urgencia (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, II Legislatura, Serie A: Proyectos de ley, 24 de octubre de 1985, núm. 172-1-2). Con ello se pretendía evitar lo que doctrinalmente se ha venido denominando como el "efecto anuncio", habida cuenta que en el proyecto ya se incluía la modificación del art. 22 de la LIRPF en los términos en que finalmente quedaría aprobada (y en el mismo proyecto, la disposición recurrida ya anunciaba la entrada en vigor en la fecha de entrada del texto en el Congreso de los Diputados). De esta manera, de no haberse previsto la excepción en la regla general de entrada en vigor (el día 1 de enero de 1986), se habría provocado precisamente el efecto que se trataba de evitar: la afloración, por quien tenía la posibilidad de articular sus relaciones económicas, de minusvalías dirigidas a neutralizar la tributación de los rendimientos positivos del ejercicio, en contra del deber general de contribuir constitucionalmente recogido en el art. 31.1 CE.

Basta, pues, con acudir a la Exposición de Motivos de la Ley 48/1985 para comprobar -como se dijo antes- que la finalidad de la modificación, entre otras, era la de superar una serie de "deficiencias importantes que inciden en los principios de eficacia económica y de una justa distribución de la carga fiscal", amén de evitar "determinados mecanismos existentes hoy en el impuesto" que "permiten a ciertos sectores de contribuyentes utilizarlos para fines distintos de aquellos para los que nacieron". Así, y como dice el Fiscal General del Estado, "todas estas finalidades justifican que, para un mejor cumplimiento de los postulados de capacidad económica, igualdad y progresividad en orden a alcanzar los objetivos de redistribución de la renta y solidaridad, no se haya aguardado al siguiente año para su aplicación, sino que se haya dispuesto la retroactividad de la norma". Efectivamente, si el legislador no hubiese tenido la cautela de adelantar la aplicación de la Ley al momento de presentación del proyecto de ley en el Congreso de los Diputados, habría dado la opción a aquellos sujetos que eran los destinatarios de la norma de regular sus relaciones económicas, provocando, precisamente, el efecto que quería evitar, vulnerándose el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el art. 31.1 de la Constitución con quiebra de una más plena realización de la justicia tributaria (STC 46/200, de 17 de febrero, FJ 6), pues "lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar" (como dijimos en la STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3). Se aprecian, pues, claras exigencias de interés general que justifican sobradamente que el principio de seguridad jurídica, que, insistimos, no es un valor absoluto, ceda ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos (en este caso, el deber genérico de contribuir conforme a la verdadera capacidad económica de cada cual). Además, se trata de una norma, con vocación de continuidad (como lo demuestra que aun hoy se siga aplicando la misma regla en la normativa vigente), y que no podía calificarse de imprevisible, sino antes al contrario, de absolutamente previsible, por los motivos que ya han sido expuestos. Si a esto sumamos, que la prohibición de la retroactividad únicamente es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto ("relaciones consagradas" las denominamos en la STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 10) y no a los pendientes, futuros, condicionados o expectativas (SSTC 129/1987, de 16 de julio, FJ 5; y 70/1988, de 19 de. abril, FJ 4), obligado es rechazar la presente cuestión de inconstitucionalidad.

ACUERDA

En virtud de todo lo expuesto, el Pleno acuerda la inadmisión de la presente cuestión de inconstitucionalidad.

Madrid, a diecinueve de junio de dos mil uno.