

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ055655

TRIBUNAL SUPREMO*Auto de 3 de septiembre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 4786/2011***SUMARIO:**

IRPF. Base imponible. Rendimientos del trabajo. Reducciones. Cuando se publicó la Ley 2/2011 (Ley Economía Sostenible) el legislador conocía la ilegalidad del art. 10.3 RD 214/1999 (Rgto IRPF), pues las SSTs, de 9 de julio de 2008, recurso n.º 5/2007 (NFJ029233) y de 30 de abril de 2009, recurso n.º 8/2008 (NFJ034441) ya se habían dictado. Parece, entonces, que el objetivo de la norma legal en cuestión fue dar cobertura legal *a posteriori* a una disposición reglamentaria que carecía de ella y cuya nulidad estaba «anunciada» por ser su contenido idéntico al de otra disposición administrativa declarada nula por el Tribunal Supremo con eficacia *erga omnes*, que, con la misma falta de apoyo en la ley, introdujo en la tributación de las rentas irregulares en el IRPF unos requisitos adicionales para obtener la reducción de la renta gravable no contemplados por el legislador. Se trataba, por tanto, de reparar tardíamente la falta de cobertura legal de una norma reglamentaria y, por ello, su nulidad, aprobando una norma legal con efectos retroactivos de máximo grado. Tal designio, aisladamente considerado, no puede entenderse fundado, a juicio de esta Sala, en exigencias cualificadas de interés general, pues en nuestro sistema constitucional el interés general demanda que la Administración, en cualquiera de sus actuaciones se conduzca, con pleno sometimiento a la ley y al Derecho, respetando en las disposiciones generales el principio de jerarquía normativa y sin desconocer, por lo que hace a los actos de naturaleza tributaria, la reserva de ley constitucionalmente prevista. En consecuencia, se acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional del inciso «que se imputen en un periodo impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004» de la Disposición Adicional Trigésimo Primera de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) incorporada por la Disposición Final Cuadragésimo Novena, apartado Uno, de la Ley 2/2011. Voto particular.

PRECEPTOS:

RD 1775/2004 (Rgto. IRPF), arts. 10.3 y 11.3.

Ley 40/1998 (Ley IRPF), art. 17.2 a).

Ley 35/2006 (Ley IRPF), art. 18.2 y disp. adic. trigésima primera.

Constitución Española, arts. 9.3, 31.1 y 103.1.

PONENTE:*Don Joaquín Huelín Martínez de Velasco.*

Magistrados:

Don EMILIO FRIAS PONCE

Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JUAN GONZALO MARTINEZ MICO

Don MANUEL MARTIN TIMON

Don MANUEL VICENTE GARZON HERRERO

Don RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO

AUTO

En la Villa de Madrid, a tres de septiembre de dos mil catorce.

HECHOS**Primero.**

El 26 de octubre de 2011, doña Julia interpuso ante esta Sala el recurso de casación 4786/11 frente a la sentencia dictada el 11 de septiembre anterior por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo

de la Audiencia Nacional, desestimando el recurso 136/10, cuyo objeto era la resolución aprobada por el Tribunal Económico- Administrativo Central el 3 de febrero de 2010.

Esta resolución administrativa de revisión acogió en parte la reclamación 8267-08, instada por la mencionada Sra. Julia contra el acuerdo adoptado el 12 de noviembre de 2008 por el Jefe de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que no accedió a la rectificación de la autoliquidación de retenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas, correspondiente al mes de febrero de 2007, que había sido presentada por Gilead Sciences, S.L., en cuantía de 2.184.472,20 euros.

Se ha de reparar, para lo que aquí interesa, en que el debate en la instancia giró en torno a si los actos administrativos recurridos habían sido dictados aplicando un precepto reglamentario [el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (BOE de 4 de agosto), tomado en consideración por la Sala a quo, y no el artículo 11.3, de idéntico contenido, del Reglamento del mismo impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), como había mantenido el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución recurrida] que incurría en un exceso, al imponer para la aplicación de la reducción del 40 por 100 a determinados rendimientos de trabajo unas condiciones no previstas en la norma legal que desarrollaba *ratione temporis* [artículo 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio (BOE de 29 de noviembre)]. La sentencia de instancia (a la que se ha formulado un voto particular en este punto) razona en los siguientes términos (fundamento jurídico octavo):

«Sin embargo, el exceso reglamentario que nos llevaría a tal conclusión se ha visto paliado como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía sostenible, el 5 de marzo de 2011. La demandante pone de relieve que dicha Ley introduce una nueva disposición adicional 31ª, que modifica la Ley Tributaria con carácter retroactivo afectando al supuesto de hecho objeto de este procedimiento incidiendo en el principio de seguridad jurídica, buena fe, interdicción de la arbitrariedad e irretroactividad de las disposiciones sancionadoras o restrictivas de derechos individuales (artículos 9.3 de la CE).

La Disposición Final 49ª de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, introduce una nueva Disposición Adicional trigésima primera en la Ley 35/2006 : Rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones, y dispone que "En el caso de los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004, a efectos de la aplicación de la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2 de esta Ley, sólo se considerará que el rendimiento del trabajo tiene un período de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, cuando las opciones de compra se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente".

La demandante considera que tal disposición comporta introducir con carácter retroactivo disposiciones que restringen derechos individuales, para los periodos impositivos finalizados con posterioridad a 4 de agosto de 2004, a efectos de la aplicación del artículo 18.2 de la Ley 35/2006, lo que demanda plantear la cuestión de inconstitucionalidad, conforme a lo establecido en el artículo 163 de la CE ("cuando un órgano judicial, considere en algún proceso, que una norma con rango de Ley aplicable al caso, de cuya validez dependa el fallo, pueda ser contraria a la Constitución, planteará la cuestión ante el Tribunal Constitucional en los supuestos, en la forma y con los efectos que establezca la ley, que en ningún caso serán suspensivos"). Es decir, la norma vulnera el principio de seguridad jurídica y el de irretroactividad de las normas restrictivas de derechos individuales, estableciendo una retroactividad máxima, vedada, en tanto en cuanto afecta a hechos imponible realizados con anterioridad a su vigencia. Es decir, entiende que la exigencia de requisitos restrictivos no contenidos en la ley con carácter retroactivo desde el 4 de agosto de 2004, no resulta conforme con el principio de irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales, toda vez que la Ley no puede, elevando el rango de las normas tributarias anteriores nulas, con efectos retroactivos, subsanar y convalidar los actos de aplicación de aquellas que por derivación son nulos.

El planteamiento ha de aceptarse, únicamente, en el extremo de que la nueva norma contiene una disposición de carácter retroactivo. Ahora bien, tratándose de una norma tributaria no puede afirmarse que la misma "restringa derechos individuales" en el sentido del artículo 9.3 de la CE. La recurrente reconoce sin ambages que las normas tributarias que imponen cargas de esta naturaleza no son restrictivas de derechos individuales. El Tribunal Constitucional avala la afirmación señalando que " las normas que imponen cargas tributarias con base en lo dispuesto en el artículo 31.1 del propio Título no son por definición disposiciones "restrictivas de derechos individuales" en el sentido del referido artículo 9.3 CE. En efecto, como ya afirmáramos en la STC 182/1007, de 28 de octubre, FJ 6, en el mencionado artículo 31.1 CE se consagra un auténtico mandato jurídico, del que se deriva un deber constitucional para los ciudadanos de contribuir, a través de los impuestos, al sostenimiento o financiación de los gastos públicos, un deber que, por otro lado, enlaza sin tensión dialéctica alguna con la función social de la propiedad (artículo 33.2 CE). Todo ello, como es lógico, dejando de

lado el supuesto, aquí no concurrente, de las normas sancionadoras tributarias, que encuentran su propio reflejo en el mismo artículo 9.3 CE ." (STC Pleno 273/2000, de 15 de noviembre, rec. 565/1994 , FD 5).

Sin embargo, la retroactividad de las normas tributarias encuentra su límite en otros principios constitucionales, conforme apunta la demandante, y en particular con el principio de seguridad jurídica recogido en el artículo 9.3 CE . Tal principio, dice el Tribunal Constitucional en la sentencia indicada de 15 de noviembre de 2000 , no puede erigirse en valor absoluto dando lugar a una congelación o petrificación del ordenamiento jurídico, y tampoco puede entenderse como "un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen jurídico-tributario" (SSTC 6/1983, de 4 de febrero FJ 2 ; 134/1996, de 22 de julio , FJ 3). Lo que protege dicho principio es 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 afectar a la interdicción de la arbitrariedad" (STC 150/1990, de 4 de octubre , FJ 8; o Tribunal Constitucional, Sala Primera, Sentencia 116/2009 de 18 May. 2009, rec. 4094/2003 , FD 3). Ha de verificarse por tanto, caso por caso, el grado de retroactividad de la norma, y los aspectos relativos a la certeza de la norma y la previsibilidad de los efectos de su aplicación por los poderes públicos (Tribunal Constitucional, Pleno, Sentencia 173/1996 de 31 Oct. 1996, rec. 3563/1993 , FD 3) .

En un supuesto semejante al que ahora examinamos, en el que el contenido de una norma tributaria reglamentaria había sido incorporado en una ley formal con expresa previsión de que la Ley formal sería aplicable a los supuestos producidos antes de la entrada en vigor de la Ley, el Tribunal Constitucional entendió que esa elevación de rango (que vino a subsanar un defecto de rango, como aquí sucede) no comportaba sino una asunción de un mismo contenido normativo de una norma reglamentaria a una Ley formal; es decir, se produjo una elevación de rango, con conservación del mismo contenido tributario, sin innovación del deber de contribuir y de sus elementos determinantes. De modo que entendió que no se produjo una merma de la seguridad jurídica en la vertiente objetiva del principio (certeza de la norma). Al mismo tiempo, verificó que la idea de previsibilidad, también componente del principio de seguridad jurídica, quedaba salvaguardada. El Tribunal establece que: "(...) interesa destacar el hecho de que la anulación de las normas reglamentarias mencionadas tuvo por causa exclusiva la concurrencia de un defecto de procedimiento, sin que en ningún momento las resoluciones judiciales apreciaran la existencia de un vicio de carácter sustantivo. (...) el deber de contribuir se hallaba ya suficientemente perfilado desde la Ley 5/1981. Ese deber no se vio alterado ni por las resoluciones judiciales anulatorias de las normas reglamentarias posteriormente integradas en el texto de la Ley 17/1987, que no contienen ningún reconocimiento de situaciones jurídicas individualizadas al respecto, ni por la elevación del rango de estas normas, puesto que al producirse ésta durante la vigencia de las mismas, según hemos destacado con anterioridad, ello no incidió negativamente en la confianza de los ciudadanos, quienes pudieron ajustar su conducta a la legislación vigente. Como ya dijimos en la citada STC 182/1997 (FJ 12), en un supuesto que guarda semejanza con el presente, el precepto cuestionado carece de efectos constitutivos, en el sentido de que no introduce retroactivamente una modificación respecto de una situación que ya venía regida por la reiterada norma". (STS 272/2000 de 15 de noviembre, rec.565/1994 , FD 12).

El supuesto es análogo al que es objeto de estudio. En efecto, en este caso, las normas reglamentarias cuyo contenido se eleva de rango a través de la Ley de Economía Sostenible estaban en vigor y no habían sido anuladas (no obstante los defectos de rango que reproducían respecto de los precedentes reglamentos ya anulados), de modo que las liquidaciones efectuadas por GILEAD SCIENCES SL encontraban apoyo en normas válidas, cuyo contenido pasa a formar parte de una ley formal con carácter retroactivo, extendiéndose al supuesto que nos ocupa, al realizarse el hecho imponible en febrero de 2007. Tampoco en este caso se produce una innovación del ordenamiento jurídico, en el sentido de que las normas siguen siendo las mismas en cuanto a su contenido, de suerte que el sujeto pasivo podía conocer con certeza cuál era la norma que disciplinaba la adquisición de acciones derivada del otorgamiento de opciones de adquisición (stock option) y a su vez acomodar su comportamiento al contenido predeterminado de las normas. Por consiguiente, la certeza y la previsibilidad de la norma no quedan en tela de juicio, puesto que la elevación de rango no introduce modificaciones respecto de una situación que ya venía configurada legalmente mediante unas normas reglamentarias que daban cobertura a las retenciones practicadas por la entidad responsable.

En consecuencia, no es procedente acoger la pretensión del demandante, pues a tenor de la Doctrina del Tribunal Constitucional, las dudas de constitucionalidad quedan despejadas. La consecuencia, es además, que la entrada en vigor de la Ley de Economía Sostenible nos lleva a desestimar el motivo que había deducido el demandante, a fin de poder aplicar la reducción del 40%, al faltar las condiciones precisas para la aplicación de la misma, puesto que las opciones sobre acciones se otorgaron todos los años en el periodo 2002-2005».

Segundo.

En el escrito de interposición del recurso de casación, doña Julia articuló un primer motivo, con arreglo al artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), denunciando la infracción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006 y solicitando el pronunciamiento de sentencia que

case y anule la recurrida, por no ser ajustada a derecho, al haber sido dictada «en contra de la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en las sentencias de 30 de abril y 28 de mayo de 2009 , tomando en consideración una modificación legislativa que debe reputarse inconstitucional por contener un grado de retroactividad máximo». De acuerdo con ello, interesa el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad «que verse sobre la disposición final cuadragésima novena uno de la Ley 2/1011 de 4 de marzo, de Economía Sostenible que modifica la Ley 35/2006 [...], que introduce una modificación legislativa con efectos desde 4 de agosto de 2004, y que la sentencia objeto del presente recurso aplica a un ingreso a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas practicado en febrero de 2007».

Tercero.

La Administración General del Estado se opuso al recurso el 23 de febrero de 2012, manifestando que no procedía el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, en la medida en que, «como la sentencia de instancia se ocupa de razonar, existe jurisprudencia constitucional consolidada con arreglo a la cual el tipo de la modificación legal concretamente considerada no vulnera el principio constitucional de seguridad jurídica, ni resulta por tanto inconstitucional: como resulta de la sentencia 273/2000 , que a su vez cita la 182/1997 , una reforma legal que tiene por objeto elevar el rango de lo ya regulado mediante normas reglamentarias con anterioridad, y que circunscribe su retroactividad a este solo efecto, sin introducir modificación sustantiva alguna respecto de la anterior regulación reglamentaria, no vulnera el principio constitucional de seguridad jurídica, por cuanto la "previsibilidad" de la norma y confianza de los ciudadanos queda en estos casos salvaguardada, pues existía esa misma regulación sustantiva mediante norma reglamentaria, que en principio debe presumirse válida y eficaz por parte de los ciudadanos».

Cuarto.

Fijado el día 14 de mayo de 2014 para votación y fallo de este recurso, mediante providencia adoptada en el mismo día, el señalamiento se dejó sin efecto para, «de conformidad con el artículo 35 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional », oír a las partes y al Ministerio Fiscal por plazo común de diez días, a fin de que alegasen lo que a su derecho tuvieran por conveniente sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de la disposición final cuadragésimo novena, apartado Uno, de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE de 5 de marzo), que añadió una nueva disposición adicional trigésimo primera a la Ley 35/2006 , «por su posible contradicción con los artículos 9.3 , 24.1 y 31.1 de la Constitución Española ».

En la misma providencia se acordó el cambio de magistrado ponente, designándose a don Joaquin Huelin Martínez de Velasco.

Quinto.

Doña Julia evacuó el traslado en escrito registrado el 17 de junio de 2014, en el que pidió que se «eleve cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional para que se pronuncie sobre el posible quebranto de los artículos 9.3 , 14 , 31.1 y 3 y 24.1 de la Constitución Española ».

Considera, en primer lugar, que la disposición final controvertida incurre en una retroactividad de grado máximo, «radicalmente nula en nuestro ordenamiento jurídico por cuanto pretende anudar la nueva regulación a una situación jurídica ya consumada». Opina que ese grado de retroactividad únicamente se admite en nuestro sistema jurídico tributario si «concurren exigencias cualificadas del bien común que puedan prevalecer sobre la seguridad jurídica», que están ausentes en el caso examinado, porque la Ley de Economía Sostenible, con la disposición final en cuestión, únicamente pretendió dar cobertura legal a una situación radicalmente nula, ya que se había completado por reglamento una exigencia que no existía en la ley. Reputa evidente el quebranto del artículo 9.3 de la Constitución y el desconocimiento de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, con infracción además del derecho de la Unión Europea y de la jurisprudencia de su Tribunal de Justicia.

Sostiene que la disposición legal en cuestión también vulnera la legalidad y la igualdad tributarias, reconocidas en el artículo 31 de la Constitución . Entiende que la reforma operada por la Ley 2/2011 tiene un marcado carácter confiscatorio, ya que haciendo un uso indebido de la retroactividad afecta al patrimonio de los sujetos pasivos en el impuesto sobre la renta de las personas físicas entre los años 2004 y 2011, trastocando ejercicios tributarios fenecidos y hechos imposables realizados bajo otra cobertura legal, que no contemplaba en modo alguno como excepción a la aplicación de la reducción el que se ejercitaran las opciones con carácter anual. «No es de recibo y sólo merece el calificativo de arbitrario [...] que el legislador del 2011 haga pechar sobre los contribuyentes el que el legislador de los años 2004, 2005, 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010 no contemplara la excepción que nos ocupa, y permitiera a los sujetos pasivos [...] aplicarse la reducción tal y como marcaba la ley vigente. En lo que concierne a la igualdad [...], queda infringida por la propia confiscatoriedad retroactiva del

tributo, que causa una indebida afectación patrimonial en mi representada, y en todas las personas que se vean en la misma situación». Juzga también contrario al principio de legalidad que la disposición final discutida haga imperar la retroactividad sobre el periodo de prescripción de acciones y derechos.

Finalmente, deja constancia de que la sentencia de la Audiencia Nacional que es objeto del actual recurso de casación vulnera su derecho a obtener la tutela judicial efectiva, al haberse negado a plantear la cuestión de inconstitucionalidad de la disposición final cuadragésimo novena, apartado Uno, de la Ley 2/2011.

Sexto.

La Administración General del Estado, en escrito también presentado el 17 de junio de 2014, se opuso al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

Considera que la retroactividad que implanta la disposición final cuadragésimo novena, apartado Uno, de la Ley 2/2011 no es inconstitucional, de cuyo tenor obtiene que debe ser aplicada a todos los supuestos por ella afectados (rendimientos imputables a periodos impositivos finalizados a partir del 4 de agosto de 2004) y que no hayan sido resueltos mediante un acto firme o una resolución judicial, pues no pueden la Administración ni los Tribunales de justicia de forma espontánea vaciar de contenido dicha previsión por una interpretación propia. Invoca la sentencia del Tribunal Constitucional 176/2011, para destacar que no toda disposición retroactiva (de grado máximo) es inconstitucional por vulnerar el principio de seguridad jurídica, ya que hay cualificadas excepciones de normas que nítidamente responden a exigencias de interés general.

Razona al respecto que, «como es público y notorio, ha existido una razón diferencial muy publicitada acerca de la contradicción con los más elementales principios de equidad social de la política retributiva de algunas empresas respecto de sus directivos. Lo que conoció la opinión pública, fue algo que definimos como contrario a la equidad social, y ello produjo una cierta alarma, al considerar y comprender que había pagos que no aparecen justificados en los estándares medios de retribución de méritos. Es decir, que había un interés general, una razón que fuerza al legislador a buscar una solución para este tipo de rentas [...]. Con la aplicación de la Ley lo único que se hace es someter estas rentas al régimen de las demás rentas».

Añade que la norma legal cuestionada no afecta a la seguridad jurídica porque la regulación sustantiva sigue siendo la misma y era claramente previsible. La Ley de Economía Sostenible se limitó a elevar el rango de lo ya regulado mediante normas reglamentarias con anterioridad, y que circunscribe su retroactividad a este solo efecto, sin introducir modificación sustantiva alguna. Precisa que cuando se produjeron las actuaciones administrativas que se encuentran en el origen de este proceso judicial regía la norma contenida en el Reglamento de 2007, que se incluyó después en la Ley de Economía Sostenible, por lo que no cabe hablar de inseguridad jurídica o de "imprevisibilidad" de su disposición final.

Séptimo.

El Fiscal, mediante escrito presentado el 8 de julio de 2014, no considera necesario el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, si bien, para el caso de que la Sala entienda lo contrario, no se opone a ello.

No encuentra razones para cuestionar la constitucionalidad de la norma controvertida desde la perspectiva del artículo 24.1 de la Constitución, pues la demandante, Sra. Julia, no sólo ha tenido ocasión de defenderse al hilo del presente trámite, sino que ya lo hizo con carácter previo a la sentencia de instancia, obteniendo en ella una respuesta fundada en derecho e incluso un pronunciamiento favorable por vía de voto particular.

En cuanto a la posible infracción del artículo 9.3 de la Constitución, recuerda que la doctrina del Tribunal Constitucional viene sosteniendo nítida y reiteradamente que las normas de naturaleza tributaria no están concernidas por la interdicción de retroactividad que el texto constitucional predica respecto de las normas restrictivas de derechos individuales, sin perjuicio de su colisión con otros principios constitucionales, en particular el de seguridad jurídica.

Desde esta segunda perspectiva, reconoce que la disposición final controvertida establece una retroactividad auténtica, por cuanto que la norma entró en vigor cuando la situación jurídica sobre la que incide estaba plenamente consolidada. No obstante, juzga que el cambio normativo operado por la disposición final cuadragésimo novena, apartado Uno, de la Ley 2/2011 era previsible. Señala que en el año 2007 estaba plenamente vigente [sic] el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (BOE de 9 de febrero), sin que en aquel momento hubiesen sido dictadas aún las sentencias de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo que declararon la ilegalidad de dicha regulación reglamentaria. Lo previsible era la aplicación con plenos efectos de esa regulación reglamentaria, sin que la parte actora haya aportado ni acredite la preexistencia de ningún elemento de juicio que pudiera conducir a confusión o dudas al respecto.

Sobre la concurrencia de exigencias cualificadas o de interés común que justificarían la retroactividad de la norma contenida en la disposición final cuadragésimo novena, apartado Uno, de la Ley 2/2011, el Fiscal argumenta que la reforma obedece a ese tipo de razones, y añade que en el presente caso, a diferencia de los

contemplados en las sentencias del Tribunal Constitucional 126/1987 y 234/2001, no se ha producido una verdadera modificación material retroactiva del régimen tributario, sino que lo que se opera es una suerte de "recuperación" o "reactivación" de una norma fiscal que estaba vigente al tiempo del devengo del tributo y que luego fue anulada, de manera que, en realidad, el efecto retroactivo no comporta el establecimiento de una carga fiscal nueva sobre una situación consumada, sino el restablecimiento de una habilitación normativa para mantener una carga fiscal existente que posteriormente había perdido vigencia. En resumen, entiende que nos encontramos ante un supuesto de retroactividad auténtica que, no obstante, puede entenderse justificada por el designio de alcanzar una mayor justicia tributaria, amparada en el artículo 31.1 de la Constitución, mediante la moderación o restricción del tratamiento favorable de determinados ingresos de rentas de trabajo. En definitiva, la cuestión de inconstitucionalidad ya ha sido resuelta por el Tribunal Constitucional mediante la fijación de una serie de criterios que son trasladables sin dificultad al presente caso.

No obstante, considera que en este caso concurren dos circunstancias relevantes. En primer lugar, la proyección retroactiva de la norma puede producir una distorsión reconducible al ámbito del artículo 14 de la Constitución y que puede ser examinada «en sede del propio artículo 9.3»: se trata de la desigual incidencia del efecto retroactivo del precepto en la medida en que la situación jurídica sobre la que se aplica haya sido o no objeto de reclamación y/o resolución judicial firme. El hecho manifiestamente aleatorio de la duración del proceso puede incidir decididamente en la aplicabilidad efectiva de la norma cuestionada. La norma interfiere inmediata y directamente en un proceso en curso que, de haber concluido antes, habría tenido un final favorable al demandante, quedando frustrada esa expectativa in itinere como consecuencia del cambio normativo. La Ley de Economía Sostenible, al establecer el alcance retroactivo de la norma tributaria, que eleva a rango legal, sanando así la nulidad ex tunc de las normas reglamentarias que viene a sustituir, no determina ni acota el alcance concreto de las condiciones de esa retroactividad. Subraya que, salvo error u omisión por su parte, no existe doctrina del Tribunal Constitucional que vincule la distorsión que comenta con la concepción que define la obligación tributaria como un deber de rango constitucional, impuesto por el artículo 31.1 de la Constitución.

Realiza el Fiscal algunas consideraciones sobre el grado de "previsibilidad" del cambio normativo retroactivo en circunstancias ajenas a la de la recurrente en casación. Recuerda que la norma reglamentaria "fue anulada" entre 2008 y 2009 y que la Ley de Economía Sostenible entró en vigor en el año 2011. En el periodo que transcurrió entre ambas fechas, el grado de "previsibilidad" en cuanto a la norma aplicable parece más confuso, porque el texto del Reglamento de 1999 pasó íntegro e idéntico al de 2007, y las normas legales que servían de referencia a uno y otro eran también idénticas, con lo que la presunción de ilegalidad, una vez declarada la nulidad del precepto de 1999, era prácticamente incuestionable. Destaca así la cuestión sobre si el sentido y la vigencia de la norma eran de igual intensidad hasta 2008-2009 que entre ese momento y 2011, pudiendo afirmarse que en esta segunda etapa se generó un margen de incertidumbre apto para integrar el déficit de seguridad jurídica que el Tribunal Constitucional identifica con la vulneración de ese principio o, por el contrario, si el contribuyente tenía en dicho periodo razones suficientes para descartar, como decía la sentencia 273/2000, «una eventual expectativa de que los poderes públicos permanezcan pasivos ante la concurrencia de un vicio procedimental que afecte a una norma cuya aplicación pueda favorecer la consecución de un interés general». Cabría entender que la disposición final cuadragésimo novena de la Ley de Economía Sostenible se proyecta sobre un periodo (2009 a 2011) en que la situación normativa podía generar confusión o inseguridad sobre el régimen jurídico aplicable, o que incluso esa situación de confusión pudo venir incrementada por la falta de reacción concreta del legislador al problema puesto de manifiesto a raíz de la anulación de las normas contenidas en el Reglamento de 1999. En tal caso, la insuficiente -por no decir inexistente- precisión normativa en dicho precepto legal sobre el alcance o los concretos efectos de su aplicación retroactiva, operando sin distinción sobre situaciones jurídicas consolidadas de diferente modo y en periodos distintos, incluyendo esa etapa de posible incertidumbre, podría estimarse vulneradora del principio de seguridad jurídica.

Octavo.

En diligencia de ordenación de 9 de julio de 2014, se pasaron las actuaciones al magistrado ponente para adoptar la resolución procedente.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco,

RAZONAMIENTOS JURIDICOS

Primero. El litigio y sus hechos

1º) Doña Julia estuvo empleada por la sociedad, establecida en Francia, Gilead Sciences, S.a.r.l. («Gilead Francia», en lo sucesivo), para la que trabajó en dicho país entre el 1 de octubre de 2002 y el 30 de septiembre de 2005. El 1 de octubre de este último año, fue contratada por Gilead Sciences, S.L. -antes Gilead Farmacéutica,

S.A. (en adelante, «Gilead España»)-, residiendo en nuestro país a partir de dicha fecha. Fue despedida el 16 de febrero de 2007.

2º Los días 14 y 15 de febrero de 2007, trabajando, por tanto, para Gilead España, ejercitó 143.300 opciones sobre acciones de la sociedad Gilead Sciences Inc («Gilead América»), matriz del grupo y radicada en los Estados Unidos de América. Del total de esas opciones, 126.100 le habían sido concedidas por Gilead Francia por su trabajo durante los años 2002 a 2005.

3º Las opciones otorgaban a la Sra. Julia el derecho a comprar acciones ordinarias de Gilead América en cualquier momento, una vez transcurrida la fecha de consolidación de las mismas (un año para el 20 por 100, incrementándose en un 5 por 100 para cada uno de los siguientes dieciséis trimestres) y antes de la de su vencimiento (diez años desde la concesión). Sólo podían ejercerse las opciones consolidadas después de extinguirse la relación laboral.

4º De las opciones concedidas a la Sra. Julia durante su relación laboral con Gilead Francia, 126.100 se encontraban consolidadas al tiempo de su ejercicio los días 14 y 15 de febrero de 2007, suministrando una ganancia total de 5.080.167,90 euros y dando lugar a un ingreso en el Tesoro público español de 2.184.472,20 euros (43 por 100), a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas de la Sra. Julia, efectuado por Gilead América, suma de la que la pagadora repercutió a la interesada 1.778.058,77 euros.

5º Doña Julia consideró indebido el ingreso realizado por Gilead América, por las siguientes razones: (i) de acuerdo con el Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, firmado en Madrid el 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997), las opciones sobre acciones constituyen retribuciones en especie obtenidas en concepto de trabajo dependiente, que sólo pueden ser sometidas a tributación en Estado en que se ejerce el mismo; (ii) del total de las acciones ejercitadas, 126.100 habían sido concedidas por Gilead Francia durante los ejercicios 2002 a 2005, periodo en el que era residente fiscal en dicho país, por lo que la potestad tributaria para someter a gravamen el beneficio obtenido correspondía exclusivamente a la República Francesa; (iii) subsidiariamente, consideró improcedente el ingreso a cuenta practicado en relación con las opciones consolidadas antes de la extinción de la relación laboral con la empresa francesa, así como, en el caso de las consolidadas con posterioridad, por aplicación de la exención prevista en el artículo 7.p) de la Ley 35/2006.

6º La solicitud de devolución de ingresos indebidos fue desestimada por el Jefe de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en resolución de 12 de noviembre de 2008, revocada en parte por el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 3 de febrero de 2010, dictada en la reclamación 8267-08 (se juzgó excesiva la base sobre la que se calculó el ingreso a cuenta discutido).

El mencionado organismo administrativo revisor considera no acreditada la residencia fiscal en Francia de doña Julia durante los ejercicios 2003 a 2005, razonando que, aun cuando se admitiese su residencia en el país vecino en dichos ejercicios, debería tributar en España, pues obtuvo la remuneración en especie derivada de las opciones en el año 2007, en el que, como ella misma reconoce, tenía la residencia fiscal en nuestro país, sin perjuicio de los mecanismos previstos en el ya citado convenio bilateral para eliminar la eventual doble imposición, recogidos en la Ley 35/2006.

El Tribunal Económico-Administrativo Central analiza en los fundamentos jurídicos decimocuarto y decimoquinto el extremo que interesa a esta cuestión de inconstitucionalidad, suscitado a título subsidiario por la contribuyente: la aplicación de la reducción del 40 por 100 de la renta gravable prevista en el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, que rechaza por no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 11.3 del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007.

7º La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en la sentencia objeto del recurso de casación para cuya resolución se plantea esta cuestión de inconstitucionalidad (dictada el 30 de junio de 2011 en el recurso 136/10), desestima la pretensión principal de la demandante al considerar que debía tributar en España por tener su residencia fiscal en nuestro país durante los ejercicios 2003 a 2005, situación que permanecía en el año 2007, en el que ejerció las opciones (fundamento jurídico sexto).

En relación con la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, concluye que el artículo 10.3 del Reglamento del impuesto, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, que considera aplicable al caso, incurría en un ilegal exceso reglamentario (fundamento jurídico séptimo), que, sin embargo, no puede tener consecuencia alguna para la decisión del litigio, pues se ha visto reparado por la entrada en vigor de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible y, por tanto, de su disposición final cuadragésimo novena, que introduce en la Ley

35/2006 la disposición adicional trigésimo primera , elevando a rango de ley lo que hasta ese momento era una simple previsión reglamentaria (fundamento jurídico octavo).

8º) En el escrito de interposición del recurso de casación, doña Julia articuló un primer motivo, con arreglo al artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998 , denunciando la infracción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006 y solicitando el pronunciamiento de sentencia que case y anule la recurrida, por no ser ajustada a derecho, al haber sido dictada «en contra de la jurisprudencia del Tribunal Supremo recogida en las sentencia de 30 de abril y 28 de mayo de 2009 , tomando en consideración una modificación legislativa que debe reputarse inconstitucional por contener un grado de retroactividad máximo».

Segundo. *El marco normativo y su evolución*

1) El artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre , del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias (BOE de 10 de diciembre), en la determinación de la renta gravable, contemplaba una reducción del 30 por 100 para rendimientos con un periodo de generación superior a dos años y que no se obtuvieran de forma periódica o recurrente. El párrafo segundo del precepto precisaba que el cómputo del periodo de generación, en el caso de que los rendimientos se cobrasen de forma fraccionada, debería tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se estableciesen.

2) Dicho desarrollo se acometió en el Reglamento del impuesto, aprobado por el Real Decreto 214/1999, cuyo artículo 10.3 dispuso que «a efectos de la reducción prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto , se considerará rendimiento de trabajo con periodo de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, el derivado de la concesión del derecho de opción de compra sobre acciones o participaciones a los trabajadores [stock options], cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente».

3) La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en sentencia de 11 de junio de 2007, estimó el recurso contencioso-administrativo 1766/03 considerando que el reproducido artículo 10.3 del Reglamento de 1999 incurría en un exceso por incluir dos limitaciones no contempladas en la Ley que desarrollaba, por lo que mediante auto de 23 de julio del mismo año planteó ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo cuestión de ilegalidad en relación con el inciso «cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión».

4) La Sala Tercera del Tribunal Supremo, en sentencia de 9 de julio de 2008 (cuestión de ilegalidad 5/07), declaró nulo de pleno derecho el mencionado inciso del artículo 10.3 del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas , aprobado por el Real Decreto 214/1999.

5) La propia Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en sentencia de 26 de junio de 2008, estimó el recurso 281/05 , por la misma razón de considerar que el artículo 10.3 del Reglamento de 1999 se excedía respecto de las previsiones legales, suscitando mediante auto de 15 de julio de 2008 nueva cuestión de ilegalidad, ahora en relación con el inciso «si, además, no se conceden anualmente».

6) La cuestión de ilegalidad (número 8/08) fue estimada en sentencia de 30 de abril de 2009 , que declaró nulo de pleno derecho el reproducido inciso.

7) Por su parte, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en sentencia de 24 de abril de 2008, estimó el recurso contencioso-administrativo 53/05 , concluyendo que el repetido artículo 10.3, al añadir para obtener la reducción de la renta gravable un requisito no previsto en el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998 , vulneraba la reserva de ley en materia tributaria e infringía el principio de jerarquía normativa, adoleciendo de un vicio de nulidad. Esta sentencia fue recurrida en casación por la Administración General del Estado, recurso (número 2520/08) desestimado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencia de 22 de septiembre de 2011 , que reproduce los razonamientos de su anterior sentencia de 30 de abril de 2009, estimatoria de la cuestión de ilegalidad 8/08 .

8) La Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del impuesto sobre la renta de las personas físicas y por la que se modifican las leyes de los impuestos sobre sociedades y sobre la renta de no residentes (BOE de 19 de diciembre), modificó el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998 , elevando al 40 por 100 el porcentaje de reducción y añadiendo dos párrafos nuevos. En el primero de ellos (nuevo párrafo tercero) precisó que, tratándose de stock options, la cuantía del rendimiento sobre la que se aplicaría la reducción del 40 por 100 no podría superar

el importe que resultase de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el impuesto sobre la renta de las personas físicas por el número de años de generación del rendimiento, tomándose cinco años si se tratase de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. El párrafo cuarto remitía al reglamento para fijar la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los tres años anteriores.

9) La norma pasó manteniendo su numeración y sin modificación alguna al texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo).

10) El Reglamento del impuesto aprobado tras el mencionado texto refundido en el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (BOE de 4 de agosto), reprodujo sin variación el artículo 10.3 del Reglamento de 1999. Este nuevo reglamento entró en vigor el día siguiente de su publicación en el BOE (disposición final única).

11) La Ley 35/2006 recogió igual previsión que la del artículo 17.2.a) del texto refundido de 2004 en el artículo 18.2, precisando no obstante que el límite previsto en el párrafo tercero del precepto (la cuantía del rendimiento sobre el que se aplicaría la reducción del 40 por 100 no podría superar el importe que resultase de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el impuesto sobre la renta de las personas físicas por el número de años de generación del rendimiento) se duplicaría por dos para los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra cuando las acciones o participaciones adquiridas debieran mantenerse al menos durante tres años, a contar desde el ejercicio de la opción de compra, y la oferta se realizase en la mismas condiciones a todos los trabajadores de la empresa.

12) El Reglamento de 2004 fue derogado por el actualmente vigente, aprobado mediante el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), cuyo artículo 11.3 reprodujo, sin variación alguna, el texto del artículo 10.3 del Reglamento de 2004, que procedía del de 1999. El Reglamento de 2007 entró en vigor el día siguiente de su publicación oficial (disposición final segunda, apartado 1, del Real Decreto 439/2007).

13) La sentencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2011, estimando la cuestión de ilegalidad 2/11 , declaró la nulidad del precepto reglamentario de 2007 en el inciso «si, además, no se conceden anualmente». La cuestión había sido planteada de nuevo por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en auto de 30 de marzo de 2011 , tras dictar el 23 del mismo mes sentencia estimatoria en el recurso contencioso-administrativo 505/09 .

14) El apartado Uno de la disposición final cuadragésimo novena de la Ley 2/2011, de economía sostenible, añadió a la a Ley 35/2006 una disposición adicional trigésimo primera del siguiente tenor:

«En el caso de los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones de los trabajadores que se imputen en un periodo impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004, a efectos de la aplicación de la reducción del 40 por ciento prevista en el artículo 18.2 de esta Ley , sólo se considerará que el rendimiento del trabajo tiene un periodo de generación superior a dos años y que no se obtiene de forma periódica o recurrente, cuando las opciones de compra se ejerciten transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente».

Las dudas de constitucionalidad

Tercero.

La relación de hechos y la evolución normativa de que hemos dejado constancia en los anteriores fundamentos permiten establecer las siguientes conclusiones:

1ª) Los preceptos aplicables a los rendimientos obtenidos por la Sra. Julia mediante el ejercicio los días 14 y 15 de febrero de 2007 de las stock options concedidas por Gilead Francia son el artículo 18.2 de la Ley 35/2006 y el artículo 10.3 del Reglamento de 2004, con lo que, tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central como la Audiencia Nacional, se equivocan al manejar el artículo 11.3 del Reglamento de 2007.

2ª) A diferencia del artículo 10.3 del Reglamento de 1999 y del 11.3 del Reglamento de 2007, el artículo 10.3 del Reglamento de 2004, de idéntico contenido a los dos anteriores y, como ellos, sin previsión legal alguna que durante el tiempo de su vigencia le diera cobertura, no ha sido objeto de pronunciamiento jurisdiccional declarando su nulidad.

3ª) Por ello, tal y como anuncia la Audiencia Nacional en la sentencia objeto del recurso de casación en el que se plantea esta cuestión de inconstitucionalidad (véanse los dos últimos párrafos de su fundamento jurídico séptimo), de no haberse aprobado la disposición final cuadragésimo novena de la Ley 2/2011, la pretensión de la Sra. Julia habría sido acogida, de igual manera que lo fueron las de quienes demandaron en los recursos contencioso- administrativos en que se dictaron por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso- Administrativos del Tribunal Superior de Justicia de Madrid las sentencias de 11 de junio de 2007 (recurso 766/03), 26 de junio de 2008 (recurso 281/05) y 23 de marzo de 2011 (recurso 505/09), y por la Sección Segunda de la Sala homónima de la Audiencia Nacional la de 24 de abril de 2008 (recurso 53/05).

Esa disposición final de la Ley de Economía Sostenible dio cobertura legal, con carácter retroactivo, a una disposición administrativa (el artículo 10.3 del Reglamento de 2004) que carecía de ella durante el tiempo de su vigencia, incidiendo, como es el caso de la Sra. Julia , en relaciones jurídicas ya consolidadas, respecto de las que incluso, al tiempo de aprobarse la norma legal de cobertura, ya habría prescrito la potestad de la Administración para liquidar el tributo y la del contribuyente para solicitar las oportunas devoluciones [véase el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre)]. Cabe preguntarse -y este Tribunal Supremo se lo pregunta, porque tiene dudas al respecto- por la compatibilidad de una previsión legal de tales efectos con el artículo 9.3 de la Norma Suprema.

Cuarto.

Para empezar, debe quedar claro que nuestras dudas nada tienen que ver con la prohibición, impuesta por el mencionado precepto, de retroactividad in peius (en perjuicio) de las disposiciones sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, categorías en las que no se integran las normas fiscales, según ha declarado el Tribunal al que nos dirigimos [véase la STC 173/1996 , FJ 3º, que se apoya en las SSTC 27/1981 , FJ 10º, 6/1983 , FJ 3º, 126/1987, FJ 9º.A), y 150/1990 , FJ 8º; pueden consultarse también las SSTC 197/1992, FJ 4 º, y 100/2012 , FJ 10º]. Ponemos en cuestión la disposición final citada desde las exigencias propias del principio de seguridad jurídica que proclama la misma norma constitucional, con el que la regulación tributaria retroactiva, como cualquier otra, puede entrar en colisión [SSTC 126/1987, FJ 9º.B), y 173/1996 , FFJJ 3º y 4º].

Sobre el significado del principio de seguridad jurídica en este particular contexto, es doctrina del Tribunal Constitucional que, aun cuando no pueda erigirse en un valor absoluto, pues daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico (STC 126/1987 , FJ 11º), ni deba entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 27/1981, FJ 10 º, y 6/1983 , FJ 3º), sí protege la confianza de quienes 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 les autoriza a incurrir en arbitrariedad (STC 150/1990 , FJ 8º).

En resumen, y en palabras de la STC 100/2012 (FJ 10º), la retroactividad de las normas tributarias no está totalmente proscribida, pero puede tacharse de lesiva desde el punto de vista constitucional cuando su articulación por el legislador vulnera alguno de los principios del artículo 9.3 de la Constitución (STC 234/2001 , FJ 9º), en particular, el de seguridad jurídica, cuya vulneración por una determinada norma tributaria requiere, por un lado, la contemplación del grado de retroactividad y, de otro, el análisis de las circunstancias concurrentes en cada supuesto (SSTC 126/1987 , FJ 11º, 150/1990 , FJ 8º, 197/1992 , FJ 4º, 173/1996 , FJ 3º, 182/1997 , FJ 11º, 234/2001 , FJ 10º, 89/2009, FJ 3 º, y 116/2009 , FJ 3º).

Tratándose del grado de retroactividad, se ha de recordar que el propio Tribunal Constitucional distingue a estos efectos entre retroactividad auténtica o de grado máximo y la retroactividad impropia o de grado medio. La primera se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas y consumadas con anterioridad a su entrada en vigor, en cuyo caso sólo exigencias cualificadas de interés general podrían justificar el sacrificio del principio de seguridad jurídica. La retroactividad impropia o de grado medio tiene lugar cuando la ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, y su licitud o ilicitud dependerá de las circunstancias concurrentes en cada caso, que han de ponderarse tomando en consideración, de una parte, la exigencias propias de la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden justificar la modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como la finalidad de la medida, su "previsibilidad", su importancia cuantitativa u otros factores similares [véanse las SSTC 126/1987 , FFJJ 9º a 11º, 197/1992 , FJ 4º, 173/1996 , FJ 3º, 182/1997 , FJ 11º.d), 89/2009, FJ 3 º, y 116/2009 , FJ 3º].

Quinto.

Pues bien, existe consenso en el que disposición final cuadragésimo novena de la Ley 2/2011 tiene un auténtico carácter retroactivo, implanta una retroactividad de grado máximo en la medida en que, como señala el Fiscal, entró en vigor cuando las situaciones jurídicas sobre las que incide -la tributación de la renta por el trabajo obtenida en forma de ingresos irregulares procedentes del ejercicio de stock options- estaban plenamente consolidadas por haberse producido ya su devengo e, incluso, la correspondiente autoliquidación de la retención y

pago a cuenta del impuesto. Aún más, como ya hemos señalado, en la fecha de su entrada en vigor en muchos casos habría prescrito el derecho de la Administración a fijar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y el eventual derecho del contribuyente a solicitar la devolución de ingresos indebidos. Tan "máxima" es la retroactividad que, al tiempo de publicarse la Ley 2/2011, ya habían transcurrido varios años desde que el Reglamento de 2004 había sido sustituido por el actualmente vigente, aprobado en el año 2007. Siendo así, de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional, la norma sólo se justificaría en «exigencias cualificadas» del bien común (STC 126/1987 , FJ 1º) o de interés general [STC 192/1997 , FJ 11º.d)].

Se ha de subrayar que cuando se publicó la Ley 2/2011 el legislador conocía la ilegalidad del artículo 10.3 del Reglamento de 1999, pues las sentencias de este Tribunal Supremo fueron dictadas en los años 2008 y 2009. Parece, entonces, que el objetivo de la norma legal en cuestión fue dar cobertura legal a posteriori a una disposición reglamentaria que carecía de ella y cuya nulidad estaba "anunciada" por ser su contenido idéntico al de otra disposición administrativa declarada nula por el Tribunal Supremo con eficacia erga omnes, que, con la misma falta de apoyo en la Ley, introdujo en la tributación de las rentas irregulares en el impuesto sobre la renta de las personas físicas unos requisitos adicionales para obtener la reducción de la renta gravable no contemplados por el legislador. Se trataba, por tanto, de reparar tardíamente la falta de cobertura legal de una norma reglamentaria y, por ello, su nulidad, aprobando una norma legal con efectos retroactivos de máximo grado. Tal designio, aisladamente considerado, no puede entenderse fundado, a juicio de esta Sala, en exigencias cualificadas de interés general, pues en nuestro sistema constitucional el interés general demanda que la Administración, en cualquiera de sus actuaciones se conduzca, con pleno sometimiento a la ley y al derecho, respetando en las disposiciones generales el principio de jerarquía normativa y sin desconocer, por lo que hace a los de naturaleza tributaria, la reserva de ley constitucionalmente prevista (artículos 103.1 , 9.3 y 31.1 de la Constitución).

La mencionada disposición final fue incorporada en el Senado mediante una enmienda del Grupo Socialista (la número 608) justificada paradójicamente en «aclarar el régimen tributario aplicable a los rendimientos del trabajo derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones, incrementando la seguridad jurídica de las empresas y trabajadores cuyos planes de opciones se ajustaron a tales requisitos» (Boletín Oficial de las Cortes Generales, Senado, número 9, de 28 de enero de 2011, p. 509), esto es, los exigidos reglamentariamente sin el amparo de la ley.

Aún cuando sea fácilmente identificable el objetivo de interés general perseguido -evitar mediante la exigencia de esos específicos requisitos una impropia tributación como irregulares de rendimientos del trabajo a los que ontológicamente no cupiera atribuir ese carácter-, para lograrlo bastaba introducir la norma legal pro futuro u otorgarle una retroactividad impropia o de grado medio. Sin embargo, se hizo mediante una retroactividad de grado máximo que, contraviniendo la justificación de la enmienda, lesiona la seguridad jurídica, porque en nuestro criterio no cabe atribuir a aquella meta la condición de cualificada exigencia de interés general; este último, estando tan nítidamente en juego la seguridad jurídica, habida cuenta de las declaraciones de ilegalidad contenidas en las sentencias de esta Sala de 2008 y 2009, demandaba reparar la situación sin violentar ese trascendental principio que se consagra en el artículo 9.3 de la Norma Suprema.

En suma, tratándose de una retroactividad de grado máximo, de acuerdo con los criterios sentados por el Tribunal Constitucional, la única posibilidad de salvar la disposición desde la perspectiva del mencionado precepto constitucional es, como se ha apuntado, justificarla en exigencias cualificadas de interés general, lo que, como también hemos señalado, no parece jurídicamente posible en el caso. Entendemos, por tanto, que concurren fundadas razones para, cuando menos, dudar sobre la conformidad de la disposición final cuadragésimo novena de la Ley 2/2011 con el artículo 9.3 de la Constitución Española .

Sexto.

No está demás dejar constancia de los resultados a que nos conduce la realización del test que propone la doctrina del Tribunal Constitucional en la hipótesis de que la retroactividad de la disposición controvertida se reputase impropia, teniendo en cuenta, frente a las exigencias inherentes al principio de seguridad jurídica, «los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso» (STC 116/2009 , FJ 3º).

A) En lo que a la "previsibilidad" del cambio normativo se refiere, se ha de reconocer que cuando la Sra. Julia percibió los días 14 y 15 de febrero de 2007 los rendimientos de trabajo procedentes del ejercicio de las opciones de compra no se habían pronunciado por el Tribunal Supremo ninguna de las sentencias que declararon la nulidad por infracción de la reserva legal en materia tributaria y del principio de jerarquía normativa de dos preceptos reglamentarios (los de los Reglamentos de 1999 y 2007) idénticos al que le resultaba aplicable (el del Reglamento de 2004). Ahora bien, no cabe olvidar que una vez que interesó la devolución de ingresos indebidos y discutió con la Administración, en vía de gestión y en la de revisión, puso en debate la declaración de nulidad del Reglamento de 1999, que se produjo de forma indirecta el 11 de junio de 2007 mediante la primera sentencia de la

Sección Quinta del la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y con efectos erga omnes el 9 de julio de 2008 con la primera sentencia del Tribunal Supremo resolviendo la correspondiente cuestión de ilegalidad. Es más, al tiempo de interponerse el recurso contencioso-administrativo en el que ha sido dictada la sentencia objeto del recurso de casación en que se suscita esta cuestión de inconstitucionalidad (26 de marzo de 2010), de no haber mediado la intervención de legislador, con máxima retroactividad, mediante la Ley 2/2011, el resultado de la acción jurisdiccional habría sido distinto, con un pronunciamiento estimatorio y el consiguiente planteamiento de la cuestión de ilegalidad.

Con ello queremos decir que lo previsible, esto es, lo susceptible de ser conjeturado a la vista de las circunstancias concurrentes, no era, como señala el Fiscal, la aplicación con plenos efectos del artículo 10.3 del Reglamento de 2004, sino el éxito de su pretensión por las razones fijadas por el Tribunal Supremo en sentencias dictadas en un procedimiento específico cuya finalidad, precisamente, es la de depurar el ordenamiento jurídico mediante la expulsión de las disposiciones administrativas de carácter general contrarias a la ley (véanse los artículos 123 y siguientes de la Ley 29/1998). Y se han de añadir, como enfatiza el propio Fiscal, los efectos perturbadores que produce en situaciones como la examinada el arbitrario paso del tiempo: el hecho manifiestamente aleatorio de la duración del litigio, tanto en la vía administrativa como en la jurisdiccional, ha incidido directa y decididamente en la aplicabilidad efectiva de la norma cuestionada; la disposición de la Ley 2/2011 ha interferido inmediata y directamente en un proceso en curso que, de haber concluido antes, habría tenido un final favorable a la demandante, quedando frustrada esa expectativa in itinere como consecuencia del cambio normativo

Es verdad que, sin abandonar el "test de la previsibilidad", se ha de reparar en que la Ley 2/2011 no contiene un régimen jurídico-tributario novedoso respecto del previsto en el Reglamento de 2004, al que con máxima retroactividad da cobertura a posteriori para regir relaciones jurídicas consolidadas y consumadas al tiempo de su entrada en vigor, pero no lo es menos que, en el criterio de esta Sala, tal circunstancia resulta irrelevante, pues las dudas de constitucionalidad no se suscitan desde la "previsibilidad sustantiva" de la norma, sino sobre la "previsibilidad" de sus efectos en el tiempo. Y, situados en esta perspectiva, desde luego lo esperable no era una regulación que extendiera su vigencia con máxima retroactividad para regir relaciones jurídicas respecto de las que los requisitos dispuestos adicionalmente en la misma no eran exigibles al estar contemplados en normas sin el rango constitucionalmente requerido, razón por la que fueron expulsadas del mundo del derecho con el mayor grado de reproche, el de nulidad radical.

También es cierto que el Tribunal Constitucional ha recordado que, en situaciones como la que ahora contemplamos, los principios constitucionales de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos no cubren una eventual expectativa de que estos últimos permanezcan inactivos ante la concurrencia de un vicio procedimental que afecte a una norma cuya aplicación pueda favorecer la consecución de un interés general (STC 273/2000 , FJ 12º), pero, con independencia de que en este caso no se trataba de un defecto formal, sino de uno sustantivo (la vulneración de la reserva de ley en materia tributaria, con infracción de la jerarquía normativa), aquellos principios exigen, en todo caso, que si lo poderes públicos actúan lo hagan dentro de los límites que enmarcan nuestro sistema constitucional, de modo que si deciden reparar una situación como la que ahora se analiza respeten las exigencias inherentes al principio de seguridad jurídica en relación con la eficacia retroactiva del instrumento normativo empleado a tal fin.

En cualquier caso, conviene subrayar que la STC 273/2000 , en la que se apoya la sentencia de instancia para no dirigirse al Tribunal Constitucional, contemplaba un supuesto en el que, con independencia de que las normas reglamentarias habían sido anuladas por las mediación de defectos de procedimiento (no como aquí ocurre por desconocimiento del principio de reserva de ley en materia tributaria), la intervención de legislador elevando el rango normativo se produjo antes de que las disposiciones reglamentarias fueran declaradas nulas, de modo que en todo momento existió una norma claramente vigente. Sin embargo, en el caso que ahora centra nuestra atención, la disposición administrativa que, procedente del Reglamento de 1999, es reproducida en el 2004, fue declarada nula por el Tribunal Supremo en dos sentencias de los años 2008 y 2009, produciéndose con posterioridad (en el 2011) la intervención retroactiva del legislador.

Al hilo del examen de la previsibilidad, tampoco cabría extender a un supuesto como el que estamos enjuiciando la doctrina del "efecto-anuncio" a que se refiere la STC 182/1997 (FJ 13º) como corolario del previo y público conocimiento de una modificación legislativa que se avecina, retrayendo su eficacia a un momento anterior a su entrada en vigor con el pretexto del conocimiento de la inminente reforma y atendiendo a razones de interés general.

En primer lugar, no se trata ahora exactamente de la modificación de una ley en los términos a que atendió el Tribunal Constitucional cuando elaboró aquella doctrina, sino de la elevación a rango legal de una redacción que antes se incluía en un reglamento. En segundo lugar, tampoco el legislador ha hecho referencia en el texto legal finalmente aprobado, para justificar su aplicación retroactiva, a su relevancia o al conocimiento público y previo de la reforma. En tercer lugar, hasta que no se introdujo por la Ley 2/2011 la disposición adicional trigésimo primera en la Ley 35/2006 , se desconocía por el contribuyente la voluntad o el criterio del legislador en torno a la tributación de los rendimientos en cuestión [no cabe a estos efectos equiparar la potestad legislativa con

la reglamentaria, máxime cuando se trata de reglamentos ejecutivos, cuyos contornos y límites están perfilados por el texto legal que desarrollan]. Finalmente, los pronunciamientos de esta Sala declarando la ilegalidad de la redacción de la norma reglamentaria, reproducida en idénticos términos por la posteriormente elevada a rango de ley, transmitieron a los contribuyentes, en tanto no fue aprobada la Ley 2/2011, precisamente una idea de la legalidad y de la seguridad jurídica contraria a la pretendida con la aplicación del llamado "efecto-anuncio".

B) En cuanto a otras exigencias de interés general o del bien común, así como la importancia cuantitativa de la medida, conviene recordar que en un supuesto emparentado con el actual [la nueva redacción dada al artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998 por el artículo 1.5 de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 30 de diciembre)], la STC 176/2011 concluyó que la modificación operada en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, a la que el legislador dio eficacia retroactiva del grado máximo (disposición transitoria duodécima), respondía a la finalidad constitucionalmente respaldada de una mayor justicia tributaria al dirigirse a corregir la forma de tributación de los rendimientos irregulares del trabajo personal por cuenta ajena, que se estaban utilizando como un instrumento de planificación fiscal por contribuyentes de elevado nivel de renta que tenían la posibilidad de arbitrar sus relaciones económicas, provocando la generación de rendimientos dinerarios o en especie de forma irregular (FJ 5º).

Pese a lo cual, el Tribunal Constitucional estimó en parte el recurso y declaró inconstitucional la otorgada eficacia retroactiva de la norma y, por tanto, la mencionada disposición transitoria, porque, existiendo razones que hacían conveniente la modificación, la reforma afectaba por igual a todas las rentas irregulares del trabajo, sin establecer distinciones de ningún tipo para centrarse en las susceptibles de propiciar operaciones de planificación fiscal. Ese tratamiento indiscriminado implicaba que el efecto retroactivo se proyectase por igual sobre todas las rentas de trabajo, lo que ponía en duda la existencia misma de un interés general cualificado.

Ciertamente, aquí no están afectados todos los rendimientos del trabajo, como allí acontecía, pero sí lo están, indiscriminadamente, todos los casos de rendimientos de trabajo personal derivados de la concesión de stock options en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, «que se imputen en un periodo impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004», sin diferenciar entre los que estaban pendientes de revisión administrativa o judicial y los que no lo estaban a la entrada en vigor de la ley de Economía Sostenible el 6 de marzo de 2011, cuando es obvio que la situación jurídica en uno y en otro supuesto era distinta.

Finalmente, en relación con la importancia cuantitativa de la reforma analizada, no parece que la tributación de stock options represente un porcentaje relevante en la recaudación del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Séptimo. El juicio de relevancia

No existe la menor duda para este Tribunal Supremo que de la constitucionalidad de la disposición final cuadragésimo novena de la Ley 2/2011 depende la solución que haya de darse al primer motivo del recurso de casación.

Si se considera constitucional, la decisión debe ser la adoptada por la Sala de instancia, cuyo pronunciamiento habría de ser confirmado en ese punto, con desestimación del mencionado motivo de casación.

Si, por el contrario, se juzga opuesta a la Constitución y se declara nula por el Tribunal Constitucional, la norma decidendi será el artículo 10.3 del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas aprobado en el año 2004, que estuvo vigente hasta el 31 de marzo de 2007, cuya falta de cobertura legal habría de constatarse, declarando su nulidad, como ya se hizo con su precedente, el artículo 10.3 del Reglamento de 1999, y con su sucesor, el artículo 11.3 del Reglamento de 2007, estimándose, por tanto, el recurso contencioso-administrativo en la pretensión relativa a la minoración de la renta gravable en un 40 por 100.

Octavo.

En atención a lo expuesto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 35 y 36 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, procede plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de la disposición adicional trigésimo primera de la Ley 35/2006, incorporada por el apartado Uno de la disposición final cuadragésimo novena de la Ley 2/2011, en el inciso «que se imputen en un periodo impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004», por su eventual contradicción con el principio de seguridad jurídica que proclama el artículo 9.3 de la Constitución Española.

LA SALA ACUERDA:

Plantear al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad del inciso «que se imputen en un periodo impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004» de la disposición adicional trigésimo primera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el

patrimonio (BOE de 29 de noviembre), incorporada por la disposición final cuadragésimo novena, apartado Uno, de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (BOE de 5 de marzo), por su eventual contradicción con el principio de seguridad jurídica que proclama el artículo 9.3 de la Constitución Española .

Expídase testimonio de la presente resolución, de los autos del recurso de casación, así como de los de la instancia, que se elevarán al Tribunal Constitucional conforme a lo previsto en el artículo 36 de su Ley Orgánica.

Lo mandó la Sala y firman los Magistrados Excmos. Sres. al inicio designados

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.