

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo
Contencioso-Administrativo
Sección: SEGUNDA
AUTO

Auto: RECURSO CASACION

Fecha Auto: 03/09/2014

Recurso Num.: 4786/2011

Fallo: Auto Texto Libre

Ponente: Excmo. Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 4

Secretaría de Sala: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Escrito por: DPP

Planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad

Recurso Num.: 4786/2011 RECURSO CASACION

Ponente Excmo. Sr. D.: Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Secretaría de Sala: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: SEGUNDA

AUTO

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Rafael Fernández Montalvo

Magistrados:

D. Manuel Vicente Garzón Herrero
D. Emilio Frías Ponce
D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco
D. José Antonio Montero Fernández
D. Manuel Martín Timón
D. Juan Gonzalo Martínez Micó

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

HECHOS

PRIMERO.- El 26 de octubre de 2011, doña Mercedes García Bravo 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. García Bravo 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 imponibles 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 “restrinja 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 una 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 Mercedes García Bravo 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 inconstitucional «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 Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

QUINTO.- Doña Mercedes García Bravo 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 imponibles 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. García Bravo, 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. **Joaquín Huelin Martínez de Velasco**,

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- El litigio y sus hechos

1º) Doña Mercedes García Bravo 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. García Bravo 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. García Bravo 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. García Bravo, efectuado por Gilead América, suma de la que la pagadora repercutió a la interesada 1.778.058,77 euros.

5º) Doña Mercedes García Bravo 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 Mercedes García Bravo 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 Mercedes García Bravo 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. García Bravo 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. García Bravo 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. García Bravo, 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 4º, 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 10º, 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 proscrita, pero puede tacharse de lesiva desde el punto de vista constitucional cuando su

articulación por el legislador vulnere 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 3º, 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 3º, 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. García Bravo 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 de 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 los 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, retrotrayendo 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

Rafael Fernández Montalvo

Manuel Vicente Garzón Herrero

Emilio Frías Ponce

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

José Antonio Montero Fernández

Manuel Martín Timón

Juan Gonzalo Martínez Micó

TRIBUNAL SUPRE
MO
Sala de lo Contencioso-Administrativo

VOTO PARTICULAR

FECHA:09/09/2014

VOTO PARTICULAR QUE EN RELACION CON EL AUTO DE TRES DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL CATORCE -RECURSO DE CASACIÓN 4786/2011- FORMULA EL EXCMO. SR. D. MANUEL MARTIN TIMON.

La explicación y desarrollo de mi posición discrepante del Auto de 3 de septiembre del 2014, comienza resaltando un extremo sobre el que entiendo que no se hace suficiente hincapié en él, pese al gran peso que se atribuye al principio de seguridad jurídica en la decisión acordada.

Me refiero a que D^a Mercedes García Bravo planteó sucesivamente dos argumentaciones diferentes en apoyo de su pretensión, y la explicación de ello permite valorar su trascendencia en relación con el principio de seguridad jurídica, a la par que entender una problemática que por razón de los cambios normativos y de los hechos que tienen lugar en momentos sucesivos, no dejan de tener cierta complejidad.

En efecto, tras haber ejercitado los días 14 y 15 de febrero de 2007, 143.300 opciones sobre acciones de la sociedad radicada en Estados Unidos de América, GILEAD SCIENCES Inc., matriz del Grupo GILEAD SCIENCES, solicitó, en 8 de marzo de 2008, la rectificación de la autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF (modelo 111), que, como consecuencia de ello había presentado GILEAD FARMACÉUTICA, S.A., (después GILEAD SCIENCES, S.L.), por importe de 2.184.472,20 €, y ello por entender que 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 constituían retribuciones en especie obtenidas en concepto de trabajo dependiente, que sólo podían ser sometidas a tributación en Estado en que se llevara a cabo el mismo y como del total de las acciones ejercitadas, las

126.100 antes referidas, habían sido concedidas por Gilead Francia durante los ejercicios 2002 a 2005, periodo en el que era residente fiscal en dicho país, la potestad tributaria para someter a gravamen el beneficio obtenido correspondía exclusivamente a la República Francesa.

Por tanto, D^a Mercedes García Bravo no planteó inicialmente argumentación alguna en relación con la normativa fiscal de aplicación en España, que en tal momento de los hechos estaba constituida por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, a los que nos referimos a continuación.

El artículo 18 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, heredero del artículo 17 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y que luego pasó a integrar el contenido del artículo 17.2.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, refiriéndose siempre a "rendimientos de trabajo" dispone:

"1. Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, salvo que les resulte de aplicación alguno de los porcentajes de reducción a los que se refieren los apartados siguientes. Dichos porcentajes no resultarán de aplicación cuando la prestación se perciba en forma de renta.

a). El 40 por ciento de reducción, en el caso de rendimientos íntegros distintos de los previstos en el artículo 17.2 a) de esta Ley que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo..."

El Reglamento a aplicar al tiempo de los hechos, era el aprobado por Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, también heredero del artículo 10.3 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, cuyo artículo 17.3, dispuso:

"A efectos de la reducción prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, se considerará rendimiento del trabajo con período 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, cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión, si, además, no se conceden anualmente."

De esta forma, el Reglamento entendió que los dos requisitos de la Ley se cumplen cuando las opciones solo puedan ejercitarse transcurridos dos años, si, además, no se conceden anualmente.

D^a Mercedes García Bravo, se insiste, en un primer momento no incluyó en su planteamiento reivindicativo frente a la autoliquidación por retención e ingreso a cuenta llevada a cabo presentada por GILEAD FARMACEUTICA,S.A., el apoyo de una normativa que impedía el beneficio de reducción fiscal del 40%, por no obtenerse de forma anual. Por ello, la solicitud de rectificación tenía como fundamento la carencia de potestad tributaria en el caso concreto por parte del Reino de España, a virtud del Convenio para evitar la doble imposición, antes reseñado.

Cuando se produce el cambio de posición de la recurrente es durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, ya que es entonces cuando vino en conocimiento de que la Sentencia de esta Sala de 30 de abril de 2009, resolviendo la cuestión de ilegalidad 8/2008, había anulado el artículo 10.3 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el inciso que establecía "*... si, además, no se conceden anualmente*". (Dicho precepto aparecía reproducido en el Reglamento de 2004, que era el aplicable en la ocasión).

En todo caso, conviene también adelantar que la "ratio decidendi" de la Sentencia de 30 de abril de 1999 se contiene en el Fundamento de Derecho Tercero, en el que se dice:

"3. Los términos del *art. 17.2.a) de la Ley 40/1998* no dan lugar a duda alguna ya que, tratándose de los rendimientos de trabajo, para que proceda la reducción se requiere la concurrencia de dos requisitos: a) su irregularidad, esto es, la generación en un periodo superior a dos años y b) su carácter inhabitual, de modo que quedarían fuera de la norma unos beneficios ganados en plazos superiores pero en intervalos constantes. Hará falta, además, que en la concesión de las opciones de compra sobre sus acciones a los empleados la empresa no reconozca al trabajador el derecho a ser beneficiario de la concesión de las opciones de compra con una periodicidad anual o por menor tiempo; es

decir, que la posibilidad de resultar beneficiario de la concesión de opción de compra no se produzca de forma periódica o recurrente.

El *art. 10.3 del Real Decreto 214/1999* precisa esa previsión legal para las ganancias que emanen de las opciones de compra sobre acciones y participaciones sociales atribuidas a los trabajadores de una compañía, a los que se les aplica la reducción del 30% siempre y cuando: a) el derecho de opción sólo puede ejercitarse transcurrido más de dos años desde su otorgamiento y, además, b) no se concedan anualmente. En realidad, el Reglamento no añade nada nuevo a la Ley en lo que se refiere a los dos requisitos citados (ejercicio en un plazo superior a dos años y de forma inconstante), pero se separa de las previsiones del legislador al añadir una exigencia inexistente en la previsión de la Ley, ya que no exige únicamente la irregularidad en la generación de los rendimientos íntegros de las rentas de trabajo en especie y el carácter esporádico del ejercicio de la opción, sino, además, que no se concedan anualmente. Una interpretación literal de la dicción del art. 10.3 del Reglamento podría llevar a entender que la renta se devenga y, en consecuencia, es imputable en el momento de la concesión, llevándonos al "absurdum", pues la Ley 40/98 no grava meras expectativas de derechos, sino rentas reales y efectivas.

En la actualidad, en la medida en que la Ley 46/2002 reitera que el rendimiento deriva del ejercicio de la opción de compra, no tendría mucho sentido intentar oponer a la dicción de los arts. 17.2.a) y 44 bis de la Ley, con arreglo a los cuales el rendimiento deriva del ejercicio de la opción de compra, la redacción del art. 10.3 del Reglamento, del que parece desprenderse que el devengo de la retribución en especie se sitúa en el momento de su concesión, sobre todo cuando no hay elementos que permitan sostener que el precepto reglamentario se refiere a algo distinto de lo contemplado en los preceptos de rango legal.

El Reglamento del IRPF aprobado por el Real Decreto 214/1999 ha ido más allá de la Ley 40/1998 pues para que las rentas de trabajo en especie derivadas de una "stock options" puedan beneficiarse de la reducción no resulta suficiente, como quiere la Ley, que se generen de forma no periódica ni recurrente en un lapso superior a dos años, sino que, además, resulta menester, por determinación reglamentaria, que los derechos de compra sobre acciones no se concedan en años sucesivos. Lo que está haciendo el Reglamento es regular e introducir "ex novo" una limitación no contemplada por la Ley respecto de los rendimientos irregulares por periodo de generación superior a los dos años, para el supuesto de que se trate de rendimientos derivados del ejercicio de derecho de opción sobre acciones concedidas pro el empleador al trabajador. Consideramos que esta previsión reglamentaria no esta amparada por la Ley, cuyas únicas limitaciones se refieren al periodo de generación y a su carácter periódico o recurrente, pero no a la forma en que se conceda el derecho de opción o a la limitación temporal que debe incluirse en el

ejercicio la concesión. El fundamento de la irregularidad está centrado por la Ley en el período de generación.

El exceso reglamentario se hace patente claramente en aquellos casos en que, en años sucesivos, se otorgaron opciones de compra sobre acciones que los trabajadores no podían hacer efectivos sino cuando hubiera transcurrido un bienio desde la respectiva concesión pero en los que la opción se ejercitó de una vez transcurridos, efectivamente, más de dos años después de su concesión; habría que pensar que en estos casos los rendimientos obtenidos no habían estado sujetos a periodicidad, con lo que, en principio, se cumplían los requisitos exigidos por la Ley 40/1998; sin embargo, como quiera que las concesiones de los derechos de opción de compra se otorgaron en años sucesivos, se perdía el beneficio de la reducción como consecuencia de la limitación reglamentaria objeto de análisis. Y es que **el exceso radica en que el art. 10.3 del Reglamento hace depender, erróneamente, la reducción de los rendimientos del trabajo de la periodicidad de las sucesivas concesiones de las opciones y no del ejercicio o materialización de éstas.** De este modo el Reglamento parece olvidar que los rendimientos derivados del ejercicio de los "stock options" se devengan al tiempo de ejercitarse la opción y adquirirse las acciones pues es entonces cuando puede saberse si existe rendimiento y la cuantía exacta del mismo. **El rendimiento en los "stock options" no es la concesión de la opción en sí mismo considerada** (mera expectativa) sino el que se deriva para el trabajador en el momento de hacer aquélla efectiva. Este criterio es el que ha tenido una consolidación legal expresa a partir de la *Ley 46/2002, de 18 de diciembre*. En consecuencia, si se otorgan o conceden las opciones en años sucesivos, pero se ejercitan o materializan de una sola vez, obteniendo unos rendimientos no sujetos a periodicidad, sería aplicable la reducción del 30%."

Naturalmente, que no defiendo que la recurrente no pudiera alterar su estrategia de defensa durante la tramitación de la reclamación económico-administrativa ante el TEAC, utilizado como soporte argumental básico de su pretensión el que le brindaba la Sentencia de 30 de abril de 2009, declarando la ilegalidad del artículo 10.3 del Reglamento aprobado por Real Decreto 214/1999 -de idéntico contenido al que a ella le era aplicable- y que, en consecuencia éste fuera el debate en la instancia, como se indica en el Auto del que disiento. Por el contrario, lo que trato de destacar, porque me parece trascendental, es que en el momento del devengo (14 y 15 de febrero de 2007) e incluso en el de solicitar la rectificación de la autoliquidación (en 6 de marzo de 1998), y por tanto,

antes de la Sentencia de 30 de abril de 2009, resultaba de aplicación el artículo 10.3 del Reglamento de 2004, que los órganos integrantes de la Administración tributaria estaban obligados a cumplir, tanto en el ejercicio de sus funciones de aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el desarrollo de las de revisión de la aplicación de ese Impuesto, razón por la cual el Jefe de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria denegó la solicitud de rectificación y devolución, por acuerdo dictado el 12 de noviembre de 2008, fecha también anterior a la de la Sentencia antes referida. Y así sucedió igualmente hasta la derogación por el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas actualmente vigente, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, que entró en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE de 31 de marzo (Disposición Final Segunda), sin que durante su vigencia se pusiera en entredicho la legalidad del precepto ante este Tribunal Supremo.

Así las cosas, la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, a través de su Disposición Final Cuadragésimo Novena introdujo una nueva Disposición adicional, la Trigésimo Primera, en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, con la redacción siguiente:

"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".

Conviene puntualizar que, efectivamente, el precepto transcrito se debió a una enmienda del Grupo Socialista en el Senado que pretendía

"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, página 509), entendiéndolo por tales los establecidos reglamentariamente, a los que antes nos hemos referido.

Es muy probable, que, tal como indica el Auto del que discrepamos, y dado el criterio de esta Sala y Sección, de no haberse aprobado la Disposición Cuadragésimo Novena de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, la sentencia hubiera sido estimatoria del recurso contencioso-administrativo, mientras que la publicación de aquella impedía dicho tipo de pronunciamiento sin previo planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, tal como ha sido decidido por la mayoría según criterio que, como anticipé, no puedo compartir.

En efecto, para contradecir la tesis mayoritaria, partimos de algo que es reconocido por el Auto de planteamiento de la cuestión, y es que la doctrina del Tribunal Constitucional ha señalado que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado en el art. 9, 3 CE, pues el límite expreso de la retroactividad "in peius" de las Leyes que dicho precepto garantiza no es general, sino que está referido exclusivamente a las Leyes "ex post facto", sancionadoras o restrictivas de derechos individuales.

Así pues, las normas fiscales, en cuanto no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, no quedan subsumidas en la prohibición de retroactividad que se establece en el artículo 9. 3 CE (SSTC 173/1996, FJ 3, que se apoya en las SSTC 27/1981, FJ 10º, 6/1983, FJ3, 126/1987, FJ, y 150/1990, FJ 8º).

Cuestión distinta es que la norma retroactiva fiscal, como cualquier otra, entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución

(STC 126/1987, FJ 9º), señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional (STC 173/1996, FJ. 3, 4).

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

Y "determinar, en consecuencia, 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 cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto" (SSTC 126/1987, Fj 11, 150/1990, FJ 8, y 173/1996, FJ 3).

Finalmente, como criterio orientador de este juicio casuístico, resulta relevante distinguir los distintos grados de retroactividad y es en este punto en el que el Tribunal Constitucional distingue entre la retroactividad auténtica o de grado máximo y la retroactividad impropia o de grado medio. En el primer supuesto, que se produce 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. En el supuesto de la 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 las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares [entre otras, SSTC 126/1987, FFJJ 11, 12 y 13; 197/1992, FJ 4; 173/1996, FJ 3, y 182/1997, FJ 11 d)].

Pues bien, teniendo en cuenta el alcance retroactivo de la Disposición Cuadragésimo Novena de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible (y, en consecuencia, de la Disposición Adicional Trigésimo Primera de la Ley 35/2006), coincidente con la entrada en vigor del artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del año 2004 (5 de agosto de dicho año), parece claro que nos encontramos en una retroactividad de grado máximo, tanto más cuanto que al tiempo de publicarse la Ley 2/2011, el Reglamento de 2004 había sido sustituido por el actualmente vigente, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, debiendo resaltarse que en este punto existe coincidencia con el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

En todo caso, debemos tener en cuenta que al tiempo de publicarse la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, el legislador conocía que con la interpretación de que el carácter no periódico o recurrente de los ingresos debía venir referido al momento del devengo del Impuesto, la Sentencia de esta Sala y Sección de 30 de abril de 2009 (cuestión de ilegalidad 8/08) había anulado el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1999, en el inciso que establecía "*... si, además, no se conceden anualmente*", así como la idéntica redacción del artículo 10.3 del Reglamento de 2004, lo que determinaba que este último pudiera seguir el mismo destino que su antecesor. Precisamente por ello, y respetando el fallo de la Sentencia de

30 de abril de 1999, tal como inmediatamente precisamos, la Ley prevé la aplicación de su previsión *"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"*, dado que el segundo de los mencionados Reglamentos había entrado en vigor el 5 de agosto de 2004.

La Ley 2/2011, que, como se ha expresado, refleja el deseo del Grupo Parlamentario proponente, de "aclarar" el régimen fiscal del ejercicio de opciones sobre acciones, recoge el criterio, coincidente con el Reglamento de 2004, de que la exigencia de no obtención de forma "periódica y recurrente", viene referida a que las opciones no se concedan anualmente.

Por tanto, frente a la Sentencia de 30 de abril de 2009, que interpretó el artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, ligando la exigencia de no periodicidad y recurrencia al devengo del Impuesto -y que contiene la verdad judicial, pero dentro de un determinado ámbito material y temporal-, la Ley 2/2011, con vista del artículo 18.2 de la Ley 35/2006 que tiene el mismo contenido que aquél-, refiere la limitación a un momento anterior al devengo, lo que no resulta anómalo en las leyes fiscales, que actúan de forma similar en muchos casos (baste con señalar la exigencia de un período de generación superior a dos años, que necesariamente ha de tener lugar con anterioridad al devengo del Impuesto mediante el ejercicio de la opción).

En todo caso, la Ley 2/2011 no realiza innovación alguna, pues recoge el criterio del Reglamento aprobado por Real Decreto 1775/2004 y, como hemos anticipado, fija el límite de retroactividad en la fecha de 5 de agosto de 2005, en la cual el Reglamento del Impuesto de 1999 había dejado de tener vigencia, al comenzar la suya el primero. Con ello, respeta en toda su integridad la Sentencia de 30 de abril de 2009. En todo caso, una cosa es que el objetivo de la Ley fuera dar cobertura legal a una norma

reglamentaria “cuya nulidad estaba anunciada, por ser su contenido idéntico al otra disposición administrativa declarada nula por el Tribunal Supremo con eficacia erga omnes” y otra cosa dar por supuesta la falta de cobertura legal (página 23 in fine del Auto), circunstancia ésta no declarada en sentencia alguna, pues como hemos indicado anteriormente la verdad judicial de la Sentencia de 30 de abril de 1999 tiene un contorno material y temporal perfectamente delimitados que no deben ser sobrepasados.

Todo ello supone que, siempre según mi criterio, no existe obstáculo alguno a la retroactividad declarada por la Ley, lo que queda ratificado en los argumentos que se exponen a continuación.

En efecto, en segundo lugar, ha de ponerse de manifiesto que cuando se produjo el devengo del Impuesto en el caso que nos ocupa, no existía declarado derecho alguno a favor del recurrente, ni existía expectativa alguna a su favor, que se limitara o perjudicara por la Ley 2/2011, de Economía Sostenible, pues como dijimos con anterioridad, cuando la recurrente ejercitó las opciones sobre acciones, los días 14 y 15 de febrero de 2007, y cuando luego instó la rectificación de la autoliquidación de retenciones (en 6 de marzo de 2008) no se había dictado por esta Sala la Sentencia de 30 de abril de 2009, que afectó al Reglamento del Impuesto de 1999, circunstancia también concurrente cuando se denegó la solicitud de devolución, por acuerdo dictado el 12 de noviembre de 2008 por el Jefe de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Es más, toda la vigencia del Reglamento de 2004 -que se extendió desde el 5 de agosto de dicho año hasta el 1 de abril de 2007, en que entró en vigor el nuevo Reglamento aprobado por Real Decreto 439/2007-, fue anterior a la Sentencia de esta Sala de 30 de abril de 2009 (cuestión de legalidad 8/2008), que anuló 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.

De esta forma, quienes ejercieron sus opciones durante la vigencia del Reglamento de 2004 no se vieron afectados por el principio de seguridad jurídica ni tampoco por el confianza legítima, y ello se hace especialmente patente en el caso de D^a Mercedes García Bravo, que solicitó la rectificación de la autoliquidación de retenciones e ingreso a cuenta aduciendo que no era de aplicación la legislación tributaria española, por serlo la francesa y solamente alegó la ilegalidad del Reglamento de 2004 cuando tuvo conocimiento de la Sentencia de 30 de abril de 2009.

El Fiscal explica perfectamente en su informe la sinrazón de la alegación de "situación de confianza" por parte de la recurrente, rebatiéndola en los siguientes términos:

"... a juicio del Ministerio Fiscal, la mera y objetiva ordenación cronológica de los hechos desautoriza esa tesis de la parte actora. En efecto, el examen diacrónico de los datos obrantes en el procedimiento permite observar que la recurrente llevó a cabo el hecho imponible (no hay discrepancia sobre el devengo, que se produce por el ejercicio de la opción) en el año 2007, cuando estaba -y permanecía- plenamente vigente el artículo 10.3 del RD 214/1999, de 5 de febrero, que establecía con claridad que *"a efectos de la reducción prevista en el artículo 17.2.a) de la Ley del Impuesto, se considerará rendimiento del trabajo con período 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 cuando solo puedan ejercitarse transcurridos dos años desde su concesión, sí, además, no se conceden anualmente"*. Las sentencias de esa Excm. Sala que, estimando sendos recursos de ilegalidad, anularon dicha norma, son de fecha 9 de junio de 2008 y 30 de abril de 2009, por lo que difícilmente pudieron generar en la actora una situación de *confianza* uno o dos años antes, respectivamente. Lo *previsible* en aquél momento -cuando la interesada ejecuta el hecho imponible- era la aplicación con plenos efectos de esa norma reglamentaria, sin que la parte actora aporte y mucho menos acredite la preexistencia de ningún elemento de juicio que le pudiera conducir, empleando términos de la jurisprudencia citada, a *"confusión o dudas que generan (...) una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su conocimiento"*. Prueba de ello es que en *la solicitud de rectificación de la autoliquidación de ingresos a cuenta con devolución de ingresos indebidos* de la que originariamente trae causa el presente procedimiento, formulada el 6 de marzo de 2008 por la recurrente ante la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la AEAT, que obra en el expediente administrativo, ni siquiera se menciona la cuestión, ni se invoca la referida

norma reglamentaria luego anulada, ni la posibilidad de reducción del 40% contemplada en el artículo 17.2.a) LIRPF".

En cualquier caso, a efecto de calificar de constitucionalmente admisible la retroactividad máxima de la Ley 2/2011, no es posible traer a colación el posible incremento de expectativas producido por la Sentencia de 30 de abril de 2009, muy posterior al "devengo" del Impuesto, que es el momento al que hay que estar para realizar la referida calificación (Conf. Sentencia de esta Sala y Sección de 8 de julio de 2010, recurso de casación 4705/2005).

En todo caso, en relación con este punto, el Fiscal, en su informe, manifiesta:

"E incluso cabe añadir a la hora de valorar la situación en un momento posterior, cuando con *efecto retroactivo* parece generarse -según sus alegaciones- esa confusión, no conviene olvidar que también es doctrina del Tribunal Constitucional (STC 273/2000, 15 de noviembre) que *"ciertamente de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos puede deducirse un deber de los poderes públicos de observar los trámites esenciales para la elaboración de las normas jurídicas, como correlato del interés legítimo de los ciudadanos en que la Administración Pública observe dichos trámites. Ahora bien, tales principios constitucionales, **no cubren 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.**"* Por tanto, la argumentación de la parte actora es reversible en el sentido de que, siendo evidente la voluntad de la norma, que además pasa en 2007 al cuerpo normativo que sustituye al reglamento de 1999, y siendo obvio...el trasfondo ligado a un propósito de interés general que subyacen el propósito de dicha norma, no era impensable o imprevisible una reacción del legislador- por más que sea tardía- a la situación generada como consecuencia de las decisiones anulatorias de esa Excm. Sala.

Pero hay que insistir en que esta última consideración no es relevante en el presente caso, porque en el momento de llevarse a cabo la conducta sujeta a tributación no hay- ni alega la parte actora que existiera- razón objetiva alguna para dudar o sufrir incertidumbre sobre el sentido de la norma aplicable. Por consiguiente, la consecuencia jurídica anudada a su conducta que la parte actora podía estimar y de hecho estimó *previsible* en el momento de llevar a cabo el hecho imponible es **exactamente la misma** que la que resulta de la aplicación retroactiva de la norma ahora cuestionada".

Así pues, en el presente caso no existe sacrificio alguno del principio de seguridad jurídica ni del de confianza legítima.

Por otra parte, concurre en el caso que nos ocupa la existencia de "exigencias cualificadas del bien común o interés general" a que hace referencia la doctrina del Tribunal Constitucional, pues la Ley 2/2011 pretendió un objetivo de interés general, como es el de evitar una impropia tributación como irregulares de rendimientos del trabajo a los que ontológicamente no quepa atribuir ese carácter, fueran exigidos los requisitos antes indicados con mejor o peor fortuna, según el criterio que se mantenga, llamándonos la atención de que lo que exponemos parece reconocerse implícitamente en el Auto (página 24 in fine) al afirmar que para lograr dicho objetivo "bastaba introducir la norma legal pro futuro u otorgarle una retroactividad impropia o de grado medio..."

Precisamente hablando de exigencias de interés general, el Auto hace referencia a la Sentencia del Tribunal Constitucional 176/2000, de 8 de noviembre, pero con el debido respeto, disiento en cuanto a la posible aplicación de la doctrina contenida en ella al supuesto de actual referencia.

En efecto, el supuesto al que se enfrentó el Tribunal Constitucional derivaba de que la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, dio nueva redacción en su artículo 1.5 al artículo 17.2.a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (*"Como regla general, los rendimientos íntegros se computarán en su totalidad, excepto que les sea de aplicación alguna de las reducciones siguientes:*

El 30 por 100 de reducción, en el caso de rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años y que no se obtengan de forma periódica o recurrente, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

El cómputo del período de generación, en el caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, deberá tener en cuenta el

número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan.")

La modificación consistió en la incorporación del siguiente párrafo:

"La cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años.

Reglamentariamente se fijará la cuantía del salario medio anual, teniendo en cuenta las estadísticas del impuesto sobre el conjunto de los contribuyentes en los tres años anteriores."

La Ley había sido publicada en el Boletín Oficial del Estado del día 30 de diciembre de 1999, y fijada su entrada en vigor, según su Disposición Final Segunda, *"el día 1 de enero del año 2000"*, no obstante lo cual, la Disposición Transitoria Duodécima, bajo el título de *"régimen transitorio de la modificación introducida en 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"*, establecía, en su primer párrafo, que *"La modificación introducida en 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, por el artículo 1 de esta Ley, será aplicable a los rendimientos devengados desde el día 1 de octubre de 1999"*.

Pues bien, el Tribunal Constitucional, en el Fundamento de Derecho Quinto de la Sentencia 176/2011, razona primeramente el carácter de retroactividad "auténtica" de la norma, argumentado de la siguiente forma:

"...aún tratándose el impuesto sobre la renta de las personas físicas de un tributo con un hecho imponible duradero o de período, en el que el devengo se sitúa al final del período impositivo y, por tanto, de un tributo en el que el legislador puede, en principio, modificar «algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el

período impositivo en el que deben surtir efectos» (STC 182/1997, de 19 de noviembre, F. 13), dado que con ello estaría afectando a un hecho imponible aún no consumado (STC 182/1997, de 28 de octubre, F. 12), sin embargo, en el caso que nos ocupa la norma impugnada entró en vigor el día 1 de enero de 2000, esto es, con posterioridad al devengo del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio 1999 (que se producía, con carácter general, el día 31 de diciembre de cada ejercicio de conformidad con lo dispuesto en el art. 12.2 de la Ley 40/1998). Se trata, pues, de un supuesto de retroactividad «auténtica» en la medida que la retroactividad incorporada a la disposición transitoria impugnada afectó, en el ámbito de un hecho imponible que estaba totalmente consumado, a situaciones jurídicas surgidas y concluidas durante el ejercicio de 1999.

Y tras ello, recuerda el Tribunal Constitucional que en los supuestos de retroactividad «auténtica» ha venido afirmando que "sólo cualificadas excepciones" podrían oponerse al principio de seguridad jurídica (STC 197/1992, de 19 de noviembre, F. 4), por lo que la licitud o ilicitud de la disposición y, por tanto, el sacrificio de ese principio, dependerá de la concurrencia o no de exigencias cualificadas "del bien común"(STC 126/1987, de 16 de julio, F. 11) o de "interés general" (STC 182/1997, de 20 de octubre, F. 11 d)), "razón por la cual, pueden reputarse conformes con la Constitución modificaciones con cualquier grado de retroactividad cuando «existieran claras exigencias de interés general» [STC 173/1996, de 31 de octubre , F. 5 C)]. En ese sentido se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras en su Sentencia de 26 de abril de 2005 (C-376/02), caso *StichtingGoedWonen contra Staatssecretaris van Financiën* , donde precisamente se afirmaba que la finalidad de evitar las operaciones dirigidas a eludir las obligaciones tributarias puede constituir una justificación suficiente para una norma retroactiva (párr. 45: «Los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica no se oponen a que un Estado miembro, con carácter excepcional y con el fin de evitar que durante el procedimiento legislativo se incrementen

considerablemente las operaciones financieras destinadas a minimizar la carga del IVA contra las que pretende luchar precisamente una Ley de modificación, atribuya a esta Ley un efecto retroactivo, cuando, en circunstancias como las del asunto principal, se ha advertido de la próxima adopción de la Ley y de su efecto retroactivo a los operadores económicos que realizan operaciones económicas como las contempladas por la Ley, de modo que puedan comprender las consecuencias de la modificación legislativa prevista para las operaciones que realizan)». Finalmente, hemos afirmado que las citadas exigencias de interés general «deben ser especialmente nítidas cuando la norma retroactiva de que se trate incide en un tributo como el impuesto sobre la renta de las personas físicas» [STC 182/1997, de 28 de octubre, F. 13 A)]."

En fin, la Sentencia estima en parte el recurso y declara la inconstitucionalidad del primer párrafo de la Disposición Transitoria Duodécima del artículo 17.2 .a), antes transcrito, para lo cual razona que si bien pudieron perseguirse con la modificación fines de justicia tributaria (no en balde se había tratado de corregir la utilización del sistema de retribución por medio de "stock options" como un instrumento de planificación fiscal por contribuyentes de elevado nivel de rentas que tenían la posibilidad de arbitrar sus relaciones económicas, provocando la generación de rendimientos dinerarios o en especie de forma irregular), "en la medida en que dicha modificación afecta por igual a todas las rentas irregulares del trabajo, sin establecer distinciones de ningún tipo para aquellas rentas que pretendidamente serían el objeto de la medida porque con ellas se propiciaban operaciones de planificación fiscal, se produce un tratamiento indiscriminado. Este tratamiento indiscriminado implica que el efecto retroactivo se proyecte por igual sobre todas las rentas irregulares del trabajo, lo que no sólo pone en duda la existencia misma de un cualificado fin de interés general sino que tiene como consecuencia que la medida tenga un alcance más general que el que pudiera estar reflejado en la tramitación parlamentaria."

Por tanto, el Tribunal Constitucional estimaba que la reforma de la Ley, basada en una mayor justicia tributaria, resultaba en principio constitucional, pero la inconstitucionalidad derivaba de que la finalidad se lograba entendiendo la modificación a toda clase de rentas de trabajo, circunstancia que no concurre en el presente caso porque la Disposición Adicional Trigésimo primera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, (introducida por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible), se refiere tan solo a *"rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores...."*

En fin, y en tercer lugar, la Ley se limita a elevar el rango de la norma reglamentaria. *"Por tanto, 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 norma anterior (STC 182/1997, FJ 12 y posteriormente, en el mismo sentido, STC 273/2000, F,J, 12),debiendo añadirse que igualmente el Tribunal Constitucional tiene declarado que " no resulta contrario a la Constitución que el legislador asuma una tarea que anteriormente había encomendado al poder reglamentario, pues nuestro sistema constitucional desconoce algo parecido a una reserva reglamentaria inaccesible al legislativo (SSTC 5/1981, de 13 de febrero , F. 21 b), y 18/1982, de 4 de mayo, F. 3). De tal suerte que, dentro del marco de la Constitución y respetando sus específicas limitaciones, la ley puede tener en nuestro ordenamiento jurídico cualquier contenido, no estándole en modo alguno vedada la regulación de materias antes atribuida al poder reglamentario (por todas, STC 73/2000, de 14 de marzo, F. 15)."*

Es cierto que la recurrente aduce que si la sentencia impugnada hubiese recaído con anterioridad a la aparición de esa Ley de Economía Sostenible, imperativamente la Sala de instancia hubiera tenido que fallar la existencia de un exceso reglamentario, preguntándose "cómo es posible que los derechos del ciudadano se limiten por el hecho de que una

controversia judicial se mantenga *sub iudice*, sin culpa por su parte, hasta la aparición (desgraciada para él) de una normativa retroactiva-restrictiva, ajena a toda seguridad jurídica y previsibilidad por su parte".

Pero a la luz de las circunstancias fácticas y jurídicas del caso -entre las cuales figura la de que la "expectativa" de la recurrente se produce años después del devengo del Impuesto y en virtud de la Sentencia de esta Sala y Sección de 30 de abril de 2009-, el alegato es fácilmente reversible, pues, volvemos a insistir, cuando los días 14 y 15 de febrero de 2007 percibió los rendimientos del trabajo personal derivados del ejercicio de las opciones sobre acciones, la recurrente no tenía derecho a la reducción del 40 por 100 prevista en el artículo 18.2 de la Ley 35/2006, porque, como se ha indicado anteriormente, incumplía los requisitos previstos en el artículo 10.3 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 2004, que: **1º)** debía presumirse válido y eficaz; **2º)** no se pudo ver afectado por la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2009, que tiene un ámbito material y temporal limitado al que antes nos hemos referido.

Por todo lo expuesto, el motivo primero de casación debió desestimarse, sin planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

Finalmente, no me queda sino, como no puede ser de otra forma, expresar mi pleno respeto y acatamiento del criterio mayoritario.