

## **STC 182/1997, de 28 de octubre de 1997**

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Alvaro Rodríguez Bereijo, Presidente, don José Gabaldón López, don Fernando García-Mon y González-Regueral, don Vicente Gimeno Sendra, don Rafael de Mendizábal Allende, don Julio Diego González Campos, don Pedro Cruz Villalón, don Carles Viver Pi-Sunyer, don Enrique Ruiz Vadillo, don Manuel Jiménez de Parga y Cabrera, don Tomás S. Vives Antón y don Pablo García Manzano, Magistrados, ha pronunciado

### **EN NOMBRE DEL REY**

la siguiente

### **S E N T E N C I A**

En los recursos de inconstitucionalidad acumulados núms. 2.548/92 y 553/93, promovidos por don Federico Trillo-Figueroa Martínez-Conde, comisionado por más de cincuenta Diputados del Grupo Parlamentario Popular, el primero contra los arts. 2 y 6.1 del Real Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio, de Medidas Presupuestarias Urgentes, que modificaron las escalas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para 1992 y la prestación por incapacidad laboral transitoria, respectivamente, y el segundo contra el art. 2 de la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, de Medidas Presupuestarias Urgentes, de modificación de las indicadas escalas. Ha comparecido el Abogado del Estado. Ha sido Ponente el Presidente don Alvaro Rodríguez Bereijo, quien expresa el parecer del Tribunal.

### **I. Antecedentes**

1. Don Federico Trillo-Figueroa Martínez-Conde, Abogado, en su calidad de Comisionado por 103 Diputados al Congreso, miembros de su Grupo Popular, y mediante escrito que ha tenido su entrada en el Registro General del Tribunal Constitucional el 23 de octubre de 1992, interpuso recurso de inconstitucionalidad, al que ha correspondido el número 2.548/92, contra los arts. 2 y 6.1 del Real Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio, de Medidas Presupuestarias Urgentes, publicado en el "B.O.E." núm. 176, de 23 de julio de 1992, con base en los fundamentos jurídico-materiales siguientes:

A) Entre las posturas doctrinales extremas, o sea, la de que, de un lado, en el marco de los arts. 31, 86 y 133 C.E., ninguna razón de urgencia permitiría establecer tributos o ejercer la potestad tributaria mediante el Decreto-ley, y la de que, de otro, sería admisible genéricamente la utilización del Decreto-ley en materia tributaria, pues las limitaciones del art. 86.1 coincidirían con la reserva a la Ley Orgánica del art. 81.1 C.E., el Tribunal Constitucional ha mantenido que «la cláusula restrictiva del art. 86.1 C.E. (...) debe ser entendida de modo tal que ni reduzca a la nada el Decreto- ley, que es un instrumento normativo previsto por la Constitución (...), ni permita que por Decreto-ley se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del Título I, ni dé pie para que por Decreto- ley se vaya en contra del contenido o elementos esenciales de alguno de tales derechos» (STC 111/1983). Como también ha acogido el Tribunal Constitucional, frente a la doctrina según la cual el Real Decreto-ley no podría crear tributos, pero sí modificarlos en caso de extraordinaria y urgente necesidad, la de que es admisible la utilización del Real Decreto-ley para la regulación de los aspectos tributarios no cubiertos por el principio de reserva de ley (SSTC 6/1983, 41/1983, 51/1983 y 60/1986). Reserva de ley cuyo ámbito hay que entender referido a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo. Más en concreto, el Tribunal Constitucional habría entendido (SSTC 179/1985 y 19/1987) que es imposible para los Ayuntamientos regular tipos de gravamen mediante ordenanzas municipales. Por lo que, siendo el tipo de gravamen un elemento esencial del tributo, siempre reservado a la ley, habría que concluir, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que aquél no puede regularse mediante Decreto-ley.

B) El art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio, modifica -lo que está vedado a tal instrumento normativo- las escalas del I.R.P.F., las cuales contienen los tipos de gravamen del mismo, y son por ello un elemento esencial del tributo, conforme a las SSTC 179/1985 y 19/1987, por lo que dicho art. 2 es inconstitucional.

C) El art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 es además inconstitucional por contrario al principio de seguridad jurídica -certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y resumen de los demás principios del art. 9.3 C.E.-, pues entra en vigor el mismo día de su publicación en el "B.O.E.", frustrando la confianza de los ciudadanos en el Estado, por cuanto han efectuado sus cálculos y desarrollado sus actividades económicas fundándose en las tarifas que entraron en vigor el 1 de enero de 1992, conforme a la Disposición final segunda, 1, de la Ley 18/1991, de 6 de junio, Ley que había alentado la confianza en la sucesiva reducción de las tarifas

anticipando en su Disposición adicional octava unas tarifas todavía más reducidas para 1993. Habiendo declarado el Tribunal Constitucional que en algunos casos la retroactividad de las leyes tributarias puede suponer su inconstitucionalidad por quebrantar el principio de seguridad jurídica (STC 126/1987), sin que a ello obste que la obligación tributaria principal del I.R.P.F. no nazca hasta el 31 de diciembre de 1992, pues su hecho imponible no es instantáneo, como el del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, I.V.A.), sino duradero, y las rentas obtenidas bajo las anteriores escalas van a tributar a los nuevos tipos.

D) En la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se ha entendido respecto del requisito de la extraordinaria y urgente necesidad que se trata de una necesidad relativa, en función de los objetivos fijados en cada momento por la política del Gobierno (STC 6/1983, primera de las del caso RUMASA, muy criticada por la doctrina), lo que ha llevado a algún sector de ésta a estimar que ello abre inmensas posibilidades expansivas a los Decretos-leyes, pues justificarían su necesidad situaciones tan genéricas o endémicas como la de la persistencia de una coyuntura económica de crisis industrial (STC 21/1986), o bien el mecanismo más normal en el sistema democrático como es la celebración de elecciones y la alternancia en el poder como consecuencia del surgimiento de una nueva mayoría (STC 60/1986). Pero con fundamento, precisamente, en lo establecido por el propio Tribunal Constitucional, sí se exige al menos, en materia tributaria, cierta congruencia entre la situación que se trata de afrontar y el contenido del Decreto-ley, rechazándose muy especialmente como impropias del mismo aquellas previsiones «que, por su estructura misma, independientemente de su contenido, no modifiquen de manera instantánea la situación jurídica existente, pues de ellas difícilmente podrá predicarse la justificación de extraordinaria y urgente necesidad» (STC 29/1982). Modificación instantánea que no se daría en este caso, puesto que el art. 2 del Decreto-ley no hace sino modificar las tarifas para el ejercicio de 1992 de un impuesto, el I.R.P.F., cuyo devengo no se produce, por lo general, hasta el 31 de diciembre del mismo año, produciéndose su recaudación en junio de 1993. Pudo haberse presentado un Proyecto de Ley, tramitado incluso por el procedimiento legislativo ordinario, o bien haberse incluido la modificación de tarifas en el Proyecto de Ley de Presupuestos, por tratarse de una cuestión con indudable repercusión en los ingresos públicos. Al no haber existido urgencia ni necesidad algunas de la medida, se habría violado de modo flagrante y palmario el art. 86.1 C.E. Y no cabe argumentar que la urgencia del Decreto-ley radicaba en salvar el principio de seguridad jurídica, principio ya quebrantado por la modificación de la tarifa una vez transcurrida más de la mitad del período impositivo, pues en cualquier caso el anuncio de un Proyecto de Ley en el "B.O.E." no hubiese sido más perjudicial para la

seguridad jurídica que la utilización abusiva del Decreto-ley. Sin que, en cuanto al art. 3 del Decreto-ley, se entienda la "extraordinaria y urgente necesidad" para modificar la tabla de retenciones, anteriormente fijada por el art. 46 del Reglamento del I.R.P.F. y modificable por el Gobierno mediante Real Decreto.

E) El art. 6.1 del Real Decreto-ley 5/1992 instaura una modificación del art. 129.1 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (L.G.S.S.), aprobado por Decreto 2.065/1974, de 30 de mayo, por la que el subsidio por incapacidad laboral transitoria (I.L.T.) deja de satisfacerse por la Tesorería General de la Seguridad Social para pasar a satisfacerse por el empresario "desde los días cuarto al decimoquinto de baja, ambos inclusive". El problema que se plantea es el de si tal satisfacción pecuniaria tiene naturaleza tributaria, o de prestación patrimonial de carácter público, en cuyo caso incurriría en la misma causa de inconstitucionalidad señalada para el art. 2 del Real Decreto-ley, mientras que no sería aplicable tal argumento si su naturaleza fuese la de seguro. Cuestión sobre la que ya no existe duda doctrinal alguna -se hace referencia a diversas opiniones doctrinales al respecto- que ha sido ya resuelta por el Tribunal Supremo (S.T.S. de 27 de marzo de 1991) y sobre la que existe incluso jurisprudencia constitucional (SSTC 103/1983, 65/1987, 127/1987 y 39/1992), en sentido favorable, todo ello, a considerar la obligación de cotizar a la Seguridad Social, atendida su verdadera naturaleza, y a la vista del art. 31 C.E., como de naturaleza jurídica tributaria. Con la precisión de que, aun no siendo el pago de la I.L.T. una cotización, pues anteriormente era un gasto público y formaba parte de las prestaciones públicas derivadas del sistema de la seguridad social, sí es también, a partir del Real Decreto- ley impugnado, un tributo o prestación patrimonial de carácter público que ha de pagarse por el empresario. Por lo que es aquí aplicable el mismo razonamiento del apartado B) y es inconstitucional el art. 6.1 del Real Decreto-ley, por el que se configura un elemento esencial de un tributo, lo que está vedado a tal instrumento normativo.

Aun no considerándose el pago de la I.L.T. como un tributo, difícilmente podría negársele su condición de prestación patrimonial de carácter público, cuyo establecimiento también está reservado a la Ley (art. 31.3 C.E. y STC 37/1981), y sería perfectamente aplicable la doctrina del Tribunal Constitucional relativa al ámbito del Real Decreto-ley en materia financiera y tributaria, pues «la cláusula restrictiva del art. 86.1 de la C.E. debe ser entendida de modo tal que ni reduzca a la nada el Decreto-ley (...), ni permita que por Decreto-ley se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del Título I, ni dé pie para que por Decreto-ley se vaya en contra del contenido o elementos esenciales de alguno de tales derechos" (STC 111/1983), siendo el mismo caso tanto en el supuesto de los

tributos como en el de las prestaciones de carácter público del art. 31.3 C.E. Y la misma debe ser la solución respecto de qué aspectos de una prestación patrimonial de carácter público están excluidos de regulación mediante Real Decreto-ley, y cuáles no, o sea la de que la exclusión hay que entenderla referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación ex novo del gravamen y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo (SSTC 6/1983, 41/1983, 51/1983 y 60/1986). Sin que pueda fijarse mediante Real Decreto-ley, en coherencia con las SSTC 179/1985 y 19/1987, directa o indirectamente, el tipo de gravamen, por tratarse de un elemento esencial del tributo, o, en este caso, de la prestación patrimonial de carácter público, lo que precisamente hace el art. 6.1 del Decreto-ley impugnado, que por ello es inconstitucional.

F) Sería inaplicable la jurisprudencia del Tribunal Constitucional acerca de la conversión en Ley de los Decretos-leyes.

Existen dos formas de concebir la "secuencia normativa" que supondría la aplicación sucesiva de los párrafos 2 y 3 del art. 86 C.E.: Es posible sostener que el Decreto-ley y la Ley serían dos normas completamente distintas, controlables separada y autónomamente; al Decreto-ley sucedería eventualmente, derogándolo una Ley formal independiente, sin efectos retroactivos salvo disposición expresa en contrario y sin posibilidad de efectos sanatorios sobre los eventuales vicios del Decreto-ley. O también es posible concebir ambas normas como parte de una misma secuencia de manera que el proceso culmine con una "Ley de Conversión", que convierte en inatacables los eventuales vicios del Decreto-ley; existiría así una especie de "perdón parlamentario".

La jurisprudencia del Tribunal Constitucional al respecto se encuentra plasmada en un caso no muy alabado -los grandes casos no hacen buen Derecho-, el de la STC 111/1983: la tramitación como Ley del Decreto-ley no priva de sentido la impugnación de éste como actividad gubernamental, ni cabría hablar del efecto sanatorio de la Ley. Pero a partir de ello el Tribunal Constitucional sólo analiza la constitucionalidad de aquellas normas del Decreto-ley que no se contienen en la Ley, por lo que parece volver a recoger la idea del efecto sanatorio de la Ley. Doctrina que dio lugar a una importante división en el seno del mismo, y que no goza de la fortaleza de la unanimidad, ni puede considerarse adornada de la fuerza vinculante propia de la jurisprudencia reiterada. Siendo la mejor crítica realizada al razonamiento de tal Sentencia la contenida en el Voto Particular de seis de los Magistrados, en el que se dice que «el Decreto-ley es una norma distinta y separada de la Ley posterior, pues de otro modo desaparecerían las limitaciones del 86.1 (...)», por lo que, «si bien en

ningún caso podría ser enjuiciada la Ley posterior no recurrida (...) la Sentencia en cambio debió extenderse a la totalidad del Decreto-ley, con objeto de determinar su conformidad o disconformidad con la Constitución».

Por todo ello, ha de ajustarse la doctrina jurisprudencial sobre el llamado "efecto sanatorio" a los postulados de Justicia derivados de la Constitución, considerándose, a partir de este caso, que tal efecto de la Ley sobre el Decreto-ley no puede considerarse ni tan automático ni tan intenso que no haya lugar a la posible declaración de inconstitucionalidad de cualquier asunto contenido en un Real Decreto-ley por el mero hecho de haber sido posteriormente regulado de idéntica manera mediante una Ley. Pues, de consagrarse la doctrina jurisprudencial antes aludida, en un régimen de mayoría absoluta, como aquél en el que se produce el Decreto-ley impugnado, las minorías parlamentarias quedarían aplastadas, convirtiéndose el Decreto-ley en una forma ordinaria de iniciativa legislativa, fundiéndose a conveniencia del Gobierno los arts. 86 y 87 C.E. e imponiéndose a las Cámaras, a cada uno de los Diputados y Senadores y al pueblo español, titular de la soberanía nacional, una política de iniciativa legislativa basada en la de debate sobre hechos consumados, lo que es del todo inadmisibile con arreglo a las libertades consagradas en la Constitución.

Por todo lo cual se solicita que se dicte Sentencia por la que se declaren inconstitucionales y por lo tanto nulos los arts. 2 y 6.1 del Real Decreto-ley 5/1992, por violar los preceptos de la Constitución citados en cada uno de los motivos del recurso. En un primer otrosí se solicitó asimismo la tramitación preferente del recurso de inconstitucionalidad; en el segundo, la suspensión de los preceptos impugnados en tanto no se dictase Sentencia; y en el tercero, recabar de los poderes públicos y órganos de cualquier Administración Pública la remisión del expediente y de los informes y documentos relativos a las disposiciones impugnadas.

2. La Sección Segunda acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad interpuesto; dar traslado de la demanda y de los documentos presentados al Congreso de los Diputados, al Senado y al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia; denegar la petición de suspensión, por no estar prevista tal posibilidad cuando el recurso de inconstitucionalidad se dirige contra Leyes del Estado y carecer el Tribunal Constitucional de facultades para otorgarla; denegar asimismo la solicitud formulada en el tercer otrosí de la demanda, sin perjuicio de que el Tribunal acordase, en su caso, recabar de los poderes públicos la remisión del expediente de elaboración del Real Decreto-ley impugnado y los informes y documentos necesarios para la resolución del asunto, conforme al art. 88.1 LOTC;

tener por efectuadas las manifestaciones efectuadas en el primer otrosí de la demanda; y publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado».

3. El Presidente del Congreso de los Diputados, por escrito registrado de entrada el 18 de noviembre de 1992, comunicó el Acuerdo de la Mesa de la Cámara de no personarse en el procedimiento ni formular alegaciones, así como de poner a disposición del Tribunal las actuaciones que pudiera precisar.

4. El Presidente del Senado, por escrito registrado de entrada el 26 de noviembre de 1992, comunicó asimismo el Acuerdo de la Mesa de la Cámara de personarse la misma en el procedimiento y ofrecer su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

5. El Abogado del Estado, por escrito registrado de entrada el 30 de noviembre de 1992, se personó en nombre del Gobierno y solicitó una Sentencia totalmente desestimatoria del recurso con base en las alegaciones siguientes:

A) Respecto del contenido del recurso, y en respuesta al último fundamento jurídico-material de la demanda, no se comparten las críticas efectuadas por los recurrentes a la STC 111/1983. En torno al problema general de cuáles son los efectos que ha de tener sobre un proceso declarativo de inconstitucionalidad la pérdida sobrevenida de vigencia de su objeto - la disposición o precepto legal recurrido o cuestionado-, la doctrina que al respecto se deduciría de dicha STC 111/1983, así como de otras, sería la siguiente: Aun sin poderse dar respuesta unívoca a tal cuestión (STC 182/1992, con cita de la 111/1983), la derogación, en el recurso de inconstitucionalidad, extinguirá, por lo común, su objeto (SSTC 111/1983, 160/1987, 150/1990). Tal regla general soporta como excepciones la de que la norma derogada conserve una «proyección ultraactiva» o un «vestigio de vigencia» (SSTC 160/1987, 199/1987), o bien la de que el Decreto-ley sea sustituido, mediante práctica parlamentaria aceptada por la STC 29/1982, por una Ley tramitada con arreglo al art. 86.3 C.E. (SSTC 111/1983, 60/1986). La conversión en Ley del Decreto-ley no impide examinar si concurrió o no el presupuesto habilitante y si el Decreto-ley violó la prohibición de afectar a las materias excluidas por el art. 86.1 C.E. (STC 111/1983). En este punto, la diferencia entre la STC 111/1983, según la cual la falta de recurso contra la Ley de conversión impide examinar los vicios de inconstitucionalidad material que se reprochen al contenido de los preceptos del Decreto-ley recogidos en la Ley de conversión, y su Voto Particular, según el cual no se produciría tal impedimento, sería menor que la que suponen los recurrentes, pues,

conforme a lo que se dice en el Voto Particular, si por razones de constitucionalidad material se invalidara un precepto del Decreto-ley, luego reproducido en la no recurrida Ley de conversión, aquella invalidación carecería de efecto práctico inmediato, sin perjuicio de la posibilidad siempre abierta de que algún Juez o Tribunal cuestionase la constitucionalidad del correlativo precepto de dicha Ley. Y «es la pureza misma del ordenamiento jurídico la que se ventila en esta sede jurisdiccional, y ello ha de decidirse en términos de validez o invalidez ex origine de las normas impugnadas, sin atender a su vigencia o derogación en el momento en que se pronuncia el fallo constitucional» (STC 60/1986). Doctrina que se ciñe al supuesto específico del control sobre el correcto uso del Decreto-ley (STC 199/1987) y cuyos términos generales parecen no distinguir entre infracciones del art. 86 C.E. y otros vicios de inconstitucionalidad material, en línea con la doctrina general acerca del control sobre los Decretos-leyes de la STC 29/1982, que resolvió un caso en el que existió convalidación, sin conversión, del Decreto-ley, mientras que en el de la STC 60/1986 hubo conversión.

De tales reflexiones se extraen para el presente recurso las consecuencias siguientes: La mayoría de los vicios imputados a los arts. 2 y 6.1 del Real Decreto-ley se refieren a infracciones del art. 86.1 C.E., o sea vicios sobre cuyo enjuiciamiento carece de toda transcendencia la posible derogación o sustitución del Real Decreto-ley 5/1992 por la Ley aprobada al amparo del art. 86.3 C.E. (Ley 28/1992, de 24 de noviembre, de Medidas Presupuestarias Urgentes). En consecuencia, las consideraciones del último fundamento jurídico-material de la demanda sólo son relevantes en relación con la acusación al art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992, efectuada en el tercer fundamento jurídico-material de la demanda, de violar los principios de seguridad jurídica e irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 C.E.). La Ley 28/1992, publicada el 24 de noviembre de 1992 y en vigor desde el día siguiente a su publicación, deroga el Real Decreto-ley y retrotrae los efectos de modificación de escalas del I.R.P.F. a los períodos impositivos finalizados en 1992 "con posterioridad al 22 de julio de dicho año" (art. 2.1 de la Ley 28/1992). No es posible vaticinar si esa Ley o alguno de sus preceptos serán o no recurridos, ni los fundamentos de la eventual impugnación, por lo que -se dice- el Abogado del Estado estudia y contesta al fundamento jurídico-material 3°. Y si el plazo para recurrir la Ley 28/1992 transcurriese inútilmente antes de fallar el Tribunal Constitucional el presente recurso, el Tribunal habría de resolver lo procedente, sin necesidad, salvo mejor opinión, de oír de nuevo a las partes sobre la incidencia de la derogación del Real Decreto-ley por la Ley 28/1992, pues bastaría para ello con lo expuesto al respecto en la presente alegación del Abogado del Estado y lo consignado por los recurrentes en el fundamento jurídico-material 6° de su demanda.

B) No procede -se dice- estimar ninguno de los motivos por los que es impugnado el art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992, en cuya Exposición de Motivos se describe, cumpliendo la exigencia de «definición explícita y razonada» (STC 29/1992), la situación de "extraordinaria y urgente necesidad" (en el sentido de las SSTC 6/1983, 111/1983, 29/1986, 60/1986 y 177/1990), nacida del crecimiento del déficit público durante el primer semestre del año, con la necesidad de actuar con urgencia y rigor sobre ingresos y gastos públicos para asegurar el cumplimiento de los objetivos del Programa de Convergencia presentado por el Gobierno en marzo del mismo año 1992, crecimiento y necesidad no discutidos en el recurso (se acompañan informes anexos elaborados al respecto a petición de la Abogacía del Estado por los Ministerios de Economía y Hacienda y de Trabajo y Seguridad Social). Dicho art. 2 es una medida adoptada en materia de ingresos, pues modifica, aumentando la carga tributaria, las escalas del I.R.P.F., impuesto cuya elección se explica por su generalidad. Las escalas se modifican con efectos para el impuesto devengado por períodos impositivos finalizados en 1992 con posterioridad a la entrada en vigor del Decreto-ley. Se anuncia la misma medida para 1993 mediante su inclusión en el anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado, aunque declarando la esperanza del Gobierno, una vez superadas las circunstancias concurrentes, de volver sobre los objetivos de evolución de las escalas del I.R.P.F. a que se refiere la Disposición adicional octava de la Ley 18/1981, de 6 de junio. Y la elevación de las escalas del I.R.P.F. comporta la correspondiente adaptación de la tabla de retenciones aplicables a los rendimientos del trabajo.

La primera objeción de los recurrentes al art. 2 del Real Decreto-ley, en el sentido de que las escalas del I.R.P.F. contienen los tipos de gravamen, elemento esencial del tributo vedado al Decreto-ley, llevaría implícito el razonamiento de que la Constitución prohíbe modificar, por Decreto-ley, las escalas del I.R.P.F. o el tipo de cualquier impuesto, aunque se trate de una variación mínima y por estrictas razones de política económica coyuntural. Tal tesis no podría ser compartida, pues siendo cierto lo dispuesto por los arts. 31.3 y 133.1 C.E., la reserva legal de tal art. 31.3 ha sido calificada como relativa (SSTC 6/1983 y 19/1987), mientras que la del art. 133.1 es referida a la potestad originaria del establecimiento de los tributos, «pero no en cambio a cualquier tipo de regulación de la materia tributaria» (SSTC 6/1983, 41/1983 y 51/1983). Estrictamente reservados a la Ley están el establecimiento o creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo (SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987), entendiéndose en la STC 19/1987 que el tipo de los impuestos locales puede ser fijado, dentro de los límites -a veces amplios- de la Ley, por una norma reglamentaria local. Pero la doctrina constitucional

sobre la reserva de Ley en materia tributaria tendría limitado interés, pues «no hay aquí un problema de reserva de Ley, sino de vulneración o no de los requisitos y los límites que para la emanación de Decretos-leyes por el Gobierno establece la Constitución» (STC 60/1986, con cita de la 111/1983), problemas que conviene separar con claridad. Las exigencias constitucionales de la reserva legal tributaria quedan satisfechas desde el momento en que el Decreto-ley goza de rango y fuerza legales, y nada hay en los arts. 31.3 y 133.1 C.E. ni en el sistema de la Constitución que fuerce a entender que la reserva contenida en tales preceptos es exclusivamente a la Ley votada en Cortes, por emplear la expresión tradicional. La idoneidad constitucional del Decreto-ley en materia tributaria reposa exclusivamente en la interpretación de los límites *ratione materiae* señalados por el art. 86.1 C.E. Existe una doctrina constitucional consolidada sobre el alcance de la prohibición de dicho precepto de afectar a los derechos, deberes y libertades regulados en el Título I C.E., uno de los cuales es el deber tributario (art. 31.1 C.E.): pudiéndose hacer uso del Decreto- ley «para dar respuesta a las perspectivas cambiantes de la vida actual» o intervenir cuando «las coyunturas económicas exigen rápida respuesta» (STC 6/1983), no cabe que por Decreto-ley «se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del Título I, ni [se] dé pie para que (...) se vaya en contra del contenido o elementos esenciales de alguno de tales derechos» (SSTC 111/1983, 60/1986 y 3/1988), lo que significa, puesto que la prohibición de afectar al contenido esencial sólo se refiere (art. 53.1 C.E.) a los derechos y libertades, no a los deberes, que el Decreto-ley puede contener disposiciones sobre los elementos esenciales del tributo (por ejemplo, la base o el tipo de gravamen), siempre que no supongan regulación del régimen general ni alteración esencial del deber de contribuir. Y la modificación de las escalas del I.R.P.F. contenida en el art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 no está vedada al Decreto-ley, pues ni contiene regulación alguna relativa al régimen general del deber de contribuir o deber tributario, sino una medida de coyuntura dictada ante la apremiante necesidad de lograr un cierto nivel de ingresos por el I.R.P.F. correspondiente al ejercicio de 1992 frente al agravamiento del déficit público, coyuntura que demandaba rápida respuesta; ni, aun aceptando dialécticamente -lo que significaría entender que la C.E. prohíbe utilizar el Decreto-ley en materia financiera justamente en las situaciones más graves de crisis financiera que hacen necesarios mayores sacrificios de los ciudadanos- la tesis de que la prohibición del Decreto-ley se refiera también al contenido esencial del deber de contribuir, tampoco puede decirse siquiera que tal art. 2 altere esencialmente dicho deber constitucional, pues ello exigiría una variación significativa e importante de la carga tributaria soportada por la generalidad o, al menos, gran número de

los ciudadanos, y las nuevas escalas suponen un muy moderado aumento de las inicialmente previstas para 1992.

Respecto de la segunda línea argumental de los recurrentes contra dicho art. 2, basada en la supuesta infracción de los principios de seguridad jurídica e irretroactividad de las disposiciones restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 C.E.), el mismo -se dice- ha sido redactado teniendo en cuenta la seguridad jurídica, pues la modificación de las escalas se aplicará sólo en aquellos casos en que los períodos impositivos finalicen en 1992, después de entrar en vigor el Real Decreto-ley. La demanda contiene algún eco de la doctrina alemana sobre las "leyes por sorpresa" y la distinción entre retroactividad propia e impropia, siendo la doctrina relevante al efecto la contenida en las SSTC 6/1983, 126/1987, 150/1990, 197/1992 y 205/1992, con arreglo a la cual también es rechazable este motivo de inconstitucionalidad. De los principios invocados en la demanda al respecto sólo procede tomar en consideración el de seguridad jurídica, pues no cabe «considerar con carácter general subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que se refiere expresamente el art. 9.3 de la Constitución» (STC 126/1987), procediendo los límites a la retroactividad de las normas tributarias no de que el art. 9.3 C.E. prohíba dar retroactividad a las normas sancionadoras y a las restrictivas de derechos individuales, sino de otros principios consagrados por el propio art. 9.3 C.E. (seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad) o por otros preceptos constitucionales (capacidad económica, art. 31.1 C.E.). El principio de seguridad jurídica «no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal» (STC 126/1987). Cuando la retroactividad de la norma tributaria es impropia, el enjuiciamiento de su constitucionalidad se limita a una ponderación de bienes o intereses suficiente para descartar una decisión carente de base objetiva y racional (arbitraria); habiendo recordado la STC 126/1987, a este propósito, la jurisprudencia constitucional alemana según la cual son en principio constitucionalmente legítimas las normas fiscales retroactivas cuando la Ley pretende tener aplicación en el período impositivo dentro del cual entra en vigor, como también la Corte Suprema de los Estados Unidos se ha pronunciado a favor de la constitucionalidad de las leyes fiscales cuyo objeto es gravar rentas o beneficios obtenidos durante el año en que se aprobó la Ley o incluso durante el año de la sesión legislativa anterior a la de su aprobación. Y la STC 150/1990 reitera la doctrina de la STC 126/1987, pero matizando que el principio constitucional de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, y calificando de «razonables» las dudas de constitucionalidad que arrojaba una Ley dictada el 19 de diciembre de 1984,

publicada el 27 de diciembre de 1984 y en vigor desde ese mismo día, que pretendía gravar rentas obtenidas en 1984. A la luz de esa doctrina constitucional, el art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 no viola el principio de seguridad jurídica por las razones siguientes: siendo el I.R.P.F. un impuesto de hecho imponible duradero, cuyo período impositivo es el año natural, salvo las excepciones legalmente previstas, y cuyo devengo se produce el último día de tal período, el precepto recurrido ha sido dictado para aplicarse solamente a períodos impositivos finalizados con posterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley, por lo que su retroactividad es impropia; es una norma de carácter transitorio, limitada al ejercicio de 1992 (rasgo tomado en consideración por la STC 126/1987), que responde a una difícil coyuntura de crisis financiera por aumento del déficit público y se enlaza con la modificación de la tabla de retenciones a partir del 1 de agosto de 1992, en el marco de una política económica presidida por la idea de alcanzar los objetivos de equilibrio y estabilidad impuestos por el Programa de Convergencia, cuyas mayores escalas se justifican constitucionalmente en el propio art. 31.1 C.E. y a cuyo favor cabe también invocar los arts. 40.1 y 130.1 C.E. Tampoco cabe entender lesionada la confianza digna de protección frente a cambios legales irrazonables o arbitrarios, pues no cabe calificar de imprevisto o irrazonable un cambio legal introducido en un caso de extraordinaria y urgente necesidad mediante un tipo de disposición legal prevista por la C.E. para esa clase de supuestos, habiendo existido -pues aún faltaba por transcurrir casi la mitad del período impositivo ordinario- margen suficiente para que los sujetos pasivos hayan podido adoptar nuevas decisiones o modificar otras anteriores. Y no sería aplicable al caso que nos ocupa la doctrina de los Votos Particulares a las SSTC 6, 41 y 51/1983, pues no ha habido aquí unas resoluciones individuales que previamente hayan reconocido unos concretos derechos.

Respecto del último motivo de inconstitucionalidad aducido en la demanda frente al art. 2 del Real Decreto-ley, lo que se pone en tela de juicio por los recurrentes no es la extraordinaria necesidad del caso, sino la urgencia, y más precisamente la adecuación entre la medida y la urgencia. Adecuación exigida en SSTC 29/1982, 111/1983 y 60/1986 que, respecto del art. 2 impugnado, resulta de las razones siguientes: la modificación de las escalas constituye una medida global junto con la modificación de la tabla de retenciones del art. 3, no recurrido, con efectos a partir del 1 de agosto de 1992, habiendo sido la urgencia la que llevó a incluir esta última modificación en el Real Decreto-ley, pues el trámite para la modificación del Reglamento del I.R.P.F., incluido el preceptivo dictamen del Consejo de Estado, hubiera hecho imposible la entrada en vigor en tal fecha de la nueva tabla de retenciones, cuya modificación sin la de la tarifa hubiera hecho necesaria la devolución de

mayores cantidades en momentos en que podía ser previsible que no hubiera sido superada la situación de necesidad económica; y, como segunda y más poderosa razón, la tramitación de la medida en procedimiento legislativo ordinario o urgente, o su incorporación a la Ley de Presupuestos, como vienen a proponer los recurrentes, hubiera entrañado lesión de la seguridad jurídica o, al menos, un mayor riesgo de conculcar este principio constitucional. Y es rigurosamente inaceptable -se dice- el razonamiento de la demanda con que se pretende paliar la contradicción entre sus fundamentos jurídico-materiales 3º y 4º: se comete petición de principio al dar por supuesto lo que ha de probarse, a saber, que el art. 2 del Real Decreto-Ley atenta contra la seguridad jurídica o que se ha hecho uso indebido del Decreto-Ley; y la suposición de un vicio de inconstitucionalidad no puede servir para justificar la comisión de otro más claro y grave.

C) Tampoco es inconstitucional la nueva redacción que el art. 6.1 del Real Decreto-ley 5/1992 da al art. 129.1 de la L.G.S.S. El único vicio que se imputaría a tal precepto sería la infracción de los límites materiales del art. 86.1 C.E., por afectar de manera constitucionalmente indebida, bien a un deber tributario (art. 31.1 C.E.), o bien al pago de una prestación patrimonial pública no tributaria (art. 31.3 C.E.). El estudio se ciñe, lógicamente, a este último punto, acompañándose una nota del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social sobre las causas de esa nueva redacción. Los recurrentes pretenden demostrar el carácter tributario de las cotizaciones a la Seguridad Social, pero el nuevo art. 129.1 L.G.S.S. nada tiene que ver con cotizaciones, sino con prestaciones.

Ante todo, no es cierto -dice el Abogado del Estado- que el Decreto-ley quede constitucionalmente vedado en el ámbito de la reserva de Ley, tesis rechazada por la STC 60/1986. No se trata de si la materia del nuevo art. 126.1 L.G.S.S. debe o no incluirse en la reserva relativa del art. 31.3 C.E., sino de si el art. 6.1 del Real Decreto-ley viola o no la prohibición de afectar a derechos, deberes y libertades del Título I C.E. El art. 31.3 C.E. no consagra ni establece en sí mismo ningún derecho, deber o libertad, por lo que en sí mismo queda fuera de los límites materiales del Decreto-ley. Los derechos, deberes y libertades que el Decreto-ley no puede afectar son los que la Constitución establezca directamente como tales derechos, deberes y libertades, mas no, por ejemplo, los principios rectores de la política económica y social, incluso los formulados mediante enunciados de derechos (arts. 43.1, 45.1 y 47 C.E.)

El contenido del nuevo párrafo segundo del art. 129.1 L.G.S.S. nada tiene que ver con el deber tributario. La Sentencia del T.S. de 27 marzo de 1991, invocada por la parte demandante, que fue parcialmente dejada sin efecto en recurso de revisión por la de 9 de

mayo de 1992, no reconocía naturaleza tributaria a las cotizaciones. Y las SSTC 70/1991 y 39/1992 vienen a señalar la tendencia de la Seguridad Social a la separación del esquema contributivo, compatible con la conservación de rasgos típicamente contributivos en parte de las prestaciones.

Pero además el subsidio por I.L.T. a cargo del empresario no puede equipararse a cotización, y por ende al tributo. El subsidio es un derecho de crédito del trabajador, mientras que la cotización es un crédito de la Seguridad Social. La nueva redacción del art. 129.1 L.G.S.S. supone que dentro del genérico deber de protección que el empresario asume en la relación de trabajo se incluye ahora, como deber ex lege específico de seguridad social, pagar a sus expensas el subsidio por I.L.T. entre los días cuarto y decimoquinto. En cualquier caso, tal subsidio sigue siendo prestación de la Seguridad Social. Y el nuevo art. 129.1 L.G.S.S. no entraña violación del art. 86.1, en relación con el 31.1 y 3 C.E., porque nada tiene que ver con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Pues no toda obligación pecuniaria impuesta por la Ley a un particular tiene carácter de tributo o de prestación pecuniaria pública.

6. Don Federico Trillo-Figueroa Martínez-Conde, Abogado, en su calidad de Comisionado por más de cincuenta Diputados al Congreso, miembros del Grupo Popular en el mismo, y mediante escrito que ha tenido su entrada en el Registro General del Tribunal Constitucional el 25 de febrero de 1993, interpone recurso de inconstitucionalidad, al que ha correspondido el núm. 553/93, contra el art. 2 de la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, de Medidas Presupuestarias Urgentes, publicada en el "B.O.E." núm. 283, de 25 de noviembre de 1992, con base en los fundamentos jurídico-materiales siguientes:

A) El nuevo recurso de inconstitucionalidad, esta vez interpuesto contra sólo un artículo de la Ley 28/1992, no debe entenderse como una continuación del recurso anteriormente promovido contra el Real Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio. El Real Decreto-ley y la Ley no deben tenerse como dos normas conexas, sino como dos disposiciones autónomas; y los argumentos que ahora se hacen valer contra el art. 2 de la Ley 28/1992, si bien coinciden en parte con los aducidos contra el Decreto-ley, son distintos de los anteriores.

Ley y Real Decreto-ley son normas distintas por las siguientes razones: a) Porque la Ley 28/1992 deroga el Real Decreto-ley 5/1992. b) El Real Decreto-ley se funda en las facultades normativas excepcionales atribuidas al Gobierno, mientras que la Ley se funda en el sistema legislativo ordinario constitucionalmente atribuido a las Cortes Generales. c) Ambas normas tienen un tratamiento distinto tanto en la Constitución, como en los

Reglamentos de las Cámaras, a efectos de su tramitación parlamentaria. d) El Real Decreto-ley tenía límites formales que la Ley no tiene, por lo que los argumentos que ahora se hacen valer no permiten impugnar el art. 6.1 de la Ley 28/1992, ni son tantos como los aducidos contra el Real Decreto-ley, en el que había «más inconstitucionalidad» que en la Ley. e) Los resultados normativos finales de una Ley y un Real Decreto-ley son distintos. f) La Ley 28/1992 y el Real Decreto-ley 5/1992 son normas materialmente distintas por tener redacciones distintas, aunque sea en pequeñas cuestiones de matiz. g) Los límites materiales que constitucionalmente existen para el Real Decreto-ley no existen, en cambio, para la Ley. h) La Ley 28/1992 no es en principio retroactiva, aunque lo es en su art. 2 y por eso se impugna; pero si se considerase que tiene un efecto sanatorio tendría también un efecto retroactivo (el de sanar). i) Desde el punto de vista del recurso de inconstitucionalidad, ambas normas pueden tener vicios autónomos, sin que se pueda defender una comunicación necesaria entre ellas o efecto sanatorio alguno. j) Desde el punto de vista del recurso de inconstitucionalidad, la impugnación del Decreto-ley no conlleva necesariamente la de la Ley ni viceversa.

Han existido, pues, en el ordenamiento jurídico dos normas completamente distintas, con sus propios vicios y causas de inconstitucionalidad, controlables separada y autónomamente. Como ya se hizo valer en el recurso anterior, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional al respecto, plasmada en la STC 111/1983, merece ponderada revisión y no han faltado dudas en este sentido dentro del propio Tribunal. Este analizó solamente la constitucionalidad de las normas no contenidas en la Ley, actuando así como si nos encontrásemos ante un único instrumento normativo realizado en dos fases, olvidando que normas de perfecta constitucionalidad contenidas en una Ley pueden no serlo en un Decreto-ley. Doctrina que debe modificarse, y así se solicita, y que dio lugar a una importante división en el seno del Tribunal, por lo que no puede considerarse adornada de la fuerza vinculante de la jurisprudencia reiterada.

B) Puede el Tribunal Constitucional, con arreglo al art. 83 LOTC, previa audiencia de los recurrentes, disponer la acumulación de ambos procesos. Sin renunciar a tal trámite de audiencia, se solicita de entrada que no se proceda a la acumulación, pues las acciones ejercitadas no tienen los mismos actores, ni nacen de un mismo título, ni se fundan en una misma causa de pedir. El problema que se quiere evitar, como tal, no es la acumulación, sino que lo que se busca es, en coherencia con lo anteriormente expuesto, un tratamiento completamente separado de las cuestiones, sin que se mezclen los argumentos. La no

acumulación se solicita para mayor claridad, y ante lo previsible de la posibilidad de acumulación.

C) El art. 2 de la Ley 28/1992, por el que se sustituyen las escalas contenidas en los arts. 74.1 y 91 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del I.R.P.F., y que arteramente -se dice- retrotrae sus efectos al 22 de julio de 1992, yerra de varias maneras: Porque hace valer así su escasa confianza en el Real Decreto-ley antes promulgado. Porque la entrada en vigor del Real Decreto-ley tuvo lugar el 23, no el 22 de julio, por lo que en el ejercicio de 1992 existiría un triple régimen, el que va del 1 de enero al 22 de julio, el del 22 al 23 de julio y el del 22 de julio al 31 de diciembre. Y porque la Ley se autoconstituye en retroactiva, pues el hecho imponible del I.R.P.F. se produce cuando se obtiene la renta por el sujeto pasivo (art. 5 de la Ley 18/1991), y aunque pueda mantenerse que la obligación tributaria no nazca hasta el 31 de diciembre, el hecho imponible se realiza en parte cada día y ya se ha realizado en parte desde el 1 de enero (ó el 22 de julio).

La relación tributaria debe ser cierta. La seguridad jurídica ampara que no se dé retroactividad tributaria alguna que afecte a cualquiera de los elementos esenciales de dicha relación. En este caso no ocurre así, al subirse los tipos una vez consumadas obtenciones de renta, causándose un perjuicio patrimonial anticonstitucional. Tratándose del I.R.P.F., es exigible que el tipo impositivo esté fijado antes del 1 de enero, sin que quepa fijarlo en noviembre, para los rendimientos posteriores al 22 de julio. Estando vigente la Ley 18/1991, reguladora del I.R.P.F., los ciudadanos han planificado su actividad económica, como es su derecho, para sufrir el mínimo impacto fiscal. Cuando además alienta la confianza en la sucesiva reducción de la tarifa, resulta evidente que el cambio a peor de dicho ordenamiento, por Ley o por Decreto-ley, cuando ya ha transcurrido casi todo el período impositivo, supone un atentado retroactivo, dirigido directamente contra el principio de seguridad jurídica. Si por el Tribunal Constitucional se considerase que una norma como el art. 2 de la Ley 28/1992 se ajusta a la Constitución, bastaría en el futuro que los tipos del I.R.P.F. se aprobasen antes del 31 de diciembre de cada año vencido, según como haya ido el gasto público en el período, sin que los ciudadanos puedan hacer ninguna planificación fiscal y con «efecto sorpresa». ¿Son Leyes indicativas o meramente provisionales las que en nuestro ordenamiento fijan los tipos impositivos del I.R.P.F.? Este desmán tributario no se habría producido si el Gobierno no hubiese tenido la seguridad de que, por causa de la presencia en las Cámaras de un Grupo Parlamentario con mayoría absoluta, el Real Decreto-ley sería convalidado y, tramitado como Ley, sería inimpugnable, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional en el asunto RUMASA. Pero los abusos de los poderes públicos han de ser frenados por el Tribunal

Constitucional, órgano defensor de las libertades y de la Constitución. Los tributos que los ciudadanos hayan de pagar no sólo han de aprobarse mediante Ley (sin Decretos-Leyes), sino que además las leyes deben ser justas y conformarse a la Constitución, la cual garantiza tanto la seguridad jurídica como la irretroactividad.

La seguridad jurídica no sólo es la «certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable» o el «saber a qué atenerse», como ha reiterado el Tribunal Constitucional, sino que es también el conjunto o resumen de los demás principios constitucionales reconocidos en el art. 9.3 C.E. e impone la expulsión del ordenamiento jurídico de todo posible abuso del Derecho que dé lugar a retroactividad, especialmente en materias recaudatorias. El Ministerio de Economía y Hacienda goza, sobre todo desde que cierto Grupo Parlamentario goza de la mayoría absoluta, de un enorme conjunto de privilegios, que no puede completarse con el de fijar el tipo impositivo cuando le venga en gana, siempre que sea dentro del período impositivo, el cual debe rechazarse con energía. El que la deuda tributaria no nazca hasta el 31 de diciembre de 1992 no salva la lesión del principio de seguridad jurídica, pues el hecho imponible del I.R.P.F. es duradero, con período impositivo de un año (arts. 5 y 93 de la Ley 18/1991). De otro modo se consagraría una retroactividad de grado máximo en materia tan restrictiva para los derechos individuales como la fiscal. No es que se esté elaborando una normativa difícilmente comprensible por los ciudadanos (STC 150/1990), sino que éstos, aunque comprendiesen la publicada con anterioridad al ejercicio económico en que habría de entrar en vigor, daría igual, puesto que lo que se va a aplicar todavía no se habría publicado y sólo se publicaría en noviembre, casi vencido el período impositivo. El principio de seguridad jurídica «no es un valor absoluto que dé lugar a la congelación del ordenamiento jurídico existente, ni implica el mantenimiento de un determinado régimen fiscal, pero sí protege la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de arbitrariedad» (STC 150/1990). Por lo que es necesario declarar inconstitucional y nulo el art. 2 de la Ley 28/1992, con fundamento en el art. 9.3 C.E.

Por un primer otrosí se solicita la tramitación preferente del recurso de inconstitucionalidad, en atención a la materia y la fecha del recurso en relación con la obligación de pago del tributo y las posibles devoluciones del mismo. Por un segundo otrosí, la suspensión de la vigencia del artículo impugnado, en tanto no se dicte Sentencia. Y en un tercer otrosí, recabar de los poderes públicos y órganos de cualquier Administración pública

la remisión del expediente y de los informes y documentos relativos a -se dice- «las disposiciones impugnadas».

7. La Sección Cuarta acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad; dar traslado de la demanda y de los documentos presentados al Congreso de los Diputados, al Senado y al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia; tener por efectuadas las manifestaciones efectuadas en el primer otrosí de la demanda; denegar la petición de suspensión, por no estar prevista tal posibilidad cuando el recurso de inconstitucionalidad se dirige contra Leyes del Estado y carecer el Tribunal Constitucional de facultades para otorgarla; denegar asimismo la solicitud formulada en el tercer otrosí de la demanda, sin perjuicio de que el Tribunal acordase, en su caso, recabar de los poderes públicos la remisión del expediente de elaboración del Real Decreto-ley impugnado y los informes y documentos necesarios para la resolución del asunto, conforme al art. 88.1 LOTC; y publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado».

8. El Presidente del Congreso de los Diputados, por escrito registrado de entrada el 24 de marzo de 1993, comunicó el Acuerdo de la Mesa de la Cámara de no personarse en el procedimiento ni formular alegaciones, así como de poner a disposición del Tribunal las actuaciones de la Cámara que pudiera precisar.

9. El Presidente del Senado, por escrito registrado de entrada el 25 de marzo de 1993, comunicó asimismo el Acuerdo de la Mesa de la Cámara de personarse la misma en el procedimiento y ofrecer su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

10. El Abogado del Estado, por escrito registrado de entrada el 1 de abril de 1993, solicitó una Sentencia totalmente desestimatoria del recurso con base en las alegaciones siguientes:

A) A pesar de que el comienzo del escrito de interposición y el documento anejo, donde se recoge la voluntad de recurrir de varios Diputados del Grupo Popular, se refieren a la impugnación de los arts. 2 y 6.1 de la Ley 28/1992, el resto de la demanda se limita al art. 2 de dicha Ley, al que se ciñe la providencia de admisión, no recurrida y firme, por lo que sólo de dicho art. 2 se ocupa el Abogado del Estado en sus alegaciones.

El presente recurso guarda manifiesta conexión con el 2.548/92, interpuesto contra los arts. 2 y 6.1 del Real Decreto-ley 5/1992, respecto del cual, en las alegaciones efectuadas por

la Abogacía del Estado, ya se tuvo en cuenta a ciertos efectos la vigencia de la Ley 28/1992. En el presente escrito de alegaciones se da por supuesto el alegato en el anterior recurso. Siendo indiferente a esta parte la acumulación del presente proceso al anterior, tal acumulación no se solicita por consideración a la rotunda postura contraria de la parte actora manifestada en el segundo fundamento jurídico- material de la demanda, pero el Abogado del Estado no se opondrá si el Tribunal la promueve de oficio (art. 83 LOTC)

Frente al primer fundamento jurídico-material de la demanda, se efectúan una serie de consideraciones que en parte repiten las ya efectuadas en el recurso 2.548/92. Se señala, además, que conviene no confundir dos problemas de retroactividad: uno, que afecta al art. 86.3 C.E. y a una cuestión procesal constitucional, es el relativo a la retroactividad de que se puede dotar a la Ley de conversión o a alguno de sus preceptos para lograr una perfecta sustitución del Decreto-ley. Otro, bien diverso, exclusivamente concerniente a la seguridad jurídica en materia tributaria, es el de si el idéntico contenido preceptivo de lo que fue el art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 y ahora es el art. 2 de la Ley 28/1992 es o no inconstitucional por referirse a rentas obtenidas en 1992 con anterioridad a la modificación de las tarifas operada por el Decreto-ley.

B) Frente a lo que se dice en la demanda, es idéntico el contenido preceptivo de los arts. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 y de la Ley 28/1992, pues el Decreto-ley entró en vigor a las 00.00 horas del 23 de julio de 1992, y tanto el Decreto-ley como la Ley disponen en su respectivo art. 2 su aplicación a los períodos impositivos finalizados con posterioridad a las 24.00 horas del día 22 del mismo año.

La retroactividad de que ha sido dotado el art. 2 de la Ley 28/1992 para sustituir completamente el art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 está jurídicamente justificada. Respeto el principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 C.E.) puesto que, por su materia, tal art. 2 de la Ley 28/1992 no puede ser calificado de "disposición sancionadora" o "restrictiva de derechos individuales", sino definidora del deber constitucional de contribuir (art. 31.1 C.E.) (SSTC 126/1987, 150/1990, 197/1992, 205/1992). Tampoco se violenta el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.) porque se otorgue efecto retroactivo a un precepto contenido en una Ley de conversión para la completa sustitución o «novación» (STC 111/1983) del precepto incluido en el Real Decreto-ley convertido, con la legítima finalidad de promover una mayor seguridad jurídica, eliminando por ejemplo toda duda sobre la posible infracción del art. 86.1 C.E. por el Real Decreto-Ley. La publicación de éste dio a conocer el contenido luego incorporado al art. 2 de la Ley de conversión; no hubo, pues, sorpresa alguna, sino perfecta previsibilidad. Este

tipo de sustituciones plenas, retroactivas, no lesiona la seguridad jurídica, precisamente por el lazo que media entre el Decreto-ley y la Ley, como se colige de la referencia a este fenómeno en la STC 111/1983.

El segundo problema de retroactividad es el implícito en el contenido del art. 2 de la Ley 28/1992, respecto del que el Abogado del Estado se remite a las alegaciones efectuadas en el recurso 2.548/92 en relación con el idéntico contenido del art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992. Se recordó entonces que no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos el del mantenimiento de un determinado régimen fiscal (STC 126/1987) y que las jurisprudencias constitucionales alemana y norteamericana consideran legítimas las normas tributarias que pretenden tener aplicación en el período impositivo en que entran en vigor o que gravan rentas o beneficios obtenidos en el año en que se aprobó la Ley. El hecho imponible del I.R.P.F. es de duración prolongada, su base imponible, la renta del período de imposición (art. 23.1 de la Ley 18/1991) y su devengo se produce al final del período (arts. 93 y 94 de la misma Ley). El que el art. 2 de la Ley 28/1992 se aplique a períodos finalizados a partir del 23 de julio de 1992, inclusive, sólo supone retroactividad impropia, que responde a una correcta ponderación constitucional, pues se trata de hacer frente al mayor déficit público y cumplir los objetivos del programa de convergencia con otras economías europeas. La modificación de escalas se enlaza con la modificación de retenciones (art. 3 de la Ley 28/1992, no impugnado, que sustituye al tampoco impugnado art. 3 del Real Decreto-ley 5/1992). Y la confianza protegible frente a cambios legales imprevisibles e irrazonables no quedó inconstitucionalmente defraudada, ya que: a) el ciudadano ha de contar con la necesidad de hacer frente a casos de extraordinaria y urgente necesidad; b) la subida de tarifas para 1992 es moderada y afecta a los tramos superiores de renta; y c) en la fecha del Real Decreto-ley quedaba suficiente margen temporal, al menos para el supuesto más común (períodos finalizados el 31 de diciembre), para adaptarse a la nueva tarifa o modificar anteriores planes.

Frente a los demás argumentos de la demanda: a) No es correcto sostener que el presupuesto de la obligación tributaria en el I.R.P.F. «se realiza en parte cada día», pues tal obligación nace con la terminación del período impositivo, generalmente el 31 de diciembre, sin que las nuevas tarifas se apliquen a devengos del I.R.P.F. anteriores a la vigencia del Real Decreto- ley 5/1992, y sin que del art. 9.3 C.E. o de algún otro precepto constitucional quepa inferir un mandato de dejar absolutamente inmutables las tarifas del I.R.P.F. vigentes antes del período impositivo en que hayan de aplicarse, siendo contrario a tal tesis la doctrina de las SSTC 197/1992 y 205/1992. b) Tampoco es exacto afirmar, como se hace en la demanda, que

el tipo se ha fijado «en noviembre para los rendimientos posteriores al 22 de julio», cuando «ya ha transcurrido casi todo el período impositivo», mezclándose así los dos problemas de retroactividad antes indicados; el Real Decreto-ley fue un cuerpo legal vigente hasta el 25 de noviembre de 1992. c) Tampoco cabe sugerir que, si fuesen constitucionalmente lícitos los arts. 2 del Real Decreto-ley y de la Ley, bastaría con aprobar los tipos del I.R.P.F. antes del 31 de diciembre de cada año, privándose a los ciudadanos de la posibilidad de efectuar su planificación fiscal, pues la modificación de tarifas respondió, mientras este Tribunal no declare lo contrario, a un caso de extraordinaria y urgente necesidad de los previstos en el art. 86.1 C.E., sin que de tal medida quepa inferir un criterio para situaciones financieras normales, pues basta tener en cuenta cuál ha sido el comportamiento normal del Gobierno y de las Cortes en la fijación de tarifas del I.R.P.F., a saber, establecerlas en Ley publicada antes de iniciarse el período impositivo en que hayan de aplicarse, y la modificación de tarifas tuvo lugar a mitad de ejercicio y no al final.

11. La Sección Cuarta, por providencia de 7 de marzo de 1995, acordó oír por diez días en el recurso de inconstitucionalidad 553/93, al Comisionado de los Diputados recurrentes y al Abogado del Estado, acerca de la posible acumulación de dicho recurso al 2.548/92.

El Abogado del Estado, por escrito que tuvo su entrada el 13 de marzo de 1995, manifestó que, como había anticipado en sus alegaciones de 1 de abril de 1993, considera que concurren las circunstancias prevenidas por el art. 83 LOTC para acumular el recurso 553/93 al 2.548/92.

El Grupo Parlamentario Popular recurrente no formuló alegaciones al respecto en el plazo otorgado por la providencia de 7 de marzo de 1995.

El Pleno de este Tribunal, por Auto de 23 de mayo de 1995, acordó acumular el recurso de inconstitucionalidad registrado con el núm. 553/93 al registrado con el núm. 2.548/92.

12. Por providencia de 14 de octubre de 1997 fue señalado para la deliberación y votación de los presentes recursos de inconstitucionalidad acumulados el día 16 de octubre de 1997, fecha en que se inició el trámite finalizando en el día de hoy.

## **II. Fundamentos jurídicos**

1. A fin de delimitar con precisión el objeto del presente proceso, en el que se han acumulado dos recursos de inconstitucionalidad, conviene exponer el conjunto de impugnaciones efectuadas por los recurrentes en los escritos de interposición de los mismos.

El primero de los dos recursos de inconstitucionalidad acumulados, registrado con el núm. 2.548/92, se dirige contra el Real Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio, de Medidas Presupuestarias Urgentes. Se impugnan dos de sus preceptos, a saber, el art. 2, de modificación de las escalas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el ejercicio de 1992, y el art. 6.1, que modifica el art. 129.1 de la Ley General de la Seguridad Social en lo relativo a la prestación por incapacidad laboral transitoria. El primero de esos preceptos es atacado tanto por motivos formales (vulneración de los límites impuestos por el art. 86.1 C.E. a la utilización del Decreto-ley: extraordinaria y urgente necesidad como presupuesto habilitante y regulación de una materia vedada al Decreto-ley), como materiales (vulneración del principio de seguridad jurídica y retroactividad constitucionalmente prohibida, con infracción, por tanto, del art. 9.3 C.E.). El segundo precepto es atacado únicamente por un motivo formal (invasión del ámbito material vedado al Decreto-ley por el art. 86.1 C.E.).

Por su parte, el segundo de los recursos de inconstitucionalidad (el núm. 553/93) se dirige contra la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, también de Medidas Presupuestarias Urgentes, resultado de haber tramitado como Proyecto de Ley, de acuerdo con lo previsto por el art. 86.3 C.E., el Real Decreto-ley 5/1992, y que ha derogado expresamente (Disposición derogatoria única de la Ley) esta última norma, a la que ha sustituido. Mas en este segundo recurso se impugna únicamente uno de los preceptos de la Ley, el art. 2, homólogo del art. 2 del Real Decreto-ley, y tan sólo por los motivos materiales también esgrimidos contra este último. Antes de examinar estas distintas impugnaciones, conviene hacer algunas consideraciones relativas a la posibilidad de que el objeto del proceso, así delimitado, pudiera sufrir alguna modificación en atención a las circunstancias del caso.

Manifiesta la parte recurrente el temor acerca de una eventual reducción del objeto del proceso en casos como el presente de derogación y sustitución del Real Decreto-ley por una Ley posterior, llegando a solicitar expresamente, en el segundo de los recursos de inconstitucionalidad acumulados, la revisión por parte de este Tribunal de la doctrina establecida en la STC 111/1983 que, a su juicio, abriría la puerta a dicha reducción. Sin embargo, la revisión que se solicita resulta innecesaria en el caso presente, por las siguientes razones:

En primer lugar, porque, de acuerdo con nuestra doctrina, ni la eventual falta de impugnación de la Ley posterior ni la derogación por ésta del Real Decreto-ley puede ser nunca óbice para el examen por parte de este Tribunal de los motivos formales de inconstitucionalidad esgrimidos contra el Real Decreto-ley. Como acertadamente se ocupa de recordar la parte recurrente, en la propia STC 111/1983, se consideró “fuera de duda” que “el control del Decreto-ley en cuanto tal no está impedido por el hecho de la novación operada por la Ley, siguiendo lo que dispone el art. 86.3”, “pues ha de considerarse constitucionalmente legítimo que en defensa de la Constitución, para velar por la recta utilización del instrumento previsto para los casos que señala el art. 86.1, los sujetos u órganos legitimados para promover el recurso de inconstitucionalidad, concreten al Decreto-ley, sin atraer al proceso la Ley ulterior, la impugnación”. Doctrina mantenida desde el comienzo por este Tribunal (STC 29/1982, fundamento jurídico 2º), y que resulta plenamente coherente con la de la STC 60/1986, en la que, en atención a haber sido derogados por la Ley los preceptos impugnados del Real Decreto- ley, se dijo que “con ello no se priva, sin embargo, de objeto o de sentido al presente recurso, ... puesto que es función esencial de esta jurisdicción ... asegurar en todo momento, sin solución de continuidad, el correcto funcionamiento del sistema de producción normativa preconizado por la Norma fundamental, depurando y expulsando del ordenamiento las normas impugnadas que se aparten de dicho sistema, con independencia de que se encuentren o no en vigor cuando se declara su inconstitucionalidad" (fundamento jurídico 1º).

Y, en segundo lugar, porque si bien es cierto que frente a uno de los artículos del Real Decreto-ley, el núm. 2, se esgrimen también razones de inconstitucionalidad material, ajenas a la licitud o ilicitud constitucional del uso del Decreto-ley, y que la STC 111/1983 pudiera interpretarse en el sentido de que esa pretendida inconstitucionalidad material sólo podría ser analizada si la correspondiente impugnación se hubiese extendido al análogo precepto de la Ley posterior, a ningún resultado reductor del objeto del presente proceso podría llevarnos todo ello, puesto que en el presente supuesto se ha extendido la impugnación, por análogas razones de inconstitucionalidad material, al homólogo art. 2 de la Ley 28/1992.

En consecuencia, ha de concluirse que, efectivamente, la derogación del Real Decreto-ley 5/1992 por la Ley 28/1992 no produce reducción alguna del objeto del proceso, tal como el mismo ha sido delimitado por la propia parte recurrente.

Aún cabe hacer una consideración adicional, con objeto de acabar de perfilar el objeto y alcance del presente proceso, y es que la apreciación por este Tribunal de alguno o algunos de los vicios de inconstitucionalidad formal, por infracción del art. 86.1 C.E., esgrimidos

frente a los preceptos impugnados del Real Decreto-ley no podrá tener incidencia alguna sobre la validez de los homólogos preceptos de la Ley, que ni han sido impugnados por tal motivo, ni son fruto de una tramitación parlamentaria respecto de la que existan indicios de que las Cortes Generales hayan dejado de ejercer con plenitud su potestad legislativa, pues la apreciación de dichos vicios formales tendrá lugar, en su caso, en exclusivo interés y defensa de la Constitución, a fin de salvaguardar el correcto funcionamiento del sistema de producción normativa constitucionalmente establecido (SSTC 111/1983 y 60/1986).

Despejadas estas cuestiones previas, procede entrar en el examen de los diversos motivos de inconstitucionalidad alegados, que habrá de efectuarse atendiendo, en primer lugar, a las referidas al art. 2 del Real Decreto-ley y a su homólogo art. 2 de la Ley; y, en segundo, a las relativas al art. 6.1 del Real Decreto-ley, no reiteradas, contra el homólogo art. 6.1 de la Ley.

A) Art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992.

2. La introducción de nuevas escalas del I.R.P.F. efectuada por los referidos arts. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 y de la Ley 28/1992, que supuso la elevación de los tipos de gravamen inicialmente establecidos para 1992, ha de ponerse en relación con la siguiente evolución normativa:

a) En los arts. 74 y 91 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del nuevo I.R.P.F. tras la STC 45/1989, se habían establecido, para el ejercicio de 1992, unas escalas de tipos sensiblemente inferiores a los hasta entonces aplicados en el antiguo I.R.P.F.: para la tributación individual, se habían fijado tipos que iban del 20 por 100 para bases entre 400.001 y 600.000 pts., al 53 por 100 para las superiores a 9.550.000 pts.; y para la tributación conjunta, desde el 20 por 100 para bases entre 800.001 y 1.200.000 pts., hasta el 53 por 100 para bases superiores a 11.000.000 pts.

Más aún, en la Disposición adicional octava de la propia Ley 18/1991 se había dispuesto, para otro ejercicio posterior, una reducción adicional de los tipos, mediante la previsión siguiente:

"Uno. Las escalas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establecidas en los artículos 74 y 91 de la presente Ley convergerán para el período impositivo de 1993, a escalas con tipos aplicables entre el 18 por 100 y el 50 por 100. La aplicación de este último se efectuará sobre bases liquidables superiores a doce millones de pesetas, en la escala correspondiente a la tributación conjunta y a diez millones de pesetas en la escala general.

(...).

Tres. A tal efecto, el Gobierno incluirá en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado las correspondientes propuestas, teniendo en cuenta, en particular, la evolución de los niveles de cumplimiento en el Impuesto de los diferentes tipos de rentas sujetas".

b) Coherentemente con tales previsiones legales, en la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, no se introdujo modificación alguna de las tarifas inicialmente fijadas en la Ley 18/1991.

c) Sin embargo, el Gobierno, mediante el art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio ("B.O.E." de 23 de julio), vino a interrumpir ese proceso de reducción de tipos del I.R.P.F. emprendido por las Cortes Generales. En efecto, dicho art. 2 del Real Decreto-ley, impugnado en el recurso 2.548/92, dispuso lo siguiente:

"Modificación de las escalas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Con efectos para el Impuesto que se devengue por los períodos impositivos que finalicen en 1992 con posterioridad a la entrada en vigor del presente Real Decreto-ley, la escala contenida en el apartado uno del artículo 74 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, quedará sustituida por la siguiente: [y sigue la nueva escala del impuesto aplicable a la base liquidable regular en la tributación individual]

2. A idénticos efectos, la escala contenida en el artículo 91 de la Ley del Impuesto quedará sustituida por la siguiente: [y sigue asimismo la nueva escala del impuesto, aplicable en la tributación conjunta]"

Por su parte, la Disposición final única de dicho Real Decreto-ley dispuso su entrada en vigor en "el mismo día de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado»".

En la Exposición de motivos del Real Decreto-ley (apartado 2), se explicaba tal medida del modo siguiente: "El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es objeto de una elevación transitoria de sus escalas para el ejercicio de 1992, que comporta la correspondiente adaptación de la tabla de porcentajes de retención aplicable a los rendimientos del trabajo. Esta misma medida se propondrá para 1993, mediante su inclusión en el Anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado". Y, efectivamente, el art. 3 del Real Decreto-ley, no impugnado, contenía una nueva tabla de los porcentajes de retención a cuenta aplicables a partir del 1 de agosto de 1992 a los rendimientos del trabajo.

Las nuevas escalas establecidas para 1992 comprendían tipos de gravamen que oscilaban, en la tributación individual, entre el 20 por 100 para bases imponibles de 400.001 a 600.000 pts. y el 56 por 100 para bases superiores a 9.550.000 pts.; y en la tributación

conjunta, entre el 20 por 100 para bases de 800.001 a 1.200.000 pts., y el 56 por 100 para bases superiores a 11.000.000 pts.

En la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley (apartado 1) se expresa como causa o motivo genérico de las medidas con él adoptadas, incluida la elevación de tipos de gravamen del I.R.P.F., "el crecimiento del déficit público durante el primer semestre del año", que habría obligado a "actuar con urgencia y rigor sobre los ingresos y gastos públicos con la finalidad de asegurar el cumplimiento de los objetivos del Programa de Convergencia".

El Abogado del Estado acompaña su escrito de alegaciones de un informe, elaborado por el Ministerio de Economía y Hacienda, para mejor ilustración de este Tribunal sobre la justificación del art. 2 del Real Decreto-ley y de la concurrencia de las circunstancias de "extraordinaria y urgente necesidad" exigidas por la Constitución para poder dictarlo. En cuanto aquí interesa, y ciñéndonos al núcleo del informe, en él se viene a identificar el "déficit público" que en la Exposición del Motivos del Real Decreto-ley se indica como justificador del mismo, con el "déficit de caja no financiero" o diferencia entre ingresos por operaciones financieras y pagos por operaciones no financieras a través de las cuentas del Tesoro. Dicho déficit, presupuestado para 1992 en 977 mil millones de pesetas, habría ascendido ya en junio de dicho año a 1,2274 billones de pesetas y, al tiempo de la presentación de los Presupuestos para 1993, a 1,56 billones de pesetas. Tal "desviación" respecto de lo presupuestado, que se dice no ser "producto de un momento determinado sino fruto de una acumulación de circunstancias económicas adversas", viene a achacarse al empeoramiento de la "situación internacional", a la consiguiente desaceleración de la actividad económica y a la paulatina reducción de nuestro crecimiento económico, a consecuencia de lo cual "los ingresos se reducían al disminuir la actividad y los gastos se incrementaban". Y se afirma asimismo en el referido informe que el empeoramiento de las cuentas y el alejamiento de "los objetivos previstos sobre el déficit público" se habrían producido "a pesar de adoptar medidas de recorte de gasto desde el principio del trimestre como sucedió con el Real Decreto-ley 1/1992, de 3 de abril, de Medidas Urgentes sobre Fomento del Empleo y Protección por Desempleo ("B.O.E." de 7 de abril)".

d) Finalmente, el art. 2 de la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, de Medidas Presupuestarias Urgentes ("B.O.E." de 25 de noviembre), a cuya impugnación se ciñe el recurso de inconstitucionalidad 553/93, dispuso lo siguiente:

"Modificación de las escalas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

1. Con efectos para el Impuesto que se devengue por los períodos impositivos que finalicen en 1992 con posterioridad al 22 de julio de dicho año, la escala contenida en el

apartado uno del artículo 74 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, quedará sustituida por la siguiente: [y sigue la nueva escala para la tributación individual]

2. A idénticos efectos, la escala contenida en el artículo 91 de la Ley del Impuesto quedará sustituida por la siguiente: [y sigue la nueva escala para la tributación conjunta]

Las nuevas tarifas son idénticas a las establecidas en el art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992, y el alcance temporal que se les da también trata de serlo. A su vez, la medida de elevación de las tarifas del I.R.P.F. por la Ley 28/1992 es justificada y explicada (Exposición de Motivos, apartados 1 y 2, respectivamente) de modo prácticamente idéntico a aquél en que lo fue la efectuada por el Real Decreto-ley cuya tramitación como Proyecto de Ley dio lugar a dicha Ley 28/1992.

Tras esta exposición de la evolución normativa, procede entrar a analizar los tres motivos de inconstitucionalidad que la parte demandante achaca al art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992, siguiendo para ello un orden lógico entre los mismos.

B) Límites formales del Decreto-ley: la existencia de presupuesto habilitante.

3. Niega la parte recurrente, como una de las causas de infracción del art. 86.1 C.E., que concurra en este caso el presupuesto habilitante que legitima la utilización del Decreto-ley, o sea, la “extraordinaria y urgente necesidad” a que dicho precepto constitucional se refiere. No niega la realidad del incremento del déficit público, que era la circunstancia aducida por el Gobierno para dictar el Decreto-ley en cuestión, ni tampoco que la verdadera finalidad de las medidas adoptadas fuera cumplir los objetivos del programa de convergencia acordado en el ámbito de la Comunidad Europea con la vista puesta en la futura unión monetaria. Lo que alega es que tales circunstancias no pueden justificar, por sí mismas, hacer uso del instrumento del Decreto-ley y, especialmente, que la modificación de las tarifas del I.R.P.F. no constituye una medida adecuada para remediar la situación aducida como justificación de la norma, así como que hubiera podido afrontarse mediante una Ley, aprobada por las Cortes mediante el procedimiento legislativo ordinario o urgente, o incluso mediante la Ley de Presupuestos del año siguiente, dado que el impuesto no se devengaba hasta final de año, y no se recaudaba hasta el mes de junio del año siguiente.

Existe una reiterada jurisprudencia constitucional, asentada en las SSTC 29/1982, 6/1983 y 29/1986, acerca de los requisitos exigidos por la Constitución para que el Gobierno pueda ejercitar la potestad normativa excepcional de dictar Decretos-leyes.

El art. 86 C.E. habilita, desde luego, al Gobierno para dictar, mediante Decreto-ley, normas con fuerza de Ley, pero en la medida en que ello supone la sustitución del Parlamento por el Gobierno, constituye una excepción al procedimiento legislativo ordinario y a la participación de las minorías que éste dispensa, y como tal sometida en cuanto a su ejercicio a la necesaria concurrencia de todos los presupuestos circunstanciales y materiales enunciados en dicho precepto que lo legitime. Entre los que se incluyen, en lo que aquí importa, la necesaria conexión entre la facultad legislativa excepcional y la existencia del presupuesto habilitante, esto es una situación "de extraordinaria y urgente necesidad".

Es evidente que el concepto "extraordinaria y urgente necesidad" que se contiene en la Constitución, no es, en modo alguno, una cláusula o expresión vacía de significado dentro de la cual el lógico margen de apreciación política del Gobierno se mueva libremente sin restricción alguna sino, por el contrario, la constatación de un límite jurídico a la actuación mediante Decretos-leyes. Y en ese sentido, sin perjuicio del peso que en la apreciación de lo que haya de considerarse como caso de extraordinaria y urgente necesidad haya de concederse al juicio puramente político de los órganos a los que incumbe la dirección del Estado, es función propia de este Tribunal "el aseguramiento de estos límites, la garantía de que en el ejercicio de esta facultad, como de cualquier otra, los poderes se mueven dentro del marco trazado por la Constitución", de forma que "el Tribunal Constitucional podrá, en supuestos de uso abusivo o arbitrario, rechazar la definición que los órganos políticos hagan de una situación determinada" (STC 29/1982, fundamento jurídico 3º) y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad de un Decreto-ley por inexistencia del presupuesto habilitante por invasión de las facultades reservadas a las Cortes Generales por la Constitución.

«Nuestra Constitución ha adoptado una solución flexible y matizada respecto del fenómeno del Decreto-ley que, por una parte, no lleva a su completa proscripción en aras del mantenimiento de una rígida separación de los poderes, ni se limita a permitirlo en forma totalmente excepcional en situaciones de necesidad absoluta», de modo que la utilización de ese instrumento normativo se estima legítima "en todos aquellos casos en que hay que alcanzar los objetivos marcados para la gobernación del país, que, por circunstancias difíciles o imposibles de prever, requieren una acción normativa inmediata o en que las coyunturas económicas exigen una rápida respuesta", como señalamos en la STC 6/1983, fundamento jurídico 5º, al enjuiciar la modificación de unas bonificaciones tributarias en favor de viviendas de protección oficial. Doctrina que ha sido mantenida al enjuiciar, luego, las medidas legislativas adoptadas por el Gobierno en otras circunstancias distintas, entre ellas la reconversión industrial (SSTC 29/1986 y 177/1990) o la liberalización de actividades

empresariales y comerciales (SSTC 23/1993, 225/1993 y 228/1993). En todos estos supuestos, así como en otros que por sus disimilitudes no son del caso aquí (como las reformas del aparato administrativo que fueron objeto de la STC 60/1986, o las normas procesales a las que se extendió el fallo de la STC 93/1988), este Tribunal ha aplicado los mismos criterios, teniendo siempre presentes “las situaciones concretas” y los “objetivos gubernamentales” que han dado lugar a la aprobación de cada uno de los Decretos-leyes enjuiciados (STC 6/1983, fundamento jurídico 5º). Pues es claro que el ejercicio de la potestad de control que compete a este Tribunal implica que la definición por los órganos políticos de una situación de "extraordinaria y urgente necesidad" sea explícita y razonada y que exista una conexión de sentido o relación de adecuación entre la situación definida que constituye el presupuesto habilitante y las medidas que en el Decreto-ley se adoptan (STC 29/1982, fundamento jurídico 3º), de manera que estas últimas guarden una relación directa o de congruencia con la situación que se trata de afrontar.

El control que compete al Tribunal Constitucional en este punto es un control externo, en el sentido de que debe verificar, pero no sustituir, el juicio político o de oportunidad que corresponde al Gobierno y al Congreso de los Diputados en el ejercicio de la función de control parlamentario (art. 86. 2 C.E.). Desde el primer momento, hemos afirmado que “el peso que en la apreciación de lo que haya de considerarse como caso de extraordinaria y urgente necesidad es forzoso conceder al juicio puramente político de los órganos a los que incumbe la dirección política del Estado, no puede ser obstáculo para extender también el examen sobre la competencia habilitante al conocimiento del Tribunal Constitucional, en cuanto sea necesario para garantizar un uso del Decreto-ley adecuado a la Constitución” (STC 29/1982, fundamento jurídico 3º). Pues no conviene olvidar, como resaltamos en dicha Sentencia, que la Constitución reconoce a las Cortes Generales como “las depositarias de la potestad legislativa en su ejercicio ordinario”, pues son ellas las que representan al pueblo español (art. 66.1 C.E.). El Gobierno ejerce la iniciativa legislativa, de conformidad con el art. 87.1 C.E., por lo que la potestad que ostenta para dictar Decretos-leyes, en virtud del art. 86.1, se configura “como una excepción al procedimiento ordinario de elaboración de las leyes y en consecuencia está sometida en cuanto a su ejercicio a la necesaria concurrencia de determinados requisitos que lo legitiman” (STC 29/1982, fundamento jurídico 1º).

4. Para llevar a cabo nuestro examen es preciso valorar, en su conjunto, todos aquellos factores que aconsejaron al Gobierno dictar la disposición impugnada. Tales factores son los que quedan “reflejados en la Exposición de Motivos de la norma, a lo largo del debate

parlamentario de convalidación, y en el propio expediente de elaboración de la misma” (STC 29/1982, fundamento jurídico 4º). Las alegaciones formuladas en el curso del proceso por el Abogado del Estado, correctamente, se han limitado a corroborar o detallar los ofrecidos en su día por el Gobierno en el propio Decreto-ley y ante el Congreso de los Diputados, pues nunca podrían ser ofrecidas razones distintas o que alterasen los motivos puestos de manifiesto en su momento. En cuanto a los informes que el Abogado del Estado aporta a este proceso constitucional, no cabe reconocerles otro valor que no sea el de meras alegaciones del propio Abogado del Estado.

Las principales medidas de ajuste presupuestario contenidas en el Real Decreto-ley 5/1992 son la elevación de las tarifas del I.R.P.F. (cuyo tipo máximo de la escala pasa del 53 por 100 al 56 por 100 que se aplicará en las declaraciones individuales a partir de los 9.550.000 pesetas y en las conjuntas a partir de 11.000.000 de pesetas) y la elevación de la tabla de los porcentajes de retención a cuenta sobre los rendimientos del trabajo personal; la elevación del tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido del 13 por 100 al 15 por 100 y, por último, el desplazamiento hacia las empresas de parte de la carga de la financiación de las prestaciones por Incapacidad Laboral Transitoria (que tienden a aumentar durante los períodos de caída del empleo); asimismo, se incluyen en el Decreto-ley otras medidas de contención del gasto público, con recortes en determinados gastos de inversiones y de transferencias corrientes y de capital. Medidas todas ellas enderezadas al objetivo de incrementar la recaudación fiscal y reducir el creciente y acelerado déficit público observado durante el primer semestre del año, según los datos de ejecución presupuestaria del Estado y de otras Administraciones públicas, actuando así sobre uno de los desequilibrios básicos de nuestra economía.

No se trata, claro está, de discutir acerca de la bondad técnica de las medidas de ajuste presupuestario acordadas o sobre su oportunidad y eficacia para combatir el déficit público y la crisis económica, juicio que en ningún caso corresponde al Tribunal Constitucional (STC 75/1983, fundamento jurídico 7º; STC 142/93, fundamento jurídico 9º), sino de examinar la correspondencia de las normas contenidas en el Decreto-ley con la situación económica que se trata de afrontar, a fin de controlar la apreciación de la misma como un supuesto de "extraordinaria y urgente necesidad", dentro del enjuiciamiento que sí nos compete sobre la validez constitucional de las determinaciones jurídicas adoptadas por el Legislador.

El art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992, aquí impugnado, es una medida sobre los ingresos públicos, que modifica las escalas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aumentando la carga tributaria. La elección del I.R.P.F., es explicada en la Exposición

de Motivos porque su generalidad “determina que sus modificaciones sean más efectivas frente a la coyuntura que las de otros tributos de nuestro sistema fiscal menos flexibles o con finalidades más selectivas”. Como recordamos anteriormente, la finalidad del Decreto-ley consistía en hacer frente “al crecimiento del déficit público”.

La variación de las escalas se introdujo con vocación provisional, pues el alcance temporal del precepto enjuiciado se contraía a lo que restaba del ejercicio de 1992. La norma ya anunció que la misma medida iba a ser propuesta para 1993, en el anteproyecto de Ley de Presupuestos Generales de Estado, como así ocurrió, no sin declarar la esperanza del Gobierno de volver sobre los objetivos de reducir los tipos de gravamen “una vez superadas las circunstancias que han obligado a adoptar las medidas que recoge el presente Real Decreto-ley”.

La parte recurrente no pone en cuestión la existencia de un déficit público creciente, que rompía las perspectivas económicas que habían servido de cimiento para elaborar y aprobar tanto la Ley de reforma del Impuesto sobre la Renta de 1991 como la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992. Tampoco se ha puesto en duda, el carácter extraordinario, en el sentido de imprevisible, de las circunstancias que motivaron la adopción del Real Decreto-ley; ni el hecho de que la negativa evolución del déficit público afectaba de manera grave a un equilibrio básico de la economía y al cumplimiento de uno de los requisitos del Programa de Convergencia económica (mantener el déficit público dentro del límite del 3 por 100 del PIB) entre los países que forman la Comunidad Europea, con el objetivo final de establecer la Unión monetaria, cuyo fundamento último se encuentra en los arts. 104 C, 109 E y concordantes del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, en la redacción dada por el Tratado de la Unión Europea celebrado en Maastricht, que en aquellos momentos ya había sido firmado y se encontraba en trance de ratificación.

La necesidad de sanear las cuentas de la Hacienda pública para ajustar la economía española a la nueva situación de crisis parece, pues, indudable.

Estos factores llevan a concluir que la apreciación de que existía una situación de extraordinaria necesidad, efectuada por los órganos a quienes incumbe la dirección política del Estado, justificaba la adopción de la medida dentro de los estrictos límites que el art. 86.1 C.E. impone al uso de su potestad normativa excepcional de dictar Decretos-leyes.

5. Tampoco es posible aceptar las alegaciones de los recurrentes de que no existía una urgencia tal que pudiera justificar las medidas adoptadas por el Gobierno, que es donde con más énfasis insisten en su demanda de inconstitucionalidad. Las previsiones optimistas sobre

las perspectivas de la economía nacional e internacional en las que se había basado la programación presupuestaria de 1992 fueron dando paso en los primeros meses del año a la necesidad de medidas correctoras de la orientación expansiva de la política fiscal más coherente con los objetivos de corrección de los desequilibrios financieros básicos de nuestra economía, que se habían agravado notoriamente en la primera mitad del año. La presentación del Programa de Convergencia en el mes de marzo de aquel año -como pone de manifiesto el Informe Anual del Banco de España de 1992- elevó la previsión del déficit de las Administraciones Públicas para 1992 desde el 3,1 por 100 al 4 por 100 del P.I.B., pero el crecimiento inercial del desequilibrio de las cuentas públicas hacía probable que se alcanzase el 5 por 100. Dadas las características y la dimensión del problema a afrontar, un déficit público estructural desbocado en un momento en que el objetivo de la convergencia económica con los restantes países de la Comunidad Europea había sido establecido como esencial en la gobernación del país, es motivo suficiente desde la perspectiva de nuestro enjuiciamiento para que el Gobierno adoptase medidas que modificaban, de manera instantánea, la situación jurídica existente (SSTC 29/1982, fundamento jurídico 3º, y 29/1986, fundamento jurídico 2º A).

A este respecto, no puede dejar de señalarse que los factores subrayados en el recurso para negar la urgencia, con ser significativos, no son determinantes. En lo que respecta a la elevación de la tarifa del I.R.P.F., es cierto que el Impuesto sobre la Renta se devenga legalmente el último día del año, y que no se recauda hasta mediados del año siguiente. Pero es igualmente cierto que la recaudación fiscal -y con ello el objetivo de reducir el déficit público estructural- se vió inmediatamente beneficiada por las medidas aprobadas por el Real Decreto-ley, tanto por ingresar a partir del día 1 de agosto de 1992 unas retenciones a cuenta más elevadas (el aumento de ingresos esperado de la aplicación de las nuevas tablas de retenciones en 1992 se estimó en unos 40.000 millones de pesetas que se recaudarían en el último trimestre del año), a tenor de su art. 3, que forma una unidad de sentido con la elevación de los tipos acordada en el art. 2; como por la certidumbre de que, llegado el momento de la declaración- liquidación del impuesto, las mayores retenciones practicadas habrían de dar lugar a devoluciones menos cuantiosas, puesto que los tipos de gravamen también habían sido elevados.

Por otra parte, no se aducen razones convincentes que permitan concluir que en este caso, a través de alguno de los procedimientos legislativos de urgencia que establecen los Reglamentos parlamentarios, se hubiera podido atender adecuadamente y en tiempo oportuno -esto es, dentro del propio período impositivo, que no demorase los efectos de la medida- la

situación de necesidad financiera que dio lugar al Decreto-ley, dadas las fechas en que se adoptó. Debe advertirse, en primer lugar, que la decisión definitiva sobre la adopción del trámite de urgencia en el Congreso de los Diputados no corresponde al Gobierno sino a la Mesa de la Cámara, que es, además, la que determina los plazos de las distintas fases de la tramitación (arts. 91, 93 y 94 del Reglamento del Congreso de los Diputados). En segundo lugar, todo apunta, más bien, a la conclusión contraria, pues incluso considerando los plazos del procedimiento legislativo ordinario de urgencia se habría demorado, posiblemente, la adopción de la medida a los últimos meses del año, sin dar tiempo suficiente a los ciudadanos que habían ajustado su conducta económica a la legislación fiscal vigente (STC 150/1990, fundamento jurídico 8º) para reaccionar frente a un cambio normativo imprevisto producido al final del período impositivo, acomodando su comportamiento económico al mayor coste del incremento de la tarifa de un impuesto personal y periódico como es el de la Renta de las Personas Físicas, cuya renta gravada se genera a lo largo de todo el período impositivo aunque el devengo del impuesto se fije en el último día del año.

Por todo lo hasta aquí expuesto, no cabe estimar que, en este caso, el Gobierno haya hecho un uso contrario a la Constitución de su potestad legislativa excepcional por no concurrencia de los presupuestos de hecho habilitantes.

C) Límites materiales del Decreto-ley: materias excluidas de regulación por Decreto-ley.

6. El art. 86.1 C.E. establece que las disposiciones legislativas provisionales que puede dictar el Gobierno, en casos de extraordinaria y urgente necesidad, “no podrán afectar ... a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I” de la propia Constitución. No se requiere un gran esfuerzo argumentativo para concluir que la formulación constitucional del art. 31.1 no es una simple declaración programática, sino la consagración de un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones, y 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.

Desde el punto de vista sistemático, el art. 31.1 C.E. se inserta en la Sección 2ª del Capítulo Segundo del Título I de la Constitución bajo la rúbrica "De los Derechos y Deberes de los ciudadanos". Desde una perspectiva material el art. 31.1 C.E. consagra no sólo los principios ordenadores del sistema tributario, que son, al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado. Existe el deber de pagar

el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la Ley; pero existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad. La aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el art. 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional (STC 76/1990, fundamento jurídico 3º).

Deber constitucional de contribuir cuyo cumplimiento no se encuentra desconectado del derecho de propiedad también constitucionalmente garantizado (art. 33 C.E.) y cuya afectación por el Decreto-ley exige inexcusablemente su contraste con los límites materiales del art. 86.1 C.E.

El Tribunal Constitucional, desde la STC 6/1983 cuya doctrina fue seguida por las SSTC 41/1983 y 51/1983, ha incluido entre los deberes cuya afectación está vedada al Decreto-ley el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 C.E.; manteniendo siempre respecto de la interpretación de los límites materiales a la utilización del Decreto-ley una posición equilibrada que evite las concepciones extremas, de modo que «la cláusula restrictiva del art. 86.1 de la Constitución («no podrán afectar ...») debe ser entendida de modo tal que ni reduzca a la nada el Decreto-ley, que es un instrumento normativo previsto por la Constitución ... ni permita que por Decreto-ley se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del Título I» (SSTC 111/1983, fundamento jurídico 8º; y 60/1986, fundamento jurídico 4º).

Ahora bien, esa alusión expresa a la interdicción de regulación por Decreto-ley del «régimen general» de los derechos, deberes y libertades, no puede dar pie a entender -como sugiere el Abogado del Estado apoyándose en lo afirmado en la STC 111/1983, fundamento jurídico 8º)- que el art. 86.1 C.E. sí permite, en cambio, regular por Decreto-ley los elementos esenciales de los mismos (vgr. el hecho imponible, los sujetos pasivos, la base imponible o el tipo de gravamen) siempre que ello no comprenda una regulación del "régimen general" del impuesto, y, en concreto, de lo que él denomina contenido esencial del deber de contribuir; pues ello supondría identificar la "afectación" del derecho o deber constitucional a que se refiere el art. 86.1 C.E. con el concepto más extensivo de regulación del "régimen general" del mismo, lo cual constituye una modalidad de esas interpretaciones extremas que este Tribunal siempre ha rechazado, y que abriría un portillo a cualquier regulación en materia tributaria, por incisiva que fuese, mediante Decreto- ley.

El deber de contribuir, que el art. 31.1 C.E. hace recaer sobre todos “de acuerdo con su capacidad económica” (SSTC 27/1981, fundamento jurídico 4º, y 76/1990, fundamento jurídico 3º), es configurado por la Constitución en un marco global: “un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. Esta configuración constitucional del deber de contribuir, que ha sido clarificada por nuestra jurisprudencia al abordar distintos aspectos atinentes a la norma del art. 31.1 C.E. (SSTC 27/1981, fundamento jurídico 4º, 37/1987, fundamento jurídico 13, 221/1992, fundamento jurídico 4º, 134/1996, fundamento jurídico 6º, y 173/1996, fundamento jurídico 3º, entre otras), ha de ser tenida muy presente en la tarea de comprobar cuándo un Decreto-ley “afecta” a un derecho, deber o libertad constitucionales (STC 111/1983, fundamento jurídico 8º).

7. De lo anterior se infiere que el Decreto-ley no puede alterar ni el régimen general ni los elementos esenciales del deber de contribuir, lo que exige precisar a los meros efectos de resolver la constitucionalidad del art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 impugnado cómo se encuentra definido dicho deber en la Norma fundamental, concretamente en su art. 31.1; y es que, como señalamos en la STC 111/1983, comprobar cuándo el Decreto-ley "afecta" a un derecho, deber o libertad "exige también que se tenga muy en cuenta la configuración constitucional del derecho -en este caso, deber- afectado en cada caso" (fundamento jurídico 8º).

A este respecto, avanzando en las consideraciones que sobre el deber de contribuir a los gastos públicos ha realizado el Tribunal en otros pronunciamientos (SSTC 27/1981, 110/1984 126/1987, 45/1989, 76/1990, 150/1990, 197/1992, 221/1992, 134/1996, 173/1996 y 38/1997), la Constitución conecta el citado deber con el criterio de la capacidad económica (con el contenido que a este principio de justicia material se ha dado, fundamentalmente, en las SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990, 221/1992 y 134/1996), y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario. El art. 31.1 C.E., en efecto, dijimos tempranamente en la STC 27/1981, "al obligar a todos al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad" (fundamento jurídico 4º). Conforme a la propia literalidad del art. 31.1 C.E. queda claro, pues, que el Decreto-ley no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber

general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo. Lo que no significa otra cosa que dar cumplimiento a la finalidad última del límite constitucional de asegurar el principio democrático y la supremacía financiera de las Cortes mediante la participación de los ciudadanos en el establecimiento del sistema tributario, de modo que «la regulación de un determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes», como se afirmó en la STC 19/1987, fundamento jurídico 4º. De manera que vulnerará el art. 86 C.E. cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario.

Por tanto, no queda absolutamente impedida la utilización del Decreto- ley en materia tributaria, cuando concurre el supuesto habilitante, como instrumento normativo del Gobierno al servicio de los objetivos de la política económica. Ahora bien, será preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley - constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica-, qué elementos del mismo -esenciales o no- resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate.

8. La parte recurrente considera, asimismo, que el art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 vulnera el art. 86.1 C.E. al regular una materia que le estaría constitucionalmente vedada pues, conforme a la doctrina de este Tribunal sentada en las SSTC 6/1983, 41/1983, y 51/1983, el instrumento del Decreto-ley no es admisible para la regulación de los aspectos tributarios que están amparados por el principio de la reserva de Ley (art. 31.3 C.E.), esto es la creación ex novo del tributo y la determinación de sus elementos esenciales (SSTC 37/1981, 61/1983, 179/1985 y 19/1987).

A la luz de las conclusiones hasta aquí expuestas, conviene matizar explícitamente la doctrina de este Tribunal sobre el sentido y alcance de los límites del Decreto-ley cuando recae sobre materia tributaria.

A los efectos de la interpretación del límite material establecido por la Constitución no es preciso vincular -como se hizo en la STC 6/1983- el ámbito del art. 86.1 C.E. ("afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I", entre los que se encuentra el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 C.E.) con el de la reserva de Ley que establecen el art. 31.3 C.E. ("sólo podrán establecerse

prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley") y el art. 133.1 C.E. («la potestad originaria para establecer los tributos corresponde al Estado, mediante ley»), como si fueran ámbitos coextensos; de modo que cualquier modificación tributaria que afecte a los elementos o aspectos del tributo cubiertos por el ámbito de la reserva de Ley en la materia, quedaran vedados a su regulación mediante Decreto-ley.

Un esfuerzo hermenéutico semejante no se concilia con el propio sentido literal del precepto constitucional, que limita el ámbito material del Decreto-ley sin referencia alguna a la reserva de Ley. Ya hemos advertido en la STC 6/1983, fundamento jurídico 6º que «no se puede decir que el Decreto- ley afecte a lo que el art. 86 de la Constitución llama "derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I" por el hecho de que en el referido Título se encuentra el art. 31.3, según el cual -como anteriormente hemos visto- "solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley"». Es cierto que inmediatamente después, en el mismo fundamento jurídico, se añadía: "pues ya hemos dicho que en el sistema constitucional español no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria y que la reserva de Ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de los elementos esenciales del tributo". Ello, sin embargo, se dijo porque era imprescindible para dar respuesta al órgano judicial, que en el Auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad había esgrimido la reserva de Ley tributaria (arts. 133.1 C.E. y art. 31.3 C.E.) como ámbito constitucionalmente vedado al Decreto-ley, y para rechazar que dicho precepto constitucional (el art. 31.3 C.E.) pudiera ser traído allí a colación, dado que la medida adoptada en el Decreto-ley cuestionado [Real Decreto-ley 11/1979, Disposición transitoria segunda, letra b) que reducía los beneficios fiscales de las viviendas de protección oficial en la Contribución Territorial Urbana] quedaba fuera del ámbito de la reserva de Ley tributaria.

Esta doctrina que sitúa como ámbitos coextensos el límite material del art. 86.1 y el de la reserva de Ley en materia tributaria (art. 31.3 C.E. y 133.1 C.E.) sustentada -no sin cierta ambigüedad como hemos visto- en la STC 6/1983, ha sido reiterada por el Tribunal en las posteriores, SSTC 41/1983 y 51/1983, que resuelven, prácticamente por remisión, cuestiones de inconstitucionalidad sustancialmente idénticas a la resuelta por la STC 6/1983. Coextensión de la que se dedujo que, en materia tributaria, están vedados al Decreto-ley aquellos aspectos de los tributos reservados a la Ley, pudiendo regular el Decreto-ley, por el

contrario, aquellos aspectos que no estén reservados a ella, incluso los que, aun no formando parte del núcleo de materias reservadas constitucionalmente a la Ley, existe una preferencia de Ley por efecto de la congelación del rango.

Doctrina que debe ser, sin embargo, matizada ahora, no solo a la luz de una hermenéutica del art. 86 C.E. que se sirva de unos cánones atentos al propio sentido de su tenor literal, sino también a la luz de la propia jurisprudencia de este Tribunal al interpretar el alcance del específico límite material del art. 86.1 C.E. En efecto, el Tribunal Constitucional ha rechazado reiteradamente aquellas interpretaciones basadas en el criterio hermenéutico de la coextensión de los arts. 81 y 86 de la C.E. para fijar el ámbito de la limitación al uso del Decreto-ley de modo que se hagan coincidir las menciones referentes a los derechos y libertades con la materia reservada a la Ley Orgánica (SSTC 111/1983, fundamento jurídico 8º; 93/1988, fundamento jurídico 5º; 127/1994, fundamento jurídico 3º, entre otras).

Ya advertíamos en la misma STC 6/1983, fundamento jurídico 4º, que el mero dato de que el art. 86.1 C.E. prohíba al Decreto-ley afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos "no cierra el paso a cualquier regulación tributaria" (fundamento jurídico 4º). Y especificábamos, aunque en relación a materia distinta a la tributaria, en la STC 60/1986, fundamento jurídico 2º, que el hecho de que "una materia esté reservada a la Ley ordinaria, con carácter absoluto o relativo, no excluye eo ipso la regulación extraordinaria y provisional de la misma mediante Decreto-ley, porque, como ya hemos dicho en la STC 111/1983 «la mención a la Ley no es identificable en exclusividad con el de Ley en sentido formal». Para comprobar si tal disposición legislativa provisional se ajusta a la Norma fundamental, habrá que ver si reúne los requisitos establecidos en el art. 86 C.E. y si no invade ninguno de los límites en él enumerados o los que, en su caso, se deduzcan racionalmente de otros preceptos del Texto constitucional, como, por ejemplo, las materias reservadas a Ley Orgánica, o aquellas otras para las que la Constitución prevea *expressis verbis* la intervención de los órganos parlamentarios bajo forma de Ley. No hay aquí, por tanto, - concluíamos- un problema de reserva de Ley, sino de vulneración o no de los requisitos y de los límites que para la emanación de Decretos-leyes por el Gobierno establece la Constitución".

Por tanto, del hecho que la materia tributaria esté sujeta al principio de reserva de Ley (art. 31.3 y art. 133.1 y 3 C.E.) y de que dicha reserva tenga carácter relativo y no absoluto, al entenderse referida al establecimiento de los tributos y a su esencial configuración, pero no, en cambio, a cualquier tipo de modificación tributaria (STC 6/1983, fundamento jurídico 4º), no se deriva necesariamente que se encuentre excluida del ámbito de regulación del Decreto-

ley, que podrá penetrar en la materia tributaria siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no "afecte", en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas. Límite material que no viene señalado por la reserva de Ley, de modo que lo reservado a la Ley por el art. 31.3 C.E. tenga que coincidir necesariamente con lo que haya de entenderse por "afectar" al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del art. 31.1 C.E.

A lo que este Tribunal debe atender al interpretar el límite material del art. 86.1 C.E. no es, pues, al modo cómo se manifiesta el principio de reserva de Ley en una determinada materia, la tributaria en este caso (si tiene carácter absoluto o relativo y qué aspectos de dicha materia se encuentran amparados o no por dicha reserva), sino más bien al examen de si ha existido "afectación" por el Decreto-ley de un derecho, deber o libertad regulado en el Título I de la Constitución. Lo que exigirá tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate.

La reserva de Ley de los arts. 31.3 y 133.1 C.E. limita la potestad reglamentaria del Gobierno; la prohibición de afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el sistema tributario, del art. 86.1 C.E. limita la potestad de ese mismo Gobierno para dictar Decretos- leyes. Aunque reserva de Ley y límites materiales del Decreto-ley, no sean ámbitos coextensos -y como tal deben ser interpretados- ello no empece a que uno y otro límite constitucional compartan una misma finalidad última, que es la que se condensa en el principio de legalidad tributaria, cuyo sentido no es otro, como ya dijimos en la STC 19/1987, fundamento jurídico 4º, "que el de asegurar que la regulación de determinado ámbito vital de las personas dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes..., quienes establezcan los elementos esenciales para la determinación de la obligación tributaria"; y más recientemente en la STC 185/1995, fundamento jurídico 3º, "asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes".

Ello se pone de manifiesto en un examen sistemático del texto de la Constitución en lo que hace a las fuentes del sistema tributario, de cuyo conjunto trabado de limitaciones se deduce que no cualquier Ley (o norma con rango y fuerza de Ley) es apta para regular la materia tributaria, así: los límites a la utilización del Decreto-ley (art. 86.1 C.E.); la exclusión de las leyes de iniciativa popular en materia tributaria (art. 87.3 C.E.) o la prohibición de crear, o, en su caso, de modificar tributos por medio de la Ley de Presupuestos (art. 134.7 C.E.). Normas e institutos todos ellos distintos, pero que vienen a integrar y complementar la

reserva de Ley en materia tributaria consagrada en el art. 31.3 C.E. y art. 133.1, 2 y 3 C.E., y cuya función es garantizar la unidad financiera y la supremacía de la representación política parlamentaria, asegurando -como se dijo en la STC 19/1987- la unidad del ordenamiento y la igualdad de los contribuyentes en el ámbito vital que es la esfera de la libertad y la propiedad.

9. A la luz de las consideraciones anteriores, corresponde determinar ahora si el impugnado art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 que modifica las tarifas del I.R.P.F. constituye una vulneración del art. 86 C.E. por afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Y la respuesta a tal interrogante debe ser afirmativa.

El Abogado del Estado, reparando exclusivamente en el aspecto cuantitativo de la modificación, niega que el citado Decreto-ley haya alterado esencialmente el deber de contribuir, pues, a su juicio, ello exigiría una variación significativa e importante de la carga tributaria soportada por la generalidad o, al menos, gran parte de los ciudadanos, y las nuevas escalas suponen un aumento muy moderado de las inicialmente previstas para 1992. Sin embargo, aunque cualquier modificación o regulación de un aspecto o elemento de un impuesto no signifique, necesariamente y en todo caso, "afectar" al deber constitucional de contribuir, como ocurriría en el supuesto de las correcciones monetarias oportunas para ajustar las magnitudes cuantitativas de los tributos a las variaciones del índice general de precios, no puede admitirse -como sostiene el Abogado del Estado- que una modificación de un elemento esencial de un impuesto como es el I.R.P.F. aquí considerado, en lo que respecta al incremento de las escalas de tipos de gravamen, no signifique una alteración esencial del deber de contribuir excluida del Decreto-ley.

Con independencia de que es discutible el carácter "moderado" de la elevación de las tarifas, ya hemos dicho que la indagación acerca de si un Decreto-ley afecta o no al deber de contribuir debe atender, no sólo a la cuantía de la modificación que introduce, sino también a otros aspectos distintos, entre los que cobra especial importancia la naturaleza del tributo sobre el que incide. Y, desde esta perspectiva, dado que el tributo que ha resultado alterado por el art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 es el I.R.P.F., no puede negarse que el aumento de su cuantía mediante dicho instrumento normativo ha afectado sensiblemente al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, tal y como éste se configura en el art. 31.1 C.E.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es la figura tributaria en la que el precepto del Decreto-ley enjuiciado ha introducido modificaciones, es un impuesto de carácter directo, personal y subjetivo, que grava la renta global de las personas físicas de

manera progresiva (SSTC 45/1989, fundamento jurídico 2º, 150/1990, fundamento jurídico 5º, y 214/1994, fundamento jurídico 5º). Constituye uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características, recordadas expresamente en la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 5/1992, cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes. Al mismo tiempo, es sobre todo a través del I.R.P.F. como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 C.E., dada su estructura y su hecho imponible (STC 134/1996, fundamento jurídico 6º).

Es innegable que el I.R.P.F., por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario. Se trata, indudablemente, de un tributo en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 C.E.) y de solidaridad (art. 138.1 C.E.) que la Constitución española propugna (STC 19/1987, fundamento jurídico 4º) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 C.E.).

Por consiguiente, es claro que la norma introducida por el art. 2 del Real Decreto-ley enjuiciado, que establece un incremento de las tarifas o escalas de tipos de gravamen aplicables a las bases imponibles del I.R.P.F., y por ende modifica sustancialmente el montante de la carga tributaria que deben soportar los contribuyentes sujetos a dicho impuesto, supone una alteración sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario y afecta a la esencia del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1. C.E.

Esa incidencia esencial del precepto legal enjuiciado sobre el deber constitucional de contribuir conlleva, lisa y llanamente, la vulneración de uno de los límites materiales con que el art. 86.1 C.E. circunscribe el uso de la potestad normativa que el Gobierno puede ejercer mediante el Decreto- ley. No es atendible el argumento ofrecido por el Abogado del Estado acerca de la escasa o moderada incidencia que suponen las nuevas escalas respecto de las que regían con anterioridad.

Por todo lo expuesto, debemos declarar que la modificación introducida por el art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 ha afectado al deber de contribuir a los gastos públicos

establecido en el art. 31.1 C.E. y, por tanto, infringe lo dispuesto en el art. 86.1 C.E. y es, por consiguiente, inconstitucional.

D) El principio de seguridad jurídica.

10. Corresponde examinar ahora el art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 de medidas presupuestarias urgentes, así como su homólogo art. 2 de la Ley 28/1992, que han sido impugnados desde la perspectiva de los principios de seguridad jurídica e irretroactividad que consagra el art. 9.3 C.E.

Declarada la inconstitucionalidad del art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 por regular materias que le están constitucionalmente vedadas por el art. 86.1 C.E., no es necesario pronunciarse expresamente sobre la otra vulneración constitucional que también aducen los recurrentes frente a dicha norma por contradecir los principios de seguridad jurídica e irretroactividad.

Por consiguiente, esta última vulneración constitucional ha de ser examinada, a la luz de nuestra jurisprudencia, únicamente respecto del homólogo art. 2 de la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, también impugnado por idéntico motivo, al que ha de quedar contraído nuestro enjuiciamiento, aunque el hecho de la publicación del Real Decreto-ley no puede resultar del todo indiferente en las consideraciones que hayamos de hacer en este punto.

Frente a la elevación de las tarifas para el ejercicio 1992, casi vencido el período impositivo de dicho año, dispuesta por el art. 2 de la Ley 28/1992, la parte recurrente, con independencia de imputar a dicho precepto legal, dada su redacción, el error de tener por producida la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/1992 el 22 de julio, en lugar del 23 del mismo mes, alega, en esencia, que atenta contra la seguridad jurídica e infringe el art. 9.3 C.E., por la retroactividad de dicho precepto, que llega a calificar de máxima. El Abogado del Estado niega, por su parte, no sólo que exista disparidad alguna entre el alcance temporal del art. 2 de la Ley 28/1992 y el del correlativo art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992, sino además, con razones de muy diverso orden, que tal art. 2 de la Ley 28/1992 incurra en la retroactividad contraria al principio de seguridad jurídica alegada por los recurrentes; negando asimismo que de la modificación de tarifas impugnada, ya producida a mitad del ejercicio mediante el Real Decreto-ley y debida a un caso de extraordinaria y urgente necesidad de los previstos en el art. 86.1 C.E., quepa inferir un criterio para situaciones financieras normales.

Para precisar el objeto de enjuiciamiento, cabe advertir que no corresponde a este Tribunal, por tratarse de cuestiones de simple técnica legislativa o tributaria, enjuiciar una eventual discordancia entre el Real Decreto-ley y la posterior Ley en cuanto al alcance

temporal que quiso otorgarse a la modificación de las tarifas del I.R.P.F., ni dilucidar siquiera si tal discordancia existe.

11. Antes de nada, conviene recordar la doctrina de este Tribunal en relación con los principios de irretroactividad de las normas restrictivas de derechos individuales y de seguridad jurídica en el ámbito tributario.

a) En primer lugar, hemos declarado 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 C.E., pues el “límite expreso de la retroactividad in peius de las leyes que el art. 9.3 de la Norma suprema garantiza no es general, sino que está referido exclusivamente a las leyes ex post facto sancionadoras o restrictivas de derechos individuales. ... No cabe considerar, pues, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquéllas a las que se refiere expresamente el citado art. 9.3 C.E., por cuanto tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesto a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental" (STC 173/1996, fundamento jurídico 3º, que se apoya en las SSTC 27/1981, fundamento jurídico 10º, 6/1983, fundamento jurídico 3º, 126/1987, fundamento jurídico 9º, y 150/1990, fundamento jurídico 8º). Así pues, "fuera de las materias respecto de las que el art. 9.3 C.E. veta totalmente la retroactividad, es posible que se dote a la ley del ámbito de retroactividad que el legislador considere oportuno, disponiendo éste, por consiguiente, de un amplio margen de discrecionalidad política" (STC 150/1990, fundamento jurídico 8º). "La irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal" (SSTC 126/1987; 197/1992 y 173/1996, fundamento jurídico 3º).

b) Ahora bien, también hemos declarado que "afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el art. 9.3 C.E., en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución (STC 126/1987, fundamento jurídico 9º), señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional" (STC 173/1996, fundamento jurídico 3º.4)

c) Sobre el significado del principio de seguridad jurídica en este particular contexto, también hemos señalado que dicho principio, aun cuando no pueda erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente (STC 126/1987, fundamento jurídico 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 ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (STC 150/1990, fundamento jurídico 8°).

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, fundamento jurídico 11, 150/1990, fundamento jurídico 8°, y 173/1996, fundamento jurídico 3°)

d) Finalmente, como criterio orientador de este juicio casuístico, resulta relevante, a tenor de la doctrina de este Tribunal, distinguir 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 (STC 126/1987, fundamentos jurídicos 11, 12 y 13, STC 197/1992, fundamento jurídico 4° y STC 173/1996, fundamento jurídico 3°).

12. De acuerdo con la doctrina que acabamos de sintetizar, para analizar la constitucionalidad de la Ley 28/1992 es preciso, en primer término, determinar cuál es su grado de retroactividad.

A estos efectos, es preciso recordar que el I.R.P.F. es un tributo que grava la totalidad de la renta -los rendimientos netos y los incrementos de patrimonio (art. 2 L.I.R.P.F.)- obtenida por las personas físicas durante el período de imposición, que coincide con el año natural (art. 93 L.I.R.P.F.), cuyo devengo, esto es, el momento en el que la Ley considera que se ha realizado el hecho imponible, se produce el 31 de diciembre. Sólo en los casos de fallecimiento, matrimonio, disolución o separación matrimonial el período impositivo será inferior al año natural, en los términos del art. 94.1 de la Ley 18/1991 del I.R.P.F., devengándose el Impuesto cuando se produzcan las circunstancias indicadas (art. 94.2 L.I.R.P.F.).

Sentado esto, es momento de aclarar que el art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992, de Medidas Presupuestarias Urgentes, entró en vigor el mismo día de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado", esto es, el 23 de julio de 1992, y lo hizo «con efectos para el Impuesto que se devengue por los períodos que finalicen en 1992 con posterioridad a la entrada en vigor del presente Real Decreto-ley». El art. 2 de la Ley 28/1992, por su parte, entró en vigor el 25 de noviembre del mismo año, fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" (Disposición final única de la Ley), extendiéndose sus efectos al «Impuesto que se devengue por los períodos impositivos que finalicen en 1992 con posterioridad al 22 de julio de dicho año».

Con estos datos, hay que rechazar desde el principio que, con la salvedad que inmediatamente haremos, nos encontremos ante una retroactividad de las que hemos calificado como "plena" o "auténtica". La Ley 28/1992, en efecto, modifica, incrementándola, las tarifas del I.R.P.F., en un momento en el que, aunque el período impositivo del Impuesto está muy avanzado (el cambio normativo se produce el día 25 de noviembre), aún no ha llegado a concluir; atribuye efectos jurídicos futuros a hechos imponibles que todavía no se han realizado completamente, ya que las rentas percibidas antes de entrar en vigor la Ley no son más que elementos materiales integrantes del hecho imponible duradero y unitario que consiste en la obtención de la renta global neta a lo largo de todo el período impositivo, que concluye el último día del año; se aplica, en definitiva, a deudas impositivas que aún no se han devengado y que, además, habrán de satisfacerse por los sujetos pasivos junto con la presentación de la declaración-liquidación del tributo que deberá tener lugar en el plazo reglamentariamente fijado para ello, es decir, conforme a lo que era y es usual, varios meses después, ya transcurrido gran parte del siguiente período impositivo.

En el anterior contexto, un supuesto particular podría venir configurado por los períodos impositivos finalizados entre el 23 de julio y el 25 de noviembre de 1992, a los que

se extienden los efectos del art. 2 de la Ley 28/1992 por propia disposición del mismo. Pues, en principio, cabría sostener que el precepto, aisladamente considerado, crea un supuesto de retroactividad auténtica al proyectarse sobre períodos agotados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley. Ocurre, sin embargo, que analizado el precepto de forma sistemática, inserto en una Ley que sólo deroga el Decreto-ley pero que en modo alguno pretende hacer desaparecer los efectos del mismo durante los meses en los que estuvo en vigor, la aparente retroacción de los efectos del art. 2 carece de efectos constitutivos, en el sentido de que no introduce retroactivamente una modificación respecto de una situación que ya venía regida por el citado Decreto-ley. De otra parte, es únicamente nuestra actual declaración de inconstitucionalidad y nulidad del correspondiente precepto del Real Decreto-ley lo que confiere ex post un efecto constitutivo, retroactivo en puridad, al art. 2 de la Ley 28/1992, del que originariamente carecía; por ello, no cabe estimar que el legislador de 1992 haya vulnerado el principio de seguridad jurídica (único canon ahora de nuestro control), de forma sobrevenida, como consecuencia de nuestra actual declaración de inconstitucionalidad del Decreto-ley por las razones que seguidamente se exponen.

13. La mera constatación de que la mencionada Ley 28/1992 tiene carácter retroactivo - aunque se trate de retroactividad impropia- debe llevar necesariamente a la conclusión de que la seguridad jurídica de los sujetos pasivos del I.R.P.F. ha quedado afectada. Tal corolario, sin embargo, no implica automáticamente que deba ser declarada inconstitucional. Como ya ha declarado este Tribunal en ocasiones anteriores (STC 126/1987, fundamento jurídico 13, STC 197/1992, fundamentos jurídicos 4º. y 5º., y STC 173/1996, fundamento jurídico 5.º), la naturaleza periódica del tributo afectado y la configuración de su hecho imponible no impiden, en principio, que el legislador pueda modificar algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el período impositivo en el que deben surtir efectos. Insistimos una vez más en que la seguridad jurídica no es un valor absoluto, pues ello daría lugar a la petrificación del ordenamiento jurídico, ni puede entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos -en este caso de los sujetos pasivos del I.R.P.F.- al mantenimiento de un determinado régimen fiscal.

Lo que acabamos de decir, sin embargo, tampoco significa que cualquier regulación de este género deba reputarse conforme a la protección de la confianza de los ciudadanos que la Constitución dispensa en el art. 9.3. Como hemos recordado anteriormente, si la afectación de la seguridad jurídica por una norma de retroactividad impropia como la enjuiciada vulnera o no la Constitución es un interrogante al que sólo puede responderse después de analizar las

circunstancias específicas que concurren en el caso, especialmente, la previsibilidad de la medida adoptada, las razones que han llevado a adoptarla y el alcance de la misma. Sólo después de una ponderación de los diferentes elementos en presencia es posible concluir si el art. 9.3 C.E. ha resultado vulnerado o si, por el contrario, la seguridad jurídica, que, insistimos, no es un valor absoluto, debe ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos.

A) La primera de las circunstancias que han de concretarse es, como hemos dicho, la previsibilidad de la medida adoptada retroactivamente por la Ley 28/1992, grado de previsibilidad que determina la medida en la que la seguridad jurídica ha quedado afectada.

A este respecto debe reconocerse, antes que nada, que la política de progresiva disminución de las tarifas del I.R.P.F., plasmada en la Disposición adicional octava de la Ley 18/1991, de 6 de junio, mantenida y confirmada implícitamente hacía escasos meses por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, al no haberse introducido en ella modificación alguna de las tarifas del I.R.P.F., no podía hacer esperar, en principio, ese cambio de rumbo de la política fiscal constituido por la elevación de las escalas de dicho Impuesto para el propio ejercicio de 1992, efectuada a finales del mismo año.

Ahora bien, como se ha señalado con anterioridad, entre las exigencias de la seguridad jurídica no se incluye derecho alguno a la inalterabilidad del régimen fiscal, ni, en general, a la «congelación del ordenamiento jurídico existente». Las exigencias de seguridad jurídica que derivan del art. 9.3 C.E., en efecto, no pueden nunca llegar hasta el punto de impedir a las Cortes Generales, esto es, a la representación del pueblo español (art. 66.1 C.E.), tomar conciencia de situaciones de crisis financiera, o de cualquier otra especie, y hacerles frente adoptando las medidas que se estimen precisas u oportunas para ello, entre las que se cuentan incluso las necesarias para poner remedio a anteriores y eventuales imprevisiones o - como, sin duda, ha sucedido en este caso- falsas o erróneas expectativas económicas, volviendo, si fuere necesario, sobre anteriores decisiones del propio legislador.

Por otro lado, no puede negarse que la publicación en el "Boletín Oficial del Estado" del 23 de julio, del Real Decreto-ley 5/1992, que establecía la elevación de las escalas del Impuesto contenidas en los arts. 74.1 y 91.1 de la Ley 18/1991, y su tramitación posterior como Proyecto de Ley, de conformidad con lo previsto en el art. 86.3 C.E., tuvieron la virtud de poner sobre aviso, meses atrás, a los ciudadanos, permitiéndoles en aquel momento tomar conciencia de la situación crítica de las finanzas del Estado (a saber, el crecimiento espectacular del déficit público durante el primer semestre del año) y de las medidas que se

proponían para afrontarla con urgencia y rigor, así como de «la posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación» (STC 197/1992, fundamento jurídico 6.º, in fine), dándoles la oportunidad de ajustar su propio comportamiento económico a las consecuencias fiscales derivadas del cambio legislativo que se anunciaba en el I.R.P.F. vigente para el ejercicio de 1992.

Nada afecta a esta conclusión la circunstancia de que el Real Decreto-ley 5/1992 deba ser ahora declarado inconstitucional por vulneración del art. 86.1 C.E. En primer lugar, porque dicho Decreto-ley, en tanto no ha recaído Sentencia de este Tribunal, que tiene valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" (art. 164.1 C.E.), e implica la imposibilidad de aplicación de la norma declarada inconstitucional tras dicha publicación, ha estado plenamente vigente en el ordenamiento jurídico español, surtiendo todos sus efectos. A mayor abundamiento, porque la capacidad de prevenir a los ciudadanos es una cualidad de mero hecho que, como tal, no se ve afectada por una declaración de inconstitucionalidad. En otras palabras: con independencia de que el Decreto-ley fuera contrario a la Constitución es evidente que su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" tuvo un "efecto anuncio" sobre las medidas tributarias que se avecinaban en el marco del I.R.P.F.

Sentado lo anterior, es conveniente también aclarar que la previsibilidad no es el único canon a los efectos de dilucidar si una norma retroactiva vulnera o no el art. 9.3 C.E. De ahí, precisamente, que después de afirmar con rotundidad en el fundamento jurídico 5.B) de la STC 173/1996 que la norma impugnada era "absolutamente imprevisible", lejos de concluir automáticamente en su inconstitucionalidad, puntualizábamos que una norma de tales características «sólo podría reputarse conforme con la Constitución si existieran claras exigencias de interés general que justificaran que el principio de seguridad jurídica que, insistimos, no es un valor absoluto, debería ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos» [fundamento jurídico 5.C)]. Exigencias de interés general que, debemos añadir ahora, deben ser especialmente nítidas cuando la norma retroactiva de que se trate incide en un tributo como el I.R.P.F., un impuesto personal, subjetivo y de carácter periódico que, como recordábamos antes, ocupa una posición central en el conjunto de nuestro sistema tributario, circunstancias éstas que incrementan notablemente la incidencia que sobre la seguridad jurídica de los ciudadanos puede tener una norma que produce efectos sobre situaciones de hecho o relaciones jurídicas que han comenzado a constituirse antes de su entrada en vigor.

B) Pues bien, no cabe la menor duda de que, a diferencia de lo que sucedía en el supuesto enjuiciado en la STC 173/1996, en este caso concreto concurren claras exigencias de interés público que fundamentan la medida adoptada por la Ley 28/1992, aunque ésta tenga incidencia negativa sobre la seguridad jurídica de los ciudadanos.

Efectivamente, como hemos señalado en los fundamentos jurídicos anteriores, la Ley 28/1992 no es más que el resultado de la tramitación como Proyecto de Ley del Real Decreto-ley 5/1992, norma que elevó las escalas del I.R.P.F. contenidas en los arts. 74.1 y 91 de la Ley 18/1991 ante la necesidad -que más atrás hemos reconocido como extraordinaria y urgente- de responder al espectacular crecimiento del déficit público durante el primer semestre del ejercicio 1992 (por diversas causas que aquí no cabe entrar a examinar), que afectaba gravemente al equilibrio de la Hacienda Pública del Estado y al cumplimiento de uno de los requisitos esenciales del Programa de Convergencia económica (mantener el déficit público dentro del límite del 3 por 100 del PIB) con vistas a alcanzar la Unión monetaria prevista en el Tratado de la Unión Europea celebrado en Maastricht y firmado por España. Objetivo este último que -debe recordarse- era, y sigue siendo, prioritario no sólo para el Gobierno, sino también para la mayor parte de los grupos que gozan de representación parlamentaria y que, en definitiva, representan la voluntad del pueblo español (art. 66.1 C.E.). Resulta claro, por tanto, que existieron exigencias cualificadas de interés público, de índole esencialmente económica, que fundamentaron la medida adoptada por la Ley 28/1992.

Por otro lado, tampoco la elección del I.R.P.F., para luchar contra el déficit público fue caprichosa, sino que, como explica la Exposición de Motivos de la Ley 28/1992, se debió a que su generalidad determina que sus modificaciones sean más efectivas frente a la coyuntura que la de otros tributos de nuestro sistema fiscal menos flexibles o con finalidades más selectivas.

C) A mayor abundamiento, debe dejarse constancia también del alcance limitado de la medida adoptada. En efecto, la subida de los tipos de las escalas del I.R.P.F. establecida por el art. 2 de la Ley 28/1992, no alcanza, desde la perspectiva que ahora importa del efecto retroactivo y la seguridad jurídica, la "notable importancia" de las que se han producido en otras ocasiones en las que este Tribunal ha debido pronunciarse, como es el caso del gravamen complementario de la tasa fiscal del juego declarado inconstitucional por la STC 173/1996, en el que, como advertíamos en el fundamento jurídico 5.A), se provocaba un aumento de las tasas pagadas al inicio de 1990 de más del doble de su cuantía inicial.

En definitiva, de cuanto antecede se deduce que, atendidas las circunstancias concretas del presente caso -a saber, el grado de retroactividad de la norma impugnada, la finalidad de

la medida que aprobaba, las circunstancias excepcionales y urgentes que justificaban su adopción y lo limitado de su alcance- no puede decirse que el aumento de las tarifas del I.R.P.F. que ha realizado la Ley 28/1992 haya vulnerado el principio de seguridad jurídica garantizado en el art. 9.3 C.E.

E) Art. 6.1 del Real Decreto-ley 5/1992

14. Resta, por último, examinar la posible inconstitucionalidad del art. 6.1 del Real Decreto- ley 5/1992 por los motivos alegados por la parte recurrente. Dicho art. 6.1 dispuso lo siguiente:

"Modificaciones de la legislación de Seguridad Social.

1. Se modifica el número 1 del artículo 129 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por Decreto 2065/1974, de 30 de mayo, que pasará a tener la redacción siguiente:

«El subsidio se abonará, en caso de accidente de trabajo o enfermedad profesional, desde el día siguiente al de la baja en el trabajo, estando a cargo del empresario el salario íntegro correspondiente al día de la baja.

En caso de enfermedad común o de accidente no laboral, el subsidio se abonará, respectivamente, a partir del decimosexto día de baja en el trabajo ocasionada por la enfermedad o el accidente, estando a cargo del empresario el abono de la prestación al trabajador desde los días cuarto al decimoquinto de baja, ambos inclusive»."

Entiende la parte recurrente que esa obligación establecida a cargo del empresario de abonar al trabajador la prestación por incapacidad laboral transitoria (en adelante, I.L.T.), en caso de enfermedad común o de accidente no laboral, desde los días cuarto al decimoquinto de baja, sería de naturaleza tributaria o tendría al menos el carácter de una «prestación patrimonial de carácter público»; por lo que el art. 6.1 del Real Decreto-ley impugnado adolecería también de uno de los motivos de inconstitucionalidad ya examinados respecto de su art. 2, a saber, el de incidir en el ámbito materialmente vedado al Decreto-ley por el art. 86.1 C.E., por afectar, bien al deber de contribuir regulado en el art. 31.1 C.E., bien al menos a uno de los deberes de prestación patrimonial de carácter público previstos en el art. 31.3 C.E.

15. Es preciso comenzar aclarando que, como expresa el Abogado del Estado, el abono que los empresarios deben efectuar, de acuerdo con el Decreto-ley impugnado, en casos de I.L.T. derivada de enfermedad o accidente no laboral, carece de naturaleza

tributaria. Sin que sea necesario entrar aquí en mayores precisiones, baste decir que los tributos, desde la perspectiva constitucional, son prestaciones patrimoniales coactivas que se satisfacen, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 C.E.). Siendo los trabajadores -y no los entes públicos- los destinatarios de los pagos que los empresarios deben satisfacer cada vez que se den las condiciones que recoge el Decreto-ley, la naturaleza tributaria de dicha prestación patrimonial debe descartarse a radice.

Como señalamos en el fundamento jurídico 3º de la STC 185/1995, una interpretación sistemática de la Constitución, “lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión ‘tributos’ del art. 133.1 C.E. y la más genérica de ‘prestaciones patrimoniales de carácter público’ del art. 31.3 C.E.”. De manera que, si bien puede afirmarse que todo tributo es una “prestación patrimonial de carácter público”, no todas estas prestaciones patrimoniales, para cuyo establecimiento el art. 31.3 C.E. exige la intervención de una Ley, tienen naturaleza tributaria. Partiendo de que la reserva de ley se configura como «una garantía de la autodisposición de la comunidad sobre sí misma» (STC 19/1987, fundamento jurídico 4º) y, en última instancia, como una garantía de la libertad patrimonial y personal del ciudadano, en la referida STC 185/1995 llegamos a la conclusión de que estamos ante una “prestación patrimonial de carácter público” cuando existe una “imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla” (fundamento jurídico 3º). Siempre que, al mismo tiempo -debemos precisar aquí-, como se desprende de la propia expresión constitucional (prestaciones “de carácter público”, dice el art. 31.3 C.E.), la prestación, con independencia de la condición pública o privada de quien la percibe, tenga una inequívoca finalidad de interés público.

16. Pues bien, que el art. 6.1 del Real Decreto-ley establece una prestación impuesta por los poderes públicos a los empresarios sin el concurso de la voluntad de éstos, es un dato sobre el que no cabe discusión alguna; como dijimos en la STC 37/1994 que declaró la constitucionalidad de la prestación por incapacidad laboral transitoria del art. 129.1 de la L.G.S.S. en la nueva redacción dada por el citado Real Decreto-ley, la norma impugnada “impone al empresario la obligación de asumir el pago de una parte de la prestación prevista en nuestro sistema de Seguridad Social en los casos de incapacidad laboral transitoria derivada de riesgos comunes” (fundamento jurídico 1º). Y tampoco es posible dudar de la finalidad pública de la prestación: la protección de los ciudadanos ante situaciones de

necesidad expresábamos en la misma Sentencia- se concibe en el art. 41 C.E. como “una función de Estado”, de modo que, “no es irrazonable ni infundada la atribución del carácter de prestación de Seguridad Social (ya sea por su naturaleza o por su función) a la cantidad a abonar por el empresario” en virtud de lo dispuesto en el art. 6.1 del Real Decreto-ley 5/1992. En definitiva, dicha norma -concluíamos- establece una medida dirigida a mantener el mismo nivel de protección económica por incapacidad laboral transitoria, previendo, ante el crecimiento del déficit público, y precisamente para poder cumplir el mandato del art. 41 C.E., “un desplazamiento de la carga económica correspondiente, de los fondos propios de la Seguridad Social a los empresarios”. En consecuencia, como advierten los recurrentes, mediante el art. 6.1 del Real Decreto-ley 5/1992 el poder público impone a los empresarios una prestación pecuniaria que tiene una evidente finalidad pública, o, lo que es igual, establece una “prestación patrimonial de carácter público”. A idéntica conclusión, respecto de un subsidio de las mismas características establecido por el ordenamiento italiano, llegó muy tempranamente la Corte Costituzionale de Italia (Sentencia 44, de 26 de mayo de 1965).

No obstante, que el precepto cuestionado regule una prestación patrimonial de carácter público que, conforme al art. 31.3 C.E., sólo puede establecerse “con arreglo a la ley”, no significa que el Real Decreto-ley 5/1992 haya incidido en un ámbito material que le esté constitucionalmente vedado. Es evidente que el art. 86.1 C.E. no prohíbe que mediante estos actos con fuerza de ley pueda afectarse a cualquiera de las materias tratadas en los preceptos del Título I de la Constitución, sino únicamente a los que contienen una consagración de “derechos, deberes y libertades de los ciudadanos”. Y aunque, ciertamente, entre tales deberes hay que incluir el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante un sistema tributario justo regulado en el apartado 1º del citado art. 31 C.E., ya hemos excluido la naturaleza tributaria de la prestación de Seguridad Social que establece el Decreto-ley impugnado.

Por otro lado, aunque hemos concluido asimismo que esta última es una de las prestaciones patrimoniales de carácter público a las que se refiere el apartado 3º del mismo art. 31 C.E., como acertadamente señala el Abogado del Estado, tampoco este precepto constitucional consagra en sí mismo ningún derecho, deber o libertad que pueda resultar afectado por el Real Decreto-ley 5/1992. El art. 86.1 C.E. -reiteramos- sólo alude a los derechos, deberes y libertades consagrados directamente por la propia Constitución, y es evidente que el mencionado art. 31.3 C.E. no reconoce ningún derecho, deber o libertad. Por lo que la impugnación debe decaer.

## FALLO

En atención a lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

1º Estimar parcialmente el recurso de inconstitucionalidad núm. 2.548/92, y, en su virtud, declarar la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio, de Medidas Presupuestarias Urgentes, desestimando el recurso en todo lo demás.

2º Desestimar el recurso de inconstitucionalidad núm. 553/93.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete.

## Votos

Voto particular que formula el Presidente don Alvaro Rodríguez Bereijo respecto de la Sentencia dictada por el Pleno en los recursos de inconstitucionalidad acumulados núms. 2.548/92 y 553/93, al que se adhieren los Magistrados don Rafael de Mendizábal Allende y don Pablo García Manzano.

Con el mayor respeto y consideración que me merece el parecer del Pleno, he de disentir parcialmente, sin embargo, de la fundamentación y fallo de la Sentencia; disentimiento que se circunscribe sólo a los fundamentos jurídicos 12 y 13 relativos al pronunciamiento sobre el recurso de inconstitucionalidad núm. 553/93 contra el art. 2 de la Ley 28/1992, de 24 de noviembre, de Medidas Presupuestarias Urgentes, que modifica, incrementándolas, las escalas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el período impositivo de 1992, por vulneración del principio de seguridad jurídica consagrado en

el art. 9.3 C.E., cuya inconstitucionalidad debió haberse declarado, a mi juicio, en esta Sentencia, por las razones que seguidamente se exponen:

1. En el presente caso nos encontramos ante una elevación de las escalas de gravamen del I.R.P.F. llevadas a cabo dentro del período impositivo en curso y efectivamente aplicada a las rentas obtenidas en dicho período.

Es cierto, como se afirma en la Sentencia, que, en principio, se trata de un supuesto de los denominados de retroactividad «impropia», puesto que se atribuyen efectos jurídicos futuros a presupuestos de hecho todavía no realizados completamente en el momento de producirse el cambio normativo, dado que las percepciones de renta anteriores a dicho momento no serían sino elementos materiales integrantes de un hecho imponible duradero y unitario que consiste en la obtención de la renta global neta dentro de todo el período impositivo y que se entenderá realizado íntegramente el último día del mismo. Pero ello no ocurre -como asimismo se reconoce en la propia Sentencia- en los supuestos excepcionales de período impositivo incompleto o partido, inferior al año natural, como son los derivados de fallecimiento, matrimonio, disolución o separación matrimonial a que se refiere el art. 94 de la Ley 18/1991 del I.R.P.F., en que el hecho causante se haya producido después del 22 de julio de 1992 (fecha de entrada en vigor del Decreto-Ley, que ha sido declarado inconstitucional y nulo) pero antes de la entrada en vigor de la Ley 28/1992 (el 25 de noviembre de 1992). Supuestos en que -como consecuencia de la inconstitucionalidad y nulidad del art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 declarada por esta Sentencia- habrán de aplicarse las nuevas escalas impositivas de la Ley de modo retroactivo frente a hechos impositivos ya agotados o íntegramente realizados y a obligaciones impositivas ya devengadas antes de la entrada en vigor de la norma aplicable. Produciéndose, por consiguiente, en esos casos (ciertamente excepcionales, pero legalmente previstos tanto por la Ley del Impuesto como por la que lleva a cabo la reforma de las tarifas), una retroactividad de grado máximo que ha de calificarse de "plena" o "auténtica", como acontecía en la STC 173/1996 en que el nuevo tipo de gravamen se aplicaba a hechos impositivos ya agotados o realizados en que la deuda tributaria ya estaba devengada a la entrada en vigor de la nueva norma.

Es cierto que esta retroactividad -de grado máximo, sin duda- no deriva de las determinaciones del legislador, sino del efecto anulatorio (art. 39.1 LOTC) de la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley que llevamos a cabo en esta Sentencia; antes al contrario, el propio legislador ha tenido buen cuidado de que las nuevas escalas de gravamen del I.R.P.F. se apliquen sólo a períodos impositivos no concluidos, a impuestos no devengados. Por ello, argumentar, como se hace en la Sentencia de la que disentimos, que es

legítima una retroactividad de grado máximo en atención a las "exigencias cualificadas del bien común o del interés general", incluso en el limitado número de supuestos del art. 94 de la Ley 18/1991 en que se produce, supone -a mi juicio- ser más complaciente con la retroactividad que el propio legislador cuya norma se somete a nuestro control.

2. Sea como fuere, en todo caso cuando se trata de enjuiciar la constitucionalidad de la afectación del principio de seguridad jurídica en supuestos como el presente de normas tributarias retroactivas, es preciso tener en cuenta de manera especial tanto el tipo de impuesto en que se produce, su naturaleza y la estructura del hecho imponible, como las circunstancias concretas concurrentes en el caso.

Conviene recordar que, a efectos de la determinación de la norma aplicable, en la dogmática tributaria el devengo es el momento en que, por establecerlo así la Ley, se entiende realizado el hecho imponible y nacida la obligación tributaria. El tipo de gravamen aplicable es el vigente en el momento del devengo del tributo.

En los tributos instantáneos el aspecto temporal del hecho imponible no adquiere relevancia jurídica y la realización del elemento material del hecho imponible determina el nacimiento de la obligación tributaria. Ahora bien, en los tributos periódicos, cuyo hecho imponible consiste en un estado de cosas o situación (elemento material) que no se agota en sí mismo sino que se prolonga de manera continuada en el tiempo, no basta, a fin de ponderar el alcance de la retroactividad de la norma, con atender sólo al momento del devengo, ha de tenerse en cuenta también el período impositivo o dimensión temporal del elemento objetivo del hecho imponible. Por ello, cuando se aprueba una modificación tributaria que afecta al período impositivo en curso, aunque todavía no se haya devengado el tributo, la retroactividad que se produce, que si bien no queda necesariamente prohibida, exige, sin embargo, una ponderación de las circunstancias concretas del caso para determinar su legitimidad constitucional.

Una elevación de la tarifa del I.R.P.F. llevada a cabo casi al final del período impositivo y con efectos para el período en curso -alterando uno de los elementos esenciales del impuesto determinantes de la cuantía de la deuda tributaria- afecta, desde luego, a la confianza que, justificadamente y por causas objetivas, los contribuyentes han depositado en la legislación hasta entonces vigente. La circunstancia de que los elementos constitutivos del hecho imponible -incluida su dimensión temporal- hayan comenzado a producirse antes de la entrada en vigor de la nueva Ley, ha podido influir, incluso decisivamente, en la decisión de llevarlos a efecto por las personas que los realizan, al dar por supuesto que esos hechos no estaban sujetos a tributación o lo estaban en una medida menor. La estabilidad de las normas

tributarias es, junto con la claridad y certeza, la base de la confianza de los ciudadanos en el ordenamiento jurídico, y aunque de ello no se sigue un derecho a la inalterabilidad de aquellas sí obliga, en estos casos, al legislador, a justificar de modo muy riguroso el cambio legislativo retroactivo en derechos, principios y bienes constitucionalmente protegidos.

Como ya ha declarado este Tribunal en ocasiones anteriores (STC 126/1987, fundamento jurídico 13, STC 197/1992, fundamentos jurídicos 4º y 5º y STC 173/1996, fundamento jurídico 5º), la naturaleza periódica del tributo afectado y la configuración de su hecho imponible no impiden, en principio, que el Legislador pueda modificar algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el período impositivo en el que deben surtir efectos. Pero ello no significa, tampoco, que cualquier regulación de este género deba reputarse conforme a la Constitución y a la protección de la confianza fundada de los ciudadanos que aquella dispensa (art. 9.3 C.E.).

3. A la luz de lo antes expuesto, conviene examinar las circunstancias concretas concurrentes en el presente caso, a fin de ponderar los distintos valores en conflicto, la seguridad jurídica, de una parte, y los imperativos de la economía que puedan justificar, desde la protección de principios o derechos constitucionales, la modificación tributaria retroactiva, de otro.

Ya en la STC 150/1990, fundamento jurídico 8º, al enjuiciar la constitucionalidad de la Ley de la Asamblea de la Comunidad Autónoma de Madrid 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid que creaba un recargo sobre el Impuesto estatal sobre la Renta de las Personas Físicas, advirtió este Tribunal acerca de "las razonables dudas de constitucionalidad" que, desde la perspectiva de la seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), "podría suscitar" el "efecto retroactivo de un recargo (del 3 por 100 sobre la cuota del I.R.P.F.) en relación con la renta obtenida durante el período impositivo", que entonces "se vieron, sin embargo, enervadas desde el momento en que el mismo órgano legislativo, antes de que se procediera a la liquidación del recargo en el ejercicio de 1984, decidió suspender la eficacia de la Ley", lo que implicaba una pérdida de objeto del proceso constitucional por ese concreto motivo de impugnación.

En el presente caso, nos encontramos ante un problema de enjuiciamiento constitucional semejante, una elevación de las escalas de gravamen del I.R.P.F. llevada a cabo dentro del período impositivo en curso y efectivamente aplicada a las rentas obtenidas en dicho período. Una medida legislativa, adoptada el 25 de noviembre, casi al final del período impositivo, afecta, desde luego, al principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 C.E., sin que el hecho de la publicación en el "Boletín Oficial del Estado", de 23 de julio, del

Real Decreto-ley 5/1992 de Medidas Presupuestarias Urgentes que disponía la elevación de la tarifa del Impuesto y su posterior tramitación como Proyecto de Ley, que acaso podría mitigar la imprevisibilidad del cambio normativo, permitiendo a los ciudadanos tomar conciencia tanto de la situación crítica de las finanzas del Estado como de las medidas que se proponían para afrontarla con urgencia, pueda estimarse concluyente para justificar constitucionalmente una quiebra de la seguridad jurídica de aquellos contribuyentes que, razonablemente, habían confiado a lo largo del período impositivo del I.R.P.F. en los tipos de gravamen vigentes establecidos por la legislación tributaria, incluso al aprobarse la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992.

Ha de subrayarse, a este respecto, que no puede resultar indiferente el impuesto que en este caso se enjuicia, el I.R.P.F., impuesto personal, subjetivo y periódico, cuyo hecho imponible, integrado por todas las percepciones de renta obtenidas a lo largo del período impositivo, se devenga el 31 de diciembre en que se entiende finalizado dicho período. Es precisamente la naturaleza periódica del Impuesto y la posición central que ocupa en el conjunto del sistema tributario la que hace especialmente relevante la afectación del cambio normativo retroactivo en la seguridad jurídica de los contribuyentes, entendida como derecho a la certeza y a saber a qué atenerse respecto del Derecho aplicable y a una cierta previsibilidad del mismo, de modo que no se defraude la confianza que los ciudadanos han depositado en los poderes públicos y en el ordenamiento jurídico en tanto garante de la paz social. De forma que esa "suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad" (SSTC 27/1981, 99/1987, 222/1988 y 150/1990) convergen en la protección de "la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles" (STC 150/1990, fundamento jurídico 8º) y que calculan su comportamiento económico según el coste previsible de la carga fiscal que ha de soportar al finalizar el período impositivo del Impuesto sobre la Renta. Carga fiscal, es preciso subrayarlo, que depende en buena medida de decisiones, económicas y jurídicas, tomadas por el sujeto pasivo a lo largo del período del Impuesto y que no siempre son fácilmente reversibles.

Por ello, un cambio sorpresivo por medio de Decreto-ley, una vez transcurrido más de la mitad del período impositivo y luego reiterado en una Ley aprobada poco antes de la finalización del mismo el 31 de diciembre, impide que el ciudadano conozca y calcule de antemano, con un razonable nivel de certeza, las consecuencias y los costes fiscales que se

derivan de su propio comportamiento económico o jurídico ajustado a la legislación fiscal vigente del I.R.P.F.

La afectación a la seguridad jurídica que ocasiona el cambio normativo introducido por la Ley impugnada en modo constitucionalmente inaceptable, se refuerza si se consideran las concretas circunstancias del caso así como el propio comportamiento del legislador tributario, que había anunciado una política de reducción de tipos impositivos.

En efecto, la Ley 18/1991, de 6 de junio, de reforma del I.R.P.F. había establecido (arts. 74 y 91) unas escalas de tipos de gravamen sensiblemente inferiores a las hasta entonces aplicadas en el antiguo I.R.P.F., anunciando incluso, en su Disposición adicional octava, para ejercicios posteriores, reducciones adicionales de los tipos de gravamen. Lo que se mantuvo por la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, que no introdujo modificación alguna de las tarifas del I.R.P.F. inicialmente fijadas por la Ley de 1991. Pudieron, por consiguiente, los ciudadanos y contribuyentes confiar en la previsibilidad y efectividad de la no modificación para 1992 de las tarifas del Impuesto establecidas hasta ese momento, creándose una "expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho", que es la seguridad jurídica entendida en su sentido más amplio (STC 36/1991, fundamento jurídico 5º).

Pues bien, sin que la anunciada y prometida tarifa del Impuesto hubiera llegado siquiera a aplicarse, el Legislador la cambia por sorpresa y con efectos retroactivos para las rentas del mismo período, quebrando toda confianza razonable en la previsibilidad que, objetivamente y atendiendo a sus propios actos, cabía haber depositado en el comportamiento del Legislador tributario. El contribuyente por el I.R.P.F. aunque no pueda confiar en que la regulación impositiva vigente se mantendrá igual en el futuro (pues no existe, ciertamente, un derecho «a la inalterabilidad del régimen fiscal ni en general a la congelación del ordenamiento jurídico existente», como ha declarado reiteradamente este Tribunal), sí tiene que poder confiar en que la regulación vigente en el momento en el cual él adoptó sus decisiones no se verá trastornada posteriormente con efectos dentro del mismo período impositivo.

La situación de extraordinaria y urgente necesidad que concurría en este caso y que legitimaría constitucionalmente acudir al Decreto-ley para la adopción de otras medidas imprevistas y acaso imprevisibles, no puede ser extendida para justificar constitucionalmente la adopción por el Legislador de una determinada medida -la elevación de las tarifas del I.R.P.F. poco más de un mes antes de finalizar el período impositivo- que, por su alcance retroactivo y su imprevisibilidad, vulnera la seguridad jurídica del art. 9.3 C.E. Lo que por

razones de extraordinaria y urgente necesidad, le está constitucionalmente permitido al Gobierno mediante Decreto-ley no puede servir, sin más, para justificar también, como si constituyeran un continuum, las medidas adoptadas por el legislador en la posterior tramitación como Ley ordinaria de un Decreto-ley que, además, ha sido declarado inconstitucional y nulo en esta Sentencia. Porque la previsión constitucional de que un Decreto- ley sea tramitado posteriormente como Ley ordinaria en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación (art 86.3 C.E.) no puede convertirse en un expediente para sanar ex post factum (con base en un supuesto efecto "anuncio o aviso" de futuros cambios en la legislación, o en las exigencias cualificadas de interés general de la economía) el sacrificio por la Ley, trasunto de aquél, de principios o derechos constitucionalmente protegidos como es, en este caso, el de la seguridad jurídica.

Así pues, tampoco la situación de extraordinaria y urgente necesidad que, como ha quedado declarado en los fundamentos jurídicos de la Sentencia, concurría en el Real Decreto-Ley 5/1992, por la gravedad de la situación de desequilibrio financiero por la que atravesaba la Hacienda Pública en el ejercicio de 1992, permite al Legislador en uso de su legítima libertad de opción política, sacrificar la seguridad jurídica de los ciudadanos. Y si bien es cierto que el sistema tributario debe servir a los fines de la política económica en la que se inserta, ello "debe armonizarse con el respeto de los principios informadores del ordenamiento jurídico y, de manera especial, con la seguridad jurídica" [STC 173/1996, fundamento jurídico 5º C)], de modo que las medidas de política fiscal necesarias para afrontar la grave crisis financiera, poniendo remedio a eventuales imprevisiones o falsas expectativas económicas anteriores, se lleven a cabo con pleno respeto a los principios y derechos constitucionalmente garantizados de los contribuyentes.

Por todo ello, resulta constitucionalmente inaceptable que el art. 2 de la Ley 28/1992, de 25 de noviembre, haya llevado a cabo, retroactivamente, un aumento de las tarifas del I.R.P.F. que, por el momento del período impositivo en que fue adoptado, puede calificarse de no previsible y carente de suficiente justificación, lo que conduce a declarar que se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 C.E.

Madrid, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete. Voto concurrente que, a la Sentencia dictada en los recursos de inconstitucionalidad núms 2.548/92 y 553/93, formula el Magistrado, don Vicente Gimeno Sendra.

Mi única discrepancia a la presente Sentencia reside en la no apreciación por la mayoría del motivo de inconstitucionalidad consistente en la existencia de presupuesto

habilitante (la circunstancia de "extraordinaria y urgente necesidad" a la que se refiere en art. 86.1 C.E.) en el Real Decreto-ley 5/1992.

Entiende nuestra Sentencia que dichas razones de "extraordinaria y urgente necesidad" consistían en el notable incremento del déficit público observado en el primer semestre del año 1992, que aconsejaba la adopción de determinadas medidas dirigidas a combatirlo, como fueron las contempladas en el R.D.- L. 5/1992

En nuestra opinión, la anterior afirmación se revela plenamente válida en todo lo referente a la modificación de la tabla de porcentajes de retención a cuenta sobre el I.R.P.F. (art. 3), que es una medida claramente antiinflacionaria, pero en modo alguno puede reclamarse con respecto a la modificación de las escalas de dicho Impuesto (art. 2 del R.D.- L.)

En efecto, tienen razón los recurrentes cuando señalan que no parece adecuado para combatir el déficit «de caja» de un determinado año, el incremento de las tarifas del I.R.P.F. aplicables en ese mismo año, porque, como es sabido, el I.R.P.F. se devenga al final de cada período impositivo, generalmente (salvo excepciones) el 31 de diciembre de cada año, y el plazo reglamentariamente establecido para presentar la declaración-liquidación en la que ha de aplicarse la correspondiente tarifa y efectuar el consiguiente ingreso del mismo no suele comenzar hasta una vez entrada la primavera del año siguiente, por lo que los superiores ingresos por I.R.P.F. determinados por la elevación de sus tarifas para el ejercicio de 1992 pudieron quizás contribuir a enjugar el déficit de caja en su caso producido en 1993, mas no el del ejercicio presupuestario de 1992, cuya liquidación debió producirse (art. 83 de la Ley General Presupuestaria) a 31 de diciembre del mismo año.

No debe olvidarse al respecto que, como ya consideró este Tribunal en la STC 29/1982, no está autorizado el Gobierno para incluir en el Decreto-ley aquellas disposiciones "que, por su contenido y de manera evidente, no guarden relación alguna, directa ni indirecta, con la situación que se trata de afrontar ni, muy especialmente, aquéllas que, por su estructura misma, independientemente de su contenido, no modifiquen de manera instantánea la situación jurídica existente, pues de ellas difícilmente podrá predicarse la justificación de la extraordinaria y urgente necesidad"; a lo que se ha añadido en la STC 23/1993 que "puede ser contrastado el presupuesto habilitante en relación a los intervalos temporales que han existido en la aprobación, publicación, entrada en vigor y efectos de la norma, ya que todo ello puede generar indicios jurídicamente controlables de la inexistencia de la pretendida urgencia".

Esto es precisamente lo que ocurre en el caso que ahora nos ocupa, pues, si bien es cierto que la elevación de tarifas vino acompañada por la elevación asimismo de los

porcentajes de retención a cuenta sobre rendimientos del trabajo (mediante el no impugnado art. 3 del Real Decreto-ley), y que las mayores retenciones derivadas de la aplicación de la tabla sí pudieron ser aptas, por su naturaleza, para contribuir a paliar el déficit de caja padecido a mediados de 1992, ello podrá haber servido, en su caso, para justificar la urgencia de la modificación de dicha tabla de retenciones, hasta entonces establecida reglamentariamente (art. 46 del Reglamento del I.R.P.F.), mas no, por lo ya indicado, la de las propias tarifas del I.R.P.F..

Por otro lado, la conveniencia o hasta necesidad de acomodar las tarifas a la nueva tabla de retenciones, para así evitar el incremento, quizás inconveniente o inoportuno, de las devoluciones del I.R.P.F. en la campaña de renta de 1993, no pasa de ser una simple exigencia técnica, insuficiente para integrar el presupuesto habilitante de la regulación por Decreto-ley, máxime cuando, como muy bien observa la parte recurrente, tal acomodación habría sido posible sin alterar "el orden constitucional normal de elaboración de las normas" (STC 29/1982), que no era otro que el del ejercicio por las Cortes Generales, en su plenitud, de su potestad legislativa, en caso necesario por el procedimiento de urgencia y con la retroactividad exigida por las circunstancias y permitida, por la propia Constitución.

Falta, pues, en definitiva, una adecuación o coherencia entre la medida contemplada en el art. 2 (la modificación de las escalas del I.R.P.F.) y la situación de urgencia que se trata de combatir (el incremento del déficit público), circunstancia esta última que, examinada a la luz de nuestra doctrina, plasmada, entre otras, en las SSTC 29/1982, 111/1983 y 60/1986, convierte a dicho precepto en inconstitucional por infringir el presupuesto habilitante de todo Decreto-ley, contenido en el art. 86.1 de la Constitución.

Madrid, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete. Voto particular que formula el Magistrado don Pedro Cruz Villalón a la Sentencia recaída en los recursos de inconstitucionalidad núms. 2.548/92 y 553/93, acumulados.

Con todo respeto a la opinión sustentada por la mayoría del Pleno, expreso mi disentimiento del fallo, así como de la fundamentación que precede al mismo, en el concreto extremo relativo a la apreciación de que el art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992, de 21 de julio, quebrantó la prohibición, contenida en el art. 86.1 C.E., de que estas disposiciones legislativas provisionales dictadas por el Gobierno afecten a los deberes de los ciudadanos regulados en el Título I de la Constitución, concretamente en este caso, del deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 C.E.), lo que ha conducido a la estimación parcial del recurso de inconstitucionalidad interpuesto frente al citado Real Decreto- ley.

Dicho art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992 efectuó una modificación de la tarifa del IRPF, para el período impositivo que finalizó en 1992, que se tradujo en una elevación de uno, dos o tres puntos en los tipos marginales, según los distintos tramos de renta, junto con una paralela y similar elevación de la cuota íntegra. El problema interpretativo que aquí, una vez más, subyace es el de si, de este modo, ha quedado "afectado" por el Decreto-ley, en el sentido prohibido por el art. 86.1 C.E., el citado deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Ante todo, debo decir que coincido plenamente con la "matización explícita" de nuestra anterior doctrina sobre el ámbito material "negativo" del decreto-ley cuando del deber de contribuir (art. 31.1 C.E.) se trata (fundamento jurídico 8º); a partir de ahora no debe haber duda acerca de algo que nunca debió tenerla: que no todo lo que la Constitución cubre con el principio de legalidad tributaria queda excluido de su regulación por decreto-ley. El ámbito del principio de legalidad tributaria y el ámbito excluido al decreto-ley no son, como difícilmente podría ser de otro modo, ámbitos "coextensos".

No obstante lo anterior, considero que la Sentencia, en el enfoque del problema que nos ocupa, continúa anclada -más de lo necesario- en el suelo del citado principio de legalidad (en el que parece haber pasado a identificar dos zonas, una accesible y otra cerrada al decreto-ley), siendo así que, en mi opinión, procede intentar una interpretación lo más directa e inmediata posible de lo que haya de entenderse por "deber de contribuir" (art. 31.1 C.E.), así como por "afectación" del mismo (art. 86.1 C.E.), evitando reconducir constantemente el problema al principio de legalidad.

Ello supone, antes que nada, atender a la recomendación de este Tribunal según la cual la determinación de cuándo hay "afectación" en el sentido del art. 86.1 C.E. debe atender a la "configuración constitucional" de cada derecho o deber, lo que implica no utilizar un único rasero para todos los derechos o deberes, ya se trate de una libertad fundamental de la Sección 1ª, de un deber cívico de la Sección 2ª del capítulo segundo, o de uno de los derechos o deberes sociales del Capítulo Tercero del Título I (STC 111/1983, fundamento jurídico 8º). El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos tiene su propia estructura, a la que es necesario atender, si pretendemos, como este Tribunal ha hecho desde el principio, interpretar equilibradamente el conjunto del art. 86.1 C.E. Esta interpretación singularizada es abordada en parte ("elementos esenciales") por la Sentencia, pero entiendo que lo ha hecho de forma insuficiente.

Siendo esto así, no lo es menos que también el control del "presupuesto habilitante", es decir, la concurrencia de una situación de "extraordinaria y urgente necesidad", así como el de

la "relación de adecuación" entre la situación a la que se pretende responder y el contenido de las medidas adoptadas, deben ser singularizadas según se trate de uno u otro derecho, de uno u otro deber. Tratándose del deber constitucional de contribuir, una vez constatado que la situación de "necesidad" existía realmente (otra cosa es el margen de apreciación que, por la naturaleza de las cosas, corresponde al ejecutivo), el control debe extenderse, en primer lugar, a las posibilidades existentes de reducción del gasto, como alternativa, aunque sólo sea parcial, a la elevación coactiva de los ingresos. En segundo lugar, debe atenderse a la relación de adecuación entre el objetivo perseguido, la superación de la situación de necesidad, y el aumento de la carga tributaria, de tal modo que dicha elevación sea sólo la imprescindible, tanto en su magnitud como en su duración: la relación de adecuación viene, así, en estos casos, reforzada por el principio de necesidad. Ciertamente, las posibilidades de este Tribunal de controlar todos estos extremos son limitadas, pero no inexistentes, debiendo en todo caso tender a ello a fin de no cargar todo el peso de su control, de forma desequilibrada, sobre el mencionado ámbito material "negativo".

Sólo una vez respetados estos presupuestos estaremos en condiciones de preguntarnos si una determinada elevación de un impuesto, con independencia de la relevancia de éste e incluso de la magnitud de aquélla, afecta o no al deber de contribuir en el sentido de los arts. 31.1 y 86.1 C.E. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es un deber, sin la menor duda, "de configuración legal", de tal modo que la ley se erige, tradicionalmente, en la garantía constitucional por excelencia de la legitimidad del citado deber. Ello, sin embargo, no debe llevarnos a determinar el problema de su "afectación" en términos de principio de legalidad.

El "deber de contribuir", desde una perspectiva constitucional, lo es "al sostenimiento de los gastos públicos", y con arreglo a una serie de principios básicos que no son ahora del caso. El legislador lo configura con arreglo a una combinación de elementos estructurales y coyunturales de los que, en línea de principio, debe resultar una situación de suficiencia, es decir, de correspondencia con los gastos generados por la comunidad política, democráticamente asumidos a partir de la correspondiente previsión de gasto. La situación de necesidad, con repercusión para el deber constitucional de contribuir, se produce cuando se quiebra de modo relevante la mencionada relación de correspondencia básica.

Desde esta perspectiva, cabe afirmar que el deber de contribuir no resulta "afectado" en el sentido vedado por el art. 86.1 C.E. en aquellos casos en los que la posición del contribuyente en el conjunto del sistema no queda sensiblemente alterada, por más que la presión fiscal individualmente sentida pueda quedar modificada. Esto último, sin embargo,

sólo puede conseguirse cuando esa elevación introducida por decreto-ley sea políticamente neutra, quiere decirse, cuando no se utilice el decreto-ley para alterar el status quo previamente existente, tanto en la relación sustancial entre imposición directa e imposición indirecta como en el esquema de la distribución de la carga fiscal entre los distintos grupos de ciudadanos y entre las distintas fuentes de renta. Mientras ello sea así, entiendo que no ha quedado afectado el deber constitucional de contribuir, en el sentido de los arts. 31.1 y 86.1 C.E.

En el presente caso, y sin que este voto deba suplir en contenido argumental a lo que hubieran podido ser los fundamentos jurídicos de una Sentencia, de haberse desarrollado nuestra deliberación por esos derroteros, estimo que el Real Decreto-ley 5/1992 hubiera podido superar los distintos contrastes circunstanciales y materiales a que me he referido, con la consecuencia de que la elevación de la tarifa del I.R.P.F. contenida en su art. 2 no habría afectado al deber constitucional de contribuir.

Madrid, a veintiocho de octubre de mil novecientos noventa y siete.