

**Sección del Tribunal Constitucional****TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

**7298** *Pleno. Sentencia 121/2016, de 23 de junio de 2016. Cuestión de inconstitucionalidad 6244-2014. Planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en relación con la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las Leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, incorporada por la disposición final cuadragésima novena, apartado primero, de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible. Principio de seguridad jurídica: nulidad del precepto legal que dota de una retroactividad máxima a la regulación del régimen fiscal de los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones.*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, Presidente, doña Adela Asua Batarrita, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Juan José González Rivas, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Ricardo Enríquez Sancho y don Antonio Narváez Rodríguez, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 6244-2014, planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en relación con la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, incorporada por la disposición final cuadragésima novena, apartado primero, de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible, por posible vulneración del art. 9.3 de la Constitución. Han comparecido y formulado alegaciones la parte demandante en el proceso judicial, doña Mercedes García Bravo, el Abogado del Estado y el Fiscal General del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Fernando Valdés Dal-Ré, quien expresa el parecer del Tribunal.

**I. Antecedentes**

1. Mediante escrito registrado en este Tribunal el 17 de octubre de 2014, al que se acompaña el correspondiente Auto de 3 de septiembre del mismo año, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, incorporada por la disposición final cuadragésima novena, apartado primero, de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible, por posible vulneración del art. 9.3 de la Constitución.

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

a) Doña Mercedes García Bravo estuvo empleada por la sociedad francesa Gilead Sciences, S.A.R.L., trabajando en Francia, desde 1 de octubre de 2002 a 30 de septiembre de 2005. A partir del 1 de octubre de 2005 fue contratada por Gilead Sciences, S.L., residiendo en España desde ese momento. Fue despedida el 16 de febrero de 2007. Los días 14 y 15 de febrero de 2007, doña Mercedes García Bravo ejerció 143.000 opciones sobre acciones de la sociedad radicada en Estados Unidos Gilead Sciences, Inc., matriz del grupo Gilead Sciences. De ese total, 126.100 opciones le habían sido concedidas durante los años 2002-2005 por el trabajo desempeñado en la sociedad francesa Gilead Sciences, S.A.R.L.

b) Disconforme con la autoliquidación de retenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) correspondiente a febrero 2007 presentada por la sociedad Gilead Sciences, S.L., doña Mercedes García Bravo solicitó de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) su rectificación con fecha 6 de marzo de 2008. Dicha solicitud fue desestimada por la AEAT el 12 de noviembre de 2008.

c) La interesada interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central contra la resolución de la AEAT, solicitando la devolución del ingreso a cuenta repercutido de 1.874.346,01 €, con sus correspondientes intereses. Por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de febrero de 2010, se estimó parcialmente la reclamación, por juzgar excesiva la base sobre la que se calculó el ingreso a cuenta discutido.

d) En lo que interesa a este proceso constitucional, el Tribunal Económico-Administrativo Central desestimó la pretensión suscitada a título subsidiario por la contribuyente: la aplicación de la reducción del 40 por 100 de la renta gravable prevista en el art. 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las Leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio. Considera el Tribunal Económico-Administrativo Central que no se han cumplido los requisitos previstos en el art. 11.3 del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

e) Con fecha 6 de julio de 2010, doña Mercedes García Bravo interpuso recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue desestimado por Sentencia de 30 de junio de 2011 de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

Al analizar si los actos administrativos recurridos habían sido dictados aplicando un precepto reglamentario que incurría en un exceso, al imponer para la aplicación de la reducción del 40 por 100 unas condiciones no previstas en el art. 18.2 de la Ley 35/2006, concluye que el exceso reglamentario se ha visto paliado como consecuencia de la entrada en vigor de la disposición cuestionada en este proceso constitucional, que otorga rango de ley formal a las normas anteriormente contenidas en disposiciones reglamentarias, sin innovación del ordenamiento jurídico.

Por incluir limitaciones no previstas en la ley para beneficiarse de la citada reducción del 40 por 100, en sendas cuestiones de ilegalidad la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha declarado nulos de pleno derecho el art. 10.3 del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (Sentencias de 9 de julio de 2008 y 30 de abril de 2009), y el art. 11.3 del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (Sentencia de 16 de noviembre de 2011). Pese a tener idéntico contenido —e incurrir en idéntico exceso—, no ha sido el caso del art. 10.3 del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 1775/2004, aplicable al proceso *a quo*, que permaneció por tanto formalmente vigente hasta su derogación mediante el Real Decreto 439/2007.

f) Frente a la anterior, interpuso recurso de casación. En el escrito de formalización del recurso de casación solicita, con carácter subsidiario a la pretensión principal, el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación con la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, incorporada por la disposición final cuadragésima novena, apartado primero, de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible.

Considera la demandante que esta disposición «introduce una modificación legislativa con efectos desde 4 de agosto de 2004, y que la sentencia objeto del presente recurso aplica a un ingreso a cuenta del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas practicado en febrero de 2007».

g) Concluida la tramitación del recurso de casación, y dentro del plazo señalado para dictar Sentencia, la Sección, mediante providencia de 14 de mayo de 2014, acordó conferir un plazo común de diez días a las partes y al Ministerio Fiscal para que, de conformidad con el art. 35.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), formularan alegaciones sobre la pertinencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, «por su posible contradicción con los artículos 9.3, 24.1 y 31.1 de la Constitución Española».

h) Al evacuar dicho trámite, la demandante solicitó la elevación de cuestión de inconstitucionalidad por posible quebranto de los arts. 9.3, 14, 31.1 y 3 y 24.1 CE. El Ministerio Fiscal consideró innecesario el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en los términos solicitados por la parte actora, si bien, para el caso de que el órgano judicial entendiera lo contrario, no se opuso a ello, en los términos y con las reservas que expone en sus alegaciones. Por su parte, el Abogado del Estado se opuso al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

3. El Auto de planteamiento de la cuestión señala, en síntesis, lo siguiente:

Los preceptos aplicables a los rendimientos obtenidos por la actora los días 14 y 15 de febrero de 2007 son el art. 18.2 de la Ley 35/2006 y, *ratione temporis*, el art. 10.3 del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 1775/2004, con lo que tanto el Tribunal Económico-Administrativo Central como la Audiencia Nacional se equivocan al manejar el art. 11.3 del Reglamento del IRPF de 2007.

Señala que, en sendas cuestiones de ilegalidad, la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha declarado nulos de pleno derecho, respectivamente, el art. 10.3 del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero (Sentencias de 9 de julio de 2008 y 30 de abril de 2009), y el art. 11.3 del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (Sentencia de 16 de noviembre de 2011).

A diferencia de los anteriores, el art. 10.3 del Reglamento del IRPF aprobado por Real Decreto 1775/2004, aplicable al proceso *a quo*, que permaneció por tanto formalmente vigente hasta su derogación mediante el Real Decreto 439/2007, no ha sido objeto de pronunciamiento jurisdiccional declarando su nulidad. Sin embargo, carecía igualmente de previsión legal alguna que le diera cobertura durante el tiempo de su vigencia. Por ello, de no haber sido aprobada en 2011 la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, objeto de este proceso constitucional, la pretensión de la actora habría sido acogida.

La duda de constitucionalidad que se plantea nada tiene que ver con la retroactividad prohibida por el art. 9.3 CE, que no afecta a las normas fiscales (SSTC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3, y las allí citadas, 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10). Se formula desde las exigencias propias del principio de seguridad jurídica del mismo art. 9.3 CE, con el que puede entrar en colisión la norma tributaria retroactiva, como cualquier otra [SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 9 b), y 173/1996, de 31 de octubre, FFJJ 3 y 4]. La vulneración del principio de seguridad jurídica por una determinada norma tributaria requiere, por un lado, la contemplación del grado de retroactividad y, por otro, el análisis de las circunstancias concurrentes en cada supuesto (STC 100/2012, FJ 10, y las allí citadas).

La disposición cuestionada impone una retroactividad de grado máximo al incidir en situaciones plenamente consolidadas. En el caso objeto del proceso *a quo*, al tiempo de aprobarse, incluso habría prescrito la potestad de la Administración para liquidar el tributo y la del contribuyente para solicitar las oportunas devoluciones. Tan «máxima» es la retroactividad que, cuando se aprueba la disposición cuestionada, ya habían transcurrido varios años desde la sustitución del Reglamento del IRPF de 2004 por el de 2007. Siendo así, la norma sólo se justificaría en exigencias cualificadas del bien común (STC 126/1987, FJ 1) o de interés general [STC 192/1997, FJ 11 d)].

El objetivo de la disposición cuestionada fue dar cobertura legal a posteriori a disposiciones reglamentarias cuya nulidad estaba «anunciada» por ser su contenido idéntico al que fuera anulado por las Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2008 y 30 de abril de 2009. Tal designio, aisladamente considerado, no puede entenderse fundado en exigencias cualificadas de interés general, pues éste demanda que la Administración, en cualquiera de sus actuaciones, se conduzca con pleno sometimiento a la ley y al derecho, respetando la jerarquía normativa y la reserva de ley en materia tributaria (arts. 103.1, 9.3 y 31.1 CE). Aun cuando sea fácilmente identificable el objetivo de interés general perseguido –evitar una impropia tributación como irregulares de rendimientos del trabajo a los que no cupiera atribuir ese carácter–, para lograrlo bastaba introducir la norma legal *pro futuro* u otorgarle una retroactividad impropia o de grado medio. Habida cuenta de las declaraciones de ilegalidad contenidas en las citadas Sentencias del Tribunal Supremo de 2008 y 2009, el interés general demandaba reparar la situación sin violentar el principio de seguridad jurídica del art. 9.3 CE a través de una retroactividad de grado máximo.

Para la hipótesis de que la retroactividad de la disposición controvertida se reputase impropia, el Auto desarrolla el test que propone la doctrina constitucional (STC 116/2009, de 18 de mayo, FJ 3).

A partir de ahí, y en relación con la previsibilidad del cambio normativo, señala que, de no haber mediado la intervención del legislador aprobando la disposición cuestionada, el recurso contencioso-administrativo habría dado lugar al planteamiento de la cuestión de ilegalidad y a un pronunciamiento estimatorio. Por ello, lo previsible a la vista de las circunstancias concurrentes no hubiera sido la aplicación con plenos efectos del art. 10.3 del Reglamento del IRPF de 2004, sino el éxito de la pretensión por las razones fijadas en las sentencias del Tribunal Supremo relativas a los reglamentos del IRPF de 1999 y 2007. Se destacan los efectos perturbadores que produce el hecho manifiestamente aleatorio de la duración del litigio: la disposición cuestionada ha interferido inmediata y directamente en un proceso en curso que, de haber concluido antes, habría tenido un final favorable a la demandante, quedando frustrada esa expectativa *in itinere* como consecuencia del cambio normativo.

En todo caso, recuerda que la duda de constitucionalidad no se suscita en cuanto a la previsibilidad sustantiva, sino en cuanto a sus efectos en el tiempo. El principio constitucional de seguridad jurídica exige que los poderes públicos actúen respetando las exigencias inherentes al mismo en cuanto a la eficacia retroactiva del instrumento normativo empleado.

A continuación, destaca que la disposición cuestionada afecta, indiscriminadamente, a todos los rendimientos de trabajo derivados de la concesión de opciones sobre acciones «que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004», sin tener en cuenta si estaban o no pendientes de revisión administrativa o judicial, cuando es obvio que la situación en uno u otro supuesto era distinta.

Por último, en cuanto a la importancia cuantitativa de la reforma, no parece que la tributación de las opciones sobre acciones represente un porcentaje relevante en la recaudación del IRPF.

4. Por providencia de 18 de noviembre de 2014, el Pleno de este Tribunal acordó admitir a trámite la cuestión de inconstitucionalidad, reservando para sí el conocimiento de la misma conforme al art. 10.1 c) LOTC y dar traslado de la demanda y documentos presentados al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, a través del Ministro de Justicia, y al Fiscal General del Estado, para que en el improrrogable plazo de 15 días pudieran personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimasen convenientes (art. 37.3 LOTC). Asimismo, se ordenó, por un lado, comunicar esa resolución a la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo a fin de que, de conformidad con el art. 35.3 LOTC, permaneciese suspendido el proceso hasta que este Tribunal resolviese definitivamente la cuestión y, por otro, publicar la admisión de la misma en el «Boletín Oficial del Estado» (lo que se llevó a efecto en el «BOE» núm. 283, de 22 de noviembre de 2014).

5. El 26 de noviembre de 2014 tuvo entrada en este Tribunal un escrito presentado por la Procuradora doña Gloria Messa Teichman, en nombre y representación de doña Mercedes García Bravo mediante el que se personaba en el proceso constitucional, solicitando que se entendieran con ella las diligencias sucesivas.

6. Mediante escrito presentado en el Registro General de este Tribunal el 28 de noviembre de 2014, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó el acuerdo de la Mesa de la Cámara de personarse en el presente proceso constitucional, ofreciendo su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

7. Igualmente, por medio de un escrito presentado en el Registro General de este Tribunal el 5 de diciembre de 2014, el Presidente del Senado comunicó el acuerdo de la Mesa de esa Cámara de personarse en el presente proceso constitucional, ofreciendo su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

8. Por escrito registrado en este Tribunal el 12 de diciembre de 2014, el Abogado del Estado evacuó el trámite de alegaciones, interesando la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad planteada.

Comienza el escrito recordando que la relación jurídico-tributaria, en una aplicación del concepto doctrinal civilista de la relación jurídica, es la relación entablada entre el obligado tributario y la administración tributaria, relación integrada por un conjunto de deberes y derechos. En concreto la determinación del ordenamiento jurídico al que se sujeta el contenido de la relación jurídica se refiere al devengo del impuesto, constatando a continuación que la normativa vigente al tiempo de producirse el devengo era el artículo 10, apartado tercero, del Real Decreto 1765/2004, de 30 julio, disposición que disciplina la percepción de opciones sobre acciones. Señala también que efectivamente la misma regulación material había sido objeto de declaración de nulidad por parte de sendas Sentencias del Tribunal Supremo, de 9 julio 2008 y de 30 abril 2009. Expuestos los antecedentes de estas cuestiones destaca que el citado Real Decreto 1775/2004 no ha sido objeto de cuestión de ilegalidad, sin que las declaraciones de nulidad operadas sobre las versiones anterior y posterior del controvertido precepto se puedan extender al mismo.

Sentado lo anterior se refiere al efecto retroactivo de la Ley 2/2011, de 4 marzo, de economía sostenible, cuya disposición final cuadragésima novena, apartado 1, añadió a su vez la disposición adicional trigésima primera a la Ley 35/2006, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuyo tenor se recoge en el escrito.

Coincide en que estamos ante un supuesto de retroactividad propia, deteniéndose a continuación en los parámetros sentados por la STC 273/2000 para verificar si queda salvaguardado el principio de seguridad jurídica.

Comienza, a partir de lo anterior, destacando la certeza de la norma toda vez que el precepto reglamentario citado estaba en vigor, de manera que la recurrente siempre tuvo certeza y seguridad plena de la norma que gobernó su relación jurídico-tributaria.

A continuación se refiere a la previsibilidad de la norma destacando que en el momento de concesión y del ejercicio de la opción sobre acciones el Tribunal Supremo todavía no se había pronunciado sobre la ilegalidad citada, toda vez que dicha acción se ejerció los días 14 y 15 febrero 2007 y las citadas Sentencias son posteriores.

Sentado lo anterior se refiere a las razones cualificadas de interés general, citando la STC 176/2011, de 8 noviembre y haciendo hincapié en concreto en que existen «poderosas razones de interés general» toda vez que si bien es cierto que la justificación de la enmienda mediante la que se introdujo la meritada disposición adicional puede «no dar una idea clara y certera de la finalidad de la reforma» no lo es menos que la exposición de motivos de la Ley de economía sostenible sí se refiere a la «crisis financiera y económica internacional, la más grave en muchas décadas». Apunta a partir de lo anterior que el objetivo del cambio normativo «es tan evidente que no requiere especial fundamento», ya que la concesión de opciones sobre acciones se ha venido utilizando como mecanismo de planificación fiscal contraria a la finalidad y espíritu de la reducción de la base imponible,

de manera que la finalidad de la medida no es otra que salvaguardar el principio de justicia en materia tributaria consagrado en el artículo 31 de la Constitución.

Destaca asimismo que la modificación afecta sólo a determinados rendimientos, aquellos que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones de trabajadores, sin afectar indiscriminadamente a todos los rendimientos irregulares ni a todas las formas de rendimientos del trabajo.

Finaliza haciendo una referencia a la pretensión y a los motivos considerando que la demandante ha introducido una pretensión nueva, toda vez que ya tuvo ocasión de manifestarse y alegar lo que a su derecho conviene sobre la aplicación retroactiva de la ley tanto en el escrito de interposición del recurso de casación como en las alegaciones al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, por lo que ningún derecho fundamental con relevancia en el proceso puede ser afectado mediante la aplicación retroactiva de la norma.

9. Con fecha 23 de diciembre de 2014, la Procuradora doña Gloria Messa Teichman, en nombre y representación de doña Mercedes García Bravo, presentó sus alegaciones, solicitando la estimación de la cuestión.

Comienza destacando que desde la interposición del recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, como después en casación ante el Tribunal Supremo, viene sosteniendo la inconstitucionalidad de la disposición final cuarenta y una.1 de la Ley 2/2011.

Expone a continuación en detalle el contexto jurídico en el que tuvo lugar la aprobación de la norma cuestionada, haciendo hincapié en que la regulación que añade la norma coincide con el contenido, reiteradamente declarado ilegal, del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas. En concreto el inciso «si, además, no se conceden anualmente» no se había incorporado a la ley hasta ahora, sino que había venido siendo regulado en normas reglamentarias.

Expone seguidamente las razones por las cuales la citada disposición cuestionada infringe los principios de legalidad, seguridad jurídica, e irretroactividad contemplados en el artículo 9.3 de la Constitución; así como el derecho a la igualdad tributaria y no confiscatorio del artículo 31.1, el principio de reserva de ley tributaria del artículo 31.3 y el derecho de igualdad ante la ley del artículo 14, todos ellos de la Constitución.

Concluye, en fin, que la norma incurre en retroactividad de grado máximo, recalando que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en tal caso «sólo exigencias cualificadas en el bien común podrían imponerse excepcionalmente al principio». Insiste en la inconstitucionalidad de la medida toda vez que ni se han constatado tales exigencias de interés general ni tampoco supera el test de previsibilidad en cuanto a sus efectos en el tiempo, haciendo referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, entre otras, la de 12 diciembre 2013 (asunto C362/12), caso *Test Claimants in the Franken Investment Income Group Litigation*, concluyendo, con cita igualmente de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, que la norma es contraria a la Constitución, y recordando que sus efectos retroactivos afectan incluso a ejercicios que ya están prescritos.

10. El 23 de enero de 2015 se presentó en este Tribunal el escrito de alegaciones de la Fiscal General del Estado por el que solicita la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad planteada.

En primer lugar, la Fiscal General del Estado aprecia que concurren los requisitos procedimentales para el válido planteamiento de la cuestión, conclusión a la que llega tras examinar de forma detallada los antecedentes de la misma. Asimismo, estima que la posterior sustitución de la norma sobre la que se formula la cuestión por la nueva regulación introducida mediante la Ley 26/2014, de 27 noviembre, no supone la pérdida del objeto de ésta, dado que la resolución del litigio que está en el origen de la misma requiere la aplicación de la norma sobre la que el Tribunal Supremo alberga las dudas de constitucionalidad.

Entrando ya en el fondo de la cuestión planteada, comienza por recordar, de forma extensa y detallada, la jurisprudencia constitucional en relación con el principio de seguridad jurídica, que se puede ver afectado en supuestos de eficacia retroactiva de normas legales que imponen a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Tras recordar dicha doctrina, con cita entre otras de las SSTC 126/1987 y 182/1997 así como las más recientes SSTC 176/2011 y 100/2012 y recoger sus principales conclusiones, constata, en primer lugar, que el grado de retroactividad de la norma cuestionada es máximo.

En segundo lugar, aduce que es también evidente que la medida tributaria contenida en la disposición cuestionada viene a cubrir los déficit de reserva legal en materia tributaria de que adolecían tanto el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas de 2004 como el de 2002, particularmente en los requisitos que para esta clase de renta restablecían los preceptos reglamentarios. Es también manifiesto que dichos incisos reglamentarios habían sido previamente anulados por el Tribunal Supremo.

A partir de lo anterior, y reiterando la cita de la doctrina constitucional antes reseñada, concluye que si bien es posible hallar razones que pudieran hacer conveniente la restricción de las ventajas fiscales ofrecidas a los perceptores de este tipo de rendimientos, desde la perspectiva constitucional, ello no basta para considerar que la medida es respetuosa con el principio de seguridad jurídica, teniendo además especialmente en cuenta que se trata en este caso del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que ocupa un lugar central en el sistema tributario.

Examinadas de forma minuciosa todas las consideraciones que en relación con la seguridad jurídica han sido tenidas en cuenta en la doctrina constitucional, se concluye que no cabe apreciar en el presente asunto que concurrieran ni nítidas ni cualificadas exigencias de interés general que pudieran resultar prevalentes a las exigencias derivadas de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad, pudiendo incluso cuestionar que exista una sobrada base lógica suficiente que responda a una intervención absolutamente necesaria.

Considera por ello que no ha quedado acreditada la existencia de tal interés general que permita establecer una medida con un alcance retroactivo auténtico del tal impacto como el que aquí se cuestiona, lo que como mínimo resulta excesivo y desproporcionado en los específicos términos en que se concretó y dadas las circunstancias en que se produjo, y máxime teniendo en cuenta la anulación judicial de los reglamentos a los que se ha hecho referencia. Por último afirma que la Administración tampoco ha aportado datos económicos para determinar el impacto recaudatorio de dicha medida a los efectos de justificar el citado bien común o interés general.

El escrito concluye manifestando que la disposición cuestionada conculca el principio de seguridad jurídica al establecer una disposición tributaria dotada de retroactividad auténtica sin que concurran exigencias cualificadas de interés común que puedan resultar prevalentes, proponiendo en consecuencia la estimación de la cuestión de inconstitucionalidad y la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del inciso «que se imputen en un periodo impositivo que finalice con posterioridad a 4 agosto 2004».

11. Por providencia de 21 de junio de 2016 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 23 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

1. Este proceso constitucional tiene por objeto examinar la posible contradicción con el principio de seguridad jurídica que proclama el art. 9.3 de la Constitución Española, del inciso «que se imputen en un periodo impositivo que finalice con posterioridad a 4 agosto 2004», de la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, incorporada por la disposición final cuadragésima novena, apartado 1, de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible.

El tenor de la disposición es el siguiente:

«Uno. Se añade una nueva disposición adicional trigésima primera en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio con el siguiente contenido:

Disposición adicional trigésima primera. *Rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones.*

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

La norma, que entró en vigor el día siguiente a su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», esto es, el 7 de marzo de 2011, modifica el impuesto sobre la renta de las personas físicas con efectos que se retrotraen al 4 de agosto de 2004.

a) El Tribunal Supremo, órgano promotor de la cuestión, considera que la disposición puede vulnerar el principio de seguridad jurídica atendiendo a su grado de retroactividad y teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes en este caso, por lo que ciñe la cuestión al inciso que extiende los efectos de la misma a 2004, sin cuestionar el resto de la norma.

Destaca el Auto que la disposición impone una retroactividad de grado máximo al incidir en situaciones plenamente consolidadas. En el caso objeto del proceso *a quo*, al tiempo de aprobarse, incluso habría prescrito la potestad de la Administración para liquidar el tributo y la del contribuyente para solicitar las oportunas devoluciones. En cuanto a las circunstancias concurrentes, considera que dicha retroactividad no puede entenderse justificada, ya que su objetivo fue el de otorgar cobertura legal a disposiciones reglamentarias cuya nulidad estaba «anunciada» por ser su contenido idéntico al que había sido anulado por las Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2008 y 30 de abril de 2009.

Añade que incluso siendo identificable el objetivo de interés general perseguido, que consiste en evitar una impropia tributación como irregulares de rendimientos del trabajo a los que no cupiera atribuir ese carácter, para su consecución no era necesario dotar a la norma de retroactividad propia, habiendo bastado una retroactividad impropia o de grado medio. Destaca asimismo que la disposición cuestionada afecta, indiscriminadamente, a todos los rendimientos de trabajo derivados de la concesión de opciones sobre acciones «que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004», sin tener en cuenta si estaban o no pendientes de revisión administrativa o judicial, cuando es obvio que la situación en uno u otro supuesto era distinta.

b) Ésta es también la opinión que defiende la Fiscal General del Estado, que en un extenso escrito interesa igualmente la declaración de inconstitucionalidad del inciso cuestionado. Tras recoger de forma amplia la doctrina constitucional (con cita, entre otras, de las SSTC 126/1987 y 182/1997 así como las más recientes SSTC 176/2011 y 100/2012), y concluir que el grado de retroactividad de la norma cuestionada es máximo, destaca, como también lo hace el órgano promotor, que la norma cuestionada tenía como principal finalidad la de cubrir los déficit de reserva legal en materia tributaria de que adolecían tanto del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas de 2004 como el de 2002, que habían sido previamente anulados por el Tribunal Supremo en lo referente al requisito de las opciones sobre acciones que aquí interesa.



Considera que las razones que pudieran hacer conveniente la restricción de las ventajas fiscales ofrecidas a los perceptores de este tipo de rendimientos no son suficientes para poder concluir que su efecto retroactivo es respetuoso con el principio de seguridad jurídica, siendo el efecto de retroactividad máxima, excesivo y desproporcionado en los específicos términos en que se concretó y dadas las circunstancias en que se produjo, máxime teniendo en cuenta la anulación judicial de los reglamentos a los que se ha hecho referencia.

c) La misma opinión es defendida, en fin, en su escrito de alegaciones, por la parte recurrente en el proceso *a quo* que, con similares argumentos, aduce que la norma incurre en retroactividad de grado máximo, sin que se haya justificado la existencia de «exigencias cualificadas el bien común que podrían imponerse excepcionalmente al principio», no habiéndose tampoco superado el test de previsibilidad en cuanto a sus efectos en el tiempo. Todo ello se alega con apoyo tanto en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional como en la del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con cita, entre otras, de la Sentencia de 12 diciembre 2013 (asunto C-362/12), caso *Test Claimants in the Franken Investment Income Group Litigation*.

d) El Abogado del Estado defiende por el contrario, y en los términos que se han resumido en los antecedentes, que concurrirían razones cualificadas de interés general, toda vez que, si bien es cierto que la justificación de la enmienda mediante la que se introdujo la meritada disposición adicional puede «no dar una idea clara y certera de la finalidad de la reforma», debe tenerse en cuenta que la exposición de motivos de la Ley de economía sostenible contiene una referencia expresa a la «crisis financiera y económica internacional, la más grave en muchas décadas». De esta manera, sostiene que el objetivo del cambio normativo resulta tan evidente que no precisa de especial fundamento, toda vez que la concesión de opciones sobre acciones se ha venido utilizando como un mecanismo de planificación fiscal contraria a la finalidad y espíritu de la reducción de la base imponible, de forma que la medida tiene, en última instancia, la finalidad de salvaguardar el principio de justicia en materia tributaria consagrado en el art. 31 CE.

2. Antes de entrar a dar respuesta al fondo del asunto, es necesario indicar que el precepto cuestionado no se encuentra ya en vigor, habiendo sido modificado, con efectos a partir del 1 de enero de 2015, mediante el art. 1.78 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Como hemos reiterado en tantos supuestos similares, lo anterior no es óbice para continuar con su enjuiciamiento en este tipo de proceso jurisdiccional, donde lo relevante es que la norma que se cuestione resulte efectivamente aplicable en el proceso *a quo*, y que de su validez dependa la decisión a adoptar en éste (SSTC 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 2; 116/2009, de 18 de mayo, FJ 2; 73/2014, de 8 de mayo, FJ 2; 83/2015, de 30 de abril, FJ 3, y 25/2016, de 15 de febrero, FJ 1, entre otras muchas).

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo afirma en el Auto de planteamiento que la norma aplicable al procedimiento en el que se plantea la cuestión es la redacción original. Estando adecuadamente razonado el juicio de aplicabilidad y relevancia –que suscriben el Abogado del Estado y la Fiscal General del Estado– nuestro enjuiciamiento habrá de referirse a la redacción original anteriormente reproducida, sin tomar en consideración las modificaciones posteriores.

El objeto de nuestro enjuiciamiento será por tanto la redacción original de la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, incorporada por la disposición final cuadragésima novena.1 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible, que ha estado vigente entre el 6 de marzo de 2011 y el 31 de enero de 2014. En todo caso, no es impertinente señalar que este enjuiciamiento no afecta al recurso de inconstitucionalidad 6642-2011, interpuesto contra esta misma ley y pendiente de resolución.

3. Como ya ha quedado expuesto en los antecedentes, y en el fundamento primero, la disposición se refiere a los rendimientos del trabajo que deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por parte de los trabajadores.

Para un cabal entendimiento de las cuestiones que se plantean en este pleito, debemos exponer de forma sucinta la evolución reciente de su régimen jurídico.

El art. 17.2 a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias, el artículo de idéntica numeración del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas y, con posterioridad, el art. 18.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, establecieron que los rendimientos derivados del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores se computarían en la base imponible del impuesto tras una reducción de su importe, que se ha venido fijando en el 40 por 100, y siempre que se cumplan, además, determinadas condiciones. Como sucede con otras rentas irregulares, la reducción tiene por finalidad mitigar el efecto que la progresividad del impuesto tendría sobre rentas que se perciben en un único ejercicio, pero que, en puridad, se han generado en varios.

La disposición que ahora se cuestiona condiciona la aplicación de la reducción a las opciones de compra que cumplan el resto de requisitos (obtención de forma periódica o recurrente, y ejercicio transcurridos más de dos años desde su concesión) a que dichas opciones no se concedan anualmente. Se pretende así evitar que se beneficien de la reducción de rentas irregulares rentas que notoriamente no lo sean, precisamente por percibirse con regularidad en el tiempo, como sucedería si se obtuvieran de forma anual.

Ahora bien, hasta la aprobación de la disposición legal, esta última condición o requisito, «si, además, no se conceden anualmente», había venido siendo establecida en normas reglamentarias.

En concreto, dicha condición se estableció primero en el Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas (art. 10.3) y, posteriormente y en términos similares, en el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio y, finalmente, el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, y que reprodujo el mismo tenor en su art. 11.3.

El primer desarrollo reglamentario, llevado a cabo por el art. 10.3 del Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, fue anulado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo al declararse excesivo, e ilegal. En concreto, las Sentencias del Tribunal Supremo (Sala Tercera) de 9 de julio de 2008 y de 30 de abril de 2009, respectivamente, declararon la nulidad de los incisos «cuando sólo puedan ejercitarse transcurridos más de dos años desde su concesión» y «si, además, no se conceden anualmente», del art. 10.3 del Real Decreto 214/1999, por entender que constituían excesos reglamentarios sobre la disposición legal que infringían la reserva de ley vigente en materia tributaria y el principio de jerarquía.

Pues bien, el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio, que reprodujo sin variación el precedente art. 10.3 del Reglamento de 1999, fue la norma que inicialmente habría resultado aplicable al supuesto de hecho que subyace a esta cuestión, si no se hubiera modificado la Ley del impuesto con efectos retroactivos. El Real Decreto 1775/2004 entró en vigor el 5 de agosto de 2004. Por su parte, la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, introducida mediante la Ley 2/2011, habría de resultar aplicable a aquellos rendimientos que se imputaran «con posterioridad a 4 de agosto de 2004». Dada la coincidencia de las fechas de entrada en vigor del Reglamento y los efectos retroactivos de la citada Ley, el Auto del Tribunal Supremo considera que tal efecto retroactivo venía motivado para evitar el vacío normativo consecuencia de la previsible anulación del Reglamento de 2004, pues dada su identidad con el Reglamento de 1999, y dada también la identidad de las normas legales reguladoras del impuesto, incurre en el mismo exceso reglamentario.

4. En los términos ya expuestos, la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, incorporada por la disposición final cuadragésima novena, apartado 1, de la Ley 2/2011, se cuestiona únicamente por su efecto retroactivo, al aplicarse a rendimientos generados a partir del 5 de agosto de 2004.

Para examinar la compatibilidad de tal retroactividad con el art. 9.3 CE debemos antes de nada recordar que no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, pues las normas tributarias no tienen carácter sancionador sino que imponen a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de gastos públicos o de efectuar prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31.3 CE). Tampoco, como hemos reiterado, existe en nuestro ordenamiento constitucional un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11 y 116/2009, de 18 de mayo, FJ 3), aun cuando sí se exija 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, ya que la retroactividad posible de las normas no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11; 89/2009, de 20 de abril, FJ 3; 90/2009, de 20 de abril, FJ 4, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10).

Por tanto, la retroactividad podrá ser contraria al principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE), dependiendo de su grado, así como las circunstancias específicas que concurran en cada caso, lo que resultará clave en el enjuiciamiento a la luz de la Constitución [SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; 182/1997, de 20 de octubre, FJ 11 c), y 176/2011, de 8 de noviembre, FJ 5, entre muchas otras].

Asimismo, 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. 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.

En este caso, todas las partes coinciden en que, en los ejercicios 2004 a 2010, estamos ante un supuesto de retroactividad de grado máximo, pues se afecta a situaciones jurídicas cuyos efectos ya se han consolidado (SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4, y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11).

La norma afecta a siete ejercicios fiscales que ya habían finalizado en el momento de su entrada en vigor (ejercicios 2004 a 2010), por lo que sólo puede concluirse que su incidencia inmediata sobre el principio de seguridad jurídica es evidente, lo que permite anticipar que es susceptible de trascender la interdicción de la arbitrariedad (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11; 90/2009, de 20 de abril, FJ 4, y 100/2012, de 8 de mayo, FJ 10). En efecto, en los casos de retroactividad propia, hemos reiterado que, como regla general, la prohibición de la retroactividad operaría plenamente, de modo que debe examinarse si concurren «exigencias cualificadas del bien común» [STC 176/2011, FJ 5, con cita de las SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5 C), y 182/1997, de 20 de octubre, FJ 11 d)], pues sólo en tal caso podrá concluirse la licitud de la disposición y, por tanto, el sacrificio de ese principio.

Al respecto, hemos insistido en que dichas exigencias de interés general «deben ser especialmente nítidas cuando la norma retroactiva de que se trate incide en un tributo

como el impuesto sobre la renta de las personas físicas» [STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 13 A)], que es lo que acontece en este caso.

5. Constatado que, en los ejercicios 2004 a 2010, se produce una retroactividad de grado máximo, debemos examinar si concurre alguna razón que permita entender justificada la afectación que a la seguridad jurídica se ha producido, examinando el conjunto de circunstancias que concurren en el supuesto.

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

Esta finalidad, que puede guardar conexión con la decisión del legislador de otorgar rango de ley al régimen jurídico que, hasta ese momento, había venido siendo regulado mediante reglamento, no se encuentra sin embargo conectada con el grado de retroactividad otorgado a la medida, sino sólo con su incorporación a la norma legal.

El Abogado del Estado justifica la adopción de la disposición cuestionada afirmando que existen «poderosas razones de interés general», y resaltando que el objetivo del cambio normativo «es tan evidente que no requiere especial fundamento». Más concretamente, se refiere a dos tipos de justificaciones; por un lado, el contexto de crisis financiera que rodea el momento en que la medida se aprueba y, por otro, que las opciones sobre acciones han sido empleadas en maniobras de planificación fiscal, con lo que la medida pretendería en suma salvaguardar el principio de justicia tributaria consagrado en el art. 31.1 CE.

Estas razones no son suficientes para entender justificada la retroactividad en este caso.

En primer lugar, las invocaciones genéricas a la crisis financiera no pueden tener virtualidad alguna, por sí mismas, para admitir el establecimiento de una medida con el grado de retroactividad como la que aquí se cuestiona. La realidad de la crisis financiera, y sus devastadores efectos sobre las cuentas públicas, no permiten sin más tener por justificado cualquier grado de retroactividad por el mero hecho de que éste pueda facilitar que se atajen economías de opción como las que refiere el escrito del Abogado del Estado. Todo ello sin perjuicio de que lo que se controvierte en este caso no es la medida en sí, sino su efecto retroactivo, que extiende sus efectos desde el ejercicio de 2004, alcanzando de lleno ejercicios en los cuáles la crisis financiera y después económica no había ni siquiera empezado.

En segundo lugar, y en concreto sobre la justicia tributaria, a la que también alude el Abogado del Estado, no cabe duda de que la finalidad de luchar contra determinadas economías de opción, o directamente contra prácticas elusivas de impuestos, constituye, como tantas veces hemos reiterado, un mandato constitucional, ya que «la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar» (por todas, STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3). La garantía de un sistema tributario justo es central a todo Estado social y democrático de derecho, ya que, en ausencia de tal sistema, no puede ni siquiera haber una sociedad civilizada. Ahora bien, ello no permite, sin más, que el legislador pueda anudar a una disposición una retroactividad de efectos tan amplios como la que aquí se enjuicia, pues ello convertiría el principio de seguridad jurídica en una mera ilusión o en un principio vacío de contenido. Tampoco el hecho de que, en ocasiones, el empleo de normas retroactivas pueda permitir atajar determinados mecanismos de elusión de impuestos, como se ha constatado entre otros casos en el decidido en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea 26 de abril de 2005 (C-376/02), caso *Stichting Goed Wonen contra Staatssecretaris van Financiën*, no permite sin más avalar una

retroactividad auténtica y amplia como la que aquí se examina, pues ello supone desconocer abiertamente un valor central del ordenamiento jurídico como es el principio de confianza legítima, corolario del principio de seguridad jurídica y al que también se ha referido el mismo Tribunal [entre otras en las Sentencias de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer (C62/00), párrafo 46; o de 12 diciembre 2013 (asunto C362/12), caso *Test Claimants in the Franken Investment Income Group Litigation*, párrafos 44 y siguientes].

En este sentido, no está de más recordar que la justicia tributaria fue ya invocada, en similares términos genéricos, en relación precisamente con una norma retroactiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas que afectaba a determinados rendimientos irregulares, en el asunto enjuiciado en la STC 176/2011, de 8 de noviembre. También en aquél caso, según constatamos, el efecto retroactivo pretendía ampararse en «la finalidad, constitucionalmente respaldada, de una mayor justicia tributaria» (STC 126/1987, de 16 de julio, FJ 13). Dijimos entonces que «aunque pudieran haber existido razones que hicieran conveniente la modificación, sin embargo, en la medida en que dicha modificación afecta por igual a todas las rentas irregulares del trabajo, sin establecer distinciones de ningún tipo para aquellas rentas que pretendidamente serían el objeto de la medida porque con ellas se propiciaban operaciones de planificación fiscal, se produce un tratamiento indiscriminado. Este tratamiento indiscriminado implica que el efecto retroactivo se proyecte por igual sobre todas las rentas irregulares del trabajo, lo que no sólo pone en duda la existencia misma de un cualificado fin de interés general sino que tiene como consecuencia que la medida tenga un alcance más general que el que pudiera estar reflejado en la tramitación parlamentaria», lo que nos condujo a concluir que la norma cuestionada «ha llevado a cabo, retroactivamente, una alteración en la determinación de la deuda tributaria del impuesto sobre la renta de las personas físicas sin la concurrencia de nítidas y cualificadas exigencias de interés general que justificasen el efecto retroactivo otorgado, lo que conduce a estimar que se ha producido la vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 de la Constitución y, en su consecuencia, a declarar la inconstitucionalidad y nulidad» (STC 176/2011, FJ 5).

6. En este caso, la conclusión no puede ser diferente a la alcanzada en la STC 176/2011, para aquellos ejercicios en los que la retroactividad es de grado máximo, pues el efecto retroactivo de la norma afecta, también indiscriminadamente, a todo tipo de retribución mediante opciones sobre acciones, se haya constatado o no su uso torticero en la elusión de impuestos. Todo ello sin perjuicio de que el hecho de que la retribución mediante opciones sobre acciones pueda emplearse para eludir impuestos de forma contraria al ordenamiento jurídico, no es razón suficiente para avalar sin más una modificación retroactiva de su régimen, pues es evidente que cualquier instrumento o negocio jurídico, –como un contrato de compraventa o la creación de una sociedad– puede ser empleado para eludir impuestos. Dicho de otro modo, si se aceptara como justificación suficiente la potencialidad defraudadora de esta modalidad retributiva, ello permitiría admitir virtualmente cualquier tipo de medida retroactiva, siempre que pudiera demostrarse que afecta a algún negocio susceptible de ser empleado para la elusión de impuestos.

Por último, no cabe cuestionar los motivos del legislador, pero si el objetivo de interés general era evitar una improcedente tributación como rendimientos del trabajo irregulares a los que no resulta jurídicamente posible atribuirles ese carácter, es evidente que para su consecución hubiera bastado con introducir la norma legal con efectos *pro futuro* o, incluso, otorgarle una retroactividad impropia o de grado medio, lo que habría exigido que resultara aplicable sólo a aquéllos contribuyentes cuyos periodos impositivos no hubieran finalizado.

Cabe así concluir, a partir de lo anterior, que no se han constatado razones suficientes para justificar un grado de retroactividad como el examinado en este proceso, pues debe insistirse en que los efectos de la disposición cuestionada se retrotraen a casi siete años naturales, de manera que, como destaca el Auto del promotor de la cuestión y también la Fiscal General del Estado, afecta incluso a ejercicios ya prescritos.

El hecho de que la modificación que ahora se regula en una ley hubiera estado antes contemplada en una norma reglamentaria no enerva la conclusión alcanzada. Primero, porque cuando se trata de una retroactividad de grado máximo como la que se produce en

los ejercicios 2004 a 2010, la previsibilidad no forma parte del análisis de su constitucionalidad. Y, en todo caso, porque por mucho que la medida en concreto adoptada pudiera ser previsible, el grado de retroactividad de la ley, que es lo que aquí se controvierte, no lo era. A mayor abundamiento, y como destacan tanto el Auto del Tribunal Supremo como el escrito de alegaciones de la Fiscal General del Estado, si como parece era previsible la declaración de ilegalidad de la norma reglamentaria, por ser ésta idéntica a otra anterior igualmente declarada ilegal, entonces la expectativa razonable de los contribuyentes era precisamente su anulación, de manera que el efecto retroactivo de la disposición que enjuiciamos sólo vendría justificado por la finalidad de sanar, *a posteriori*, una previsible declaración de exceso reglamentario.

A ello hay que añadir, en segundo lugar, que este proceso constitucional sólo puede ceñirse a la disposición de rango legal que se cuestiona. Como se expone en el Auto de planteamiento de la cuestión, corresponderá al Tribunal Supremo, en su caso, pronunciarse sobre la norma reglamentaria.

De acuerdo con lo que ha quedado expuesto, debemos concluir que la norma cuestionada ha vulnerado el art. 9.3 CE, toda vez que limita la aplicación de la reducción correspondiente a las rentas irregulares y le dota de una retroactividad de grado máximo, en los ejercicios 2004 a 2010, sin que se haya constatado la concurrencia de exigencias cualificadas de interés común que puedan resultar prevalentes. Tal efecto no tiene lugar, sin embargo, en el ejercicio 2011, ya que en éste la retroactividad era impropia, y la medida previsible, de acuerdo con nuestra doctrina (por todas, STC 182/1997, FJ 13). Procede en consecuencia estimar la cuestión planteada para los ejercicios 2004 a 2011 en los que la retroactividad fue de grado máximo, y declarar inconstitucional y nulo el inciso «que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004», de la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las Leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, en la redacción otorgada por la disposición final cuadragésima novena.1 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible.

Por último, no estará de más recordar que conforme al art. 40.1 LOTC, la presente Sentencia no permite revisar procesos ya fenecidos mediante sentencias con fuerza de cosa juzgada en los que se haya aplicado el precepto ahora declarado inconstitucional.

#### FALLO

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

Ha decidido

Estimar la presente cuestión de inconstitucionalidad y, en su virtud, declarar inconstitucional y nulo el inciso «que se imputen en un período impositivo que finalice con posterioridad a 4 de agosto de 2004» de la disposición adicional trigésima primera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio, en la redacción otorgada por la disposición final cuadragésima novena.1 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de economía sostenible, en su aplicación a los ejercicios de 2004 a 2010.

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

Dada en Madrid, a veintitrés de junio de dos mil dieciséis.—Francisco Pérez de los Cobos Orihuel.—Adela Asua Batarrita.—Encarnación Roca Trías.—Andrés Ollero Tassara.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Juan José González Rivas.—Santiago Martínez-Vares García.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Pedro José González-Trevijano Sánchez.—Ricardo Enríquez Sancho.—Antonio Narváez Rodríguez.—Firmado y rubricado.