

MIGUEL WERT ORTEGA

*Inspector de Hacienda del Estado***(Comentario a la SAN de 12 de mayo de 2005, rec. núm. 1171/2002) ***

La sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 12 de mayo de 2005 versa sobre la modificación llevada a cabo por la Ley 55/1999, de 29 de diciembre (NFL003263), de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, conocida como Ley de Acompañamiento para el año 2000, respecto al tratamiento que la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) (NFL002981) otorgaba a los rendimientos del trabajo calificados como irregulares. La redacción primitiva del artículo 17.2.a de la Ley del IRPF establecía para estos rendimientos, debido a su carácter irregular, una reducción del 30 por 100 sobre su importe, lo que suponía que los rendimientos de mayor cuantía en lugar de tributar al tipo marginal del 48 por 100 lo hacían realmente a un tipo muy inferior (al 33,6%), y a partir de la modificación mencionada se establece una limitación a la reducción, igual al resultado de multiplicar el número de años en que se generó el rendimiento por una cifra, determinada reglamentariamente, equivalente al salario medio del conjunto de declarantes del IRPF.

La modificación tuvo una causa bien conocida relacionada con la utilización de contratos de *stock options* o derechos de compra sobre acciones como forma de retribuir e incentivar a los directivos y empleados de las empresas. Estos contratos, que atribuyen el derecho a adquirir a un plazo determinado acciones de la compañía a un precio determinado, generan rendimientos del trabajo por la diferencia entre el precio en el momento de concesión de la opción y el valor de cotización de las acciones en el momento en que ejercita la opción, rendimientos que se consideran irregulares, y por tanto con derecho a reducción, en la medida en que transcurra más de dos años entre el otorgamiento de la opción y su ejercicio.

En 1999, a los pocos meses de la aprobación de la Ley del IRPF y, por tanto, de la instauración de esta forma de tributación de los rendimientos irregulares mediante la aplicación de un coeficiente fijo de reducción, se produjo un escándalo, ampliamente aireado por los medios de comu-

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 271 (octubre 2005).

nicación y denunciado por los grupos políticos, por la utilización de esta forma de retribución a sus principales directivos por parte de una gran empresa (Telefónica), que realizó un programa de *stock options* por sumas muy importantes, lo que unido a la tributación favorable (reducción del 30%) a la que se sometían, provocó un rechazo a este régimen de retribución por entender que constituía un trato de favor a los directivos con alta retribución que chocaba con el principio de justicia tributaria.

Por ello, como reacción, se adoptaron una serie de iniciativas normativas. Por un lado, se llevaron a cabo medidas tendentes a dar más transparencia a este tipo de programas de incentivo de los empleados, mediante la reforma de la Ley del Mercado de Valores, obligando a dar cuenta a la Comisión Nacional del Mercado de Valores de las entregas de acciones o derechos de compra de acciones a los directivos y administradores de sociedades cotizadas en Bolsa y la modificación de la Ley de Sociedades Anónimas requiriendo la aprobación de la Junta General de Accionistas de los programas de entrega de acciones o de derechos de compra de acciones a los directivos.

Por otro lado, en cuanto a la normativa fiscal, se incluyó en la Ley de Acompañamiento para el año 2000 la modificación del artículo 17.2.a de la Ley del IRPF a la que hemos hecho mención anteriormente, añadiendo dos nuevos párrafos, en los que se establecía: «La cuantía del rendimiento sobre la que se aplicará la reducción del 30 por 100 no podrá superar el importe que resulte de multiplicar el salario medio anual del conjunto de los declarantes en el IRPF por el número de años de generación del rendimiento. A estos efectos, cuando se trate de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se tomarán cinco años.

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

Además, la disposición transitoria duodécima, aparte de fijar la cuantía del salario medio correspondiente a 1999 en 2.500.000 pesetas, disponía que la modificación «será aplicable a los rendimientos devengados desde el día 1 de octubre de 1999».

1. EL SUPUESTO ENJUICIADO EN LA SENTENCIA

El caso analizado en la sentencia es el de un empleado de Telefónica que se adhirió al contrato o programa de incentivos lanzado por su empresa en mayo de 1997. En diciembre de 1999, es decir, cuando ya habían transcurrido más de dos años desde que se formalizó la adhesión, esa persona decide rescindir la relación laboral que mantenía con la empresa, y liquidar, por tanto, los derechos que le correspondiesen.

Aunque en un principio la entidad retuvo a su directivo aplicando la reducción del 30 por 100, sin limitación alguna, conforme al régimen inicial de la Ley 40/1998 (NFL002981), inmediatamente el sujeto hace entrega a la empresa de un cheque por la diferencia entre lo que le retuvo y lo que tenía que haber retenido aplicando la nueva disposición, con lo que se regularizó la retención según

la nueva norma. El contribuyente presentó su declaración del IRPF del año 1999 de acuerdo con el nuevo régimen, aplicando la limitación aprobada. Sin embargo, al cabo de un año, en agosto del año 2001, presenta una solicitud de rectificación de su declaración-liquidación alegando la inconstitucionalidad de la norma aplicada.

En primer lugar, el tribunal se pregunta si es viable utilizar la vía de la impugnación de la autoliquidación en el caso de considerar inconstitucional la norma aplicable. La respuesta es afirmativa porque es la única forma de conseguir lo que pretendía, ya que la norma vigente en el momento en que se presenta la declaración era la aprobada por la Ley 55/1999 (NFL003263), sin perjuicio de que impugne su autoliquidación instando la declaración de inconstitucionalidad de la norma aplicada.

Una vez confirmada la viabilidad de la impugnación planteada por el sujeto, el tribunal debe decidir sobre la pretensión del recurrente, es decir, si la norma es inconstitucional o, por el contrario, es plenamente conforme con nuestra Carta Magna. Pero como el competente para declarar la inconstitucionalidad es el Tribunal Constitucional (TC), la AN, en su caso, tendría que plantear la cuestión de inconstitucionalidad contemplada en el artículo 35 de la Ley Orgánica 2/1979 (NFL002492) del TC. Ahora bien, como previene el artículo 5.º de la Ley del Poder Judicial «procederá el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad cuando por vía interpretativa no sea posible la acomodación de la norma al ordenamiento constitucional». Por consiguiente, antes de plantear la cuestión de inconstitucionalidad el tribunal debe interpretar si la norma es conforme con la Constitución.

En consecuencia, lo que el tribunal efectúa es el llamado «juicio de relevancia», por el cual analiza si existen circunstancias que fundamenten la inconstitucionalidad de la norma, en cuyo caso plantea la cuestión de inconstitucionalidad o si, por el contrario, considera que la norma se acomoda al ordenamiento constitucional, en cuyo caso desestima el recurso interpuesto. En este caso, la AN a través del juicio de relevancia que señalamos llega a la conclusión de que no hay razones para dudar de la constitucionalidad de la norma, no plantea por tanto la cuestión ante el TC y resuelve en contra de la pretensión del sujeto.

El recurrente aduce diversos motivos para justificar su alegación de inconstitucionalidad. El primero, que desde nuestro punto de vista es el de mayor fundamento y más claras posibilidades de haber conseguido la pretensión del recurso, es el que se refiere a que la modificación del artículo 17.2.a de la Ley del IRPF, en cuanto por la disposición transitoria duodécima es aplicable a los rendimientos devengados desde 1 de octubre de 1999, suponía una aplicación retroactiva contraria al principio de seguridad jurídica. El resto de los motivos, basados en el incumplimiento de los principios de igualdad y capacidad económica, aunque de más difícil apreciación, nos llevarían a cuestionar la adecuación de la regulación de las rentas irregulares en el IRPF con los principios recogidos en la Constitución.

En este comentario, vamos a centrarnos en el primero de los motivos alegados, el de la retroactividad de la disposición, sin perjuicio de esbozar un somero análisis del fundamento del tratamiento de las rentas irregulares.

2. LA RETROACTIVIDAD DEL PRECEPTO

La sentencia, como resulta obligado para cualquier aproximación doctrinal o jurisprudencial a la admisión de la retroactividad en materia tributaria, parte de la doctrina del TC.

Dicho tribunal ha tenido ocasión de enfrentarse con la cuestión de la validez constitucional de la retroactividad de las normas tributarias en varias ocasiones y de los diversos pronunciamientos emitidos se ha consolidado una doctrina que se puede sintetizar del siguiente modo:

- No existe una prohibición constitucional de la retroactividad en la legislación tributaria; la prohibición de la retroactividad sólo afecta a las normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, entre las que no se encuentran las normas tributarias.
- Que no les afecte la prohibición de retroactividad no significa que esté legitimada en todo caso, pues puede ser cuestionada cuando entre en colisión con otros principios constitucionales, en especial el de seguridad jurídica ¹.
- Hay que distinguir entre retroactividad completa, la que afecta a situaciones jurídicas concluidas con anterioridad a la Ley y la retroactividad de grado medio o impropia que afecta a situaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En el primer caso, sólo en casos excepcionales se admite la retroactividad, mientras que en el segundo depende del análisis caso por caso que se realice ².

¹ En la STC 173/1996 (NFJ004656), de 31 de octubre (*Normacef Fiscal*) se dice: «A este respecto, hemos declarado en reiteradas ocasiones 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 citado precepto. El límite expreso de la retroactividad *in peius* de las Leyes que el artículo 9.º 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 [SSTC 27/1981 (NFJ000001), 6/1983 (NFJ000018), y 150/1990 (NFJ004014)]. La irretroactividad absoluta de las Leyes fiscales, por otra parte, podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal [SSTC 126/1987 (NFJ000307) y 197/1992 (NFJ002160)]. Al tema no fueron extraños los constituyentes toda vez que en el anteproyecto de la Constitución la irretroactividad se extendía también a las Leyes tributarias y así se mantuvo en el Informe de la Ponencia, pero se suprimió, significativamente, en el Dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales para no impedir u obstaculizar futuras reformas del sistema... No cabe considerar, pues, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que se refiere expresamente el citado artículo 9.º 3 de la Constitución Española (CE) 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 impuesta a todos los ciudadanos por el artículo 31.1 de la Norma fundamental [STC 126/1987 (NFJ000307), fundamento jurídico 9.º]. Ahora bien, como también hemos declarado en otras ocasiones, afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el artículo 9.º 3 de la CE, 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 (NFJ000307), fundamento jurídico 9.º], señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional».

² STC 182/1997 (NFJ005623), de 28 de octubre (*Normacef Fiscal*): «... 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

- Determinar cuándo una norma retroactiva vulnera la seguridad jurídica es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, analizando especialmente el grado de previsibilidad de la medida adoptada, las razones que han llevado a adoptarla y el alcance de la misma ³.

Lo primero que se cuestiona en la sentencia es si la norma que estamos considerando tiene realmente eficacia retroactiva en relación con el caso debatido. En la sentencia se subraya que estos rendimientos fueron percibidos el 31 de diciembre, es decir, con posterioridad a la fecha de promulgación de la Ley (el 29 de diciembre) y de su publicación en el BOE (el 30 de diciembre). De acuerdo con estos datos el tribunal realiza una primera afirmación, que al menos resulta discutible, de que no estamos ante una retroactividad de grado máximo, ni siquiera ante una norma retroactiva en sentido propio, «pues para ello hay que tener en cuenta, no el hecho motivador del rendimiento o su causa jurídica o económica, sino el rendimiento mismo y la fecha de su obtención, dentro del período impositivo legalmente previsto».

Para analizar esta primera conclusión del tribunal procede acudir a la doctrina del TC, según la cual la norma es retroactiva en la medida que afecte a situaciones anteriores a la Ley. Pero, ¿qué momento se considera, la fecha de aprobación, la de publicación o la de entrada en vigor de la Ley? La AN en la sentencia que estamos viendo se inclina por considerar que la norma es retroactiva si regula hechos anteriores a la fecha de aprobación o de publicación de la norma. Sin embargo, aunque no se declare de forma rotunda, parece que en los pronunciamientos del TC se atiende a la fecha de entrada en vigor ⁴.

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 (NFJ000307), fundamentos jurídicos 11, 12 y 13; STC 197/1992 (NFJ002160), fundamento jurídico 4.º y STC 173/1996 (NFJ004656), fundamento jurídico 3.º]».

³ STC 182/1997: «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 [STC 126/1987 (NFJ000307), fundamento jurídico 11; STC 150/1990, fundamento jurídico 8.º; y STC 173/1996 (NFJ004656), fundamento jurídico 3.º]... 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.º 3 CE 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».

⁴ STC 126/1987 (NFJ000307), de 16 de julio (*Normacef Fiscal*): «De los escritos presentados parece deducirse que la retroactividad de dicha norma se proyecta sobre relaciones jurídico-tributarias ya agotadas y que, por lo tanto, debería considerársela de grado máximo, con la consiguiente conclusión de su ilegitimidad constitucional. Tal postura encuentra su apoyo en el hecho de que el devengo del tributo se produce con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, y parte de que el hecho imponible se agotó temporalmente en el instante del devengo... Mas, en cualquier caso, ha de entenderse que, aun cuando los elementos constitutivos del hecho imponible incluya su dimensión temporal comenzaron a producirse

En el caso que comentamos, la disposición final segunda de la Ley 55/1999 (NFL003263) dispone: «La presente Ley entrará en vigor el día 1 de enero del año 2000». Por ello, las modificaciones que por esa Ley se introducen en las distintas normas fiscales, administrativas y de orden social afectadas tienen efectos para el año 2000, con la salvedad de la modificación del artículo 17.2.a de la Ley del IRPF que tiene efectos para el año 1999, aunque únicamente para los rendimientos obtenidos a partir del 1 de octubre de ese año.

En consecuencia, si la Ley entró en vigor el 1 de enero de 2000 y la modificación relativa al artículo 17.2.a de la Ley del IRPF se aplica en el ejercicio 1999, partiendo de las premisas anteriormente indicadas y suponiendo que la comparación se efectúe con referencia a la entrada en vigor de la ley, la conclusión es que la norma tendría carácter retroactivo y además que habría que calificarla de retroactividad completa por afectar a situaciones ya concluidas a la entrada en vigor de la ley. A esta misma conclusión llegaron en su día diversos comentaristas del precepto ⁵.

Ahora bien, con independencia de que la norma sea efectivamente retroactiva o no, lo que habría que dilucidar es si esa supuesta retroactividad atenta al principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución.

Utilizando los parámetros que según el TC deben servir para analizar la validez de la retroactividad podemos señalar lo siguiente:

- En cuanto a la previsibilidad, la fecha a la que se retrotrajeron los efectos de la modificación de la tributación de los rendimientos irregulares del trabajo, el 1 de octubre de 1999, es de forma aproximada aquella en que se empezaron a desvelar los detalles del escándalo y se pudieron conocer los planes de reforma de la regulación, por lo que precisamente lo que se trataba de evitar es el efecto anuncio, de forma que los sujetos que hubieran suscrito ese tipo de contratos los liquidasen antes del 1 de enero de 2000 para acogerse a la norma que más les beneficiase y sustraerse así a la aplicación de la nueva disposición.

Así pues, si lo que hay que ponderar es la previsibilidad del cambio normativo para los afectados, el eco que tuvo en los medios de comunicación el asunto de las *stock options* daba pie a pensar que se pudiera tomar una medida como la que finalmente se aprobó, por lo que no cabe calificarla como imprevisible.

antes de la entrada en vigor de la ley, el hecho imponible no se había realizado íntegramente en ese momento y los efectos jurídicos no se habían agotado. Por ello, cabe afirmar que nos encontramos ante un supuesto de retroactividad de grado medio, o de los que la doctrina alemana califica como de retroactividad impropia».

STC 182/1997 (NFJ005623): «... 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».

⁵ SANZ GADEA, E.: «Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y Jurídicas. Modificaciones establecidas por la Ley 55/1999, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, y por la Ley 54/1999, de Presupuestos Generales del Estado». *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 204 de 1 de marzo de 2000. Págs. 30-31.

- Respecto a las razones que llevaron a adoptarla, éstas están explícitas en las explicaciones vertidas en defensa de las enmiendas que se presentaron para introducir la reforma y en los debates que se plantearon en el Congreso, aparte de las que aportan los comentaristas sobre esta cuestión. Brevemente, las razones para el cambio normativo se encuentran en el abuso en el aprovechamiento de estas reducciones por parte de determinadas empresas en la política retributiva adoptada en relación con sus cargos directivos, pues en lugar de acordar un salario anual alto, se satisface uno inferior acompañado de remuneraciones adicionales generadas en más de dos años, lo cual supone un tratamiento injusto y privilegiado.

Al margen de estas consideraciones, la fundamentación que utiliza el tribunal para entender que no hay lesión del principio de seguridad jurídica es la doctrina del TC sobre la cuestión que hemos reseñado anteriormente, conforme a la cual no se dan las exigencias de imprevisibilidad y ausencia justificación de la eficacia retroactiva. Para reforzar su criterio en este sentido y no dejar lugar a dudas sobre la adecuación al texto constitucional de la norma, la AN se detiene en el voto particular de la STC que ha tenido más resonancia, la 182/1997 (NFJ005623), de 28 de octubre, que resolvió el recurso de inconstitucionalidad contra la elevación de la tarifa del IRPF realizada en el año 1992, primero mediante real decreto-ley y después por la ley que lo convalidó.

En efecto, en el voto particular firmado por RODRÍGUEZ BEREJO, al que se adherieron MENDIZÁBAL ALLENDE y GARCÍA MANZANO se decía que la elevación de las tarifas del IRPF con efectos al período en curso afecta a la confianza de los ciudadanos y que la naturaleza periódica del impuesto y la posición central que ocupa en el sistema tributario hace relevante el cambio normativo retroactivo, cambio que impide el cálculo de antemano de las consecuencias y costes fiscales ⁶.

⁶ En el voto particular se afirmaba: «Una elevación de la tarifa del IRPF 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. En el presente caso, nos encontramos ante un problema de enjuiciamiento constitucional semejante, una elevación de las escalas de gravamen del IRPF 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.º 3 CE, ... Ha de subrayarse, a este respecto, que no puede resultar indiferente el impuesto que en este caso se enjuicia, el IRPF, 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... 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 IRPF. 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».

Pues bien, la AN en esta sentencia considera que no se producen los mismos presupuestos que en los de la STC de 1997 por diversas razones:

- En primer lugar porque en el voto particular se alude a casos de retroactividad completa en aquellos supuestos en los que se produce el devengo antes del 31 de diciembre, lo cual no se produce en el caso examinado en el que el período impositivo del sujeto finalizó con el año natural.
- Porque la doctrina del voto particular representa una posición minoritaria.
- Porque la previsibilidad puede estar afectada por una modificación de las tarifas como ocurrió en la STC de 1997, pero no por el aspecto tomado en consideración en este caso que afecta a un aspecto parcial y limitado de sus componentes de la renta.
- Porque no cabe hablar de un derecho a que no se modifiquen las normas fiscales aplicables derivadas de un contrato suscrito tres años antes.

En definitiva, lo que está señalando el tribunal es una conclusión obvia: no puede hablarse de retroactividad cuando se alteran las consecuencias fiscales derivadas de una relación contractual que va a desplegar sus efectos durante varios ejercicios. Lo que importa es el régimen jurídico vigente en el momento en que se obtiene el rendimiento.

3. CUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS DE IGUALDAD TRIBUTARIA Y CAPACIDAD ECONÓMICA

Los otros motivos alegados por los recurrentes para justificar la petición de inconstitucionalidad de la disposición se relacionan, básicamente, con el cumplimiento de los principios de justicia y capacidad económica. En resumen, los argumentos empleados por los recurrentes son:

- La fijación de un parámetro objetivo para determinar el límite de la reducción, como es la retribución media de los declarantes del IRPF que se determine reglamentariamente, es ajeno a la capacidad contributiva del sujeto y produce inseguridad en su cálculo, dada la dificultad de utilizar estadísticas fiables.
- Se produce igualmente una infracción de los principios de igualdad tributaria y de capacidad económica porque la aplicación de esos límites de reducción supone en definitiva no distinguir apenas en el tratamiento respecto a las rentas regulares, lo que desdibuja el efecto distintivo de las irregulares, que es la existencia de un período de generación más amplio.

Del mismo modo, existe discriminación respecto a otros rendimientos irregulares que no provienen del trabajo, que no se ven afectados por el límite, cualquiera que sea su cuantía, como ocurre con los rendimientos irregulares del capital y de actividades económicas.

La sentencia rechaza las alegaciones del recurrente señalando, en cuanto a la objeción sobre la forma de determinación del límite de reducción que, con independencia del mayor o menor acierto del legislador al establecer el límite, para el año 1999, que es el que se juzga en la sentencia, el límite fue fijado por la ley misma, por lo que pierden sentido las impugnaciones efectuadas. Respecto al incumplimiento del principio de igualdad recuerda que de acuerdo con el criterio del TC no toda desigualdad de trato en la ley es contraria a la Constitución, sino sólo aquella que introduce una diferencia entre situaciones de hecho iguales y que no hay lesión de ese principio porque las rentas tributen de manera distinta según su procedencia. La casi equiparación del tratamiento de las rentas regulares y las irregulares que se produce en el caso de rentas elevadas está justificada por la cantidad percibida, reveladora de una alta capacidad contributiva. El IRPF actual se caracteriza por gravar la renta global del sujeto según un sistema analítico, que trata de distinto modo las rentas según su naturaleza. El legislador es soberano para establecer los criterios de determinación de las bases imponibles y no son inconstitucionales porque adolezcan de defectos de técnica legislativa, sino porque vulneren de forma clara e inconcusa un precepto constitucional.

En definitiva, la cuestión que se suscita en la sentencia está relacionada con el tratamiento de las rentas irregulares, caracterizadas por tener un período de generación superior al de su imputación fiscal. La renta se genera en más de un ejercicio pero se devenga a efectos fiscales en un solo ejercicio, aquel en el que se reciben las rentas.

Ese desajuste entre el tiempo de su generación y el de su imputación fiscal, unido a que el Impuesto sobre la Renta se sujeta a una tarifa progresiva provoca que, si no se establecen mecanismos correctores, se produzca un exceso de tributación en relación con la que se produciría si se imputasen fiscalmente en cada uno de los períodos en que se generaron, lo cual iría contra el principio de capacidad económica. En consecuencia, se impone un sistema de tributación distinto del que se aplica a las rentas regulares, que neutralice el efecto sobre la progresividad del impuesto.

Obviamente, la forma más acorde con los principios de igualdad y capacidad económica de gravar las rentas generadas en un período plurianual consistiría en rectificar las declaraciones, de los períodos en que se genera la renta, anteriores al de su percepción. La enorme dificultad práctica y los problemas que plantearía teniendo en cuenta la prescripción, obligan a descartar esa solución y adoptar otros sistemas más sencillos.

En la normativa anterior a la Ley 40/1998 (NFL002981) se optó por el sistema de anualización de la renta irregular dividiendo el importe de ésta por el número de años en que se entiende generada y el cociente, equivalente a la renta de un año, sumarlo a las rentas regulares para aplicar la tarifa y hallar el tipo medio, que era el que se aplicaba al resto de la renta irregular para calcular la cuota. En principio, la solución adoptada parece cumplir las exigencias de corrección de la progresividad, pero no dejaba de presentar ciertas deficiencias, como que «el gravamen de la renta irregular dependía, en buena parte, del importe de la renta regular del período impositivo de su obtención (SANZ GADEA)»⁷.

⁷ SANZ GADEA, E.: *op. cit.* pág. 33.

Por ello, la Comisión Lagares propuso un sistema más sencillo de atenuación de la progresividad consistente en la reducción de los rendimientos mediante un coeficiente, determinado de manera tal que no suponga merma apreciable de su equidad, «... si el coeficiente se elige adecuadamente a la vista del grado de progresividad de la tarifa del impuesto...».

Este sistema, que es el actual, presenta la ventaja indudable de la sencillez, pero al mismo tiempo muestra ciertas deficiencias, como su inelasticidad al período de generación de la renta (el coeficiente es único cualquiera que sea el período) y que para los contribuyentes a los que se les aplica el tipo marginal la reducción viene a significar una exención parcial. Por ello, es objeto de valoración crítica por parte de la doctrina, que aboga por su sustitución por otros sistemas o mecanismos, como el establecimiento de porcentajes crecientes aplicables con independencia del origen de los rendimientos, combinado con un límite máximo para evitar que tales porcentajes se conviertan en un beneficio fiscal (por ejemplo, cuando el rendimiento anualizado alcance el tipo marginal máximo no se aplicaría la reducción al exceso) ⁸.

4. RENDIMIENTOS IRREGULARES A LOS QUE SE APLICA LA LIMITACIÓN

Aunque no se aborda específicamente en la sentencia, otro aspecto criticado fue que la limitación de la reducción tal y como fue establecida por la Ley 55/1999 se aplicaba con carácter general a los rendimientos irregulares del trabajo, no sólo las *stock options*, sino a cualquier otro tipo de retribución o incentivo cuyo tiempo de generación exceda de dos años y que no sea periódico, con excepción de las pensiones y demás prestaciones de previsión social, como las prestaciones de los planes de pensiones y sistemas alternativos. Por tanto, la limitación de la reducción afectaba a los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular relacionados en el artículo 10 del Reglamento del IRPF como las indemnizaciones por despido por encima del límite legal, las indemnizaciones pactadas por mutuo acuerdo, indemnizaciones por jubilaciones anticipadas, etc., lo cual fue objeto de crítica por los autores.

La situación fue corregida por la Ley 46/2002 (NFL007547), de 18 de diciembre, que además de elevar el porcentaje general de reducción de los rendimientos irregulares del trabajo al 40 por 100 estableció que la limitación al resultado de multiplicar el número de años en que se generó el rendimiento por el salario medio del conjunto de los declarantes del IRPF se aplicaría sólo a los rendimientos que «deriven del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones por los trabajadores», con lo cual se elimina la aplicación de esa limitación al resto de los rendimientos irregulares del trabajo.

⁸ VILLAR EZCURRA, M.; GOROSPE OVIEDO, J.I.; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.; CHICO DE LA CÁMARA, P.; HERRERA MOLINA, P.M.: «Las rentas irregulares en el nuevo IRPF». *Revista de Contabilidad y Tributación*. Núm. 202 de 1 de enero de 2000, pág. 37.

5. CONCLUSIONES

En un principio, podría sorprender que la AN tome la decisión de considerar constitucional la norma que tiene eficacia retroactiva sin necesidad de consultar al TC. Es porque en este caso, a juicio del tribunal, no se dan los presupuestos que según el TC justifican la inconstitucionalidad de la norma retroactiva: la imprevisibilidad del cambio normativo y la insuficiente justificación de la retroactividad. Lo que viene a decir que las normas serán inconstitucionales cuando atenten a la confianza de los ciudadanos. En este caso no se puede hablar de atentado a la confianza a los ciudadanos pues precisamente lo que trataba de evitar era un abuso en la utilización de una forma de retribución que goza de un régimen favorable y que, anunciada una reforma que mitigaba los beneficios del régimen, se pudieran sustraer a la aplicación de la nueva norma liquidando anticipadamente los derechos contemplados en el contrato.

Así pues, la sentencia considera suficientemente consolidada la doctrina del TC sobre la admisibilidad de la retroactividad en materia tributaria y deniega la necesidad de plantear la cuestión de inconstitucionalidad para dilucidar un supuesto que se puede resolver, sin asomo de vacilación, con los criterios ya sentados por el TC sobre la cuestión.

Aunque pueda resultar discutible la opinión de la AN de que no estamos en presencia de un precepto retroactivo en sentido propio, parece evidente que en este caso no se cumplen los requisitos referidos a la previsibilidad y justificación de la eficacia retroactiva.

No obstante, los comentarios que se publicaron a raíz de la aprobación de la norma mostraron disparidad de criterios. Mientras que para unos autores resultaba inaceptable el carácter retroactivo del precepto (FALCÓN Y TELLA: «La norma se introduce con carácter retroactivo desde el 1 de octubre de 1999, lo que resulta difícilmente aceptable desde el punto de vista la seguridad jurídica, máxime cuando muchas de las retribuciones que pueden verse afectadas estaban ya previstas con anterioridad al momento en que se conoció el posible cambio normativo, lo que impide que en el presente caso la retroactividad pueda apoyarse en el llamado efecto-anuncio de las reformas fiscales»⁹), para otros era admisible y positiva la reforma introducida [SANZ GADEA: «... la modificación del artículo 17.2.a de la Ley 40/1998 (NFL002981), merece una valoración positiva, en el sentido de que, sin introducir complicaciones excesivas en la liquidación del tributo, contribuye de manera muy apreciable a morigerar los efectos negativos del sistema de tratamiento de las rentas irregulares inaugurado por la Ley 40/1998 (NFL002981)»¹⁰].

⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: «Régimen fiscal de las opciones sobre acciones a favor de empleados: algunas cuestiones pendientes tras la Ley de Acompañamiento para 2000». *Quincena Fiscal* núm. 1, enero 2000, págs. 5 y 6.

¹⁰ SANZ GADEA, E.: *op. cit.*, pág. 35.

Por otro lado, los reparos que pueden oponerse a la norma desde la perspectiva de su acomodación a los principios de igualdad y capacidad económica proceden, en parte, del tratamiento de los rendimientos irregulares en su conjunto en el IRPF. La aplicación de un porcentaje fijo de reducción independiente del período de generación y la pérdida de su función de elemento corrector de la progresividad en el supuesto de rentas gravadas al tipo marginal para convertirse en una exención parcial son aspectos que inciden negativamente en la valoración de la regulación desde el punto de vista de la justicia tributaria. Pero, precisamente el establecimiento de limitaciones a la aplicación de los coeficientes correctores, aunque circunscrito en la actualidad al caso de *stock options*, neutralizan esa incidencia negativa.