

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (PLENO)
Sentencia 234/2001, de 13 de diciembre de 2001
Ponente: Excmo. Sr. García Manzano

Declaración de inconstitucionalidad del apartado séptimo de la DT cuarta de la Ley de Impuestos Especiales. Limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las sentencias dictadas por el TC.

La inconstitucionalidad del apartado séptimo de la disposición transitoria cuarta de la Ley 45/1985, sobre Impuestos Especiales había sido planteada por la Secc. 4.^a de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ Cataluña, por posible vulneración de los arts. 1.1, 9.3, 31.1 y 3 de la CE, si bien por razones procesales el canon de constitucionalidad se refiere exclusivamente al art. 9.3. de la CE.

La disposición que se declara contraria a la norma fundamental ordenaba que: “7. *Los fabricantes que habiendo gozado de exención en la adquisición de productos de acuerdo con la Ley anterior y cuyo derecho no se reconozca en esta Ley, deberán presentar en la Delegación de Hacienda correspondiente, en el plazo de tres meses, una declaración-liquidación comprensiva de las existencias de productos adquiridos sin impuesto, así como de los incorporados a los productos y preparaciones en su poder en el momento de entrada en vigor de esta Ley, ingresando las cuotas que correspondan a los tipos en ella establecidos*”.

Una vez más el Tribunal limita en la forma habitual los efectos de su declaración de inconstitucionalidad, lo que en el momento actual contrasta con la declaración hecha por el TJCE (Sala 5.^a Sentencia de 4 de octubre de 2001) respecto del efecto de una sentencia que decide sobre una solicitud de interpretación del derecho comunitario, ya que cualquier limitación de sus efectos debe ser totalmente excepcional debiendo demostrar el Estado interesado que, en la época en que se adoptaron las disposiciones nacionales que establecían la tributación controvertida, existió la posibilidad de interpretar razonablemente el Derecho comunitario en el sentido en que se hizo, y añadiendo a ello que las consecuencias económicas que pudieran derivarse para un Gobierno de la ilegalidad de un tributo o de un impuesto no han justificado jamás, por sí mismas, la limitación de los efectos de una sentencia del TJCE, porque limitar sus efectos basándose únicamente en este tipo de consideraciones “*redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que los contribuyentes obtienen de la normativa fiscal comunitaria*”.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Tercero: *Hecha la aclaración que antecede, es preciso abordar con carácter previo la evolución normativa en la materia tributaria que constituye el objeto de la cuestión. En este sentido, la L 39/1979, de 30 Nov., de impuestos especiales (desarrollada por el RD 2554/1980, de 4 Nov.), recogía como hecho imponible del «Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares», las primeras ventas o entregas o, en su caso, el autoconsumo, y las importaciones de los productos sometidos al Impuesto... Ahora bien,... se declaraban exentas las ventas de productos gravados destinados a ser utilizados como materia prima por la industria y cuyo suministro hubiera sido autorizado previamente por el Ministerio de Hacienda (...)*

Posteriormente, con la aprobación de la L 45/1985, de 18 Dic., de impuestos especiales.... quedó derogada la anterior L 39/1979 (...) siendo ahora el hecho imponible del nuevo «Impuesto sobre Hidrocarburos», no la venta o entrega sino «la fabricación» de los productos sometidos al tributo, devengándose el impuesto en el supuesto de fabricación- «en el momento en que los productos objeto del impuesto salen de fábrica o cuando sean objeto de autoconsumo» (...)

Cuarto: *Es en el ámbito de las exenciones, en lo que ahora importa, donde la nueva Ley reguladora de los impuestos especiales, Ley 45/1985, y en relación con el «Impuesto sobre Hidrocarburos», introduce una importante modificación respecto de la anterior Ley. En efecto, la nueva norma tributaria viene a derogar, suprimiéndola, la exención que se concedía a los fabricantes-transformadores cuando utilizaban productos gravados (en el Impuesto sobre petróleo y derivados) para emplearlos como materia prima en sus procesos industriales (en el caso del proceso administrativo a quo, en la fabricación de pinturas), destinados a la obtención de productos finales no gravados por el impuesto especial que nos ocupa.*

(...)

El legislador realiza así una modificación constitucionalmente legítima, como es la eliminación de una exención objetiva anteriormente establecida en beneficio de fabricantes-transformadores que utilicen los productos gravados en tanto que materia prima, sometiendo, pues, la adquisición de los productos así destinados al impuesto especial sobre hidrocarburos, con arreglo a la nueva Ley (...)

De lo expuesto se colige que el legislador de la nueva norma tributaria no se ha limitado a suprimir o derogar una exención que no venía constitucionalmente obligado a mantener, sino que, penetrando en el ámbito mismo de la anterior exención y de su régimen jurídico, la ha revocado, y lo ha hecho, no en supuestos pendientes de concesión u otorgamiento del beneficio fiscal a la entrada en vigor de la nueva Ley reguladora, sino para aquellas exenciones ya reconocidas y aplicadas a concretos contribuyentes que produjeron, pues, su plenitud de efecto exoneratorio, tal como se desprende de la expresiva dicción que emplea el precepto cuestionado, al referirse a los fabricantes-trans-

formadores «que habiendo gozado de exención en la adquisición de productos de acuerdo con la Ley anterior» no vean reconocido en la nueva Ley tal beneficio tributario. La revocación así producida comporta el resurgimiento del hecho imponible en su día, y, al amparo de la Ley anterior, declarado exento, con la consiguiente obligación tributaria de pago del impuesto a los nuevos tipos impositivos o tarifas de la nueva ley, que así viene a disponerlo en la disposición transitoria enjuiciada.

Quinto: Con el fin de situar la disposición transitoria cuestionada en su completo contexto, intentando así esclarecer su adecuada comprensión, conviene tener en cuenta que la derogación o supresión de la exención de referencia, no solo produce efectos a partir de la vigencia de la nueva L 45/1985 (es decir, desde el 1 Ene. 1986), sino que la desaparición del beneficio tributario ofrece una clara dimensión temporal pro pretérito, afectando a aquellos fabricantes de productos diversos a los hidrocarburos que utilizaron éstos, como materia prima, en su proceso fabril, previo suministro autorizado, con exención, por el Ministerio de Economía y Hacienda (...)

Séptimo: Así pues la premisa de la que debe partir el análisis de la posible contradicción entre la norma cuestionada y el principio constitucional de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 CE, es la de que nos hallamos ante un precepto que viene a imponer una obligación tributaria de ingreso de cuotas a quienes en su día fueron beneficiarios de una exención, completamente agotada en sus efectos, en relación con los productos que con el citado beneficio fiscal fueron adquiridos como materia prima para su proceso industrial de fabricación. Es decir, el problema se plantea con relación a aquellos contribuyentes que, sin ser sujetos pasivos del impuesto especial (fabricantes de productos petrolíferos), lo son de otros productos finales no gravados por el mismo (como por ejemplo, la pintura). Y son estos últimos los destinatarios del ap. 7 de la disp. trans. 4.^a, en la medida en que, como consecuencia de la desaparición o derogación de la exención que afectaba a las adquisiciones de productos gravados por el impuesto especial, no solo se van a ver obligados a soportar -a partir de la entrada en vigor de la ley- la repercusión del impuesto en las compras que realicen, sino que, además, se les obliga a tributar también por las existencias que, en la fecha de entrada en vigor de la nueva ley, tengan en su poder, en bruto o incorporadas a otros productos (...)

Octavo: Pues bien, partiendo del hecho de que la exención objetiva que afectaba a la adquisición de productos gravados por el Impuesto sobre el petróleo ha sido suprimida con la entrada en vigor del nuevo Impuesto sobre hidrocarburos, lo cual, conforme a nuestra jurisprudencia, es perfectamente legítimo y entra dentro del ámbito de libertad del legislador, pues el llamado derecho a la exención o a la bonificación tributaria es simplemente un elemento de la relación jurídica obligacional que liga a la Administración y al contribuyente, ya que su existencia legal no configura un auténtico derecho subjetivo a su mantenimiento (TC SS 6/1983, de 4 Feb., FJ 2; y 134/1986, de 29 Oct., FJ 3), el único tema a considerar es si la revocación, por la disp. trans. 4.^a de la nueva ley, de la exención que benefició a determinadas operaciones de adquisición de productos gravados, pero exentos, realizadas bajo la vigencia del anterior texto legal, es o no con-

traría al principio de seguridad jurídica, por mostrarse como irrazonable e imprevisible, con quiebra de la confianza legítima de los obligados tributarios en la que, razonablemente, esperaban debía ser la actuación de los poderes públicos, o, por el contrario, se encuentra basada en razones que permiten justificar el sacrificio de aquel principio frente a un interés público prevalente.

Así las cosas, es lo cierto que la disposición transitoria cuestionada sujeta a imposición, en el ámbito del Impuesto especial sobre hidrocarburos, situaciones que, no solo al amparo de la anterior normativa estaban declaradas exentas, sino también jurídicamente agotadas (adquisición de productos gravados), por lo que es evidente que nos encontramos en presencia de un supuesto de retroactividad auténtica que, según veremos, no se fundamenta en exigencia alguna de interés general que justifique la subordinación del principio de seguridad jurídica frente a otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos (TC S 182/1997, de 28 Oct., FJ 13.b), como sería, por ejemplo, la existencia de una situación económica excepcional o cualquiera otra justificación razonable. En efecto, (...) el legislador, no solo suprime la exención a partir de la entrada en vigor del texto legal, lo cual no es discutible, sino que revoca la exención que benefició a las operaciones de adquisición de los productos gravados, revocando también, a tales efectos, el título jurídico que amparó aquellas adquisiciones, con quiebra de la confianza legítima que todo obligado tributario debe tener en la actuación de los poderes públicos.

Noveno: Ciertamente, aunque la retroactividad de las normas tributarias no está de forma total proscrita, sí puede tacharse de lesiva desde el punto de vista constitucional, cuando su articulación por el legislador vulnera alguno de los principios del art. 9.3 CE, tanto más cuanto que el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (TC SS 150/1990, de 4 Oct., FJ 8; y 182/1997, de 28 Oct., FJ 11). Es decir, la seguridad jurídica ha de ser entendida como la certeza sobre el Ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (TC S 15/1986, de 31 Ene., FJ 1), como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (TC S 36/1991, de 14 Feb., FJ 5), como la claridad del legislador y no la confusión normativa (TC S 46/1990, de 15 Mar., FJ 4) (...)

Décimo: Determinar, pues, cuándo una norma tributaria vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que solo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma y, de otro, las circunstancias que concurren en cada supuesto (TC SS 126/1987, de 16 Jul., FJ 11; 150/1990, de 4 Oct., FJ 8; 197/1992, de 19 Nov., FJ 4; 173/1996, de 31 Oct., FJ 3; y 182/1997, de 28 Oct., FJ 11). Y, a tal fin, hemos de comenzar descartando que el caso ahora enjuiciado sea equiparable, como entiende el Ministerio Fiscal, al decidido por la TC S 197/1992, de 19 Nov., que resolvió cuestiones de inconstitucionalidad relacionadas con el aumento del tipo de gravamen en el impuesto especial sobre la fabricación

del alcohol, porque en aquel caso, a diferencia del presente, la retroactividad de la norma tributaria no tenía un alcance de semejante intensidad al que presenta la disposición transitoria cuestionada, ya que en el caso resuelto por dicha sentencia se aplicaban los nuevos y más elevados tipos de gravamen a hechos imponible devengados después de la entrada en vigor de la nueva ley o, lo que es lo mismo, a hechos y situaciones jurídicas -la salida de bebidas alcohólicas de la fábrica- que no podían considerarse agotados, definitivos o conclusos (...)

Undécimo: *Pues bien, al proyectar estos criterios jurisprudenciales al caso se comprueba que la disposición transitoria cuya duda de constitucionalidad se nos plantea impone una imprevisible y más onerosa obligación tributaria, con base en un supuesto de hecho -operaciones de adquisición de productos utilizados como materia prima por fabricantes, ya declarados exentos- realizado en su integridad, y plenamente agotado en sus efectos jurídicos beneficiosos o exoneratorios al amparo de la regulación jurídico-tributaria anterior (L 39/1979). Por ello, no podemos sino concluir que tal grado de retroactividad, al que conviene la calificación de plena o auténtica, determina la vulneración del principio constitucional de seguridad jurídica consagrado en el art. 9.3 de nuestra Constitución, que opera como límite de una tal retroactividad de las normas fiscales, dado que, por otra parte, no encuentra justificación constitucional, como después veremos, en la ponderación de otros bienes o valores constitucionales de prevalente consideración para el interés general (...)*

Ha de tenerse en cuenta al respecto que la obligación tributaria que la disposición cuestionada impone a los fabricantes-transformadores a que venimos aludiendo aparece revestida de la característica de su imprevisibilidad, (...) de tal manera que los titulares de aquellos productos así adquiridos y almacenados (existencias) no podían razonablemente esperar que la nueva regulación fiscal, no solamente derogase para el futuro la exención en que habían venido amparando el suministro sin pago del impuesto especial, sino que también dejase sin efecto las exenciones ya otorgadas y reconocidas, y que, como componente o elemento de los precios habrían aquéllos tenido en cuenta para la comercialización de sus productos en el mercado, en una razonable previsión de su actividad empresarial. Esta nota o característica de imprevisibilidad se acentúa si tenemos en cuenta que los fabricantes afectados por la disposición transitoria cuestionada no dispusieron de un período temporal razonable para impedir la aplicación del precepto fiscal, dado que la L 45/1985 fue publicada en el BOE del día 24 Dic. 1985 y entró en vigor el día 1 Ene. 1986. Por otra parte este imprevisible y más oneroso gravamen (dado que la cuota a ingresar se determinó conforme a los nuevos y más elevados tipos impositivos de esta última Ley), no queda eliminado, en su incidencia negativa sobre los fabricantes afectados, por el mecanismo de la repercusión tributaria, puesto que en este caso es inviable la traslación del tributo a un tercero, al tratarse de un impuesto sobre el consumo y de fase única, en el que todo adquirente de los productos gravados se convierte, fiscalmente, en consumidor de los mismos, quedando obligado a soportar la repercusión del impuesto sin posibilidad de ulterior traslación a las subsiguientes fases del ciclo de producción. Con independencia de ello, el desplazamiento de la cuota tributaria no deja de ser una mera eventualidad, al estar con-

dicionado por la efectiva realización, por los fabricantes-transformadores gravados, de la compraventa de sus existencias a terceros adquirentes (...)

Duodécimo: Finalmente, y según ya advertimos, la eficacia retroactiva de que se halla dotada la disposición cuestionada aparece desprovista de justificación objetiva y plausible, que hiciera ceder el principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) ante intereses públicos de preferente atención (...)

Por todo ello, procede declarar la inconstitucionalidad del ap. 7 de la disp. trans. 4.ª de la L 45/1985, de 23 Dic., sobre impuestos especiales, por contravenir el principio constitucional de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 de nuestra CE.

Decimotercero: Llegados al fin de nuestro análisis, antes de pronunciar el fallo a que el mismo conduce, solo nos resta precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad que le integra. Pues bien, al igual que en otras ocasiones, y por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), es preciso declarar que únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquéllas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza al haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme sobre las mismas (art. 40.1 LOTC) (...)