

STC 234/2001, de 13 de diciembre, recaída en cuestión de inconstitucionalidad núm. 389/1994.

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Manuel Jiménez de Parga y Cabrera, Presidente; don Tomás S. Vives Antón, don Pablo García Manzano, don Pablo Cachón Villar, don Fernando Garrido Falla, don Vicente Conde Martín de Hijas, don Guillermo Jiménez Sánchez, do±a María Emilia Casas Baamonde, don Javier Delgado Barrio, do±a Elisa Pérez Vera, don Roberto García-Calvo y Montiel y don Eugeni Gay Montalvo, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 389/94, planteada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en relación con la Disposición transitoria cuarta, apartado 7, de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de impuestos especiales, por posible vulneración de los artículos 1.1, 9.3 y 31.1 y 3 de la Constitución española. Han comparecido el Fiscal General del Estado y el Abogado del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Pablo García Manzano, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. ANTECEDENTES

1. El día 10 de febrero de 1994 tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal Constitucional un escrito de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en relación con la Disposición transitoria cuarta, apartado 7, de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de impuestos especiales, por posible vulneración de los artículos 1.1, 9.3 y 31.1 y 3 de la Constitución española, en cuanto que obliga a los fabricantes que venían gozando de exención en la adquisición de productos de acuerdo con la anterior normativa y que dejaban de tenerla conforme a la nueva ley, a presentar una declaración en el plazo de tres meses comprensiva de las existencias de productos adquiridos sin impuestos, así como los incorporados a los productos en su poder, con ingreso de las cuotas correspondientes.

La cuestión se suscita en el recurso contencioso-administrativo núm. 718/91 interpuesto por Akzo Coatings, S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 16 de mayo de 1990, desestimatoria de la reclamación interpuesta contra la Resolución del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de 13 de abril de 1987, denegatoria de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre hidrocarburos correspondiente al ejercicio 1985.

Para el órgano judicial proponente de la cuestión, la norma cuestionada vulnera el art. 9.3 de la Constitución porque, si «la seguridad jurídica supone la certeza en la aplicación de la norma del derecho y en este sentido, la parte actora razona que el contribuyente debe saber de antemano, con un razonable nivel de certeza y seguridad, el coste tributario de una determinada actividad o decisión», atentando las normas

tributarias retroactivas a tal principio y a la confianza de los ciudadanos cuando «las disposiciones legales pretenden anudar efectos o a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia Ley -retroactividad auténtica- en cuyo supuesto la prohibición de retroactividad operaría plenamente y sólo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio». Así, «este principio se ve alterado por cuanto se adquirieron bajo el imperio de la Ley 39/79, de 30 de noviembre, que establece la regulación de los Impuestos Especiales, unos productos que se hallaban exentos de tributación y que con la derogación de dicha ley por la Ley 45/85 (Disposición derogatoria 10) y la Transitoria cuya constitucionalidad se plantea, dejan de estar exentos y deben tributar según los tipos establecidos en dicha Ley. Es decir, la nueva ley no se aplica a productos adquiridos a partir de su entrada en vigor (1 de enero de 1986), sino también a aquellos que fueron objeto de adquisición con anterioridad y fueron declarados exentos de conformidad a la Ley 39/79».

Por otra parte apunta el órgano judicial planteante que, si el devengo del tributo en el supuesto de fabricación es -según la Ley 39/1979 como la 45/1985- el momento en que los productos objeto del impuesto salen de fábrica o cuando sean objeto de autoconsumo (entendiendo por tal la aplicación a la actividad empresarial del sujeto pasivo de los productos objeto del impuesto), el hecho de que la Disposición transitoria cuestionada sujete al impuesto el autoconsumo de los productos realizados ya con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 45/1985 o las existencias de productos adquiridos sin impuesto, y cuyo hecho imponible (autoconsumo y entrada en el área de monopolio de petróleos de los productos gravados cuando se destinen directamente al consumo del importador) se había producido aunque se hallaba exento con arreglo a la legislación anterior, afecta igualmente al principio constitucional citado. En efecto, a su juicio, «pretender gravar de nuevo un hecho imponible ya realizado en base a que ya no se contemplan las mismas exenciones en la nueva Ley supone en definitiva un atentado a la seguridad jurídica en cuanto ello requiere una retroactividad de grado máximo (se gravan con un impuesto hechos imponibles ya declarados exentos con arreglo a la legislación anterior). A todo ello no cabe oponer que el nuevo impuesto sujeta a tributación el hecho imponible en el momento de la "salida de fábrica" porque "el supuesto de autoconsumo se refiere al devengo en el momento de la aplicación a la actividad empresarial del sujeto pasivo"».

El hecho de que la nueva Ley altere el devengo, a juicio del órgano judicial, «sólo debería afectar en aplicación del principio constitucional citado a los hechos imponibles que se produzcan con posterioridad a su entrada en vigor, que nunca deben ser aquellos ya producidos y devengados, por mucho que con la alteración de las normas del devengo se pretende que los anteriores se devenguen por segunda vez, pues ello equivale a una doble tributación, exenta por la primera Ley y sujeta por la segunda».

2. Admitida a trámite la cuestión de inconstitucionalidad mediante providencia de la Sección Tercera de 22 de febrero de 1994, registrada con el núm. 389/94, se dio traslado de las actuaciones recibidas, a efectos de personación y alegaciones en el proceso constitucional, conforme establece el art. 37.2 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que, en el plazo común de quince días, pudieran personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimasen convenientes. Todo ello con publicación en el «Boletín Oficial de Estado» de la admisión a trámite de la cuestión de inconstitucionalidad para

general conocimiento (lo que se cumplimentó en el BOE núm. 54, de 4 de marzo de 1994).

3. Por escrito fechado el día 1 de marzo de 1994, y registrado en este Tribunal el día 3 siguiente, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó que dicha Cámara no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, con remisión a la Dirección de Estudios y Documentación de la Secretaría General. Y con fecha, asimismo, del 8 de marzo (y fecha de registro en este Tribunal del 10 del mismo mes), se recibió comunicación del Presidente del Senado, en el sentido de que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

4. Mediante escrito fechado el día 15 de marzo de 1994 el Abogado del Estado, en representación del Gobierno, evacuó el trámite conferido suplicando la desestimación de la cuestión. A su juicio, y comenzando su argumentación con relación a los supuestos de autoconsumo: «nos encontramos, pues, con un hecho imponible gravado por dos impuestos sucesivos distintos que, además, someten a tributación en momentos temporalmente diferentes. En consecuencia, para este supuesto, la Disposición transitoria cuarta, apartado séptimo, no está gravando un hecho imponible que se realizó bajo la vigencia de la antigua ley (momento del consumo), sino que grava un hecho imponible que se realiza bajo la vigencia de la nueva (salida de fábrica). Es decir, el hecho imponible que grave se realiza indudablemente durante la vigencia de la nueva ley, por lo que no hay retroactividad de clase alguna». Y respecto de la existencias en poder del fabricante al día 1 de enero de 1986, entiende que «si bien son supuestos de autoconsumo que estarían sujetos (y exentos, en su caso) al Impuesto sobre el Petróleo, durante la vigencia de éste no llegaron a generar devengo ... al no haber sido aplicados a su actividad empresarial, por lo que su devengo bajo la vigencia de la nueva ley, a su salida del establecimiento del sujeto pasivo no supone existencia de la retroactividad que se imputa de contrario». Así, concluye el Abogado del Estado creyendo «que la Sala confunde exención y devengo o realización total del hecho imponible» dado que «el reconocimiento de la exención no supone tal devengo, que es posterior».

5. El Fiscal General del Estado evacuó el trámite conferido por escrito de 16 de marzo de 1994, registrado el día 17 siguiente, suplicando se dictase sentencia declarando que la Disposición transitoria cuarta, apartado séptimo, no es contraria a las prescripciones del art. 9.3 de la Constitución. A su juicio, dado que la Ley establece un cambio en el devengo del impuesto, siendo desde su entrada en vigor, el momento de salida de fábrica o depósito fiscal de los productos gravados, es constitucionalmente lícito fijar como devengo tal momento, dado que nos encontramos ante un hecho imponible que se prolonga en el tiempo, y puesto que la Disposición recurrida se refiere a hidrocarburos que no han salido todavía de fábrica, o que han sido utilizados para el autoconsumo de las empresas a la hora de transformar los derivados del petróleo en la fabricación de productos, que no han sido comercializados, «la ley prevé su aplicación, por tanto, a hechos contemporáneos o posteriores a su entrada en vigor. El hecho imponible no se ha consumado todavía, y -como apunta la STC 197/92- los fabricantes pueden repercutir los nuevos impuestos en el coste final de los productos que todavía no han salido de fábrica».

6. Por providencia de fecha 11 de diciembre de 2001, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 13 del mismo mes y año.

II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1. La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha planteado cuestión de inconstitucionalidad en relación con la Disposición transitoria cuarta, apartado 7, de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de impuestos especiales, por posible vulneración de los artículos 1.1, 9.3, 31.1 y 3 de la Constitución española, en cuanto que obliga a los fabricantes sometidos al nuevo «Impuesto sobre Hidrocarburos» de la Ley 45/1985, que venían gozando de exención en el anterior «Impuesto sobre el Petróleo, sus Derivados y Similares» de la Ley 39/1979, por la adquisición de productos destinados a ser utilizados como materia prima para la fabricación de productos no gravados por el mismo, a presentar una declaración en el plazo de tres meses comprensiva de las existencias de productos adquiridos sin impuestos, así como los incorporados a los productos en su poder, con ingreso de las cuotas correspondientes.

Más concretamente, la disposición transitoria cuestionada es del siguiente tenor literal:

«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.»

A juicio del entonces recurrente, con la transcrita norma se estaba introduciendo un supuesto de retroactividad de carácter pleno en la nueva Ley 45/1985, por someter a tributación productos cuya adquisición había estado sujeta, pero exenta, y, en consecuencia, por los que se había devengado el correspondiente Impuesto sobre petróleo al amparo de la Ley 39/1979. Opinión esta que comparte el órgano judicial, para quien la adquisición de unos productos que se encontraban exentos bajo el ámbito de la Ley 39/1979, y que dejan de estarlo por obra de la Disposición transitoria cuya constitucionalidad se plantea, afecta al principio de seguridad jurídica.

En sentido contrario se manifiestan, sin embargo, tanto el Fiscal General del Estado como el Abogado del Estado, para quienes la Disposición cuestionada no es contraria a las prescripciones del artículo 9.3 CE. En efecto, para el primero la nueva Ley establece un cambio en el devengo del impuesto, que pasa a ser el momento de salida de fábrica o depósito fiscal de los productos gravados, y dado que la Disposición recurrida se refiere a productos que no han sido comercializados es decir, que no han salido aún de fábrica o que han sido utilizados para el autoconsumo de las empresas, el hecho imponible no se ha consumado todavía, pudiendo los fabricantes repercutir los nuevos impuestos en el coste final de los productos que no han salido todavía de fábrica.

Por su parte el Abogado del Estado sienta dos premisas: la primera, negando la existencia misma de cualquier clase de retroactividad en la disposición tachada de inconstitucional, en tanto en cuanto, a su juicio, el hecho imponible sometido a tributación se realiza durante la vigencia de la nueva Ley; y, la segunda, negando igualmente el devengo del tributo conforme a la normativa derogada, en la medida en

que la norma impugnada no está gravando un hecho imponible realizado bajo el ámbito de aplicación de la antigua Ley (adquisición o consumo), sino un hecho imponible que se realiza bajo la vigencia de la nueva (salida de fábrica).

2. Es necesario precisar que, aun cuando en la providencia de audiencia a las partes ante el Tribunal a quo se citaban como preceptos vulnerados los arts. 1.1, 9.3 y 31.1 y 3 CE, sin embargo el Auto de planteamiento sólo fundamenta la presunta inconstitucionalidad de la norma en la violación del principio de interdicción de la arbitrariedad y seguridad jurídica (9.3 CE), por lo que el canon de constitucionalidad vendrá determinado, como apuntaba el Fiscal General del Estado en su escrito de alegaciones, por este único artículo, y no por aquellos otros que de forma absolutamente circunstancial pudieron ser incluidos en la providencia citada, sin articularse justificación de ningún tipo. No hay que olvidar que la falta de argumentación sobre el porqué de la colisión entre la norma analizada y los preceptos constitucionales citados no satisface dos de las funciones que, según nuestra reiterada jurisprudencia, son inherentes al trámite de audiencia: garantizar una efectiva y real audiencia de las partes y del Ministerio Fiscal, en orden a poner a disposición del Juez un medio que le permita conocer con rigor la opinión de los sujetos interesados ante una decisión judicial de tanta entidad como es el abrir un proceso constitucional con el fin de facilitar su reflexión sobre la conveniencia o no de proceder a su apertura, de un lado, y facilitar el examen por parte de este Tribunal acerca de la viabilidad de la cuestión misma y el alcance del problema constitucional en ella planteado, de otro (en sentido similar SSTC 166/1986, de 16 de diciembre, FJ 4; 83/1993, de 8 de marzo, FJ 1; 114/1994, de 14 de abril, FJ 2.c; 126/1997, de 3 de julio, FJ 4.a; y 73/2000, de 14 de marzo, FJ 2; y AATC 108/1993, de 30 de marzo, FJ 2; 136/1995, de 9 de mayo, FJ único; y 121/1998, de 21 de mayo, FJ 3).

3. 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 Ley 39/1979, de 30 de noviembre, de impuestos especiales (desarrollada por el Real Decreto 2554/1980, de 4 de noviembre), 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 (tales como gases, aceites, gasolinas, gasóleos, querosenos, disolventes, etc.), siendo los sujetos pasivos quienes realizasen las operaciones sujetas (a saber, el vendedor o importador de los productos gravados), que quedaba obligado a repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quien realizaba la operación gravada (esto es, el comprador). Ahora bien, no todo tipo de entregas de productos gravados generaban la obligación de repercutir el impuesto, pues, en lo que ahora interesa, 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 (art. 20.2.c Ley 39/1979). A tal fin, se obligaba al comprador a solicitar de la Administración de Aduanas e Impuestos Especiales una autorización para que le fuesen suministrados los productos gravados «sin pago del impuesto», pudiendo requerir el vendedor al comprador la presentación de la «tarjeta-autorización» antes de la entrega del producto a los efectos de no repercutir el impuesto en la factura de venta. Ha de añadirse que el apartado 3 del art. 129.2 del Real Decreto 2524/1980, aplicaba la exención citada no sólo a «los productos que se destinan a ser utilizados como materia prima por la industria», sino también a «los usados directamente como disolventes en los procesos industriales».

Posteriormente, con la aprobación de la Ley 45/1985, de 18 de diciembre, de impuestos especiales (desarrollada por el Real Decreto 2442/1985, de 27 de diciembre), que tuvo su entrada en vigor el día 1 de enero de 1986 según su Disposición final primera quedó derogada la anterior Ley 39/1979 (Disposición derogatoria primera), 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» (art. 29). El sujeto pasivo vuelve a ser la persona que fabrica los productos sometidos a tributación, quedando igualmente obligado a repercutir el impuesto en la persona del adquirente del producto gravado (art. 31).

4. 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. En la regulación contenida en la nueva Ley 45/1985, art. 30.1, la exención tiene un más limitado ámbito aplicativo, pues tan sólo comprende la adquisición de productos «que se destinen a la obtención de otros mediante un tratamiento definido o una transformación química», entendiéndose por tales los que tengan esta consideración a efectos de aplicación del arancel aduanero.

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.

Ha de destacarse, en relación con lo anterior, que la Sala proponente, en concordancia con la empresa demandante en el recurso contencioso-administrativo, y con lo establecido en la vía económico-administrativa, acepta y parte de este presupuesto normativo como constitucionalmente irreprochable, a saber: que el beneficio de exención antes referido no se reconoce en la nueva Ley. No es éste, pues, el núcleo del problema debatido, sino el de que la anterior exención tributaria, ya declarada por la Administración financiera, aplicada a concretos e individualizados contribuyentes, y agotada en sus efectos bajo el régimen de la anterior Ley 39/1979 que vino a reconocerla, va a dejar de producir sus normales efectos exoneratorios (no ingreso de cuotas tributarias) al ser revocada por la disposición transitoria cuestionada, dando lugar así a una nueva obligación tributaria de ingreso de cuotas, aplicando, por otra parte, no los tipos impositivos de la anterior Ley, sino los más elevados de la nueva regulación.

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-transformadores «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.

5. 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 sólo produce efectos a partir de la vigencia de la nueva Ley 45/1985 (es decir, desde el 1 de enero de 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. Esta situación jurídica de exoneración de pago del impuesto especial, para la adquisición de materias primas destinadas al proceso industrial de dichos fabricantes traía causa, como hemos señalado, de la exención prevista en el art. 20.2.c de la Ley 39/1979, y en su desarrollo reglamentario (art. 129 del Reglamento aprobado por Real Decreto 2554/1980), y se materializaba mediante la expedición, por dicho Departamento ministerial, de la tarjeta-autorización de suministro sin pago del impuesto.

Pues bien, sin duda con el diseño de sustentar jurídicamente un efecto retroactivo de signo tan intenso como el indicado, en cuanto a la eliminación de una exención ya concedida y agotada en sus efectos jurídicos, la propia Disposición transitoria cuarta incorpora, en su apartado 4, una previsión normativa del siguiente tenor: «Quedan anuladas las autorizaciones de suministro sin pago del impuesto concedidas por el Ministerio de Economía y Hacienda». Esta singular determinación pone de manifiesto que el legislador encontraba el obstáculo del título jurídico que había servido de respaldo legitimador al beneficio tributario otorgado, y se vio precisado a la eliminación de dicho título, si bien lo hizo acudiendo al inadecuado instituto jurídico de la anulación, puesto que no enuncia ni se advierte causa alguna determinante de la invalidez de las mencionadas autorizaciones administrativas, siendo así que, mediante la transcrita previsión del apartado 4 viene, en rigor, a establecer una pura y simple revocación por razones de oportunidad de las exenciones ya concedidas, con plenitud de efectos, por la Administración tributaria.

Nos encontramos, pues, con que, de una parte, los fabricantes-transformadores gozaron en la adquisición de materias primas para obtener el producto final, diverso a los productos petrolíferos gravados, de la exención prevista en el citado art. 20.2.c de la Ley reguladora del impuesto especial que les era aplicable (Ley 39/1979), habiendo obtenido para el suministro de aquéllos la previa autorización del Ministerio de Economía y Hacienda, que la otorgó caso por caso, procediendo así a reconocer de modo individualizado la referida exención. Por otro lado, sin embargo, el apartado séptimo de la Disposición transitoria cuarta de la nueva Ley 45/1985 les considera obligados tributarios, no sólo en el aspecto formal de presentar en determinado plazo una declaración-liquidación de las existencias en su poder de los productos así adquiridos, en su día declarados exentos de pago del impuesto especial, sino también en el aspecto material de ingreso de las cuotas tributarias por tales productos, como si su adquisición no hubiera gozado de la exención legalmente conferida y

administrativamente aplicada, y ello con base en la revocación antes aludida del beneficio tributario. Ha de añadirse que este gravamen, así surgido, se impone con aplicación a los titulares de dichas «existencias» de los más elevados tipos impositivos contenidos en la nueva Ley, como la misma disposición transitoria cuestionada, in fine, viene a establecer. Desde esta perspectiva, pues, es desde la que debemos analizar la cuestión de inconstitucionalidad que ahora resolvemos.

6. Conviene, antes de seguir adelante, rechazar el entendimiento de la norma transitoria cuestionada del que parten tanto el Abogado del Estado como el Ministerio Fiscal. Ambos consideran que nos hallamos ante un caso de autoconsumo, en que el hecho imponible se realiza ya bajo la vigencia de la nueva ley (salida de fábrica de los productos a partir del 1 de enero de 1986). Mas tal entendimiento del precepto cuestionado no puede compartirse. En primer término, el supuesto de hecho en torno al cual se articula la obligación tributaria contenida en la disposición transitoria cuestionada no es un caso de la modalidad denominada «autoconsumo» en la regulación fiscal aplicable, ya que esta modalidad del hecho imponible está constituida, como establecía el art. 127.2 del Reglamento aprobado por Real Decreto 2554/1980, por la utilización de los productos gravados por el impuesto «efectuado por la misma industria productora o por el importador», precisando el segundo párrafo del citado precepto reglamentario que: «Por el contrario, no se considerará autoconsumo, ni destinados directamente al consumo del importador o fabricantes, la transformación de dichos productos en otros asimismo gravados por este impuesto o utilizados como primera materia por la industria para la fabricación de productos no gravados». En segundo lugar no cabe afirmar que se grava y devenga la obligación tributaria en cuestión en el momento de la salida de fábrica de los productos, pues, precisamente, el momento temporal contemplado no es el de la salida de los almacenes o depósitos de los productos o mercancías, sino el puro dato fáctico de la existencia de éstos en poder del fabricante en el momento de entrada en vigor de la nueva Ley 45/1985, como se desprende de la propia dicción literal del precepto cuestionado.

7. 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 apartado 7 de la Disposición transitoria cuarta, 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 sólo 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.

No hay ningún reparo en afirmar, entonces, que en virtud del apartado 7 de la Disposición transitoria cuestionada, se impone una obligación tributaria que recae sobre las existencias de productos gravados adquiridas con exención del impuesto, viniendo

así obligados al pago los fabricantes titulares de las mismas, quienes son llamados sorpresivamente a ingresar la cuota tributaria por unas operaciones agotadas en sus efectos (adquisición de productos gravados sin impuesto), y conforme a los tipos de gravamen vigentes a partir de la entrada en vigor de la nueva ley, desconociendo así el legislador, de un lado, que la operación de adquisición de tales productos estaba declarada exenta por la entonces normativa vigente, como fue concretamente reconocido por la Administración fiscal, mediante la concesión de la oportuna tarjeta-autorización para el suministro de productos sin pago del impuesto (por este motivo, el apartado 4 de la misma Disposición transitoria cuarta dispone la anulación de «las autorizaciones de suministro sin pago del impuesto concedidas por el Ministerio de Economía y Hacienda»); y de otra parte que, de no haber estado declarada exenta la operación de adquisición de los productos gravados, el adquirente habría soportado el impuesto por repercusión, pero a los tipos vigentes al momento de su adquisición y no, como se le obliga ahora, a los tipos impositivos fijados en la nueva Ley.

8. 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 (SSTC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 2; y 134/1986, de 29 de octubre, FJ 3), el único tema a considerar es si la revocación, por la Disposición transitoria cuarta 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 contraria 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 sólo 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 (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 13.b), como sería, por ejemplo, la existencia de una situación económica excepcional o cualquiera otra justificación razonable. En efecto, el sometimiento a tributación, conforme a la nueva normativa, de los poseedores de existencias adquiridas sin impuesto bajo la vigencia de la anterior norma supone establecer, sorpresiva e injustificadamente, un gravamen de superior cuantía al que hubieran debido soportar de no haber existido la exención a cuyo amparo efectuaron la adquisición de productos empleados en la fabricación, y además, de forma retroactiva, por afectar única y exclusivamente a situaciones de hecho nacidas con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo texto legal, y cuyos efectos jurídicos se encontraban agotados. A tal fin el legislador, no sólo 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.

9. 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 (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 11). Es decir, la seguridad jurídica ha de ser entendida como la certeza sobre el Ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STC 15/1986, de 31 de enero, FJ 1), como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5), como la claridad del legislador y no la confusión normativa (STC 46/1990, de 15 de marzo, FJ 4). En suma, sólo si en el Ordenamiento jurídico en que se insertan, y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma infringe el principio de seguridad jurídica (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15; y 104/2000, de 13 de abril, FJ 7).

10. Determinar, pues, cuándo una norma tributaria 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 y, de otro, las circunstancias que concurran en cada supuesto (SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 197/1992, de 19 de noviembre, FJ 4; 173/1996, de 31 de octubre, FJ 3; y 182/1997, de 28 de octubre, 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 STC 197/1992, de 19 de noviembre, 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 imposables 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. Antes al contrario, en el presente supuesto y conforme a lo razonado, el hecho imponible y su dimensión temporal del devengo del tributo se había verificado por completo, y agotado sus efectos jurídicos, con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva norma reguladora de aquél, es decir, de la Ley 45/1985, de impuestos especiales.

11. 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 (Ley 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, pues, en efecto, la adquisición de productos petrolíferos, como materia prima para su proceso industrial bajo un régimen jurídico de exención, ya reconocido y aplicado por completo durante la vigencia de la anterior normativa, determina que las existencias de tales productos en sus almacenes o depósitos, bien como materia prima aún sin incorporar al producto final, bien ya incorporados a éste, traía causa, fiscalmente hablando, de operaciones jurídicas declaradas exentas en una relación jurídico-tributaria cerrada por completo antes de la vigencia de la nueva ley (el 1 de enero de 1986), 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 Ley 45/1985 fue publicada en el «Boletín Oficial del Estado» del día 24 de diciembre de dicho año y entró en vigor el día 1 de enero de 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 condicionado por la efectiva realización, por los fabricantes-transformadores gravados, de la compraventa de sus existencias a terceros adquirentes.

En consecuencia de todo lo expuesto, ha de concluirse que resulta menoscabado el principio de confianza legítima de los ciudadanos en cuanto contribuyentes, es decir, la razonable y fundada expectativa de éstos en el Ordenamiento jurídico aplicable. Ha de recordarse al respecto 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, de no darse esta

circunstancia, la retroactividad posible de las normas tributarias podría incidir negativamente en el citado principio que garantiza el art. 9.3 CE» (STC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5.b).

12. 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. Así lo ponen de manifiesto, de un lado, la ausencia de consideración de ningún tipo sobre la disposición enjuiciada en el debate parlamentario seguido para la elaboración y aprobación de la Ley 45/1985, y, por otra parte, la falta de invocación de razones justificativas de dicho alcance retroactivo en el Preámbulo de dicha Ley. A este respecto podría en principio pensarse que el apartado IX del Preámbulo contiene la suficiente justificación, pues bajo la rúbrica de «Disposiciones Transitorias» acoge, en su párrafo final, una justificación genérica en los siguientes términos: «Con carácter general para todas las figuras impositivas contempladas en la Ley, se especifica pormenorizadamente el tratamiento fiscal que procede aplicar a las existencias de cada uno de los productos objeto de las mismas que, en el momento de su entrada en vigor, se encuentren en los establecimientos fabriles, depósitos y almacenes de mayoristas, por las que habrán de realizarse pagos complementarios en unos casos y devoluciones en otros, haciendo posible así condiciones de libre competencia en el mercado interior, sin discriminación de naturaleza fiscal». Como puede comprobarse, aun cuando el párrafo transcrito hace referencia a todas las figuras impositivas previstas en la Ley, lo cierto es que no ofrece justificación alguna de la obligación tributaria contenida en la disposición cuestionada, limitándose a poner de manifiesto la adopción de una serie de medidas destinadas a regular la tributación de las existencias obrantes en poder de los «mayoristas».

Además, la única modalidad tributaria que admite devoluciones y pagos complementarios es el Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, al establecer, conforme a la Disposición transitoria segunda, el derecho a la devolución del impuesto a los fabricantes de bebidas derivadas y a los industriales y mayoristas poseedores de existencias de alcohol, siempre y cuando lo desnaturalicen, lo entreguen antes del 1 de julio de 1986 a personas con derecho a recibirlo con exención, o lo introduzcan en depósitos fiscales, o lo exporten, en el mismo plazo.

Por todo ello, procede declarar la inconstitucionalidad del apartado 7 de la Disposición transitoria cuarta de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, sobre impuestos especiales, por contravenir el principio constitucional de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 de nuestra Constitución.

13. Llegados al fin de nuestro análisis, antes de pronunciar el fallo a que el mismo conduce, sólo 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).

FALLO

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

Ha decidido

Estimar la presente cuestión de inconstitucionalidad y, en su virtud, declarar inconstitucional y nulo el apartado séptimo de la Disposición transitoria cuarta de la Ley 45/1985, de 23 de diciembre, de impuestos especiales.

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

Dada en Madrid, a trece de diciembre de dos mil uno.