

## EDJ 1992/11424

Tribunal Constitucional Pleno, S 19-11-1992, nº 197/1992, BOE 307/1992, de 23 de diciembre de 1992, rec. 307/1988  
Pte: Díaz Eimil, Eugenio

### Resumen

*El Tribunal Constitucional desestima la cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 37,2,3 Ley 44/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984. Por otro lado, declara inadmisibile la cuestión relativa al art. 22,2,3 Real Decreto-ley 24/1982, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria. Por último, desestima la cuestión de incostitucionalidad en relación con el art. 23.2.3 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.*

### NORMATIVA ESTUDIADA

Ley 45/1985 de 23 diciembre 1985. Impuestos Especiales  
art.5.2

Ley 5/1983 de 29 junio 1983. Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria  
art.23.2

Ley 44/1983 de 28 diciembre 1983. Presupuestos Generales del Estado para 1984  
art.37.2

RDL 24/1982 de 29 diciembre 1982. Medidas Presupuestarias, Financieras y Tributarias  
art.22.2

Ley 39/1979 de 30 noviembre 1979. Impuestos Especiales  
art.4.1 , art.6.1 , art.13 , art.14

CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española  
art.9.2 , art.9.3 , art.31.1 , art.134.7

D 511/1967 de 2 marzo 1967. TR de Impuestos Especiales  
Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria  
art.10 , art.28

### ÍNDICE

ANTECEDENTES DE HECHO .....	2
FUNDAMENTOS DE DERECHO .....	7
FALLO .....	10

### CLASIFICACIÓN POR CONCEPTOS JURÍDICOS

#### HACIENDA PÚBLICA

##### TRIBUTOS

###### Clases

###### Impuestos

###### Otros

#### PRINCIPIOS JURÍDICOS

##### CONSTITUCIONALES

###### Irretroactividad

#### RETROACTIVIDAD E IRRETROACTIVIDAD

##### NORMAS TRIBUTARIAS

##### RETROACTIVIDAD DE NORMA MÁS FAVORABLE

#### TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

##### PROCESOS CONSTITUCIONALES

###### Cuestión de inconstitucionalidad

###### Planteadas por la Audiencia Nacional

###### Constitucionalidad de la norma

## FICHA TÉCNICA

Procedimiento: Cuestión de inconstitucionalidad

### Legislación

Aplica Ley 45/1985 de 23 diciembre 1985. Impuestos Especiales  
Aplica Ley 44/1983 de 28 diciembre 1983. Presupuestos Generales del Estado para 1984  
Aplica Ley 5/1983 de 29 junio 1983. Medidas Urgentes en Materia Presupuestaria, Financiera y Tributaria  
Aplica RDL 24/1982 de 29 diciembre 1982. Medidas Presupuestarias, Financieras y Tributarias  
Aplica Ley 39/1979 de 30 noviembre 1979. Impuestos Especiales  
Aplica CE de 27 diciembre 1978. Constitución Española  
Aplica D 511/1967 de 2 marzo 1967. TR de Impuestos Especiales  
Aplica art.10, art.28 de Ley 230/1963 de 28 diciembre 1963. General Tributaria

### Bibliografía

Citada en "Principio de Confianza Legítima. Sus orígenes y recepción por la Jurisprudencia comunitaria y española"

### Definiciones

devengo de impuestos

## ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 7 diciembre 1988 tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal un A 14 noviembre anterior, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sec. 2ª, de la Audiencia Nacional, por el cual se acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad (registrada con núm. 1982/1988) respecto del art. 37 ap. 2º pfo. 3º, L 44/1983 de 28 diciembre de Presupuestos Generales del Estado para el año 1984, por su supuesta vulneración de los arts. 9.3 y 134.7 CE.

SEGUNDO.- Del examen de las actuaciones se desprende que la entidad "M.F., S.A.", interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Ac. 27 noviembre 1986 TEAC, que desestimó recurso de alzada contra el Ac. 30 septiembre 1985 TEAP Cádiz, sobre liquidación tributaria por el concepto de impuesto especial sobre alcoholes etílicos y bebidas alcohólicas en relación con una partida de compuestos que salieron de fábrica durante el primer trimestre de 1984.

Por providencia de 5 octubre 1988, después de tramitarse el recurso y con suspensión del plazo para dictar sentencia, la Sala acordó oír a las partes sobre la procedencia del planteamiento de la cuestión, por vulnerar el precepto legal cuestionando los principios constitucionales de irretroactividad y seguridad jurídica (art. 9.3 CE). El Mº Fiscal y el Abogado del Estado se opusieron al planteamiento y la parte actora manifestó su conformidad, sugiriendo que se extendieran las dudas de constitucionalidad a su conexión con los arts. 31.1 y 134.7 CE. En A 14 noviembre 1988, se elevó la cuestión a este Tribunal por poder ser contrario el precepto legal discutido al art. 9.3 CE o, en su caso, al art. 134.7 de la Norma fundamental.

TERCERO.- La Sala manifiesta las siguientes dudas de constitucionalidad, tras desechar el intento de la parte actora de extender a otros los motivos de inconstitucionalidad.

El art. 37 ap. 2º pfo. 3º de la citada L 44/1983 de Presupuestos Generales del Estado para 1984, establece que "el tipo impositivo del epígrafe 4., aplicable a las bebidas derivadas de alcoholes naturales que salgan de fábrica o se importen, desde el día 1 enero 1984, será de 1,90 pts. por cada grado alcohólico centesimal de Gay Lussac y litro de volumen". Todo ello con referencia al impuesto especial sobre los alcoholes etílicos y bebidas alcohólicas que se regula en los arts. 6 a 17 L 39/1979 de 30 noviembre de Regulación de los Impuestos Especiales, y con cobertura en lo dispuesto en la disp. final 3ª de esta Ley que permite la revisión del tipo en las Leyes anuales de Presupuestos.

Esta modificación del tipo de gravamen -a juicio de la Sala- podría ser contraria a la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales y a la seguridad jurídica, principios reconocidos en el art. 9.3 CE. Pues el hecho imponible -según el art. 28 LGT - o presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijada por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, no puede ser otro que la elaboración de bebidas alcohólicas, y no su salida de la fábrica, que sólo marca el momento del devengo; en consecuencia, el precepto cuestionado modifica el tipo aplicable en el momento en que se realizó el hecho imponible.

De acuerdo con la doctrina expuesta en la STC 126/1987, es verdad que no existe una prohibición absoluta de la legislación tributaria retroactiva en el marco del art. 93 CE, pero ello es así sin perjuicio de que esta legitimidad constitucional pueda ser cuestionada cuando la eficacia retroactiva entre la colisión con otros principios consagrados en la Constitución (capacidad económica, seguridad jurídica e interdicción de arbitrariedad).

Debiendo distinguirse (ídem, f. j. 11º) entre una retroactividad "auténtica", en la cual la prohibición de retroactividad operaría plenamente y "sólo exigencias cualificadas del bien común podrían oponerse excepcionalmente a tal principio", y otra retroactividad "impropiamente", donde la licitud de la medida resultaría de una ponderación de bienes, a efectuar caso a caso, y teniendo en cuenta: las circunstancias del supuesto, el grado de retroactividad de la norma cuestionada, así como la seguridad jurídica y los demás principios constitucionales enunciados.

Habrá "retroactividad auténtica" cuando una disposición legal pretenda anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia Ley, mientras "la impropia" atañe a situaciones jurídicas actuales y aún no concluidas. En el presente caso, "existe la posibilidad" de que el precepto cuestionado constituya una retroactividad auténtica vedada por el art. 9.3 CE.

El problema no radica en que la L 44/1983 elevara los tipos del citado impuesto especial, modificación que autorizaba la disp. final 3ª L 39/1979 de Regulación de Impuestos Especiales, sino en que se aplicó esa elevación a hechos imponderables (la elaboración de alcoholes) ya realizados y consumados con anterioridad.

El Abogado del Estado -señala la Audiencia- añade a este problema una nueva dimensión cuando dice que a partir de la vigencia de la L 44/1983 de Presupuestos Generales para 1984, en su art. 37.2.3, el hecho imponible del impuesto ya no es la elaboración de alcoholes, sino la salida de la fábrica. Puede que eso sea lo sucedido, pero, en tal caso, la Ley de Presupuestos habría creado un nuevo tributo al modificar el hecho imponible de un tributo ya existente, sin tener apoyo para ello en una Ley sustantiva y, por tanto, violando el art. 134.7 CE. Mas la Sala cree que lo realmente sucedido fue, simplemente, que la L 44/1983 aplicó la elevación del tipo a bebidas y alcoholes ya elaborados previamente, aprovechando el momento del devengo.

Por último, y respecto de la manifestación del llamado juicio de relevancia, es claro que si el precepto cuestionado es contrario a la Constitución el recurso contencioso-administrativo habría de ser estimado, al aplicarse indebidamente por la Administración un tipo del 1,90 en vez de otro de 1,60 que en su día fijó el art. 22.2.3 DL 24/1982 de 29 diciembre, ratificado por el art. 23 L 5/1983 de 29 junio, ambos de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

CUARTO.- Por providencia de 12 diciembre 1988, la Sec. 1ª del Pleno acordó: admitir a trámite la cuestión; dar traslado de las actuaciones, conforme establece el art. 37.2 LOTC, a ambas Cámaras de las Cortes Generales, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno por medio del Mº Justicia y al Fiscal General del Estado, con el fin de que en el plazo de 15 días pudieran formular las alegaciones que estimaran conveniente; y publicar la incoación de la cuestión en el "Boletín Oficial del Estado" para general conocimiento.

QUINTO.- En escrito presentado el 21 diciembre 1988, la Presidencia del Congreso de los Diputados comunicó que la Mesa de la Cámara adoptó el Acuerdo de no personarse ni formular alegaciones, poniendo a disposición de este Tribunal las actuaciones que fuera menester.

SEXTO.- Por su parte, la Presidencia del Senado, en escrito registrado el 26 diciembre 1988, solicitó que se le tuviera por personada en el procedimiento y ofreció su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

SEPTIMO.- El Abogado del Estado, mediante escrito de alegaciones presentado en el Juzgado de Guardia el 2 enero 1989, se personó en nombre del Gobierno de la Nación y solicitó de este Tribunal que dictara una sentencia desestimatoria.

Las dudas de constitucionalidad que la Audiencia Nacional alienta acerca del art. 37.2.3 L 44/1983 de Presupuestos para 1984, se reducen a denunciar bien una ilegítima retroactividad, bien la modificación del hecho imponible del impuesto. Sin embargo, esta última hipótesis debe ser inmediatamente rechazada, porque la Ley cuestionada no modificó ninguno de los elementos configuradores de este impuesto y se limitó a elevar el tipo impositivo. Con ello no se vulneró el art. 134.7 CE, ya que la posibilidad de dicha modificación estaba prevista en la disp. final 3ª en la L 39/1979, reguladora de los impuestos especiales, disposición que es, sin duda, una "Ley tributaria sustantiva" como exige la Constitución. El objeto de la cuestión se constriñe, por consiguiente, a la supuesta eficacia retroactiva del precepto legal cuestionado.

En la STC 6/1983, el Tribunal distinguió entre tres grados de retroactividad de acuerdo con la dogmática civil: máximo, medio y mínimo. Este método de análisis fue utilizado en la STC 126/1987, adhiriéndose, además, a la doctrina del Tribunal Constitucional Alemán núm. 26 de 19 diciembre 1961, y a la distinción entre retroactividad propia e impropia.

Partiendo de esta distinción, se han establecido una serie de criterios jurisprudenciales; no existe una prohibición constitucional de legislación tributaria retroactiva (SSTC 126/1987 y 42/1986), pues esto conduciría a situaciones congeladoras o petrificadoras del ordenamiento (SSTC 9/1982 y 6/1983); pero puede ser tal retroactividad cuestionada cuando colisione con otros principios constitucionales (STC 126/1987); mientras la retroactividad no sea de grado máximo o medio no puede estimarse vulnerado el art. 9.3 CE (SSTC 6/1983 y 42/1986). Sin embargo, el artículo controvertido constituye un caso de retroactividad en grado mínimo y, por tanto, no cabe oponerle una tacha de inconstitucionalidad.

La Audiencia Nacional -afirma la Abogacía del Estado- se olvida y aparta de los principios que suministra la dogmática tributaria, cuando asegura que el tipo aplicable ha de ser siempre el vigente en el momento de realizarse el hecho imponible y no en el momento del devengo. Según resulta del art. 6 L 39/1979, el hecho imponible de este impuesto es la elaboración de bebidas alcohólicas, pero el devengo se produce "cuando tenga lugar la salida de los respectivos productos de fábrica o planta embotelladora independiente" (art. 14).

El problema está en determinar qué se define realmente a través de la configuración del devengo: el nacimiento de la obligación tributaria, la liquidación de una deuda previamente surgida, o -como parece entender la Sala promotora- su exigibilidad. De acuerdo con la doctrina científica mayoritaria, para el nacimiento de la obligación tributaria es indispensable la efectiva realización del hecho imponible y, por otro lado, las leyes asocian sus efectos a los hechos que se produzcan tras su entrada en vigor, salvo disposición expresa de retroactividad.

Por eso, el hecho imponible sólo puede considerarse efectivamente producido cuando se han integrado todos los elementos que normalmente lo configuran y, entre ellos, cuando la dimensión temporal del elemento objetivo ha sido cumplida. La expresión "devengo del impuesto" es equivalente a la de momento de nacimiento de la obligación tributaria y la Ley aplicable ha de ser la vigente al tiempo de producirse el devengo del tributo.

Por lo que atañe al impuesto sobre la fabricación, ya no puede sostenerse, como la doctrina hizo en su día, que la relación entre contribuyente y Administración financiera surja al comenzarse la producción, puesto que en ese instante se desconocen dos elementos

indispensables para que la deuda surja: si se han llegado a producir los bienes cuyo proceso de fabricación se inicia y si se ha agotado la dimensión temporal del hecho imponible que ha de estar predeterminada en la Ley. Además, el hecho imponible sólo podrá determinarse en función de sus efectos, es decir, cuando nazca la obligación del pago. En el caso planteado, la salida de fábrica de las bebidas elaboradas constituye un elemento integrante del presupuesto de hecho.

El propio Tribunal se ha adscrito a esta tesis cuando dice: "más bien se trata de un hecho imponible de duración prolongada y del que, por consiguiente, constituye un elemento integrante de su dimensión temporal" (STC 126/1987). Lo anterior resulta confirmado en el art. 28 LGT en relación con el art. 126, porque si bien la obligación tributaria nace al realizarse el hecho imponible, surge también en ese instante el derecho de la Administración a determinar la deuda tributarias, según se deduce mediante una lógica "sensu contrario" de los arts. 64.a) y 65.2 LGT, donde se establece que el derecho a liquidar prescribe a los 5 años y que el plazo debe computarse a partir del momento del devengo, es decir, desde que el hecho imponible queda realizado en el tiempo.

De acuerdo con las consideraciones expuestas, el artículo enjuiciado no constituye un supuesto de retroactividad propia, porque se limita a disponer que el nuevo tipo se aplicará a todos los hechos imposables cuya duración termine en un momento posterior a su vigencia.

La confusión en que incurre la Sección promotora puede deberse a una doctrina sentada por el Tribunal Supremo, para un supuesto distinto de éste, en sus SS 27 mayo y 19 diciembre 1985, 30 septiembre y 31 octubre 1987; doctrina según la cual el tipo impositivo aplicable ha de ser el vigente en el momento de la realización del hecho imponible y no el que se encuentre en vigor en el momento del devengo. Pero es ésta una doctrina que no resulta generalizable ni aplicable a los supuestos que la L 44/1983 contempla. Ante el silencio legal se originó un prolongado debate en la vía económico-administrativa y luego en la jurisprudencia precitada que, habida cuenta de esa laguna, entendió que la fabricación de un producto se realiza en función del coste de los factores que intervienen, los impuestos entre ellos, y, en particular, para la producción de bebidas alcohólicas de alta graduación, el impuesto especial ahora estudiado.

Pero el criterio del Tribunal Supremo agota su virtualidad en el supuesto que contempla, porque identifica "devengo" con "exigibilidad" de la obligación tributaria y no toma en consideración lo que la propia Ley define como devengo ("salida de los respectivos productos de fábrica..."), y la Ley cuestionada era la norma vigente y aplicable en el momento del devengo.

También la STC 126/1987 se ocupó de un caso en el que los elementos constitutivos del hecho imponible comenzaron a producirse antes de la entrada en vigor del tributo, y señaló que se trataba de un supuesto de retroactividad en grado medio e impropia (f. j. 12º). Pero la cuestión suscitada en aquella ocasión tenía relevantes diferencias con ésta, porque afectaba a tributos ya devengados, pero cuyo hecho imponible no se había realizado íntegramente; así el devengo de la tasa de juego se sitúa al comienzo del período impositivo correspondiente, mientras en el caso del impuesto sobre alcoholes, el impuesto se devenga cuando las bebidas salen de la fábrica, y, por ello, la retroactividad debe considerarse de grado mínimo, lo que no supone una vulneración constitucional, según la STC 6/1983, f. j. 3º. No hay incidencia de la Ley nueva en efectos jurídicos ya producidos.

Tampoco colisionan con esta elevación del tipo otros principios constitucionales (capacidad contributiva, seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad), entre otras razones: porque pudo perfectamente el contribuyente transferir la carga tributaria al mercado de consumidores; porque tanto la aplicación del tipo vigente o la fabricación de los alcoholes o a su salida de fábrica son técnicas impositivas entre las que el legislador puede optar; porque la elevación de los tipos grava manifestaciones de capacidad contributiva posteriores a la entrada en vigor de la elevación; porque el precepto cuestionado se limita a adaptar los tipos impositivos a la evolución del nivel de precios, teniendo en cuenta su finalidad última que es gravar el consumo; porque, como señala la Exposición de Motivos que acompaña a la nueva L 45/1985 de 18 diciembre de Impuestos Especiales, el fundamento de este impuesto es, además de la obvia finalidad fiscal, desincentivar el consumo de ciertos bienes a través de una imposición específica que grave selectivamente ese consumo no deseado, como instrumento de la política sanitaria.

Finalmente, porque el principio de seguridad jurídica no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, sobre todo, cuando la propia disp. final 3ª de la vieja L 39/1979 de Impuestos Especiales dispuso que "los tipos específicos fijados en la presente Ley podrán ser revisados en la Ley de Presupuestos de cada año", y, de hecho, esas adaptaciones se habrían producido en 1982 y 1983. No era pues imprevisible una intervención del Estado, dentro de la esfera de discrecionalidad del legislador.

OCTAVO.- El Fiscal General del Estado, en escrito presentado en el Registro General el 30 diciembre 1988, interesa que se desestime la cuestión. Tras reseñar los hechos, resalta que son dos las dudas de constitucionalidad planteadas; en primer lugar, el carácter retroactivo de la norma discutida, carácter que se funda en el auto de remisión en que el hecho imponible es la elaboración de las bebidas, de modo anterior a la entrada en vigor de la Ley, aunque la exigibilidad del pago no operase hasta el momento de salida de la fábrica del producto. Existe un paréntesis temporal, que transcurre desde la fecha de elaboración hasta la de salida, en el cual la Ley impone a los productos el nuevo tipo.

Desde esta perspectiva, existe una cierta retroactividad, pero, a la luz de la doctrina recogida en la STC 126/1987, es una situación de retroactividad impropia y mínima, pues la nueva Ley se aplica a efectos todavía no agotados de la relación jurídica nacida con el hecho imponible. La relación tributaria no estaba consumada en el momento del devengo: la salida de la fábrica.

Por otra parte, la Ley prevé su aplicación a hechos posteriores a su entrada en vigor; así las partidas de bebidas discutidas en el proceso "a quo" fueron liquidadas en el primer trimestre de 1984 y la Ley se promulgó el 29 diciembre 1983. Algunas de esas partidas podían haber sido elaboradas con anterioridad, pero no habían satisfecho el preceptivo tributo. No parece, en suma, que la norma discutida sea contraria al art. 9.3 CE; antes bien, parece reforzar la seguridad jurídica, pues concreta el momento objetivo en que nace el tributo.

Resta el análisis del segundo motivo de posible inconstitucionalidad la pretendida transgresión del art. 134.7 CE. No obstante, en el auto por el que eleva la cuestión de inconstitucionalidad, la Sala no plantea la duda como propia, sino que la pone en boca del Abogado

del Estado: una modificación del hecho imponible, que pasa a ser la salida de fábrica de los alcoholes en vez de la elaboración del producto, efectuada en una Ley de Presupuestos sin una Ley tributaria sustantiva que lo autorice.

Esta forma de presentar los reproches de constitucionalidad como particulares de las partes debería bastar para hacer evidente la improcedencia del planteamiento, pero, en cualquier caso, la STC 27/1981, f. j. 2º, sostuvo que el art. 134.7 CE permite la modificación de tributos, aunque se trate de alteraciones sustanciales y profundas del impuesto, siempre que exista una norma que lo prevea y "en todo caso, no obsta a un tratamiento en la Ley presupuestaria de nueva adaptación del tributo a la realidad".

Esto es precisamente lo que ahora ocurre: la L 44/1983 acaba con una larga serie de discusiones sobre el hecho imponible originadas por la dualidad del mismo ("devengo", existente desde el D 511/1967 de 2 marzo, y "elaboración", en la L 39/1979 de Impuestos Especiales), momentos ambos que viene a unificar, para mayor seguridad jurídica.

NOVENO.- Con fecha 9 junio 1989, se registró en este Tribunal un A 10 mayo 1989, Sec. 2ª, Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, por el cual se eleva una segunda cuestión de inconstitucionalidad (núm. 1096/1989) respecto del art. 22.2.3 RDL 24/1982 de 29 diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, y del art. 23.1.2.3 L 5/1983 de 29 junio, también de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, por poder ser contrarios a los principios constitucionales de irretroactividad y seguridad jurídica recogidos en el art. 9.3 CE.

DECIMO.- En el proceso ordinario, la entidad "P.D., S.A.", interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Ac. 21 octubre 1986 TEAC, que desestimó el recurso de alzada interpuesto contra el Ac. 24 enero 1985 TEAP, sobre liquidación tributaria por el concepto de impuesto especial sobre alcoholes etílicos y bebidas alcohólicas, respecto de una partida de compuestos que salieron de fábrica durante el cuarto trimestre de 1983. Una vez tramitado el proceso, mediante providencia de 22 febrero 1989, se acordó oír a las partes y al Mº Fiscal sobre la procedencia del planteamiento de la cuestión respecto del art. 22.2.3 RDL 24/1982, suspendiendo el plazo para dictar sentencia.

Tanto el Abogado del Estado como el Mº Fiscal manifestaron su oposición al planteamiento de la misma, el primero de ellos señalando, sustancialmente, que el citado RDL 24/1982 no era aplicable a los hechos al haber sido derogado por la L 5/1983 y que la disposición cuestionada no era, en realidad, retroactiva. Por su parte, la entidad actora se mostró conforme a promover la cuestión, que fue efectivamente formalizada por la Sala en A 10 mayo 1989.

UNDECIMO.- Los motivos en los que se funda el auto por el que se promueve la cuestión resultan ser los siguientes. Es cierto -como señaló el Abogado del Estado- que el RDL 24/1982 no es aplicable a los autos al haber sido derogado por la L 5/1983; la confusión sufrida se debe a que ni las partes ni los acuerdos recurridos mencionaron esta Ley, pero debe bastar con incluirse en el planteamiento de la cuestión, porque las razones de su posible inconstitucionalidad son las mismas. Esto sentado, y con los matices que se derivan de los distintos preceptos legales discutidos, la motivación expuesta por la Sala en este segundo auto de remisión es idéntica a la reflejada en el auto por el que promovió la primera de las cuestiones que afectan a este tema (núm. 1982/1988), sin que sea menester reiterarla aquí.

DUODECIMO.- Por providencia de 19 junio 1989, la Sec. 3ª del Pleno acordó: admitir a trámite la referida cuestión; dar traslado de las actuaciones, conforme establece el art. 37.2 LOTC, a ambas Cámaras de las Cortes Generales, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno por medio del Mº Justicia, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que en el plazo de 15 días pudieran personarse en este proceso constitucional y formular las alegaciones que estimasen conveniente; y publicar la incoación de la cuestión en el "Boletín Oficial del Estado" para general conocimiento.

DECIMOTERCERO.- En escrito presentado el 5 julio 1989, la Presidencia del Congreso de los Diputados comunicó que la Mesa de la Cámara adoptó el Acuerdo de no personarse ni formular alegaciones, poniendo a disposición de este Tribunal las actuaciones que fuera menester.

DECIMOCUARTO.- Por su parte, la Presidencia del Senado, en escrito registrado el 4 julio 1989, solicitó que se le tuviera por personada en el procedimiento y ofreció su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

DECIMOQUINTO.- El Abogado del Estado, mediante escrito de alegaciones registrado el 12 julio 1989, se personó en nombre del Gobierno de la Nación e instó de este Tribunal que dicte sentencia por la cual declarase inadmisibile la cuestión y, subsidiariamente, la desestime.

Como admite la propia Sala que eleva la cuestión, el RDL 24/1982 había sido ya derogado por la L 5/1983 de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, al tiempo de efectuarse las liquidaciones impugnadas, referidas a una partida de compuestos que salieron de fábrica durante el cuarto trimestre de 1983.

Debe, por tanto, rechazarse la cuestión planteada sobre el art. 22.2.3 del citado Real Decreto-ley, y ceñirse el proceso al art. 23.2.3 de la Ley indicada, precepto que, no obstante, se limitó a reiterar lo dispuesto en el primero: "el tipo impositivo del epígrafe 4. aplicable a las bebidas alcohólicas derivadas de alcoholes naturales que salgan de fábrica o se importen, desde el día 1 enero 1983, será 1,60 pts. por grado alcohólico centesimal de Gay Lussac y litro de volumen".

El problema es el mismo que el suscitado en la cuestión 1982/1988: la pretendida vulneración de los principios de irretroactividad y seguridad jurídica por elevar el tipo respecto de hechos imposables realizados con anterioridad. Razón por la cual el Abogado del Estado reproduce las mismas alegaciones sobre este problema que en su día efectuó en la primera de estas cuestiones (núm. 1982/1988). Resta por destacar únicamente los siguientes matices propios del concreto supuesto que originó el proceso ordinario.

Se ha señalado anteriormente que la confusión en que incurre la Sección promotora puede acaso deberse a una doctrina sentada por el Tribunal Supremo, para un supuesto distinto de éste, en sus SS 27 mayo y 19 diciembre 1985, 30 septiembre y 31 octubre 1987; según esta doctrina el tipo impositivo aplicable ha de ser el vigente en el momento de la realización del hecho imponible y no el que se

encuentre en vigor en el momento del devengo. Pero es ésta una posición que -como se ha dicho- no resulta generalizable ni es aplicable a los supuestos que la L 5/1983 contempla.

En efecto, la L 5/1983 dispuso que el nuevo tipo se aplicase a las bebidas que saliesen de fábrica o se importasen el 1 enero 1983, porque ya el RDL 24/1982 había fijado ese tipo en 1,60 pts. por grado centesimal y litro, mientras la L 39/1979 de los impuestos especiales guardaba silencio sobre este punto.

Esta laguna legal originó la jurisprudencia precitada que, ante el silencio legal, interpretó que la fabricación de un producto se realiza en función del coste de los factores que intervienen.

Mas, de nuevo, el criterio del Tribunal Supremo agota su virtualidad en el supuesto que contempla y no tomó en consideración lo que la propia Ley define como devengo ("salida de los respectivos productos de fábrica..."); y la Ley cuestionada era la norma vigente y aplicable en el momento del devengo. De este modo, la entidad "P.D., S.A.", discute la aplicación del tipo de 1,60 pts. a una partida de compuestos que salieron de fábrica en el cuarto trimestre de 1983; en consecuencia, el aspecto temporal del impuesto se agotó después de la entrada en vigor de la Ley que establecía el tipo en diciembre 1992.

DECIMOSEXTO.- El Fiscal General del Estado, en escrito presentado en el Registro General el 6 julio 1989, interesa que se desestime la cuestión. Tras reseñar los hechos, resalta que son dos las dudas de constitucionalidad planteadas; en primer lugar, el carácter retroactivo de la norma discutida, carácter que se funda en el auto de remisión en que el hecho imponible es la elaboración de las bebidas, de modo anterior a la entrada en vigor de la Ley, aunque la exigibilidad del pago no operase hasta el momento de la salida de la fábrica del producto. Llegados a este punto, se reproducen las mismas alegaciones sobre la inexistencia de retroactividad auténtica que se hicieron en la primera cuestión (núm. 1922/1988).

Y se concluye afirmando que también aquí la relación tributaria no estaba consumada en el momento del devengo: la salida de la fábrica. La Ley prevé su aplicación a hechos posteriores a su entrada en vigor; así las partidas de bebidas discutidas en el proceso "a quo" fueron liquidadas en el primer trimestre de 1984 y la Ley se promulgó el 29 diciembre 1983. Algunas de esas partidas podían haber sido elaboradas con anterioridad, pero no habían satisfecho el preceptivo tributo.

DECIMOSEPTIMO.- El 27 septiembre 1989 tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal un auto de remisión, de fecha 12 julio del mismo año, por el cual la misma Sec. 2ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional eleva una tercera cuestión de inconstitucionalidad (registrada con núm. 1833/1989), respecto de los artículos:

- a) 22.2.3 RDL 24/1982 de 29 diciembre de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria;
- b) 23.2.3 L 5/1983 de 29 junio de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, y
- c) 37.2.3 L 44/1983 de 28 diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1984.

Todos ellos por su supuesta contravención de los arts. 9.3 y 134.7 CE.

DECIMOCTAVO.- En el proceso ordinario de procedencia, la entidad "P.D., S.A.", interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Ac. 21 octubre 1986 TEAC, que desestimó recurso de alzada contra el Ac. 30 septiembre 1985 TEAP Cádiz, sobre liquidación por el impuesto sobre alcoholes y en relación con partidas que salieron de fábrica durante el segundo trimestre de 1984. Tramitado el recurso y con suspensión del plazo para dictar sentencia, se dictó providencia de 26 abril 1989, por la que se daba audiencia a las partes y al Mº Fiscal sobre la pertinencia del planteamiento de la cuestión; tanto el Mº Fiscal como el Abogado del Estado se opusieron y la parte actora mostró su conformidad; ante lo cual en el auto arriba indicado la Sala elevó la cuestión.

DECIMONOVENO.- La motivación del auto por el que se promueve la tercera de estas cuestiones es idéntica -incluso en su texto- a la recogida en el primero de los autos por el que se formalizó la cuestión 1982/1988, circunstancia que hace ociosa su reseña.

VIGESIMO.- Por providencia de 16 octubre 1989, la Sec. 3ª del Pleno acordó: admitir a trámite la referida cuestión, dar traslado de las actuaciones, conforme establece el art. 37.2 LOTC, a ambas Cámaras de las Cortes Generales, por conducto de sus Presidentes, al Gobierno por medio del Mº Justicia, y al Fiscal General del Estado, al objeto de que en el plazo de 15 días pudieran personarse en este proceso constitucional y formular las alegaciones que estimasen conveniente; y publicar la incoación de la cuestión en el "Boletín Oficial del Estado" para general conocimiento.

VIGESIMO PRIMERO.- El Fiscal General del Estado presentó alegaciones el 3 noviembre 1989, solicitando la acumulación de esta cuestión (núm. 1883/1989) a las anteriores y registradas con núms. 1982/1988 y 1096/1989, planteadas por idéntico órgano judicial, así como que se declarase la constitucionalidad de los preceptos legales cuestionados.

VIGESIMO SEGUNDO.- El Abogado del Estado, en escrito registrado el 18 noviembre 1989, instó de este Tribunal:

- a) que inadmitiera la presente cuestión en cuanto se extiende a los arts. 23.2.3 RDL 24/1982 y 23.2.3 L 5/1983, y
- b) que declarara conforme a la Constitución el art. 37.2.3 L 44/1983 de Presupuestos Generales del Estado para 1984. Las alegaciones que la Abogacía del Estado formula son sustancialmente las mismas que en su anterior escrito de fecha 10 julio del mismo año -registrado el día 12 siguiente e incorporado a los autos de la cuestión 1096/1989-, ya recogidas en estos antecedentes.

VIGESIMO TERCERO.- Mediante diligencia de ordenación de 13 noviembre 1989, se dispuso oír al Abogado del Estado sobre la acumulación solicitada por el Fiscal General del Estado. Una vez efectuado este trámite, en A 19 diciembre 1989, se resolvió el incidente, acordando la acumulación de las cuestiones 1096/1989 y 1883/1989 a la primera de ellas con núm. 1982/1988.

VIGESIMO CUARTO.- En proveído de 15 enero 1990, se dio respuesta a diversos escritos presentados el 1 diciembre anterior, acordando la Sec. 3ª del Pleno que no había lugar a tener por parte en las presentes cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas, al Procurador D. José Luis Ortiz Cañavate y Puig-Maurí, en nombre y representación de "P.D., S.A."; "S.R. Hermanos, S.A."; "G.B.,

S.A."; "M.F., S.A."; "Destilerías C.W., S.A.", y "B. y Cía., S.A.". Este Acuerdo se fundó en no estar comprendidos entre las partes legitimadas para esta clase de procesos, según el art. 37.2 LOTC.

VIGESIMO QUINTO.- Por providencia de 17 noviembre, se señaló el día 19 del mismo mes y año, para deliberación y votación de la presente sentencia.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Sec. 2ª de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional eleva a este Tribunal tres cuestiones de inconstitucionalidad referidas, respectivamente, a los arts. 37.2.3 L 44/1983 de 28 diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1984; 22.2.3 RDL 24/1982 de 29 diciembre de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, y 23.2.3 L 5/1983 de 29 junio, también de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

La primera en el tiempo de estas disposiciones legislativas, el citado RDL 24/1982, que entró en vigor el 1 enero 1983, señala en el artículo cuestionado: "el tipo impositivo del epígrafe cuarto aplicable a las bebidas alcohólicas derivadas de alcoholes naturales que salgan de fábrica o se importen, desde el día 1 enero 1983, será de 1,60 pts. por cada grado alcohólico centesimal de Gay Lussac y litro de volumen". Este texto fue derogado por la disp. final 4ª de la citada L 5/1983 al tiempo de su publicación el día 30 junio ese año, aunque su art. 23.2.3 reproduce literalmente el texto del artículo antes expuesto.

Por último, el art. 37.2.3 L 44/1983 de Presupuestos Generales del Estado para 1984, publicada el día 29 diciembre, vuelve a reiterar el precepto, pero elevando el tipo a 1,90 pts. y señalando como fecha de inicio de la aplicación del tipo de este impuesto especial el 1 enero 1984. En suma, el contenido de estos tres preceptos legales cuestionados sustancialmente coincide y resultan concatenados en el tiempo.

El órgano Juzgador manifiesta en los tres autos de remisión una misma duda de constitucionalidad: la modificación señalada del tipo del impuesto sobre los alcoholes etílicos y bebidas alcohólicas podría colisionar con la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE), así como con otros principios constitucionales como puede ser la seguridad jurídica. Y, en lo que a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984 atañe, se dice que podría transgredir la prohibición constitucional (art. 134.7) de crear tributos en la Ley de Presupuestos o de modificarlos, cuando no lo prevea una Ley tributaria sustantiva, puesto que se altera el hecho imponible que pasa a ser la salida de fábrica de las bebidas alcohólicas en vez de su elaboración.

Tanto el Fiscal General del Estado como el Abogado del Estado, por el contrario, solicitan de este Tribunal que declare que los preceptos legales cuestionados son conformes con la Constitución. Además, la representación del Gobierno, señala, que la segunda de estas cuestiones (núm. 1096/1989), debe ser declarada inadmisibile. Por consiguiente, razones lógicas en la ordenación de los fundamentos de esta sentencia nos obligan a afrontar primero esta objeción antes de adentrarnos en el fondo del asunto.

SEGUNDO.- Sostiene el Abogado del Estado que el RDL 24/1982 no era aplicable a los autos, al haber sido derogado por la L 5/1983. Según reiterada jurisprudencia constitucional, incumbe al Juzgador -como regla general- seleccionar las normas legales aplicables al caso que haya de resolver, pero este juicio de aplicabilidad de la norma puede ser excepcionalmente revisado por este Tribunal cuando hubiere un error manifiesto, es decir, si de manera evidente y sin necesidad de un análisis de fondo la norma cuestionada resulta inaplicable al caso; pudiendo entonces declararse inadmisibile la cuestión (SSTC 83/1984, f. j. 1º; 188/1988, f. j. 3º, etc.).

En el caso que nos ocupa, las liquidaciones tributarias controvertidas se referían a una partida de bebidas alcohólicas que salieron de fábrica durante el cuarto trimestre de 1983. Sin embargo, es indudable que desde el 30 junio ese año la L 5/1983 de 29 junio, había derogado el RDL 24/1982 de 29 diciembre, en general, y, en particular, su art. 22.2.3, en virtud de su disp. final 4ª que fija la entrada en vigor de la Ley el mismo día de su publicación y establece que quede derogado entonces el Real Decreto-ley indicado. En consecuencia, es no menos evidente que las liquidaciones impugnadas no pudieran practicarse con fundamento en dicho Decreto-ley sino en la L 5/1983.

La propia Sala de procedencia admite este manifiesto error -f. j. 1º del auto de remisión-, pero en vez de construir el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad sobre el art. 23.2.3 de la Ley mencionada, precepto heredero del citado por error en la providencia por la que se abrió el trámite de audiencia a las partes y al Mº Fiscal, mantuvo el planteamiento respecto de ambos preceptos legales. La imposible aplicación a los hechos del artículo cuestionado del citado Decreto-ley obliga a declarar inadmisibile respecto de él esta cuestión de inconstitucionalidad con núm. 1096/1989, sin perjuicio de que se admita la cuestión respecto del precepto de la L 5/1983 que realmente se aplicó, debiendo hacerse lo propio por idénticas razones, con la cuestión 1883/1989, en la que se comete el mismo error.

Queda, pues, reducido el objeto de este proceso a resolver las dudas de constitucionalidad de la Sala promotora en relación al art. 23.2.3 L 5/1983 y al art. 37.2.3 L 44/1983 de Presupuestos Generales para 1984. Común a uno y a otro artículo es el reproche de su pretendida y vedada retroactividad, propio del segundo es la denuncia de una inconstitucional alteración del hecho imponible por una Ley de Presupuestos. Esta segunda tacha debe ser examinada previamente, pues, de resultar ese vicio de inconstitucionalidad formal cierto, carecería de sentido plantearse el otro problema sustantivo y necesariamente ulterior: la existencia o no de una retroactividad prohibida.

TERCERO.- El art. 37.2.3 Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984 establece que el tipo impositivo aplicable a las bebidas derivadas de alcoholes naturales, que salgan de fábrica o se importen, desde el día 1 enero 1984, será de 1,90 pts. por grado alcohólico y litro de volumen.

A juicio de la Audiencia la citada Ley de Presupuestos crea un nuevo tributo o, mejor, modifica sus elementos esenciales, porque pasa a ser el hecho imponible la salida de fábrica de las bebidas alcohólicas, que hasta entonces configuraba el devengo, en vez de su elaboración, tal y como mandaba el art. 6.1 de la vieja L 39/1979 de 30 noviembre de los Impuestos Especiales, que destinaba su Tít. I al impuesto sobre alcoholes etílicos y bebidas alcohólicas. Y todo ello sin tener apoyo en una "Ley tributaria sustantiva", según ordena

el art. 134.7 CE para la modificación de tributos en Leyes de Presupuestos. Mas, así reseñado, este reproche de inconstitucionalidad debe ser desestimado en virtud de las siguientes razones.

En efecto, la vieja Ley reguladora de los impuestos especiales, L 39/1979, establecía en su disp. final 3ª, que los "tipos específicos fijados en la presente Ley podrán ser revisados en la Ley de Presupuestos de cada año", sin duda, con el fin de adecuar anualmente el gravamen a la realidad siempre coyuntural y cambiante de los precios. Una finalidad que la STC 27/1981 (f. j. 2º) consideró en su día constitucionalmente correcta.

Nada impedía, pues, que la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1984 elevara el tipo a 1,90 pts., porque venía habilitada para efectuar esa modificación, ya no sólo en una "Ley tributaria sustantiva" -cualquier Ley que, exceptuando la de Presupuestos, regule elementos concretos de la relación tributaria, de acuerdo como se interpretó esta cláusula que emplea el art. 134.7 CE en la STC 27/1981, f. j. 3º-, sino precisamente en la previsión de la propia Ley reguladora del impuesto. Queda, en suma, satisfecha en este extremo la garantía constitucional establecida en el art. 134.7 de la Norma fundamental.

Ahora bien, parece realmente preocupar a la Sala que promueve la cuestión no tanto la elevación del tipo como una posible modificación por la Ley de Presupuestos del hecho imponible, es decir, según el art. 28 LGT, del presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria; modificación efectuada -se dice- en contra de lo establecido por el art. 10.a) LGT que manda que se regule, en todo caso, por Ley la determinación del hecho imponible en cuanto elemento esencial del tributo, y, sobre todo, de la prohibición del art. 134.7 CE.

Tampoco esta tesis puede ser aceptada, puesto que el mandato de aplicar el tipo en el momento de salida de la fábrica de las bebidas derivadas de alcoholes naturales -independientemente de que ello configure el hecho imponible o el devengo- ya estaba recogido, antes de en la L 44/1983 de Presupuestos para 1984, en la L 5/1983 (art. 23.2.3), que es una Ley sustantiva. Por lo tanto, el precepto cuestionado de la Ley de Presupuestos para 1984 únicamente innovó el ordenamiento jurídico en lo que a la elevación del tipo atañe, de 1,60 a 1,90 pts., dado que la aplicación del tipo impositivo a ese momento del proceso de fabricación y circulación de alcoholes y bebidas alcohólicas ya había sido regulado en un precepto anterior con rango legal.

Cuanto se ha dicho hace ocioso resolver ahora, a efectos de la constitucionalidad de la L 44/1983 desde la óptica del art. 134.7 CE, si la salida del producto configura el devengo del impuesto o el hecho imponible, pues en cualquier caso el legislador acometió esta modificación, en uso de su libertad de configuración normativa, mediante una Ley formal y fuera de la Ley de Presupuestos.

CUARTO.- Por lo que tiene que ver con la pretendida transgresión de la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, consagrada en el art. 93 CE, a causa -se dice- de la aplicación del nuevo tipo impositivo a hechos imponibles realizados y consumados con anterioridad, es ésta una duda de constitucionalidad que debe ser examinada, con algún detalle.

En la STC 6/1983 (f. j. 3º) este Tribunal sostuvo que el principio de irretroactividad recogido en el art. 93 CE concierne sólo a las Leyes sancionadoras no favorables y a las restrictivas de derechos individuales, siendo esta última una expresión que no puede confundirse con la doctrina de los derechos adquiridos (coincidiendo en este extremo con las SSTC 27/1981, f. j. 10º, y 42/1986, f. j. 3º), de tal manera que, fuera de estos ámbitos, nada impide constitucionalmente al legislador dotar a la Ley del ámbito de retroactividad que considere oportuno, entre otras razones, porque la interdicción absoluta de cualquier tipo de retroactividad conduciría a situaciones de congelación o petrificación del ordenamiento jurídico, consecuencias contrarias "a la concepción que fluye" del ap. 2º del mismo art. 9.

Del mismo modo, también se sostuvo allí que conviene distinguir entre los distintos grados de retroactividad posible: pleno o máximo, medio y mínimo; según el alcance de los efectos retroactivos previstos en la Ley.

Luego, la STC 126/1987 (ff. jj. 9º y ss.) dio especial ocasión para avanzar en el problema, la irretroactividad en concreto de las normas fiscales, efectuando las siguientes consideraciones: no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, pues ello "podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal", al tiempo que convenía recordar que en el Anteproyecto de Constitución la prohibición establecida en el hoy art. 9.3 se extendía también a las Leyes fiscales, extensión que desapareció del texto final de la Norma fundamental.

El fundamento último y autónomo de las normas fiscales, distinto del que poseen las contenidas en el citado art. 9.3, se encuentra en el deber constitucional de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica que establece el art. 31.1 CE -deber cuyo alcance e incidencia en las situaciones jurídicas de los ciudadanos fue más tarde subrayado en la STC 76/1990, f. j. 3º-; ello, no obstante, puede cuestionarse la legitimidad constitucional de la retroactividad de las normas fiscales cuando dicha eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios constitucionales (capacidad económica, seguridad jurídica, interdicción de arbitrariedad, etc.).

En el contexto de la seguridad jurídica, resulta relevante distinguir entre una retroactividad "auténtica", donde la prohibición de retroactividad operaría plenamente y sólo cualificadas excepciones podrían oponerse a tal principio, y otra irretroactividad "impropia", donde la licitud o ilicitud de la medida retroactiva dependería de una ponderación de bienes que tuviese en cuenta ciertamente la seguridad jurídica, pero también las circunstancias del supuesto, el grado de retroactividad de la norma cuestionada, etc.; habría retroactividad auténtica cuando se pretendiesen anudar efectos jurídicos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la Ley y ya consumadas, mientras existiría una retroactividad impropia, cuando se afectasen situaciones jurídicas actuales y aún no concluidas.

Esta doctrina jurisprudencial fue luego reiterada en la STC 150/1990 (f. j. 8º), matizando aún más y sosteniendo 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"; resaltando, otra vez, que serían las circunstancias específicas que concurriesen en cada caso y el grado de retroactividad de la norma cuestionada los elementos determinantes de la ponderación a realizar.

QUINTO.- Según la jurisprudencia reseñada, y a la luz de los criterios que de ella se deducen, tampoco puede entenderse que los preceptos legales cuestionados se adentren en el tipo de retroactividad constitucionalmente vedado a las normas fiscales.

Así cuando la L 44/1983 de Presupuestos Generales del Estado para 1984, art. 37.2.3, eleva el tipo de gravamen fijado en el art. 13 Ley de impuestos especiales a 1,90 pts. por grado alcohólico y litro de volumen y dice que será aplicable a las bebidas derivadas de alcoholes naturales que salgan de fábrica o se importen, lo hace "desde el 1 enero 1984". La Ley prevé su aplicación, por tanto, a hechos contemporáneos o posteriores a su entrada en vigor.

Esta regulación no constituye, pues, un supuesto de retroactividad auténtica de la Ley tributaria, sino, a lo sumo de retroactividad impropia, porque el nuevo tipo se aplica a hechos imponible devengados después de la entrada en vigor de esta Ley y, en definitiva, puesto que los hechos y situaciones (la salida de bebidas alcohólicas de la fábrica) a los cuales la Ley anuda una consecuencia jurídica (la elevación del tipo) no podían considerarse agotados, definitivos o conclusos. En este mismo sentido, para precisar el hecho imponible como circunstancia determinante del nacimiento de la obligación tributaria -y a diferencia de lo que mantiene la Sala que plantea estas cuestiones-, es preciso tener en cuenta diversos elementos o dimensiones de aquél (material, subjetivo, espacial...) y, entre ellos, el elemento temporal o devengo.

En los hechos imponibles instantáneos, el elemento material y el devengo lógicamente coinciden, pero en los hechos imponibles que se prolongan o reproducen en el tiempo, como ocurre con el impuesto de fabricación, el devengo resulta ser el momento final o conclusivo en que se entienden perfeccionado el hecho imponible, y es, sin duda, un elemento integrante del presupuesto de hecho del que nace la obligación tributaria. Como este Tribunal Constitucional sostuvo en la antes citada STC 126/1987 (f. j. 12º) que, en los hechos imponibles duraderos o de período, el legislador puede situar el devengo al final -como aquí hizo- o al inicio del período, porque aunque el hecho imponible comenzara a producirse antes de la entrada en vigor de la Ley, el hecho imponible no se había realizado íntegramente y los efectos jurídicos no se habían agotado.

Ciertamente, el hecho material imponible de este impuesto especial es la elaboración de bebidas alcohólicas -art. 61.a) L 39/1979-, pero su puesta en circulación después de la salida de la fábrica supone la realización íntegra del hecho imponible, amén del devengo o momento del nacimiento de la obligación tributaria -arts. 6.1.c) y 14.b) L 39/1979-. Sin ese presupuesto de hecho -la circulación del producto-, no puede estimarse plenamente realizado el hecho imponible, según el criterio legítimamente seleccionado por el legislador, dentro de un impuesto cuya finalidad es gravar el consumo. Así aunque algunas de las partidas de alcoholes gravadas a partir del 1 enero 1984 pudieran haber sido fabricadas con anterioridad, en tal caso, no habrían salido de la fábrica ni habrían satisfecho el preceptivo impuesto.

Esto sentado, sólo la relativa indeterminación sobre el momento de aplicación de los tipos presente en la vieja L 39/1979 de impuestos especiales, que los preceptos legales cuestionados vienen a concretar y hoy en día aclara con rotundidad el art. 52 de la nueva L 45/1985 para todos los impuestos especiales, permite comprender la jurisprudencia en su día emanada por el Tribunal Supremo que las partes aducen en este proceso (SSTEsta jurisprudencia tuvo por objeto resolver las dudas que planteó la aplicación de la L 39/1979, que carecía, no sólo de una norma de Derecho transitorio reguladora de las situaciones constituidas por hechos imponibles producidos durante la vigencia de la Ley derogada -T.R. de 1967- y devengado con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley derogante -L 39/1979-, sino también de norma de Derecho material que, al conectar el título impositivo con algún factor temporal, predeterminara su aplicación de manera clara; laguna legal que subsanó la legislación posterior -RDL 24/1982, L 5/1983 y L 44/1983-, motivada precisamente por dicha jurisprudencia, al aclarar que el momento para determinar el tipo aplicable es aquél en que se produce el devengo.

De todo ello se deriva que los criterios utilizados por el Tribunal Supremo para resolver el problema que planteaba la imprecisión en esta materia de que adolecía la L 39/1979, no son trasladables a la cuestión constitucional aquí suscitada, puesto que una cosa es resolver, en relación con una determinada Ley, cuál es el momento a partir del cual debe aplicarse el tipo impositivo en ella previsto y otra bien distinta es decidir si la Constitución permite o no al legislador dictar leyes en las que el momento que ha de tomarse para la aplicación del tipo impositivo sea el del devengo y no el del hecho imponible; problema éste que dejamos resuelto afirmativamente desde la perspectiva de la retroactividad auténtica, según se deja razonado.

Es cierto que frente a ello podría alegarse que la regulación legal contenida en las disposiciones citadas parece definir el hecho imponible y el devengo, no como dos momentos distintos de una misma situación jurídica, sino como supuestos independientes y separados, totalmente desconectados entre sí, pero tal alegación no conduciría a conclusión distinta de la que se mantiene, sino que, por el contrario, haría incluso mucho más diáfano el rechazo de la cuestión, ya que en tal caso ni siquiera podría hablarse de retroactividad impropia, pues si el legislador puede referir la aplicación del tipo impositivo al momento del hecho imponible o al del devengo, es claro que no existirá efecto retroactivo de clase alguna si, elegido el momento del devengo, la nueva Ley dispone que el tipo se aplique tan sólo a devengos producidos después de su entrada en vigor; supuesto que es el que ocurre en el caso presente, determinando que el momento de producción del hecho imponible sea irrelevante, dado el sistema legal elegido.

Todo lo anteriormente razonado es aplicable al art. 23.2.3 L 5/1983, en el que el problema se plantea en idénticos términos, si bien presenta una peculiaridad que en principio podría utilizarse para afirmar la presencia de una eficacia retroactiva propia, pues la norma dispone la aplicación del tipo impositivo "desde el 1 enero 1983", siendo así que dicha Ley entró a regir el 30 junio del mismo año. Pero este argumento se evidencia carente de toda consistencia si se considera que dicho artículo es reproducción exacta del 22.2.3 RDL 24/1982, el cual viene a sustituir por haber sido derogado por la propia L 5/1983. No existe, por tanto, mandato retroactivo, sino reiteración de una norma que ya estaba vigente en el momento de producirse los hechos.

SEXTO.- Por último, resta por ponderar y resolver si los preceptos cuestionados, colisionan con otros principios constitucionales, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional reseñada en el f. j. 4º.

La aplicación y elevación del tipo al momento de salida de los alcoholes de la fábrica no vulnera el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE), puesto que no puede entenderse que la capacidad económica subyacente hubiera desaparecido o variado sustancialmente respecto del momento de elaboración de los alcoholes y, sobre todo, porque el fabricante y sujeto pasivo del impuesto pudo perfectamente, al conocer la elevación del tipo, repercutir íntegramente el importe del tributo sobre "aquél para quien se realice la operación gravada" (art. 4.1 L 39/1979).

De manera que, en realidad, la elevación del tipo grava manifestaciones de capacidad contributiva (la puesta en circulación de las bebidas) posteriores a la entrada en vigor de la elevación; y, como dice el Abogado del Estado, pudo el sujeto pasivo transferir la carga tributaria a los consumidores como un coste a incluir en el precio del producto.

Por otro lado, debe tenerse presente que la Exposición de Motivos de la nueva L 45/1985 de 23 diciembre de Impuestos Especiales justifica la coexistencia y en cierta medida superposición de dos figuras de imposición indirecta en el área comunitaria, el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales -conocidos como "accisas" en la Comunidad Económica Europea- en que el consumo de determinados bienes resulta contraproducente para la sociedad, por lo que cabe intentar desanimar tales consumos no deseados, de suerte que, junto a la función meramente recaudatoria, el impuesto tiene una finalidad extrafiscal como instrumento de la política sanitaria; desde esta perspectiva de la doble finalidad del impuesto, difícilmente puede pensarse en que la elevación configure una medida arbitraria y no una adecuación circunstancial del tipo al incremento de los precios o una medida de política sanitaria.

Por último, la seguridad jurídica, en cuanto certeza de la norma o protección de confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos razonablemente imprevisibles, no puede entenderse vulnerado en este caso, pues como ya se ha visto era la propia L 39/1979 de impuestos especiales, la que preveía la posibilidad de la revisión anual de los tipos en las Leyes de Presupuestos. Había, pues, un claro conocimiento por parte del contribuyente de la posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación.

## FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, por la autoridad que le confiere la Constitución de la Nación Española, ha decidido:

1º Declarar inadmisibles las cuestiones 1096/1989 y 1883/1989 promovidas por la Sec. 2ª, Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, en lo que respecta al art. 22.2.3 RDL 24/1982 de 29 diciembre de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

2º Desestimar las cuestiones 1982/1988, 1096/1989 y 1883/1989 acumuladas y promovidas por el órgano judicial precitado respecto del art. 37.2.3 L 44/1983 de 28 diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1984, y del art. 23.2.3 L 5/1983 de 29 junio de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria.

Dada en Madrid, a 19 noviembre 1992. Miguel Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer, Presidente.- Luis López Guerra.- Fernando García-Mon y González-Regueral.- Carlos de la Vega Benayas.- Eugenio Díaz Eimil.- Alvaro Rodríguez Bereijo.- Vicente Gimeno Sendra.- José Gabaldón López.- Rafael de Mendizábal Allende.- Julio Diego González Campos.- Pedro Cruz Villalón.- Carles Viver Pi-Sunyer, Magistrados.