

plimiento) al que no se ha asociado sanción alguna en los procedimientos anteriores.

Es un sistema, en definitiva, consecuencia de una determinada opción de técnica legislativa, que no establece una circunstancia agravante de reincidencia pero sí sanciona específicamente, mediante una infracción autónoma, el especial desvalor exteriorizado mediante la reincidencia manifestada en la realización de diversas conductas individualizables en un período temporal concreto y determinado, especificado en el tipo. Y desde la perspectiva del principio constitucional de legalidad –del que la regla *no bis in idem* es manifestación concreta–, las exigencias de aquél, como indicaba en sus alegaciones el Abogado del Estado, se ven sobradamente cumplidas, ya que la prefiguración normativa de la agravación se produce en un grado máximo: gracias a su transformación en tipo sustantivo, recibe una definición precisa y acabada que determina el número y carácter de las infracciones que la definen, así como el espacio de tiempo en que aquéllas han de producirse.

Por todo ello, no comparto la opinión mayoritaria de que en este caso el legislador haya creado un tipo administrativo autónomo que prescinda absolutamente del canon de un hecho nuevo por el infractor. Tal hecho nuevo existe en cuanto el tipo no se reduce a la mera reiteración de sanciones previamente impuestas (como ocurre en el caso del art. 59.1 y 3 LORDFA) sino a la reiteración de dichas sanciones en un plazo temporal determinado.

Y, por otra parte, es claro que la simple reiteración de sanción o pena previamente impuestas no constituye un fundamento diferenciado que haga inaplicable el principio *non bis in idem*. Pero en este caso, el elemento temporal determinante incorporado al tipo aporta un interés jurídicamente protegido específico y pone de relieve un desvalor que no ha sido previamente objeto de reproche.

Estamos, pues, ante una situación semejante a la que se produce en el Código penal, cuando en su art. 147.2 castiga como reo de delito de lesiones al que «en el plazo de un año» «haya realizado cuatro veces la acción descrita en el art. 617 CP, o en la de su art. 173.2 que impone las penas que allí se indican al que «habitualmente» ejerza violencia física o psíquica sobre las personas que asimismo se describen, sin perjuicio de las penas que pudieran corresponder a los delitos o faltas en que se hubieran concretado los actos de violencia física o psíquica. Es ese esquema normativo el que con nuestra discrepancia nos interesa destacar ante los posibles efectos perniciosos que una decisión como la mayoritariamente acordada puede producir en el ámbito jurisdiccional en cuanto se presenta con una naturaleza propiciante de justificados planteamientos de inconstitucionalidad de determinados tipos penales como los precedentemente referidos.

Por todo ello, y admitiendo la más que probable cascada de cuestiones de inconstitucionalidad residenciadas en las figuras delictivas precitadas que –a mi modesto entender– anuncia la decisión adoptada mayoritariamente, manifiesto mi prevención a dicho efecto y mi respetuosa discrepancia con tal determinación. Y en tal sentido, emito este Voto particular.

Las anteriores consideraciones, pues, creo que debían haber conducido a la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad planteada en este proceso constitucional.

Y en este sentido emito mi Voto particular, reiterando mi respeto a la opinión mayoritaria.

Madrid, a siete de julio de dos mil cinco.–Roberto García-Calvo y Montiel.

13467 Pleno. Sentencia 189/2005, de 7 de julio de 2005. Recurso de inconstitucionalidad 3372/1996. Promovido por sesenta y cuatro Diputados socialistas en relación con distintos preceptos del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.

Límites a los Decretos-leyes: reducción en la base imponible del impuesto sobre sucesiones; actualización de balances y régimen tributario de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas; afectación parcial al deber de contribuir a los gastos públicos (STC 182/1997). Nulidad parcial de precepto estatal

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta, don Guillermo Jiménez Sánchez, don Vicente Conde Martín de Hijas, don Javier Delgado Barrio, doña Elisa Pérez Vera, don Roberto García-Calvo y Montiel, don Eugeni Gay Montalvo, don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, don Ramón Rodríguez Arribas, don Pascual Sala Sánchez, don Manuel Aragón Reyes y don Pablo Pérez-Tremps, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 3372/96 promovido por el Letrado don Alejandro Trigo Morterero, comisionado por sesenta y cuatro Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados contra los artículos. 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, disposición adicional segunda y disposición final primera, párrafo tercero, del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica. Ha intervenido el Abogado del Estado, en la representación que ostenta. Ha sido Ponente el Magistrado don Javier Delgado Barrio, quien expresa el parecer del Tribunal.

I. Antecedentes

1. El día 5 de septiembre de 1996 tuvo entrada en este Tribunal escrito del Letrado don Alejandro Trigo Morterero, comisionado por sesenta y cuatro Diputados del Grupo Parlamentario Socialista en el Congreso de los Diputados, registrado con el número 3372/96, por el que interpuso recurso de inconstitucionalidad contra los artículos 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, disposición adicional segunda y disposición final primera, párrafo tercero, del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, por vulneración del art. 86.1, inciso primero, CE. Entienden asimismo los Diputados recurrentes que los arts. 4 y 5 lesionan el art. 86.1, segundo inciso, en relación con el art. 31.3, ambos CE; que los arts. 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, y la disposición adicional segunda, vulneran el art. 86.1, segundo inciso, en relación con el art. 31.1, ambos CE; y que los arts. 8, 9, 10, 11, 13 y 14, contradicen el art. 31.1 CE.

2. En el escrito de interposición del recurso de inconstitucionalidad, tras concretar el contenido de cada uno de los preceptos impugnados, se razona, en esencia, lo siguiente:

a) Se analiza, en primer lugar, el cumplimiento por el Real Decreto-ley 7/1996 de los requisitos establecidos en el art. 86.1 CE, a saber, de un lado, la concurrencia de una situación de extraordinaria y urgente necesidad (presupuesto habilitante) y, de otro lado, la no afectación al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I CE, al régimen de las Comunidades Autónomas, o al Derecho electoral general (materias vedadas).

En relación con el primero de dichos requisitos los recurrentes subrayan la necesidad de efectuar un doble examen. En primer lugar, si concurre una situación de urgencia y extraordinaria necesidad de tal entidad que justifique la utilización del decreto-ley y, en segundo lugar, si las causas aducidas para acudir a dicho instrumento normativo encuentran una respuesta pertinente y adecuada en las normas y en las regulaciones contenidas en él, es decir, si se da la «conexión de sentido entre la situación definida y las medidas que en el Decreto-ley se adoptan» (STC 29/1982, FJ 3).

Pues bien, respecto de la concurrencia del presupuesto habilitante los recurrentes plasman la doctrina de este Tribunal acerca del sujeto competente para la apreciación de su existencia, la situación que la provoca y la adecuación de las medidas para darle respuesta. Así, en primer lugar, destacan que corresponde al Gobierno, en cuanto órgano político, apreciar la existencia del presupuesto habilitante «con razonable margen de discrecionalidad» (STC 29/1982, FJ 3) y al Congreso de los Diputados el acto de «convalidación» (artículo 86.2 CE), acto en el que cabe apreciar «una homologación respecto de la existencia de la situación de necesidad justificadora de la iniciativa normativa encauzada por este camino» (STC 6/1983, FJ 5). Ahora bien, mientras que el control parlamentario a través de la convalidación se hace «de acuerdo a criterios tanto de oportunidad política como jurídico-constitucionales» (STC 29/1982, FJ.2), éste no excluye el jurisdiccional, ejercitable «a través de criterios y razones jurídicas» (STC 111/1983, FJ.5).

En segundo lugar, y en cuanto a la situación que provoca un «caso de urgente y extraordinaria necesidad», los Diputados recurrentes ponen de manifiesto que este Tribunal ha vinculado la utilización del decreto-ley a la existencia de «circunstancias difíciles o imposibles de prever» (SSTC 6/1983, FJ 5; y 29/1986, FJ 2). Dichas circunstancias, a su juicio, requieren tanto la ausencia de señales o indicios acerca de la producción del hecho, como la inmediatez temporal del decreto-ley con el hecho que lo provoca y con la efectividad de las medidas que se toman para solucionar esa situación. Inmediatez temporal que no permite, por inoperante, la utilización de la vía legal ordinaria –ni tan siquiera la de tramitación urgente– y exige la utilización de la vía excepcional del art. 86 CE. De lo anterior se infiere que no se puede confundir la urgencia de una medida con la trascendencia o importancia que la misma pueda tener para el ordenamiento jurídico o para cualquier aspecto o faceta de la realidad política, social o económica, y que la ley formal ordinaria y el decreto-ley no son constitucionalmente vías alternativas y fungibles, sino que éste cumple una función subsidiaria de aquella (SSTC 29/1982, FJ 3; y 111/1983, FJ 5). Seguidamente, después de recordar que mientras que la STC 60/1986 rechazó que la aplicación del programa electoral que ha obtenido el voto mayoritario de los ciudadanos legitime la

adopción del decreto-ley, la STC 23/1993 apreció la existencia del presupuesto habilitante en los efectos negativos que en la actividad empresarial causó la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea, los Diputados recurrentes manifiestan que este Tribunal comprueba la existencia de la extraordinaria y urgente necesidad para constatar que la utilización del decreto-ley no ha sido «arbitraria o abusiva», examinando las exposiciones de motivos o preámbulos de los decretos-leyes impugnados y las intervenciones justificativas de los mismos en el debate parlamentario de totalidad para su convalidación (SSTC 29/1982, 6/1983, 111/83 y 23/93).

Por otra parte, señala el escrito de formalización del recurso que la existencia del presupuesto habilitante exige también que se dé la necesaria adecuación entre el tipo de medidas adoptadas por el decreto-ley y la situación fáctica que le dio origen, pues sólo cuando esa adecuación se produzca estará justificada la extraordinaria y urgente necesidad. En efecto, de la jurisprudencia de este Tribunal se deduce, según los recurrentes, que para entender realizado el presupuesto habilitante, en la medida adoptada por decreto-ley deben concurrir cinco requisitos: 1) que tenga relación directa o indirecta con la situación que se trata de afrontar (STC 29/1982); 2) que modifique de manera instantánea la situación jurídica existente (STC 29/1982); 3) que no consista en «una deslegalización que difiera al futuro la regulación por el Gobierno de la materia deslegalizada sin establecer plazo perentorio o con un plazo que permita la tramitación de una ley ordinaria» (STC 29/1982); 4) que no afecte a la estructura del ordenamiento (STC 29/1982); y 5) que la medida adoptada por decreto-ley nazca con «vocación de regulación normativa provisional» (SSTC 6/1983, 111/1983 y 60/1986).

b) Sentado lo anterior, los recurrentes proceden a examinar los preceptos impugnados que, a su juicio, no cumplen con el presupuesto habilitante exigido por el art. 86 CE. A este respecto, parten del análisis de las afirmaciones que para la promulgación del Real Decreto-ley 7/1996 se contienen en su exposición de motivos, a saber, «la necesidad de cumplir las exigencias de la política comunitaria, para poder acceder a la tercera fase de la Unión Monetaria», lo que exige «un inmenso esfuerzo en el que no sólo debe participar el Estado, sino la sociedad entera», habida cuenta de que «el plazo para acceder a aquella fase finaliza el 31 de diciembre de 1997». Sin embargo para los Diputados recurrentes ni esta justificación resulta aceptable en relación con las normas objeto de recurso, ni cabalmente las medidas en ellas contenidas son requeridas para el cumplimiento de las condiciones exigidas para el acceso a la tercera fase de la Unión Monetaria (que en su caso requiere reducción del déficit, a lo que en nada colabora la disminución de la carga fiscal que en el Decreto-ley se hace). Y ello porque, si tanto las reducciones de la base imponible en el Impuesto de sucesiones y donaciones como la actualización de balances (con el consiguiente aumento de las deducciones por dotación de amortizaciones), como, por último, la nueva regulación de los incrementos y disminuciones en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF), pueden producir una minoración de los ingresos públicos, no se acierta a vislumbrar qué relación, directa o indirecta, pueden tener las citadas medidas respecto a la consecución del declarado objetivo. En definitiva, el Decreto-ley parece querer legitimar la adopción de cualquier tipo de solución normativa, so pretexto de la llegada de aquel término de 1997.

Por otra parte, si se acude al debate parlamentario de convalidación del Decreto tampoco se encuentran mayores precisiones a la supuesta situación de necesidad y adecuación de la respuesta normativa adoptada, pues en la intervención del Sr. Vicepresidente Segundo y Ministro de Economía y Hacienda, junto a la ya citada apelación al acceso a la tercera fase de la Unión Monetaria, sólo existen genéricas alusiones a la revisión del cuadro macroeconómico para 1996, la pérdida de crecimiento del conjunto de las economías europeas y la confianza de los consumidores y de los mercados. En definitiva, dicho debate parlamentario puso de manifiesto que para el Gobierno autor de la norma, las medidas en ella contenidas, en lo referente a los preceptos objeto de recurso, sin duda constituyen una correcta opción de política legislativa, mas en ningún caso se argumentó ni justificó la existencia de esa real necesidad (bien por el acaecimiento de circunstancias imposibles o difíciles de prever, bien por la inexistencia de una normativa adecuada para afrontarlas), que legitimara el uso del excepcional instrumento legislativo.

En suma, entienden los recurrentes que las argumentaciones genéricas contenidas en la exposición de motivos y en el debate de convalidación del Decreto-ley 7/1996 no son idóneas, ni directa ni indirectamente, para el cumplimiento de lo que ha venido en denominarse «objetivos de convergencia». De hecho, la misma falta de justificación se produciría igualmente en relación con cada uno de los aspectos regulados en la norma impugnada. Así, con relación a las reducciones introducidas en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones por el art. 4 del Real Decreto-ley, se destaca que la exposición de motivos se limita a señalar que «pretenden aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión *mortis causa* de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido», lo que, a su juicio, constituiría una afirmación de política legislativa (alivio de la carga fiscal de los allegados) que en ningún caso hace referencia a la aparición de circunstancias imposibles o difíciles de prever para cuya solución resulta indispensable la adopción de una medida urgente de carácter legislativo. Igualmente, tampoco aprecian en la valoración de la necesidad y urgencia de la medida, la inexistencia de normativa previa que impidiese al Gobierno actuar ante determinada situación pues, vigente la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre sucesiones y donaciones, el supuesto de hecho (tributación por el impuesto en los casos de transmisión *mortis causa* de una empresa familiar o de la vivienda habitual) estaba perfectamente contemplado y regulado.

Lo mismo ocurriría en relación con la actualización de balances (art. 5 del Decreto-ley), respecto de la que la exposición de motivos, al igual que sucedía en el caso anterior, se centraría en destacar los aspectos presuntamente beneficiosos que la medida puede aportar (la incorporación de técnicas de actualización, aplicación de la misma a los sujetos pasivos del IRPF, la posibilidad de incorporar el efecto del modo de financiación de la empresa, y la sencillez y operatividad de la distribución del saldo de la cuenta de actualización), lo que, para los recurrentes, nada tiene que ver con la descripción de la existencia de una urgente y extraordinaria necesidad que hiciera indispensable la adopción de tal medida. De hecho, la reciente aprobación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades, convertiría la actualización en innecesaria o, al menos, no urgente, pues dicha Ley prevé expresamente (art. 141) la posibilidad de los sujetos pasivos de reali-

zar revalorizaciones contables cuyo importe no se incluye en la base imponible del impuesto, requiriéndose a tal efecto sólo la mención de las mismas en la memoria de la entidad.

Y lo mismo sucedería, finalmente, con la nueva regulación de los incrementos y disminuciones patrimoniales en el IRPF, respecto de los cuales, de una atenta lectura de la exposición de motivos citada se deduciría, una vez más, que la justificación se limita, de un lado, a efectuar una descripción de los aspectos de la reforma que los autores de la norma consideran más relevantes y, de otro, a exponer, so pretexto de una presunta urgencia, lo que no es sino una diferente concepción de cuál debe ser el régimen de tributación de los incrementos y disminuciones de patrimonio. En efecto, la Exposición de Motivos, tras afirmar que el actual sistema fomenta el estancamiento de las inversiones, concluye, sin más, que es urgente remover «este obstáculo fiscal». De este modo, el Decreto-ley objeto de impugnación volvería a confundir lo que puede ser una opción de política legislativa, con la más que dudosa existencia de una real urgencia pues, ni se habría producido una situación imposible o difícil de prever (la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas es de 1991) ni el Gobierno se enfrentaba a una situación de ausencia de regulación. En suma, a juicio de los Diputados recurrentes, el Decreto-ley se limita así a sustituir unas consecuencias jurídicas para unos hechos que ya estaban regulados, recogiendo una opción de política fiscal que, con independencia de que sea como tal medida legítima, hace injustificado la utilización del instrumento del Decreto-ley.

En virtud de todo lo expuesto, concluyen los recurrentes que la falta de justificación y motivación de los preceptos impugnados determina la no concurrencia del presupuesto habilitante exigido por el art. 86.1 CE para la utilización del instrumento del Decreto-ley (extraordinaria y urgente necesidad) y, en consecuencia, el uso abusivo y arbitrario que del mismo se ha efectuado.

c) En tercer lugar, analiza el recurso de inconstitucionalidad determinados preceptos del Real Decreto-ley impugnado desde la perspectiva de la eficacia inmediata de la acción normativa adoptada. A tal fin, comienza recordando que conforme a la doctrina de este Tribunal los decretos-leyes no pueden incluir disposiciones que, «por su estructura misma, independientemente de su contenido, no modifican de manera instantánea la situación jurídica existente, pues de ellas difícilmente podrá predicarse la justificación de la extraordinaria y urgente necesidad» (STC 29/1982). Pues bien, esto sentado, pasan los recurrentes a comprobar la concurrencia del citado requisito en cada uno de los preceptos impugnados.

En relación con el art. 5 del Decreto-ley 7/1996 se destaca, en primer lugar, que, según la propia previsión del precepto, la actualización de balances autorizada se producirá en relación al primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor del Decreto-ley, realizándose las operaciones de actualización dentro del período comprendido entre la citada fecha del cierre del balance (que se producirá en la inmensa mayoría de los supuestos el 31 de diciembre de 1996) y el día en que termina el plazo para su aprobación (esto es, transcurridos los seis meses siguientes a la conclusión del ejercicio económico que, normalmente será el 30 de junio de 1997), y que debe presentarse la declaración correspondiente al balance actualizado dentro del plazo legalmente establecido que, según dispone el art. 142 de la Ley 43/1995, del impuesto sobre sociedades, es el de los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impo-

sitivo (dicho de otra manera, habitualmente entre el día 1 y 25 de julio). Igualmente, se subraya, en segundo lugar, que el precepto impugnado habilita al Gobierno hasta el final del año 1996 para proceder a la aprobación de los coeficientes de actualización (apartado 6). De lo anterior se deduce que la aplicación de la medida no puede tener una eficacia práctica inmediata, capaz por sí misma de modificar la situación jurídica existente, lo que pone de manifiesto el uso abusivo y arbitrario que se ha realizado de este Decreto-ley.

Por lo que se refiere al art. 6 del Decreto-ley 7/1996, que da nueva redacción al art. 45 de la Ley 18/1991, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, después de señalar que aquél suprime la aplicación de los coeficientes reductores según el tiempo de permanencia del bien o elemento en el patrimonio del sujeto pasivo, coeficientes que eran aplicables en aquellos supuestos de transmisión de bienes o derechos adquiridos con dos o más años de antelación, sostienen los recurrentes que dicha alteración no tiene eficacia inmediata ni modifica, de ninguna manera, la situación jurídica existente. Y ello por dos razones: en primer lugar, porque en tanto que todos los bienes adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor del Decreto-ley se rigen por lo dispuesto en su art. 13 (nueva disposición adicional octava de la Ley 18/1991), los bienes adquiridos y posteriormente transmitidos entre la entrada en vigor del Decreto-ley y el día 1 de enero de 1997 sólo podrán generar rendimientos regulares (arts. 58 a 63 de la Ley 18/1991), lo que supone que no han sufrido alteración alguna en su régimen jurídico; y, en segundo lugar, porque la supresión de los citados coeficientes reductores se encuentra íntimamente ligada a la nueva redacción de los arts. 66, 67 y 72 de la Ley 18/1991, dada por los arts. 8, 9 y 10 del Real Decreto-ley 7/1996, preceptos que, en virtud de lo dispuesto en la propia disposición final primera, tercer párrafo, entrarán en vigor el 1 de enero de 1997.

La misma conclusión debe alcanzarse, según los Diputados recurrentes, con referencia al art. 7 del Real Decreto-ley 7/1996, que da nueva redacción al art. 46 de la Ley 18/1991, precepto que introduce los coeficientes de actualización sobre el valor de adquisición (que se fijarán en la Ley de presupuestos generales del Estado), a los efectos de calcular el importe de los incrementos y disminuciones de patrimonio. A su juicio, a esta modificación le son trasladables las consideraciones efectuadas en relación con el artículo anterior, pues antes del 1 de enero de 1997 sólo podrán producirse incrementos o disminuciones regulares, por lo que la modificación operada no tiene eficacia inmediata alguna, máxime si se toma en consideración lo dispuesto en la disposición adicional segunda del Decreto-ley 7/1996 que fija un coeficiente de actualización del valor de adquisición para el ejercicio 1996 de «1,000».

También resulta evidente para los recurrentes que las nuevas redacciones dadas a los arts. 66, 67 y 72 de la Ley 18/1991, por los arts. 8, 9 y 10 del Real Decreto-ley 7/1996, incumplen igualmente los requisitos constitucionalmente exigidos para la utilización del excepcional instrumento legislativo, en la medida en que la disposición final primera, tercer párrafo, no prevé su entrada en vigor hasta el 1 de enero de 1997.

Por lo que al art. 11 del Real Decreto-ley 7/1996 se refiere, que da nueva redacción al art. 75 Ley 18/1991 (tipo de gravamen), entienden los Diputados recurrentes que aunque no se incluye en la previsión de entrada en vigor a que se refiere la disposición final primera, tercer párrafo, tampoco resulta aplicable de modo inmediato, pues todos los apartados de dicho art. 75 hacen referencia a distinciones y supuestos de incrementos de patrimonio que sólo

pueden producirse como consecuencia de la nueva regulación contenida en los arts. 66, 67 y 72 de la Ley 18/1991, preceptos que, como se ha dicho, sólo entrarán en vigor el 1 de enero de 1997.

También el art. 12 del Real Decreto-ley 7/1996, que da nueva redacción a la disposición transitoria quinta de la Ley 18/1991, en la medida en que se limita a cambiar la referencia a su art. 45 por una cita del art. 46 de la misma Ley, «tendría la misma eficacia inmediata que puede deducirse del precepto citado en último lugar».

El art. 13 del Real Decreto-ley 7/1996, por su parte, añade una disposición transitoria octava a la Ley 18/1991, que regula el régimen de tributación de los incrementos y disminuciones de patrimonio que, derivados de bienes y derechos adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley, se produzcan como consecuencia de transmisiones efectuadas a partir del 1 de enero de 1997. Pues bien, resulta evidente también aquí para los recurrentes que, al igual que sucedía respecto de los arts. 8, 9 y 10 del Real Decreto-ley, la propia previsión del momento de aplicación del nuevo régimen impide apreciar la eficacia inmediata de la medida adoptada.

De todo lo expuesto hasta el momento deducen los recurrentes que los artículos 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13 (en lo referente al apartado 2 de la nueva disposición transitoria octava de la Ley 18/1991), disposición adicional segunda y disposición final primera, tercer párrafo, del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, carecen de eficacia inmediata y, en consecuencia, impiden apreciar la concurrencia del requisito de la extraordinaria y urgente necesidad constitucionalmente requerido para la utilización del Decreto-ley.

d) Seguidamente los recurrentes abordan la cuestión del carácter provisional o no de las medidas contenidas en los respectivos preceptos del Decreto-ley objeto del recurso, cuestión que, conforme a las SSTC 6/1983 y 80/1986, sería determinante para decidir la correcta adecuación entre la situación de urgencia habilitante del empleo de esta fuente del Derecho y las soluciones normativas contenidas en la disposición. Porque aun cuando, como señala la STC 6/1983, no todos los decretos-leyes tienen que quedar sometidos a un plazo de vigencia, la provisionalidad de sus medidas sí puede constituir un factor determinante para apreciar la adecuación entre la necesidad habilitante y la regulación normativa producida. Desde esta perspectiva, excepto en los arts. 13 y 14 del Decreto-ley, en todos los demás supuestos se produciría una regulación de carácter permanente.

En efecto, a juicio de los recurrentes, el art. 4 del Real Decreto-ley establece nuevas bonificaciones en el Impuesto sobre sucesiones y donaciones, sin que de su redacción pueda deducirse carácter transitorio alguno; el art. 5 (actualización de balances) tampoco tiene carácter provisional o transitorio «pues la actualización autorizada se produce en un ejercicio concreto, dando lugar a un tributo de carácter instantáneo»; y, por último, la nueva regulación de los incrementos y disminuciones de patrimonio en el IRPF contenida en los arts. 6 a 12, 13, en lo relativo al apartado 2 de la nueva disposición transitoria octava de la Ley 18/1991, disposición adicional segunda y disposición final primera, tercer párrafo, no sólo no posee carácter provisional o transitorio, sino que ni siquiera entrará en vigor hasta el 1 de enero de 1997.

En consecuencia, los preceptos citados anteriormente tampoco cumplirían el requisito de la provisionalidad que, a juicio de los recurrentes, exige la jurisprudencia constitucional en orden a la concurrencia del presupuesto habilitante.

e) A continuación se analiza en el recurso de inconstitucionalidad si el Decreto-ley objeto del presente proceso constitucional invade materias que, conforme al art. 86.1, segundo inciso, del Texto Constitucional, le están vedadas, para lo cual se analiza el principio de legalidad tributaria recogido en el art. 31.3 CE, en los términos en que ha sido entendido por este Tribunal Constitucional. En este sentido, comienzan los recurrentes recordando que, conforme a nuestra doctrina, la circunstancia de que «una materia esté reservada a la ley ordinaria, con carácter absoluto o relativo, no excluye eo ipso la regulación extraordinaria y provisional de la misma, mediante Decreto-ley», siempre que se dé el presupuesto habilitante y no «afecte» a las materias excluidas (STC 60/1986, FJ 2). Seguidamente, se subraya que la STC 6/1983 ha vinculado la materia vedada al decreto-ley por el art. 86.1 CE con la reserva a la ley por el art. 31.3 CE, de manera que no podrá regularse a través de aquel instrumento normativo todo aquello que, conforme a este último precepto constitucional, deba ser regulado directamente por ley ordinaria. Y a este respecto se destaca que, de acuerdo con la citada Sentencia, «la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su esencial configuración, dentro de la cual puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquier otra regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones, porque esto último no constituye alteración de elementos esenciales del tributo». En definitiva –se concluye–, siguiendo la doctrina de ese Tribunal que ha quedado expuesta, un decreto-ley que cree *ex novo* un tributo o establezca una exención o bonificación debe ser declarado inconstitucional por afectar al principio de reserva de ley del art. 31.3 CE, que se convierte en límite infranqueable para aquel tipo de normas provisionales.

Sentado lo anterior, los recurrentes consideran que los arts. 4 y 5 del Real Decreto-ley 7/1996 vulneran el art. 86.1 CE, segundo inciso, al infringir la reserva de ley tributaria. Concretamente, el art. 4, que introduce un nuevo apartado 5 en el art. 20 de la Ley 29/1987, al prever una reducción equivalente al 95 por 100 en la base imponible del Impuesto sobre sucesiones, en los supuestos de transmisión de empresas y de la vivienda habitual, estaría estableciendo, como vendría a reconocer la propia exposición de motivos de la norma impugnada, un beneficio fiscal y, por ende, excedería los límites de la reserva de ley recogidos por la STC 6/1983. Y el art. 5, en la medida en que crea lo que la propia norma denomina un «gravamen único del 3 por 100» sobre el saldo acreedor de la cuenta Reserva de revalorización, estaría creando un nuevo tributo con todos sus elementos esenciales, incurriendo, de este modo, en clara inconstitucionalidad al exceder igualmente los límites que impone el art. 86.1 CE, tal y como ha sido interpretado por la STC 6/1983.

f) Seguidamente, denuncian los Diputados recurrentes el incumplimiento por el Decreto-ley 7/1996 del límite previsto en el segundo inciso del número 1 del art. 86 CE, que prohíbe a este instrumento normativo «afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I, al régimen de las Comunidades Autónomas ni al Derecho electoral general». En este sentido, recuerdan que, conforme a la STC 11/1983, «la cláusula restrictiva del art. 86.1 CE («no podrán afectar...») debe ser entendida de modo tal que ni reduzca a la nada el decreto-ley... ni permita que por decreto-ley se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del título I, ni dé pie para que por decreto-ley se

vaya en contra del contenido o elementos esenciales de alguno de tales derechos», debiéndose tener muy en cuenta «la configuración constitucional del derecho afectado en cada caso» (FJ 8).

Pues bien, partiendo de esta doctrina, los recurrentes llegan a la conclusión de que la nueva regulación que de los incrementos y disminuciones patrimoniales hace el Decreto-ley impugnado vulnera el art. 86 CE, en tanto que afecta al núcleo esencial del deber de contribuir. Para llegar a esta conclusión comienzan determinando cuál es la configuración constitucional del deber afectado, esto es, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado. Y, a estos efectos, resaltan dos notas constitucionales básicas: de un lado, que el tributo –y su sistema– es el medio a través del cual la Constitución prevé la contribución al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE) y, de otro lado, que la Constitución quiere asegurar una función esencial y protagonista al poder legislativo en la regulación de los tributos, como se pone de manifiesto cuando excluye la materia tributaria de la iniciativa popular (art. 87.3 CE), al restringir el ámbito de la ley anual de presupuestos generales del Estado en cuanto a la modificación de tributos y la prohibición de crearlos (art. 134.7 CE) o, en fin, al establecer una legalidad reforzada para los beneficios fiscales (art. 133.3 CE).

De lo anterior se deduce que el derecho constitucional a una justa distribución de la carga tributaria se verá afectado cuando se lleve a cabo una regulación del contenido o de los elementos esenciales del IRPF que impliquen la alteración de aquellos criterios de reparto, como es el caso de la nueva regulación que sobre los incrementos y disminuciones patrimoniales ha efectuado el Real Decreto-ley 7/1996. En efecto, el nuevo régimen tributario de los incrementos y disminuciones de patrimonio convierte el gravamen sobre estas rentas dentro del IRPF en un impuesto autónomo, esto es, en un impuesto de producto que grava a tipo fijo y proporcional (del 20 por 100) determinadas rentas aisladamente, que no quedan sometidas a la progresividad del impuesto. En consecuencia, con esta modificación normativa se realiza una regulación sustancial en un impuesto –como es el que grava la renta de las personas físicas– que afecta al «régimen general» del deber de contribuir del art. 31.1 CE, en tanto que supone una modificación del reparto de la carga tributaria respecto de determinadas rentas que infringe el deber constitucional de contribuir (art. 31.1 CE) en cuanto constituye una materia excluida del ámbito del decreto-ley (art. 86.1 CE).

En efecto, a juicio de los Diputados recurrentes, el Impuesto sobre la renta de las personas físicas es, junto con el Impuesto sobre el patrimonio, un tributo fundamental para hacer efectivo ese deber de contribuir. En este sentido, la reforma llevada a cabo por el Real Decreto-ley 7/1996, objeto del presente recurso, en lo que se refiere a la diferenciación del tratamiento de los incrementos y disminuciones patrimoniales dentro del IRPF, no puede legítimamente hacerse sino a través de una ley ordinaria formal de las Cortes Generales ya que, por «afectar» al deber de contribuir del art. 31.1 CE, ha de entenderse como materia excluida del decreto-ley (art. 86.1 CE). Por esta razón, colisionarían con dicho precepto constitucional los arts. 6, 7, 8, 10, 11, 13 y 14 del Real Decreto-ley 7/1996 (arts. 45, 46, 66, 72, 75, disposiciones transitorias octava y novena de la Ley 18/1991), así como, por conexión, los arts. 9, 12 y la disposición adicional segunda, pues al introducir un nuevo régimen para los incrementos y disminuciones de patrimonio con la intención de someterlos a un tipo fijo y único del 20

por 100 (en concreto, a los generados en más de dos años), se establece una nueva concepción del IRPF y, por tanto, cabe deducir que los preceptos del Real Decreto-ley 7/1996 citados incurren en causa de inconstitucionalidad por haber excedido los límites materiales que en relación al ámbito de regulación del decreto-ley se desprenden del art. 86.1 CE.

g) Finalmente, entienden los recurrentes que el nuevo régimen tributario que para los incrementos y disminuciones patrimoniales establece el Real Decreto-ley 7/1996, vulnera también los principios de igualdad, progresividad y capacidad económica del art. 31.1 CE, al estarse en presencia de medidas que producen una considerable reducción de la progresividad. En este sentido, en relación con los principios contenidos en dicho precepto constitucional, los recurrentes recuerdan que este Tribunal ha señalado: que, a diferencia de otras Constituciones, la española «alude expresamente al principio de la capacidad contributiva y, además, lo hace sin agotar en ella –como hiciera cierta doctrina– el principio de justicia en materia contributiva» (STC 27/1981, FJ 4); que la capacidad económica de cada uno implica la obligación de «buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra», siendo suficiente que «dicha capacidad económica exista como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto para que aquel principio quede a salvo» (STC 37/1987, FJ 13); que «el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad» (STC 27/1981, FJ 4); que la igualdad tributaria «va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad, por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio» (SSTC 27/1981; 8/1986; 45/1989 y 76/1990).

Pues bien, según los recurrentes, como consecuencia de la nueva regulación de los incrementos y disminuciones patrimoniales efectuada por Real Decreto-ley 7/1996, se origina una desigualdad entre estas rentas y el resto de fuentes gravadas en el IRPF, desaparece la progresividad al establecerse un tipo de gravamen proporcional y se desconoce el principio de capacidad porque no se busca la riqueza real donde ésta se encuentra. En tal sentido, se recuerda que, conforme a la STC 76/1990, el art. 31.1 CE permite una «cierta desigualdad cualitativa», aunque «para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos» (FJ 9). Y este juicio de proporcionalidad es el que, a juicio de los recurrentes, no pueden superar las medidas contenidas en el Real Decreto-ley 7/1996 en las que se regula el tratamiento tributario de los incrementos y disminuciones patrimoniales dentro del IRPF, dado que dicha norma produce un resultado «especialmente gravoso o desmedido» en el reparto de la carga tributaria entre los sujetos pasivos por obligación personal del citado tributo, porque al establecer un tipo de gravamen fijo y único del 20 por 100 sobre unos determinados rendimientos (ganancias patrimoniales) se produce una distribución injusta de la carga fiscal porque «lo que

unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar» (SSTC 110/1984, FJ 3; y 76/1990, FJ 3). La ley –afirman– no puede desconocer que el estímulo y propensión al fraude en el sistema tributario es tanto mayor cuanto más grande sea la diferencia entre la imposición de la renta ordinaria y las ganancias del capital, y que las oportunidades de fraude son desiguales, siendo mayores para los poseedores de patrimonios más grandes que para los pequeños propietarios, y de los propietarios en general frente a los no propietarios. Por tanto, de no tenerse en cuenta esta tangible realidad para operar sobre ella congruentemente, en lugar de hacerlo en la dirección opuesta, estaremos ante medidas incompatibles con los postulados del art. 31.1 CE.

Dicho lo que antecede, a juicio de los Diputados recurrentes, vulneran el art. 31.1 CE los arts. 8, 10, 11, 13, 14 y, por conexión, el art. 9, todos ellos, del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio. Al objeto de fundamentar esta conclusión recuerdan que el nuevo sistema se caracteriza por someter los incrementos y disminuciones de patrimonio procedentes de la transmisión de bienes o derechos adquiridos con más de dos años de antelación a un tipo fijo y único del 20 por 100, excluyéndose, en consecuencia, tales rendimientos de la aplicación de la tarifa progresiva del impuesto. Se produce así –señalan– una ruptura en la progresividad del impuesto de la que derivan varias infracciones del art. 31.1 CE. Así, en primer lugar, aquellos sujetos pasivos que sólo hubieran obtenido rendimientos procedentes de incrementos de patrimonio sometidos al tipo fijo del 20 por 100, podrían aplicarse, sin ninguna justificación de índole objetiva, los beneficios fiscales establecidos en consideración al carácter progresivo del tipo de gravamen en el IRPF (deducciones en la cuota), circunstancia que infringe el principio de capacidad económica, al dar el mismo tratamiento en la determinación de la base imponible y en la de la cuota líquida del impuesto a sujetos pasivos que tributarán al tipo progresivo de la tarifa frente a sujetos que sólo serán gravados al tipo fijo del 20 por 100, así como el principio de progresividad al ser compatible la aplicación de normas establecidas para una tarifa progresiva con el gravamen único de determinadas fuentes de renta.

En segundo lugar, para los recurrentes, la misma infracción provocaría la posibilidad de compensar los incrementos y disminuciones de patrimonio regulares (que se someten a una tarifa progresiva) con los irregulares (que tributan a un tipo fijo del 20 por 100), lo que implica la injustificada comunicación entre rendimientos sometidos a una tarifa progresiva y otros gravados por un tipo proporcional, con el efecto, además, de minorar precisamente los rendimientos sujetos a mayor gravamen.

En tercer lugar, consideran que la infracción del principio de progresividad del tributo resulta especialmente intensa para bases tributarias elevadas (que se acerquen al tipo marginal máximo de la tarifa), pues beneficia de manera exorbitante a los preceptores de rentas que obtengan ganancias de capital en un plazo superior a dos años.

Finalmente, a juicio de los Diputados recurrentes, siendo las anteriores consideraciones trasladables al que se ha denominado como régimen transitorio (limitación del tipo al 20 por 100, incluso para los incrementos que durante 1996 se deriven de elementos con entre uno y dos años de antigüedad), llama la atención el hecho de que en tal régimen (que con

relación a los bienes o derechos transmitidos a partir de 1 de enero de 1997 tiene carácter indefinido), y pese a someterse a reducción el importe de los incrementos patrimoniales, expresamente se excluyen de la aplicación de los correspondientes coeficientes las disminuciones patrimoniales, disminuciones que, sin ningún tipo de limitación, siempre podrán ser integradas por los sujetos pasivos. Tal peculiaridad, aparte de afectar a la progresividad del impuesto carecería de una fundamentación objetiva y razonable, lo que la hace incompatible con el principio de capacidad económica, pues no existe motivo alguno para otorgar tan beneficioso trato a las citadas disminuciones, cuando la ley del impuesto renuncia al ingreso tributario por el transcurso de un determinado lapso temporal. En definitiva, también esta previsión resultaría contraria al art. 31.1 CE.

En conclusión, a juicio de los recurrentes, los arts. 8, 10, 11, 13, 14 y, por conexión, el art. 9 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, son inconstitucionales por infringir los principios de igualdad, progresividad y capacidad económica establecidos en el art. 31.1 CE.

3. La Sección Cuarta de este Tribunal, por providencia de 17 de septiembre de 1996, acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad, dando traslado del mismo y documentos que lo acompañan, conforme establece el art. 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, y al Gobierno, por conducto del Ministerio de Justicia, para que, en el improrrogable plazo 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 incoación del recurso (lo que se cumplimentó en el BOE núm. 232, de 25 de septiembre).

4. Por escrito registrado el día 26 de septiembre de 1996, el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, se personó en el procedimiento pidiendo una prórroga del plazo inicialmente otorgado para formular alegaciones, por el máximo legal, habida cuenta del número de asuntos que pendían ante esa Abogacía, lo que le fue concedido por providencia de la Sección Cuarta de este Tribunal de 27 de septiembre de 1996.

Evacuando el anterior trámite de alegaciones, por escrito fechado el día 24 de septiembre de 1996 y registrado en este Tribunal el día 27 de septiembre siguiente, el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó a este Tribunal que dicha Cámara no se personaría en el procedimiento ni formularía alegaciones, poniendo a disposición del Tribunal las actuaciones que pudiera precisar, con remisión a la Dirección de Estudios y Documentación de la Secretaría General. Posteriormente, por escrito de 1 de octubre de 1996, registrado el día 3 de octubre siguiente, el Presidente del Senado acordó que se tuviera a dicha Cámara por personada en el procedimiento y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

5. El Abogado del Estado cumplimentó el trámite conferido mediante escrito presentado en el Registro General de este Tribunal el día 7 de octubre de 1996, en el que suplicaba que, previos los trámites legales, se dictara Sentencia por la que se declarase la plena constitucionalidad de los artículos impugnados.

Comienza el Abogado del Estado sus alegaciones afirmando la plena constitucionalidad del empleo del decreto-ley para establecer medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera. Y lo hace partiendo de la posibilidad de utilización del decreto-ley como medida constitucionalmente lícita en todos aquellos casos en los que sea necesaria una acción normativa inmediata o en que las coyunturas

económicas exijan una rápida respuesta, correspondiendo el juicio político sobre la conveniencia de este hecho al Gobierno, sin perjuicio de su posible control jurídico (SSTC 177/1990, de 15 de noviembre, FJ 3; y 225/1993, de 8 de julio, FJ 4). Pues bien, a su juicio, el Real Decreto-ley impugnado encaja en esta situación, pues resultaba imprescindible hacer una regulación de determinadas medidas de alcance económico que no podían esperar, sin perjuicio de su necesaria convalidación. En efecto, el Decreto-ley –afirma– se ha dictado para hacer frente a una situación que, en principio, podía calificarse como de «extraordinaria y urgente necesidad», en el sentido que esta expresión ha recibido en la jurisprudencia constitucional (SSTC 6/1983, 111/1983, 29/1986, 60/1986 y 177/1990). En particular, es la exposición de motivos de la norma impugnada la que recoge las circunstancias que justificarían el instrumento normativo adoptado. Así, por lo que se refiere a los preceptos relativos al Impuesto sobre sucesiones y donaciones, se dice que «las medidas sobre el impuesto sobre sucesiones y donaciones pretenden aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión *mortis causa* de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectúe a favor de ciertas personas allegadas al fallecido». La medida –señala el Abogado del Estado– se adopta para potenciar, en un momento en que se desea reactivar la economía, el desarrollo de las empresas familiares.

En relación con las disposiciones atinentes a la regularización de balances –prosigue–, la exposición de motivos prevé que «en materia de actualización de balances, para nadie es desconocido el amplio arraigo y significación que, en nuestra práctica tributaria, han tenido y tienen las normas de actualización de balances. En efecto, con una cierta periodicidad, la autoridad económica, consciente de las dificultades que las tensiones inflacionistas causan a nuestras empresas, ha procedido a la autorización de la actualización monetaria de valores contables sin carga fiscal o con una carga fiscal simbólica». Así mismo señala que «el escenario económico actual y el hecho de haber transcurrido más de doce años desde la última actualización autorizada, considerando además la reciente entrada en vigor de una Ley del Impuesto sobre Sociedades, justifica plenamente la norma de actualización contenida en el presente Real Decreto-ley, que permitirá, entre otras ventajas, a nuestras empresas conocer sus costes reales de producción, determinar más exactamente su beneficio y potenciar la financiación interna de las mismas elevando, por tanto, su capacidad de acceso al mercado de capitales».

Por último y respecto de la nueva tributación de los incrementos patrimoniales, entiende el Abogado del Estado que la urgencia de la medida se recoge con toda claridad en la exposición de motivos del Real Decreto-ley que señala que «el Gobierno considera de urgente necesidad, para el relanzamiento de nuestra economía, el remover este obstáculo fiscal, liberando de esta cautividad a muchas inversiones, sin que desaparezcan, por otra parte, los incentivos que a la inversión a largo plazo supone el diferimiento de gravamen y la garantía de un tipo fijo. Por otra parte, también se requiere ser respetuoso con quienes planificaron sus inversiones al amparo de las expectativas generadas por la Ley 18/1991, a cuyo efecto se crea un régimen transitorio que favorece el paso hacia el nuevo sistema». La propia exposición de motivos del Real Decreto-ley explica la modificación introducida en la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas al establecer que «a partir de

la entrada en vigor del presente Real Decreto-ley existirán dos regímenes diferentes; uno, el aplicable a las plusvalías y minusvalías resultantes de elementos patrimoniales adquiridos a partir de su entrada en vigor. Este nuevo sistema gravará las plusvalías reales, y para las obtenidas en más de dos años, contará, en la generalidad de los casos, con un mínimo exento de 200.000 pesetas y un tipo del 20 por 100; y otro, el transitorio, aplicable a los incrementos y disminuciones derivados de elementos adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor de esta norma. Este último se caracteriza porque, por una parte, consolidará una reducción del incremento de patrimonio del doble de aquélla a que tuviese derecho el sujeto pasivo, con arreglo al régimen anterior de este Real Decreto-ley, un límite temporal: 31 de diciembre de 1996; y, por otra, porque no reducirá las disminuciones de patrimonio. A ello deberá añadirse, de un lado, la corrección del valor de adquisición si el elemento se transmitiese a partir de 1997 y de otro el tipo de gravamen, que para 1996 será el vigente hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley, si bien limitado al 20 por 100 el tipo aplicable a incrementos de patrimonio irregulares y que para las transmisiones que se efectúen a partir del 1 de enero de 1997 el tipo aplicable será el señalado para el nuevo sistema».

Apreciada pues, por el Gobierno, la situación de extraordinaria y urgente necesidad que en la práctica se ha producido, a juicio del Abogado del Estado no hay obstáculo para que el Real Decreto ley en cuestión, se haya dictado.

Seguidamente, el Abogado del Estado, en contra de lo mantenido por los Diputados recurrentes (que defienden que los preceptos recurridos crean tributos y contravienen el artículo 86.1 CE), destaca que lo que hace la norma impugnada no es otra cosa que, en el impuesto sobre sucesiones y donaciones, delimitar la base liquidable respecto de determinadas transmisiones *mortis causa* y, en relación con los impuestos sobre sociedades y sobre la renta de las personas físicas, una pura reducción de los tipos aplicables, para adecuar los impuestos citados a la nueva realidad con la intención de prestar un apoyo esencial, de una parte, a las empresas familiares, de otra, a las entidades que deben llevar una contabilidad que reproduzca fielmente la situación patrimonial y, finalmente, a quienes habiendo obtenido una plusvalía, no la realizan por un excesivo coste fiscal, aliviando éste para facilitar la circulación del dinero y la generación de riqueza.

A continuación el Abogado del Estado analiza, en primer lugar, la posibilidad de que por decreto-ley se proceda a modificar los tributos existentes y, a tal fin, subraya que con la utilización del decreto-ley no se han violado los límites que establece el art. 86 CE, pues el citado instrumento legislativo no afecta a «los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I» por el hecho de que en el referido título se encuentre el art. 31.1. Y es que en el sistema constitucional español –señala– no rige de manera absoluta el principio de legalidad para todo lo atinente a la materia tributaria, dado que la reserva de ley se limita a la creación de los tributos y a su especial configuración, dentro de la cual, como señaló la STC 6/1983, puede genéricamente situarse el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias, pero no cualquiera otra regulación de ellos. Y la rebaja generalizada y proporcional de los tipos para todo el territorio español, y la reducción de la base imponible aplicable de un determinado impuesto, no significa el establecimiento de presta-

ciones patrimoniales sino la minoración de la presión fiscal que los ciudadanos soportan.

De otra parte, recuerda el Abogado del Estado que, como señaló la STC 111/1983, la cláusula restrictiva contenida en el art. 86.1 CE «debe ser entendida de modo tal que ni reduzca a la nada el decreto-ley, que es un instrumento normativo previsto por la Constitución del que es posible hacer uso para dar respuesta a las perspectivas cambiantes de la vida actual», ni permite que por decreto ley «se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del título I, ni dé pie para que por decreto ley se vaya en contra del contenido o elementos esenciales de alguno de tales derechos» (FJ 8).

En segundo lugar, procede el Abogado del Estado a deslindar la diferencia entre las materias reservadas a la ley tributaria y las materias vedadas al Decreto-ley, que en el recurso de inconstitucionalidad se confunden. Es cierto –afirma– que el art. 31.3 CE establece que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público «con arreglo a la ley»; y que el art. 133.1 CE declara que la potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado «mediante ley». La reserva legal del art. 31.3 CE –recuerda– ha sido calificada de relativa por este Tribunal Constitucional, de manera que sólo están reservados a la ley en materia tributaria el establecimiento o la creación *ex novo* de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo (SSTC 37/1981, 6/1983, 41/1983, 51/1983, 179/1985 y 19/1987). Ahora bien, también es cierto –subraya– que conforme a la doctrina constitucional el hecho de que «una materia esté reservada a la ley ordinaria con carácter absoluto o relativo, no excluye *eo ipso* la regulación extraordinaria y provisional de la misma mediante decreto-ley» (STC 60/1986), porque «la mención a la ley no es identificable en exclusividad con la ley en sentido formal». De este modo –concluye–, para comprobar si el decreto ley se ajusta a la CE «habrá que ver si reúne los requisitos establecidos en el art. 86... y si no invade ninguno de los límites en él enumerados o los que, en su caso, se deduzcan razonablemente de otros preceptos del texto constitucional, como, por ejemplo, las materias reservadas a la ley orgánica, o aquellas otras para las que la Constitución prevea *expressis verbis* la intervención de los órganos parlamentarios bajo forma de ley». «No hay aquí, por tanto, un problema de reserva de ley, sino vulneración o no de los requisitos y los límites que para la emanación de los decretos-leyes por el Gobierno establece la Constitución».

Es preciso, pues, a juicio del Abogado del Estado, separar con claridad los problemas relativos a la reserva de ley tributaria y los concernientes al régimen constitucional del decreto-ley. Porque nada hay en el tenor del art. 31.3 CE o en el del 133.1 CE o, en fin, en el resto de la Constitución, que obligue a entender que la reserva contenida en los dichos preceptos es exclusivamente a la ley votada en Cortes, con exclusión de cualesquiera otras normas de rango y fuerza de ley previstas por la Constitución. De modo que, la idoneidad constitucional del decreto-ley en materia tributaria reposa exclusivamente en la interpretación de los límites *ratione materiae* que le señala el art. 86.1 CE y, en particular, la prohibición de «afectar» a «los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título primero» de la CE, entre los cuales se halla el deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE.

En relación con el alcance de esta prohibición, subraya el Abogado del Estado que la STC 11/1983, partiendo de que debe poder hacerse uso del decreto

ley «para dar respuesta a las perspectivas cambiantes de la vida actual» o «intervenir cuando las coyunturas económicas exigen rápida respuesta», ha señalado que no cabe que por dicho instrumento «se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del título I, ni se dé pie para que (...) se vaya en contra del contenido o elementos esenciales de alguno de tales derechos» (FJ 8). Destaca además el Abogado del Estado que «los elementos esenciales del tributo» como materia reservada a la ley y la prohibición al decreto ley de regular el régimen general del deber de contribuir son conceptos constitucionales distintos que sirven a funciones diferentes. En efecto, el decreto ley puede contener disposiciones sobre los elementos esenciales del tributo (por ejemplo, la base o el tipo de gravamen) siempre que no supongan regulación del régimen general ni alteración esencial del deber de contribuir; un pequeño cambio en un elemento esencial de cierto tributo –señala– puede no entrañar más que una alteración no esencial del deber constitucional de contribuir.

Sentado lo anterior, procede el Abogado del Estado a analizar los preceptos del Real Decreto-ley 7/1996 a los que afecta el recurso de inconstitucionalidad, englobándolos en tres grupos: en primer lugar, el art. 4; en segundo lugar, el art. 5; y, finalmente, los arts. 6 a 14, la disposición adicional segunda y la disposición final primera, tercer párrafo.

En relación con el art. 4 del Real Decreto-ley 7/1996, considera el Abogado del Estado que lo que realmente prevé este precepto es un procedimiento para el cálculo de la base liquidable, en el supuesto de que lo transmitido *mortis causa* sea una empresa individual o familiar o la vivienda habitual de la familia. A su juicio, lo que se hace es una pura regulación parcial de la base del impuesto que no entraña más que una especialidad dentro de las categorías del mismo. Y, como se ha dicho, el decreto-ley puede contener disposiciones sobre los elementos esenciales del tributo (base o tipo de gravamen aplicable) siempre que no supongan regulación del régimen general ni alteración del deber de contribuir, razón por la cual ningún reproche de inconstitucionalidad cabe hacer, a su juicio, a este precepto.

En cuanto al art. 5 de la norma impugnada, rechaza el Abogado del Estado que dicho precepto establezca un tributo con todos sus elementos esenciales. En su opinión, mantener –como hacen los recurrentes– que la mera circunstancia de que se permita una actualización de balances con un determinado tratamiento fiscal implica la creación *ex novo* de un tributo, es desconocer la relevancia que históricamente han tenido en los impuestos directos este tipo de medidas. Por el contrario, esta normativa tiene el carácter de accesoria o complementaria de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades, como vendría a señalar el propio art. 15.11 de la Ley 43/1995. Además, que el gravamen que impone la actualización de balances no significa un tributo autónomo, resultaría palmariamente del art. 5.1 del Real Decreto-ley que prevé que «podrán acogerse, con carácter voluntario, a la actualización de valores regulada en la presente disposición», quienes cumplan las condiciones que la misma prevé. En efecto, es evidente –afirma el Abogado del Estado– que en caso de falta de acogimiento a lo determinado en la norma se aplicará el régimen previsto con carácter general en las Leyes reguladoras de los impuestos directos que graven las rentas de los sujetos pasivos. Si los sujetos pasivos se benefician de las normas sobre actualización de balances, ello determinará, automáticamente, un menor coste fiscal en el momento en que se actualicen los balances contables por aplicación

de las normas del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades.

En suma, a juicio del Abogado del Estado, tampoco hay en el supuesto considerado regulación del régimen general de los impuestos directos, y menos aun alteración del deber de contribuir ya que, aun cuando se prevé un tratamiento fiscal más benévolo, no por ello deja de gravarse el denominado «saldo acreedor de la cuenta de reserva de revalorización».

Respecto del tercer grupo de preceptos analizado –esto es, los arts. 6 a 14, disposición adicional segunda y disposición final primera, tercer párrafo, del Real Decreto-ley 7/1996– parte el Abogado del Estado de la premisa de que el art. 31.1 CE permite la existencia de diversos modelos de fiscalidad en la imposición directa. Desde luego –señala–, no puede pensarse que la concepción del Impuesto sobre la renta de las personas físicas configurada con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley es la única constitucionalmente posible. Como tampoco cabe concebir que la Constitución sólo admita un determinado grado de progresividad en el sistema, o incluso en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas. El grado de progresividad del sistema y del impuesto podrá determinarlo en cada caso el legislador según la situación económica y las demandas de la sociedad destinataria de la norma, respetando, por supuesto, los principios constitucionales.

Esto sentado, para el Abogado del Estado, reprochar –como hacen los recurrentes– la no aplicación a los incrementos y disminuciones patrimoniales irregulares de un tipo progresivo, con fundamento en que ello afecta al deber constitucional de contribuir que sólo puede ser regulado por ley formal, equivale a considerar que el régimen, no progresivo, de la imposición indirecta sería inconstitucional si fuera objeto de regulación, por nimia que fuere, a través de un Real Decreto-ley.

A su juicio, las normas contenidas en los arts. 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13 y 14, en la disposición adicional segunda y en la disposición final primera, tercer párrafo, del Real Decreto-ley impugnado lo que hacen es recoger la tributación de los incrementos patrimoniales, con las oportunas especialidades de derecho transitorio, en función de una coyuntura económica que exige una rápida respuesta, expresión ésta utilizada por las SSTC 6/1983 y 111/1983. No hay, pues, una alteración esencial del deber de contribuir, sino una modulación de los tipos aplicables a unas determinadas rentas con el objeto de permitir que las plusvalías derivadas de la revalorización de ciertas inversiones no permanezcan latentes, sino que, puestas de manifiesto, contribuyan a una mayor circulación de los bienes y ello reactive la situación económica.

Desde luego –concluye–, siendo constitucionalmente posible la regulación parcial de los tributos por decreto-ley, también lo es que esta regulación parcial afecte al grado de mayor o menor progresividad, siempre que no se establezca un nuevo tributo y que la regulación de los elementos esenciales de los existentes no implique una sustancial alteración de los mismos.

Por otra parte, examina el Abogado del Estado la vulneración del art. 31.1 CE que, en opinión de los recurrentes, produciría el tratamiento fiscal de los incrementos y disminuciones de patrimonio contenido en los arts. 8, 9, 10, 11, 13 y 14 del Real Decreto-ley 7/1996. A este respecto, señala en primer lugar que la tesis que sustentan los Diputados recurrentes es que cualquier alteración de la normativa tributaria debe tener, al menos, una sospecha de inconstitucionalidad, salvo que incremente la carga fiscal. Sin embargo, los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad

recogidos en el art. 31.1 CE no exigen el incremento paulatino de la presión fiscal sobre los sujetos pasivos; ni la progresividad del sistema tributario requiere que su grado vaya aumentando con el transcurso del tiempo, sino que éste puede disminuir sin que por ello se violente el art. 31.1 CE.

A continuación, subraya el Abogado del Estado que, conforme a la doctrina de este Tribunal, la justicia del sistema tributario no puede separarse de los principios de progresividad y de igualdad, igualdad que va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del art. 14 CE: una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio (SSTC 27/1981, 8/1986, 45/1989, 76/1990). Pues bien, a su juicio, tras la reforma operada por el Real Decreto-ley impugnado, igualdad y progresividad permanecen en el sistema tributario y en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas singularmente considerado. En este sentido, pone de manifiesto que la propia norma recoge en su art. 11 (que modifica el art. 75 de la Ley 18/1991), respecto de la base liquidable constituida por los incrementos de patrimonio derivados de elementos patrimoniales adquiridos con antelación a la fecha en que tenga lugar la alteración en la composición del patrimonio, la aplicación del tipo 0 por 100, en caso de que aquélla no sobrepase las 200.000 pesetas. Aquí –afirma– se introduce una cierta «desigualdad cualitativa», ya que, si la base liquidable supera las 200.000 pesetas, el tipo aplicable será el 20 por 100.

Además –subraya–, el Impuesto sobre la renta de las personas físicas sigue siendo progresivo. Desde luego, la escala que se contiene en la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (art. 74), continúa siendo aplicable a la base liquidable regular del sujeto pasivo e, incluso, con ciertas particularidades, respecto de los incrementos de patrimonio procedentes de la transmisión de elementos adquiridos con dos o menos años de antelación a la fecha en la que tenga lugar la alteración en la composición del patrimonio (art. 11 del Real Decreto-ley) y respecto de los producidos durante 1996, con el límite de que el tipo no podrá exceder del 20 por 100 en la forma que se recoge en el art. 14 del Real Decreto-ley.

Finalmente, destaca el Abogado del Estado que existe en el recurso de inconstitucionalidad una cita sesgada de las SSTC 110/1984 y 76/1990. Y es que, cuando dichas sentencias afirman que «es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración Tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta de la carga fiscal, pues lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos facilidades de defraudar», se están refiriendo a la obligación de cumplir la legislación tributaria y a las funciones administrativas para controlar el cumplimiento, no al sistema tributario en sí.

En definitiva, para el Abogado del Estado, la modificación introducida en la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas en la tributación de los incrementos patrimoniales, no sólo no desconoce la capacidad económica de los sujetos gravados, dado que lo que se somete a tributación es el aumento de valor de un elemento integrante de un patrimonio, puesto de manifiesto en el momento en que tiene lugar la alteración de aquél, sino que, además, respeta los principios de igualdad y progresividad exigidos al sistema, discriminando los incrementos de patrimonio irregulares de elementos adquiridos

hace más de dos años y puestos de manifiesto en el ejercicio superiores a las 200.000 pesetas de los inferiores a dicha cantidad y manteniendo la progresividad del impuesto.

6. Por providencia de 5 de julio de 2005, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 7 del mismo mes y año.

II. Fundamentos jurídicos

1. En el presente recurso alegan los Diputados recurrentes la inconstitucionalidad de los artículos 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, la disposición adicional segunda y la disposición final primera, párrafo tercero, del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, por vulneración del art. 86.1, inciso primero, de la Constitución española. Además, entienden que los arts. 4 y 5 infringen, asimismo, el art. 86.1, segundo inciso, en relación con el art. 31.3 CE; que los arts. 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, y la disposición adicional segunda vulneran el art. 86.1, segundo inciso, en relación con el art. 31.1 CE; y que los arts. 8, 9, 10, 11, 13 y 14 contradicen las exigencias del art. 31.1 CE.

Pues bien, antes de entrar a resolver las cuestiones que se plantean en el presente proceso constitucional es conveniente identificar, siquiera sucintamente, las medidas adoptadas por los preceptos impugnados del Real Decreto-ley 7/1996. En particular, el art. 4 establece una reducción del 95 por 100 en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones en los supuestos de adquisición *mortis causa* de la empresa familiar y de la vivienda habitual. El art. 5 establece la posibilidad de actualización de los valores de los elementos patrimoniales del inmovilizado material afectos a actividades económicas mediante la aplicación de un gravamen único del 3 por 100 sobre el saldo acreedor de la cuenta de reserva de revalorización. Finalmente, los arts. 6 a 14, así como la disposición adicional segunda y la disposición final primera, párrafo tercero, modifican el régimen tributario de los incrementos y disminuciones de patrimonio en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, fundamentalmente en relación con las ganancias irregulares generadas en más de dos años, las cuales, a partir de esta norma se someten a un tipo de gravamen único del 20 por 100 (en lugar del tipo medio de gravamen aplicable a los rendimientos irregulares o a las ganancias irregulares generadas en dos o menos años); igualmente, se modifica el tratamiento tributario de los incrementos y disminuciones derivados de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-ley impugnado, en esencia, mediante la modificación de los porcentajes reductores que les son de aplicación (que pasan del 5,26, 7,14 y 11,11 por 100, según la naturaleza de los bienes transmitidos, al 11,11, 14,28 y 25 por 100, respectivamente).

2. Una vez descritas las medidas adoptadas por el Real Decreto-ley 7/1996 que son objeto del recurso, conviene precisar que el hecho de que la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, objeto de modificación por el citado Real Decreto-ley 7/1996, haya sido derogada por la disposición derogatoria única de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y esta última, a su vez, por la disposición derogatoria única del Real Decreto-legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refun-

dido de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, no priva de objeto al presente recurso.

En efecto, como venimos señalando, tratándose de una modificación del ordenamiento jurídico operada por un Decreto-ley «es función esencial de esta jurisdicción garantizar 'la primacía de la Constitución' (art. 27.1 LOTC) y asegurar en todo momento, sin solución de continuidad, el correcto funcionamiento del sistema de producción normativa preconizado por la Norma fundamental, depurando y expulsando del ordenamiento las normas impugnadas que se aparten de dicho sistema, con independencia de que se encuentren o no en vigor cuando se declara su inconstitucionalidad. Es la pureza misma del ordenamiento jurídico la que se ventila en esta sede jurisdiccional, y ello ha de decidirse en términos de validez o invalidez ex origine de las normas impugnadas, sin atender a su vigencia o derogación en el momento en que se pronuncia el fallo constitucional» (SSTC 60/1986, de 20 de mayo, FJ 1, 137/2003, de 3 de julio, FJ 2, y 108/2004, de 30 de junio, FJ 4), pues se trata, a fin de cuentas, de «velar por el recto ejercicio de la potestad de emitir Decretos-leyes, dentro del marco constitucional» (STC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 3; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 2, y 108/2004, de 30 de junio, FJ 4).

3. Hecha la anterior precisión, podemos comenzar el enjuiciamiento del primero de los vicios de inconstitucionalidad que se imputan a todos y cada uno de los preceptos impugnados. Como ha quedado dicho en los antecedentes, los Diputados recurrentes consideran que falta el presupuesto habilitante para la utilización de ese instrumento legislativo, a saber, la situación de «extraordinaria y urgente necesidad» que exige el art. 86.1 CE. Y fundamentan dicha afirmación en tres razonamientos. En primer lugar, porque ni de la exposición de motivos de la norma impugnada ni de los debates parlamentarios es posible derivar la existencia de circunstancias difíciles o imposibles de prever que exigiesen una normación inmediata, sin que sirva como motivo la necesidad de cumplir los «objetivos de convergencia» antes del 31 de diciembre de 1997. En segundo lugar, porque la acción normativa no es ni siquiera inmediata al no tener capacidad de modificar la situación jurídica existente, dado que, salvo el art. 4, unos preceptos –los arts. 8, 9 y 10–, en virtud de lo dispuesto en la propia disposición final primera, tercer párrafo, entraban en vigor el día 1 de enero de 1997, y los restantes, al estar anudados a las modificaciones operadas por los citados preceptos, condicionaban su vigencia a la de aquéllos. Y, en tercer lugar, porque las normas impugnadas tampoco cumplen con el requisito de la provisionalidad o transitoriedad de las medidas adoptadas, al tener todas ellas carácter permanente.

No comparte las quejas de los recurrentes el Abogado del Estado, que sostiene que el Real Decreto-ley 7/1996 no incurre en ninguna de las vulneraciones que se le imputan. En efecto, en primer lugar, a su juicio, el citado Real Decreto-ley cumple con el presupuesto habilitante que legitima su uso dado que existió una situación de «extraordinaria y urgente necesidad» que exigía la inmediata adopción de determinadas medidas de alcance económico, como era, respecto de la reducción por adquisición *mortis causa* de empresas familiares en el Impuesto sobre Sucesiones, el deseo de reactivar la economía potenciando el desarrollo de tales empresas; con relación a la actualización de balances en los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas, permitir a las empresas conocer sus costes reales de producción, determinando más exactamente sus beneficios y potenciando su capacidad de acceso al mercado de capitales y, finalmente, con referencia al nuevo régimen tributario de los incrementos y dismi-

nuciones patrimoniales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el relanzamiento de la economía liberando la cautividad de las inversiones. En suma, a juicio del Abogado del Estado, explicitadas por el Gobierno las razones para la utilización de este instrumento legislativo, ningún rechazo cabe hacer desde esta primera perspectiva del recurso.

Planteada en estos términos la controversia hemos de comenzar nuestro análisis recordando la doctrina elaborada por este Tribunal en torno al presupuesto habilitante de la «extraordinaria y urgente necesidad» exigido por el art. 86.1 CE, doctrina que aparece recogida, en esencia, en nuestras SSTC 182/1997, de 28 de octubre, 11/2002, de 17 de enero, y 137/2003, de 3 de julio. En ellas, tras reconocer el peso que en la apreciación de la extraordinaria y urgente necesidad ha de concederse «al juicio puramente político de los órganos a los que incumbe la dirección del Estado», declaramos que «la necesaria conexión entre la facultad legislativa excepcional y la existencia del presupuesto habilitante» conduce a que el concepto de extraordinaria y urgente necesidad que se contiene en la Constitución no sea, en modo alguno, «una cláusula o expresión vacía de significado dentro de la cual el lógico margen de apreciación política del Gobierno se mueva libremente sin restricción alguna, sino, por el contrario, la constatación de un límite jurídico a la actuación mediante decretos-leyes». Por ello mismo dijimos que es función propia de este Tribunal «el aseguramiento de estos límites, la garantía de que en el ejercicio de esta facultad, como de cualquier otra, los poderes se mueven dentro del marco trazado por la Constitución», de forma que «el Tribunal Constitucional podrá, en supuestos de uso abusivo o arbitrario, rechazar la definición que los órganos políticos hagan de una situación determinada» y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad de un Decreto-ley por inexistencia del presupuesto habilitante por invasión de las facultades reservadas a las Cortes Generales por la Constitución (SSTC 11/2002, de 17 de enero, FJ 4; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 3).

En consonancia con la doctrina expuesta, como recordábamos en las Sentencias citadas, este Tribunal no estimó contraria al art. 86.1 CE la apreciación de la urgencia hecha por el Gobierno en casos de modificaciones tributarias que afectaban a las haciendas locales (STC 6/1983, de 4 de febrero), de situación de riesgo de desestabilización del orden financiero (STC 111/1983, de 2 de diciembre), de adopción de planes de reconversión industrial (SSTC 29/1986, de 20 de febrero), de medidas de reforma administrativa adoptadas tras la llegada al poder de un nuevo Gobierno (STC 60/1986, de 20 de mayo), de modificaciones normativas en relación con la concesión de autorizaciones para instalación o traslado de empresas (STC 23/1993, de 21 de enero), de medidas tributarias de saneamiento del déficit público (STC 182/1997, de 28 de octubre) o, en fin, de necesidad de estimular el mercado del automóvil (STC 137/2003, de 3 de julio). Como es fácil comprobar en todas estas Sentencias, los Decretos-leyes enjuiciados en ellas afectaban a lo que la STC 23/1993, de 21 de enero, FJ 5, denominó «coyunturas económicas problemáticas» para cuyo tratamiento el Decreto-ley representa un instrumento constitucionalmente lícito, en tanto que pertinente y adecuado para la consecución del fin que justifica la legislación de urgencia, que no es otro, según tenemos reiterado, que subvenir a «situaciones concretas de los objetivos gubernamentales que por razones difíciles de prever requieran una acción normativa inmediata en un plazo más breve que el requerido por la vía normal o

por el procedimiento de urgencia para la tramitación parlamentaria de las leyes» (SSTC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 5; 11/2002, de 17 de enero, FJ 4; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 3).

Ahora bien, como también hemos afirmado, «es claro que el ejercicio de la potestad de control que compete a este Tribunal implica que la definición por los órganos políticos de una situación de "extraordinaria y urgente necesidad" sea explícita y razonada, y que exista una conexión de sentido o relación de adecuación entre la situación definida que constituye el presupuesto habilitante y las medidas que en el Decreto-ley se adoptan (STC 29/1982, de 31 de mayo, FJ 3), de manera que estas últimas guarden una relación directa o de congruencia con la situación que se trata de afrontar» (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 3). A este respecto, conviene recordar que el examen de la concurrencia del citado presupuesto habilitante de la «extraordinaria y urgente necesidad» siempre se ha de llevar a cabo mediante la valoración conjunta de todos aquellos factores que determinaron al Gobierno a dictar la disposición legal excepcional y que son, básicamente, «los que quedan reflejados en la exposición de motivos de la norma, a lo largo del debate parlamentario de convalidación, y en el propio expediente de elaboración de la misma» (SSTC 29/1982, de 31 de mayo, FJ 4; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 4; 11/2002, de 17 de enero, FJ 4; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 3), debiendo siempre tenerse presentes «las situaciones concretas y los objetivos gubernamentales que han dado lugar a la aprobación de cada uno de los Decretos-leyes enjuiciados» (SSTC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 5; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 3; 11/2002, de 17 de enero, FJ 4; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 3).

4. De conformidad con la doctrina citada debemos analizar ahora si en el Real Decreto-ley 7/1996, en lo que se refiere exclusivamente a las concretas medidas impugnadas —esto es, la reducción en la base imponible del impuesto sobre sucesiones en determinados supuestos, la actualización de balances y la modificación del régimen tributario de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el impuesto sobre la renta de las personas físicas—, concurre el presupuesto habilitante de la «extraordinaria y urgente necesidad» exigido por el art. 86.1 CE, en los términos expuestos a efectos de determinar la validez constitucional de su regulación. Y para controlar la concurrencia de ese presupuesto habilitante, como ha quedado dicho, es preciso analizar dos elementos: en primer lugar, los motivos que, habiendo sido tenidos en cuenta por el Gobierno en su aprobación, hayan sido explicitados de una forma razonada (STC 29/1982, de 31 de mayo, FJ 3; 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 5; 182/1997, de 20 de octubre, FJ 3; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 4) y, en segundo lugar, la existencia de una necesaria conexión entre la situación de urgencia definida y la medida concreta adoptada para subvenir a la misma (STC 29/1982, de 31 de mayo, FJ 3; 182/1997, de 20 de octubre, FJ 3; y 137/2003, de 3 de julio, FJ 4).

En este sentido, y en relación con el primer elemento, esto es, los motivos que, a propósito de la concurrencia del presupuesto habilitante del Decreto-ley, debe poner de manifiesto el Gobierno, nuestro análisis ha de partir necesariamente del examen de la exposición de motivos del Real Decreto-ley 7/1996 impugnado. Pues bien, en la misma se señala, con carácter general, que el Real Decreto-ley se refiere a dos grandes grupos de medidas: el primero, «aborda las cuestiones sobre fomento del empleo y beneficios fiscales en la sucesión de empresas familiares y viviendas habituales; medidas sobre actualización de balances de las empresas y medidas sobre tributación del ahorro en el impuesto sobre la renta de las

personas físicas»; el segundo, se refiere a «un conjunto de medidas de fomento y de liberalización de la actividad económica».

Respecto del primer grupo de medidas —que es, precisamente, donde se encuentran incluidas las que constituyen el objeto del presente proceso constitucional—, las adoptadas con relación al impuesto sobre sucesiones y donaciones, según se dice en la exposición de motivos, persiguen «aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión *mortis causa* de las empresas familiares (en su forma de empresa individual o de participaciones) y de la vivienda habitual, cuando dicha transmisión se efectuase a favor de ciertas personas allegadas al fallecido». Con relación a la actualización de balances, se señala que, el «escenario económico actual y el hecho de haber transcurrido más de doce años desde la última actualización autorizada, considerando además la reciente entrada en vigor de una Ley del impuesto sobre sociedades, justifican plenamente la norma de actualización contenida en el presente Real Decreto-ley, que permitirá, entre otras ventajas, a nuestras empresas conocer sus costes reales de producción, determinar más exactamente su beneficio y potenciar la financiación interna de las mismas elevando, por tanto, su capacidad de acceso al mercado de capitales», estableciendo además un gravamen único sobre el saldo de la cuenta de actualización del 3 por 100 «con el objetivo de garantizar el adecuado control de la operación de actualización». Finalmente, las modificaciones operadas en la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en materia de tributación del ahorro, las justifica el Gobierno autor de la norma impugnada advirtiendo que el «sistema diseñado por la Ley 18/1991, de 6 de junio, se caracterizaba porque la determinación del importe sometido a gravamen de los incrementos y disminuciones de patrimonio, consistía en el establecimiento de unos porcentajes reductores, de forma tal que, transcurrido un determinado período de tiempo —que variaba en función de la naturaleza del elemento—, los incrementos y disminuciones quedaban no sujetos. Este esquema cuenta con dos inconvenientes esenciales: de una parte, reduce tanto los incrementos como las disminuciones de patrimonio, con lo cual produce un efecto fiscal contrario a la lógica económica, pues no sólo desconoce el efecto de la inflación, sino que también reduce fiscalmente las pérdidas; y de otra, la existencia de un horizonte temporal fomenta el estancamiento de las inversiones, dado que existe un gran incentivo fiscal para mantener la inversión hasta que transcurre el plazo en que se alcanza la no sujeción de los incrementos». Por estas razones, el Gobierno considera de urgente necesidad «para el relanzamiento de nuestra economía, el remover este obstáculo fiscal, liberando de esta cautividad a muchas inversiones, sin que desaparezcan, por otra parte, los incentivos que a la inversión a largo plazo supone el diferimiento de gravamen y la garantía de un tipo fijo».

Por otra parte, la tarea de control del presupuesto habilitante que demanda el art. 86.1 CE debe proseguir trasladando nuestro análisis al trámite de convalidación, respecto del cual hemos de decir que, en lo que concierne al debate parlamentario para la convalidación del Real Decreto-ley 7/1996 («Cortes Generales. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados.» Pleno y Diputación Permanente. VI Legislatura. Año 1996, núm. 15, Sesión Plenaria núm. 14 de 20 de junio de 1996, págs. 563 a 595), el Gobierno, por medio de su Vicepresidente Segundo y Ministro de Economía y

Hacienda, señaló que el Gobierno había apreciado urgencia en la situación económica española por varias razones: en primer lugar, «la economía española lleva tres trimestres en un proceso de ralentización del crecimiento» que «requería sin duda antes del 7 de junio una respuesta inmediata y amplia por parte de los responsables políticos»; en segundo lugar, «una pérdida de potencial de crecimiento en la economía española»; en tercer lugar, «la confianza de los consumidores y de los mercados» y, por último, «los esfuerzos que deben hacer la sociedad española y el Gobierno para consolidar su posición en la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria... para conseguir que la economía española esté en condiciones de cumplir los requisitos nominales de convergencia» (pág. 564). Así pues, según expresaba el Gobierno de la Nación, la ralentización de la situación económica y los objetivos de convergencia en Europa son los que dieron lugar a la aprobación del Decreto-ley enjuiciado, dada la necesidad de adoptar una serie de medidas dirigidas a reactivar la economía y cumplir con los requisitos de acceso a la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria.

Una vez determinadas las razones de la urgencia expresadas por el Gobierno tanto en la exposición de motivos de la norma cuestionada como en el debate parlamentario de convalidación, el segundo elemento a analizar por este Tribunal en el control del presupuesto habilitante es la conexión entre la situación de urgencia definida y la medida concreta adoptada para afrontar la misma.

A tal efecto, hemos de proyectar nuestro análisis sobre las medidas adoptadas por el Gobierno de la Nación para hacer frente a esa situación de ralentización económica y de necesidad de cumplimiento de los requisitos de convergencia, medidas que se concretan en las disposiciones impugnadas —que configuran el objeto del presente proceso constitucional. Respecto de dichas medidas, el Vicepresidente Segundo y Ministro de Economía y Hacienda apuntaba, en el debate de convalidación en el Congreso de los Diputados, lo siguiente: que el art. 4 «establece una reducción en la base correspondiente a la transmisión de la empresa familiar y de la vivienda habitual, con el objeto de eliminar el obstáculo que representa la carga tributaria para mantener el negocio y la vivienda familiar cuando fallece el propietario» (pág. 566); que el art. 5, que se refiere al fomento, ahorro y capitalización de las empresas a través de la actualización de balances es una medida voluntaria que contribuye «sin duda, a elevar los niveles de capitalización y permite la creación de fondos de amortización en cuantía suficiente para reponer con fondos propios los activos amortizados», permitiendo de esta manera «que las empresas puedan revalorizar a precios reales sus activos aumentando su capacidad de crédito» (pág. 567); y, finalmente, que los arts. 7 a 14, que tratan la modificación de la plusvalías, se justifican en que el sistema anterior «que establecía una serie de coeficientes reductores que llegaban hasta la total exención del impuesto de plusvalías transcurridos 10, 15 ó 20 años, según los activos, producía un efecto de estancamiento de las inversiones con una situación de cautividad para los inversores respecto a sus primeras decisiones», de manera que existía «una prima fiscal para la inmovilidad del ahorro que el Gobierno considera esencialmente negativa», lo que «suponía en el conjunto de la economía española que... una parte esencial del sistema económico, que es el ahorro, se encontrara cautivo en situaciones en las que había una prima fiscal para su inmovilidad» (pág. 567).

5. A la vista de las razones señaladas, deducidas tanto de la exposición de motivos de la norma cuestionada como del debate parlamentario de convalida-

ción, con relación al primero de los requisitos citados para la utilización del vehículo normativo en que consiste el Decreto-ley (a saber, que se explicita y razone de forma suficiente la existencia de una situación de «extraordinaria y urgente necesidad»), debemos concluir, sin necesidad de efectuar un juicio político que este Tribunal tiene vedado —pues no debemos olvidar que «el control que compete al Tribunal Constitucional en este punto es un control externo, en el sentido de que debe verificar, pero no sustituir, el juicio político o de oportunidad que corresponde al Gobierno y al Congreso de los Diputados en el ejercicio de la función de control parlamentario (art. 86.2 CE)» (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 3)—, que se ha cumplido con el mismo, en tanto que dicha urgencia viene claramente explicitada, tanto en la exposición de motivos de la norma impugnada como en los debates parlamentarios de convalidación. Concretamente, consistiría en la necesidad de relanzar la economía para cumplir con los requisitos de convergencia con la tercera fase de la Unión Económica y Monetaria, fundamentalmente a través, de un lado, del fomento del empleo, especialmente, en el sector de las pequeñas y medianas empresas, y, de otro lado, de la movilización del ahorro. Desde esta perspectiva, pues, queda justificado el uso del Decreto-ley para la adopción de las medidas cuestionadas. Y, frente a lo que señalan los Diputados recurrentes, no representa un óbice para alcanzar esta conclusión el hecho de que algunas de las medidas hayan diferido su entrada en vigor hasta unos meses después de su aprobación, porque no cabe duda de que, con independencia de que el momento en el que el contribuyente puede aplicar efectivamente cada medida es el de la presentación de su autoliquidación, la existencia misma de esa medida le permite de forma instantánea adoptar decisiones económicas que, en su conjunto, son, a fin de cuentas, las que provocarán el relanzamiento de la economía: el conocimiento, a ciencia cierta, del régimen fiscal de próxima aplicación, permite desarrollar ya actuaciones con una eficacia económica inmediata, lo que en este caso, habida cuenta de la finalidad perseguida, resulta bastante para justificar el cauce normativo utilizado.

Ahora bien, aun cuando dicha situación legítima con carácter general la utilización del Real Decreto-ley, debemos comprobar también la conexión entre la urgencia explicitada y las concretas medidas adoptadas. Y en este sentido, tampoco cabe duda —soslayando cualquier tipo de control político de las medidas aprobadas y exclusivamente desde la perspectiva del control externo que a este Tribunal corresponde hacer— de que las citadas medidas en su consideración global se manifiestan como idóneas para la consecución de la finalidad pretendida. En efecto, si la reducción en la base imponible del impuesto sobre sucesiones pretende garantizar la continuidad en el ejercicio de actividades empresariales por grupos familiares, impidiendo con ello la destrucción de empleo, tanto la actualización de balances (que permite la revalorización de las empresas y, por ende, una mayor posibilidad de endeudamiento de las mismas con el fin de practicar nuevas inversiones), como la modificación de la tributación de las plusvalías en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, son medidas potencialmente favorables a una activación del mercado de capitales, al dirigirse a liberar el dinero y a estimular su movilidad, lo que a su vez puede incidir favorablemente en la recuperación de la actividad económica a la que se aspiraba para el cumplimiento de los criterios de convergencia.

En suma, a la vista de las circunstancias y las razones expuestas debemos concluir que es apreciable una situación de extraordinaria y urgente necesidad que justificaba la inclusión en el Real Decreto-ley impugnado de las medidas aquí analizadas, por lo que no cabe sino rechazar este primer motivo de inconstitucionalidad.

6 En cuanto a la alegación de que las medidas introducidas por el Real Decreto-ley, lejos de ser provisionales, integran una regulación de carácter permanente, es de recordar que, como advierten los propios recurrentes, conforme a la jurisprudencia de este Tribunal, «no sería en términos absolutos una conclusión correcta» entender que «todos los Decretos-leyes, que son 'disposiciones legislativas provisionales' según el texto del art. 86 CE, tengan que quedar necesariamente sometidos a un plazo temporal de vigencia» (STC 6/1983, de 4 de febrero, FJ 7). Con independencia del examen de la concurrencia de la «extraordinaria y urgente necesidad», que constituye el presupuesto de hecho que habilita al Gobierno a hacer uso del Decreto-ley (art. 86.1 CE), la doctrina de este Tribunal ha relacionado expresamente la calificación de «provisional» de la disposición legislativa aprobada a través de la mencionada forma jurídica con la necesidad de que aquella sea convalidada por el Congreso de los Diputados en el plazo de treinta días para mantener su vigencia.

En efecto, como se ha recordado recientemente, «en la STC 111/1983 (FJ 3) estableció nuestra jurisprudencia una conexión entre el carácter provisional del Decreto-ley (art. 86.1 CE) y la necesidad de que sea convalidado o derogado en el plazo de treinta días por el Congreso de los Diputados (art. 86.2 CE), de forma tal que, una vez que se ha producido esa convalidación, "cede su carácter de provisionalidad"» (STC 178/2004, de 21 de octubre, FJ 6).

Ningún dato positivo constitucional permite afirmar, en consecuencia, que el carácter provisional del Decreto-ley se refiera necesariamente al alcance temporal de la norma que con esa forma jurídica se apruebe, sin perjuicio de que dicho alcance pueda ser considerado de algún modo para valorar —ya en otro plano— la concurrencia del presupuesto de la extraordinaria y urgente necesidad de la medida legislativa.

Y en el caso concreto del Decreto-ley aquí impugnado, la permanencia de las normas discutidas no tiene virtualidad bastante para alterar la conclusión ya sentada respecto de la concurrencia del presupuesto habilitante que exige el art. 86.1 CE.

7. Como hemos venido señalando, los Diputados recurrentes consideran que el Decreto-ley 7/1996 ha invadido materias que, conforme al art. 86.1, segundo inciso, CE, le están vedadas al afectar, no sólo al principio de reserva de ley del art. 31.3 CE, sino también de una forma esencial al deber de contribuir previsto en el art. 31.1 CE. En efecto, a su juicio, de un lado, los arts. 4 (reducción en el impuesto sobre sucesiones) y 5 (gravamen único del 3 por 100 en los supuestos de actualización de balances), al establecer respectivamente un beneficio fiscal y un nuevo tributo, rebasan los límites que impone el art. 86.1 CE, en la medida en que invaden el ámbito material reservado a la ley conforme a los arts. 31.3 y 133.1 CE. Y, de otro lado, los restantes preceptos impugnados (arts. 6 a 14, disposición adicional segunda y disposición final primera, párrafo tercero), al prever un nuevo régimen para los incrementos y disminuciones patrimoniales, estarían afectando al núcleo esencial del deber de contribuir previsto en el art. 31.1 CE, en tanto que provocarían una modificación del reparto de la carga tributaria en un tributo —el impuesto sobre la renta

de las personas físicas— que es fundamental para hacer efectivo el citado deber. Para el Abogado del Estado, en cambio, esta concreta queja debe ser rechazada, no sólo porque —conforme a nuestra jurisprudencia— el hecho de que una determinada materia esté reservada a la ley no excluye la regulación de la misma mediante Decreto-ley, sino porque, además, los preceptos impugnados no suponen regulación del régimen general ni alteración esencial del deber de contribuir previsto en el art. 31.1 CE, únicos supuestos en los que el art. 86.1 CE prohíbe la utilización del citado instrumento normativo.

Centrado así el debate, lo primero que debemos subrayar es que, como señalamos en la STC 182/1997, de 28 de octubre, y hemos recordado recientemente en las SSTC 137/2003, de 3 de julio, y 108/2004, de 30 de junio, del hecho de que la materia tributaria esté sujeta al principio de reserva de ley (arts. 31.3 y 133.1 y 3 CE) y de que dicha reserva tenga carácter relativo y no absoluto «no se deriva necesariamente que se encuentre excluida del ámbito de regulación del Decreto-ley, que podrá penetrar en la materia tributaria siempre que se den los requisitos constitucionales del presupuesto habilitante y no "afecte" en el sentido constitucional del término, a las materias excluidas», límite material «que no viene señalado por la reserva de ley». A lo que este Tribunal debe atender al interpretar el límite material del art. 86.1 CE «no es, pues, al modo cómo se manifiesta el principio de reserva de ley en una determinada materia, la tributaria en este caso (si tiene carácter absoluto o relativo y qué aspectos de dicha materia se encuentran amparados o no por dicha reserva), sino más bien al examen de si ha existido 'afectación' por el Decreto-ley de un derecho, deber o libertad regulado en el Título I de la Constitución. Lo que exigirá tener en cuenta la configuración constitucional del derecho o deber afectado en cada caso y la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (FFJJ 8, 6 y 7, respectivamente).

Lo que acabamos de decir permite ya rechazar sin mayor dilación la alegada vulneración del art. 86.1 CE que los Diputados recurrentes achacan a los arts. 4 y 5 del Real Decreto-ley 7/1996 por la sola circunstancia de que dichos preceptos pudieran incidir sobre una materia que, conforme a los arts. 31.3 y 133.1, ambos CE, estuviera reservada a la ley, dado que, como acabamos de señalar, lo relevante a estos efectos no es si el Decreto-ley impugnado invade o no materias reservadas a la ley, sino si afecta a alguna de las materias que, conforme al Texto Constitucional, le están vedadas. Como señalamos en las citadas SSTC 182/1997, 137/2003 y 108/2004, en la sección segunda del capítulo II del título I de la Constitución, bajo la rúbrica «De los derechos y deberes de los ciudadanos», figura el art. 31.1 CE, precepto que establece «un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones», del que «se deriva un deber constitucional para los ciudadanos de contribuir, a través de los impuestos, al sostenimiento o financiación de los gastos públicos» (FJ 6, en las dos primeras Sentencias, y FJ 7, en la tercera). Por ello este Tribunal, desde la STC 6/1983, de 4 de febrero —cuya doctrina fue seguida por las SSTC 41/1983, de 18 de mayo; 51/1993, de 11 de febrero; 182/1997, de 18 de octubre, 137/2003, de 3 de julio, y 108/2004, de 30 de junio— ha incluido entre los deberes cuya afectación está vedada al Decreto-ley, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE.

Esto sentado, es preciso recordar asimismo que, respecto de la interpretación de los límites materiales de la utilización del Decreto-ley, hemos venido manteniendo siempre una posición equilibrada que evite las concepciones extremas, de modo que «la cláusula restrictiva del art.

86.1 de la Constitución ("no podrán afectar") debe ser entendida de modo tal que ni reduzca a la nada el Decreto-ley, que es un instrumento normativo previsto por la Constitución... ni permita que por Decreto-ley se regule el régimen general de los derechos, deberes y libertades del título I» (SSTC 111/1983, de 2 de diciembre, FJ 8; 60/1986, de 20 de mayo, FJ 4; 182/1997, de 18 de octubre, FJ 6; 137/2003, de 3 de julio, FJ 6; y 108/2004, de 30 de junio, FJ 7). Posición que nos ha llevado a concluir que el Decreto-ley «no puede alterar ni el régimen general ni los elementos esenciales del deber de contribuir», lo que exige precisar «cómo se encuentra definido dicho deber en la Norma fundamental, concretamente en su art. 31.1; y es que, como señalamos en la STC 111/1983, comprobar cuándo el Decreto-ley "afecta" a un derecho, deber o libertad "exige también que se tenga muy en cuenta la configuración constitucional del derecho —en este caso, deber— afectado en cada caso" (FJ 8)» (por todas, STC 108/2004, de 30 de junio, FJ 7).

Pues bien, como dijimos en las mencionadas SSTC 182/1997, 137/2003 y 108/2004, el art. 31.1 CE «conecta el citado deber de contribuir con el criterio de la capacidad económica (con el contenido que a este principio de justicia material se ha dado, fundamentalmente, en las SSTC 27/1981, 37/1987, 150/1990, 221/1992 y 134/1996), y lo relaciona, a su vez, claramente, no con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario. El art. 31.1 CE, en efecto, dijimos tempranamente en la STC 27/1981, "al obligar a todos al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad" (FJ 4). Conforme a la propia literalidad del art. 31.1 CE queda claro, pues, que el Decreto-ley no podrá alterar ni el régimen general ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo» (FJ 7). De manera que vulnerará el art. 86 CE «cualquier intervención o innovación normativa que, por su entidad cualitativa o cuantitativa, altere sensiblemente la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica en el conjunto del sistema tributario» (FFJJ 6 y 7, respectivamente).

Por tanto —concluimos—, «no queda absolutamente impedida la utilización del Decreto-ley en materia tributaria, cuando concurre el supuesto habilitante, como instrumento normativo del Gobierno al servicio de los objetivos de la política económica. Ahora bien, será preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley (constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario, así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica), qué elementos del mismo —esenciales o no— resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa y, en fin, cuál es la naturaleza y alcance de la concreta regulación de que se trate» (FFJJ 6 y 7).

8. A la luz de estas consideraciones, corresponde determinar ahora si —como se sostiene en el recurso— los arts. 6 a 14 y la disposición adicional segunda del Real Decreto-ley 7/1996 vulneran el art. 86 CE por afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el art. 31.1 CE.

En la tantas veces citada STC 182/1997, partiendo de que la indagación acerca de si un Decreto-ley afecta o no al deber de contribuir debe atender especialmente a «la naturaleza del tributo sobre el que

incide», concluimos que, en tanto que la norma entonces impugnada —el art. 2 del Real Decreto-ley 5/1992— incidía sobre el impuesto sobre la renta de las personas físicas, no podía negarse que el aumento de su cuantía mediante el uso de dicho instrumento normativo había «afectado sensiblemente al deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, tal y como éste se configura en el art. 31.1 CE» (FJ 9). El impuesto sobre la renta —dijimos— «es un impuesto de carácter directo, personal y subjetivo, que grava la renta global de las personas físicas de manera progresiva (SSTC 45/1989, FJ 2, 150/1990, FJ 5, y 214/1994, FJ 5)», constituyendo «uno de los pilares estructurales de nuestro sistema tributario y, por sus características... cualquier alteración en sus elementos esenciales repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes». Al mismo tiempo —proseguimos—, «es sobre todo a través del impuesto sobre la renta de las personas físicas como se realiza la personalización del reparto de la carga fiscal en el sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad, lo que lo convierte en una figura impositiva primordial para conseguir que nuestro sistema tributario cumpla los principios de justicia tributaria que impone el art. 31.1 CE, dada su estructura y su hecho imponible (STC 134/1996, FJ 6)». En definitiva —concluimos— es «innegable que el impuesto sobre la renta de las personas físicas, por su carácter general y personal, y figura central de la imposición directa, constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario», siendo el tributo «en el que el principio de capacidad económica y su correlato, el de igualdad y progresividad tributarias, encuentran una más cabal proyección, de manera que es, tal vez, el instrumento más idóneo para alcanzar los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE) que la Constitución española propugna (STC 19/1987, FJ 4) y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE)».

Pues bien, conforme a lo expuesto ha de concluirse que los arts. 6 a 14, la disposición adicional segunda y, por consecuencia, la disposición final primera, párrafo tercero, alteran de forma sustancial, en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el régimen tributario aplicable a los incrementos y disminuciones patrimoniales. En efecto, a partir del Real Decreto-ley 7/1996: 1) se modifica la manera de determinar el importe de los incrementos o disminuciones de patrimonio, fundamentalmente mediante la supresión de los porcentajes reductores aplicables en función del período de permanencia de los bienes en el patrimonio del sujeto pasivo (art. 6); 2) se altera la definición del valor de adquisición mediante la incorporación al mismo de coeficientes de actualización (arts. 7 y 12, y disposición adicional segunda); 3) se distinguen por primera vez dos grupos de incrementos y disminuciones de patrimonio irregulares, a saber, los generados en dos o menos años y los generados en más de dos años, con sus particulares reglas de integración y compensación (arts. 8 y 9, y disposición final primera, párrafo tercero); 4) la base liquidable irregular, que antes recibía un tratamiento homogéneo, se divide ahora en cuatro partes (a los efectos de someterlas a tributaciones diferentes), como son, los rendimientos irregulares, los incrementos patrimoniales generados en dos o menos años, los incrementos y disminuciones patri-

moniales generados derivados del reembolso de activos generados en más de dos años y los incrementos y disminuciones de patrimonio diferentes a los anteriores generados en más de dos años (art. 10, y disposición final primera, párrafo tercero); 5) se sustituye el tipo de gravamen aplicable a la totalidad de la base liquidable irregular —tipo medio de gravamen— por un doble gravamen, pues a los rendimientos irregulares e incrementos de patrimonio generados en dos o menos años se les aplica el tipo medio de gravamen, mientras que a los incrementos de patrimonio generados en más de dos años se les somete a un tipo fijo del 20 por 100, con un mínimo exento —en este último supuesto— de 200.000 pesetas (art. 11); 6) se duplican los coeficientes correctores aplicables a los incrementos o disminuciones patrimoniales generados con anterioridad a la aprobación del citado Decreto-ley que pasan de ser el 5,26 por 100 (bienes inmuebles), el 7,14 por 100 (con carácter general) y el 11,11 por 100 (acciones negociables en mercados secundarios oficiales), al 11,11 por 100, 14,28 por 100 y 25 por 100, respectivamente (art. 13; y 7) se mantiene para el ejercicio 1996 la aplicación del tipo medio de gravamen sobre la base liquidable irregular, con el límite, para los incrementos de patrimonio, del 20 por 100 (art. 14).

Según lo expuesto, debemos ahora concluir que los arts. 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13 y 14, la disposición adicional segunda, y, por consecuencia, la disposición final primera, párrafo tercero, del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, han afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE, pues al modificar el régimen tributario de los incrementos y disminuciones patrimoniales en un tributo que, como el impuesto sobre la renta de las personas físicas constituye una de las piezas básicas de nuestro sistema tributario, se ha alterado el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes, en unos términos que, conforme a la doctrina de este Tribunal (SSTC 182/1997, 137/2003, y 108/2004, ya citadas), están prohibidos por el art. 86.1 CE.

No puede, sin embargo, alcanzarse la misma conclusión respecto de los arts. 4 y 5 del Real Decreto-ley 7/1996, igualmente impugnados en el presente proceso constitucional. En efecto, como hemos visto anteriormente, el art. 4 se limita a establecer una reducción en la base imponible del impuesto sobre sucesiones y donaciones exclusivamente en los supuestos de transmisión *mortis causa* de la empresa familiar y de la vivienda habitual del causante; tributo este último que, a diferencia del impuesto sobre la renta de las personas físicas, no se configura como un tributo global sobre la renta o sobre el consumo, sino que se limita a gravar una manifestación concreta de capacidad económica, la que se pone de manifiesto con las adquisiciones lucrativas de bienes o derechos, en lo que ahora importa, *mortis causa* (sucesiones), razón por la cual no puede afirmarse que la modificación parcial de su base imponible para determinados sujetos pasivos repercute sensiblemente en el criterio de reparto de la carga tributaria entre los contribuyentes, por lo que no puede considerarse que en este caso concreto la utilización del Decreto-ley haya afectado al deber de contribuir en los términos que le están vedados por el art. 86.1 CE tal como ha sido interpretado por este Tribunal. Y lo mismo puede decirse del art. 5 del Real Decreto-ley 7/1996 que, en la medida en que se limita a establecer una actualización de balances a cambio de una compensación del 3

por 100 del saldo acreedor de la cuenta «reserva de revalorización» (esto es, la diferencia entre el valor contable de los bienes antes de la revalorización y el valor resultante de la misma), actualización a la que sólo pueden acogerse determinados sujetos pasivos de los impuestos sobre sociedades y sobre la renta de las personas físicas y que tiene carácter voluntario, tampoco puede concluirse que haya alterado de manera relevante la presión fiscal que deben soportar la generalidad de los contribuyentes. Por consiguiente, ni la modificación operada por el art. 4 del Real Decreto-ley 7/1996, ni la medida introducida por el art. 5 de la misma norma legal, han provocado un cambio sustancial de la posición de los ciudadanos en el conjunto del sistema tributario, de manera que no han afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el art. 31.1 CE.

9. En consecuencia, deben declararse inconstitucionales y nulos los arts. 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13 y 14, la disposición adicional segunda y, por consecuencia, la disposición final primera, párrafo tercero, del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, por vulneración del art. 86.1 CE, declaración que hace innecesario entrar a conocer de la lesión de los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad recogidos en el art. 31.1 CE, alegada también por los Diputados recurrentes.

En último término y para precisar el alcance de la presente Sentencia deben declararse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos no sólo aquellas situaciones decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes.

FALLO

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

Ha decidido

1.º Estimar en parte el recurso de inconstitucionalidad núm. 3372/96 promovido por el Letrado don Alejandro Trigo Morterero, comisionado por sesenta y cuatro Diputados del Grupo Parlamentario Socialista del Congreso de los Diputados, declarando inconstitucionales y nulos, con los efectos fijados en el fundamento jurídico 9 de esta Sentencia los artículos 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13 y 14, la disposición adicional segunda y la disposición final primera, tercer párrafo, del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.

2.º Desestimarlos en cuanto al resto.

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

Dada en Madrid, a siete de julio de dos mil cinco.—María Emilia Casas Baamonde.—Guillermo Jiménez Sánchez.—Vicente Conde Martín de Hijas.—Javier Delgado Barrio.—Elisa Pérez Vera.—Roberto García-Calvo y Montiel. Eugeni Gay Montalvo.—Jorge Rodríguez-Zapata Pérez. Ramón Rodríguez Arribas.—Pascual Sala Sánchez.—Manuel Aragón Reyes.—Pablo Pérez Tremps.