

<b>TRIBUTACIÓN</b>	<b>LOS EFECTOS DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY FISCAL Y LA RESPONSABILIDAD DEL ESTADO LEGISLADOR</b>	<b>Núm. 71/2001</b>
--------------------	---	-------------------------

**ADOLFO GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES**

*Abogado de Garrigues & Andersen*

**Extracto:**

El presente trabajo pretende ahondar en las implicaciones jurídicas de la adopción por parte de nuestro Tribunal Constitucional de la llamada «doctrina prospectiva». Tal teoría ha limitado radicalmente la posibilidad de obtener la devolución de los ingresos tributarios efectuados en virtud de una norma fiscal posteriormente declarada inconstitucional, de forma que sólo se benefician de una potencial declaración de inconstitucionalidad aquellos contribuyentes (ciudadanos activos) respecto de cuyas causas el juez ordinario hubiese planteado cuestión de inconstitucionalidad.

Respecto del resto de contribuyentes afectados por la inconstitucionalidad declarada, nuestro Tribunal Supremo ha iniciado una interesante línea jurisprudencial que admite la responsabilidad del Estado legislador y la indemnización al sujeto pasivo en el importe del impuesto inconstitucionalmente ingresado. No obstante, el Tribunal Supremo exclusivamente ha admitido la responsabilidad del Estado cuando el contribuyente afectado ha agotado la vía judicial sin que el juez ordinario decidiera interponer la pertinente cuestión de inconstitucionalidad y cuando el Tribunal Constitucional ha desestimado el correspondiente recurso de amparo planteado subsiguientemente.

Se han abierto, por lo tanto, nuevas vías de debate jurídico, al que este artículo pretende contribuir, en relación con la consolidada tendencia de nuestro Tribunal Constitucional a declarar la eficacia *pro futuro* de las declaraciones de inconstitucionalidad en materia tributaria.

---

## Sumario:

---

1. Planteamiento.
2. Análisis de la introducción de la doctrina «*prospectiva*» en los pronunciamientos en materia tributaria del Tribunal Constitucional; la STC 45/1989 y el estado actual de la *prospectividad* de las leyes tributarias inconstitucionales.
  - 2.1. El sistema tributario en su conjunto como origen de discriminaciones normativas; la *mera inconstitucionalidad* como remedio a las discriminaciones por omisión.
  - 2.2. La inconstitucionalidad *prospectiva*, propiamente dicha, de la STC 45/1989.
  - 2.3. El estado actual de la doctrina *prospectiva* en la jurisprudencia constitucional, la inadmisión de recursos de amparo bajo la doctrina de la STC 159/1997 y la retroactividad *in bonum* de la STC 38/1997.
3. Algunos problemas técnicos de la oposición jurídica a la inconstitucionalidad presunta o declarada en materia tributaria.
  - 3.1. Breve reseña de la jurisprudencia del TS sobre devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la declaración de nulidad de leyes o normas reglamentarias; algunas interpretaciones discordantes de nuestros TSJ.
  - 3.2. La procedencia técnica de la declaración de nulidad de pleno derecho frente a la devolución de ingresos indebidos.
  - 3.3. Equiparación del plazo preclusivo para la revisión de los actos de liquidación administrativa al plazo de prescripción de la devolución de ingresos indebidos por autoliquidación del tributo en casos de inconstitucionalidad; referencia a la jurisprudencia comunitaria.
  - 3.4. La responsabilidad patrimonial del Estado legislador.
  - 3.5. Otros puntos de interés: la no interrupción de la prescripción por actos nulos y la eficacia retroactiva sobre actos administrativos sancionadores firmes y sentencias penales con fuerza de cosa juzgada.
4. Crítica a la instauración de la «*doctrina prospectiva*» en materia tributaria; la impunidad del legislador.
5. Breves conclusiones.

### Bibliografía.

## 1. PLANTEAMIENTO

Nuestro Tribunal Constitucional (TC) a partir de la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, ha acogido la llamada teoría *prospectiva* para determinar los efectos de sus sentencias declarativas de inconstitucionalidad, de tal manera que no quepa la remoción de los actos administrativos consentidos ni de las sentencias judiciales firmes ni, por tanto, el acceso a la devolución del ingreso indebido, salvo revisión *in bonum* de procedimientos administrativos sancionadores o procesos penales ya fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada.

Dicha doctrina *prospectiva* pugna, al menos aparentemente, con la literalidad de los artículos 39.1 y 40.1<sup>1</sup> de la LOTC habiendo encontrado acomodo en la jurisprudencia del TC que, adicionalmente, se ha manifestado en relación con i) la aplicación retroactiva de las normas tributarias promulgadas para cubrir las lagunas legislativas ocasionadas por una previa declaración de inconstitucionalidad (STC 146/1994), ii) la retroactividad de las normas promulgadas para cubrir el mencionado vacío legislativo en cuanto integran el tipo de ilícito tributario (STC 38/1997) y, finalmente, iii) sobre la procedencia o no del recurso de amparo como medio de impugnación de las sentencias del juez ordinario que deniega el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad que se revela finalmente como procedente (STC 159/1997).

Por último, reviste una inusual importancia el reconocimiento por parte de nuestro TS, al menos ya en dos Sentencias –de 29 de febrero de 2000 y 27 de marzo de 2001–, de la responsabilidad del Estado-legislador por los daños ocasionados al contribuyente por la inconstitucionalidad de leyes fiscales, doctrina jurisprudencial que no se puede dejar de considerar en la materia objeto del presente trabajo.

En cualquier caso, y con carácter previo al análisis de las cuestiones que se susciten, debe llamarse la atención sobre la limitada variedad, hasta el presente, de los fallos de nuestro Constitucional en relación con la eficacia de sus sentencias estimatorias de vicio de constitucionalidad en materia,

---

<sup>1</sup> **39.1** Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia.

**40.1** Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de procesos penales o actos contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.

al menos, tributaria que pueden abarcar desde la nulidad con efectos retroactivos, la mera declaración de inconstitucionalidad sin nulidad y la nulidad con efectos *prospectivos* <sup>2</sup>, como más adelante tendremos ocasión de analizar.

## 2. ANÁLISIS DE LA INTRODUCCIÓN DE LA DOCTRINA «PROSPECTIVA» EN LOS PRONUNCIAMIENTOS EN MATERIA TRIBUTARIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL; LA STC 45/1989 Y EL ESTADO ACTUAL DE LA PROSPECTIVIDAD DE LAS LEYES TRIBUTARIAS INCONSTITUCIONALES

Es bien conocido el origen en nuestra jurisprudencia constitucional de la llamada «*doctrina prospectiva*», cuya aplicación arranca de la ya muy comentada, por la dogmática científica, Sentencia 45/1989, de 20 de febrero. La doctrina saludó, por aquel entonces, a la sentencia referida, al menos en su generalidad <sup>3</sup>, como el primer y novedoso intento de nuestro TC de limitar la eficacia temporal de sus sentencias *pro praeterito*, así como de ensayar la dicotomía del binomio inconstitucionalidad-nulidad que parecía consagrar la literalidad del artículo 39.1 de su Ley Orgánica. Es por ello que si el objeto del presente trabajo es el intento de dar un visión crítica de la jurisprudencia emanada del Tribunal, en cuanto a la eficacia temporal de la inconstitucionalidad en materia tributaria por el mismo declarada, que se deba dedicar algunos comentarios a la tan traída Sentencia 45/1989; al menos, en cuanto a su origen y oportunidad en nuestro Derecho.

A tal fin, debe tenerse muy presente que la STC 45/1989 abordó dos problemas técnicos distintos:

- i) La inconstitucionalidad sin nulidad del régimen de declaración conjunta en el IRPF, y

<sup>2</sup> Como ha puesto de relieve HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, «Los efectos de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán (en especial la ultractividad transitoria de los preceptos inconstitucionales)». *Revista. Quincena Fiscal*, número 13, 1996. Página 44 y ss., destaca el carácter más audaz del Tribunal Constitucional alemán que dispone, en su expresión, de un *arsenal* de técnicas para modular los efectos de sus sentencias cuando entiende que una norma es incompatible con la Constitución: a) sentencias *admonitorias* sin señalamiento de plazo, b) sentencias *admonitorias* con señalamiento de plazo, c) simple inconstitucionalidad con efectos retroactivos, d) simple inconstitucionalidad con efectos *pro futuro*, e) ultractividad transitoria provisional de las disposiciones inconstitucionales y efectos *ex tunc* de la futura normativa y f) exclusión de los efectos *ex tunc* y ultractividad transitoria de los preceptos inconstitucionales, con carácter provisional o definitivo.

<sup>3</sup> En este sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, «Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional de la doctrina prospectiva de la declaración de ineficacia de las leyes constitucionales». *REDA*, número 61, 1989, escribió «*la lectura detenida de este fundamento (el FJ II de la STC 45/1989) acredita que se trata de la primera Sentencia de nuestro Tribunal Constitucional que acoge con plena conciencia la doctrina de la llamada por el Tribunal Supremo americano prospectividad del fallo (efectos a partir de la fecha de éste) frente a la tradición de la retroactividad de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una Ley*». No obstante, ESCRIBANO LÓPEZ, FRANCISCO: *Los efectos de la STC 45/1989 y su proyección en la Ley 20/1989 de adaptación del IRPF y del IP*. Madrid. AEF. Serie Estudios 7 (1989), advierte que la línea interpretativa seguida por la STC 45/1989 ya había sido inaugurada básicamente en las Sentencias 60/1986 y 147/1986.

- ii) La inconstitucionalidad y nulidad sin efectos retroactivos de otros preceptos relacionados con la imposición conjunta contenidos en la misma Ley 44/1978 que no adolecían de defectos de omisión legislativa textual.

### 2.1. El sistema tributario en su conjunto como origen de discriminaciones normativas; la *mera inconstitucionalidad* como remedio a las discriminaciones por omisión.

De forma sucinta, lo que la STC 45/1989 venía a declarar es la inconstitucionalidad, entre otras, como ha quedado comentado, de un sistema tributario en el que la acumulación de rentas en la «*unidad familiar*», definida ésta normativamente, no resultaba opcional a los sujetos pasivos como individuos integrados en la misma <sup>4</sup>.

Para el TC el régimen de tributación conjunta en sí no implicaba reproche de inconstitucionalidad alguno, por cuanto éste puede obedecer a la existencia de relaciones personales con plena relevancia fiscal y reconocimiento constitucional. No obstante lo cual, el sistema obligatorio de tributación conjunta establecido de conformidad con la Ley 44/1978 mereció la severa calificación de inconstitucionalidad por otros motivos, que el TC califica en su sentencia de *determinaciones en cierto sentido accesorias*, entre los cuales se contaban la imposibilidad de presentación de declaración separada y el discriminatorio incremento de la cuota tributaria debido a la acumulación de rentas bajo la aplicación de una misma tarifa progresiva ni tan siquiera atemperada por la inclusión de nuevas deducciones personales a partir de la reforma de 1985.

En este ámbito normativo es donde se plantea como pedimento subsidiario por parte de la Abogacía del Estado que se determine por el TC el alcance temporal de una potencial declaración de inconstitucionalidad, mostrándose en este punto el Abogado del Estado partidario de la inconstitucionalidad sin nulidad o invalidación por cuanto la misma provenía, de existir, de una omisión legislativa que no era reconducible a precepto positivo alguno. En definitiva, lo que late, **parcialmente**, en la STC 45/1989 es la superación de un vicio de inconstitucionalidad por discriminación normativa (tácita o por omisión), o incluso, y más precisamente, la superación de la inconstitucionalidad de un sistema normativo discriminatorio <sup>5</sup>. Y es que, y en cualquier caso, la igualdad nor-

<sup>4</sup> Es conocido que la causa de la STC 45/1989, de 20 de febrero, es la *autocuestión* de inconstitucionalidad planteada por la Sala al Pleno del TC como consecuencia de la Sentencia 209/1988, de 10 de noviembre, estimatoria del correspondiente recurso de amparo. En nuestro Derecho, la función del recurso de amparo es concretar si la actuación de los órganos jurisdiccionales supone la conculcación de los derechos y libertades del demandante pudiéndose declarar la inconstitucionalidad de la Ley afectada mediante la elevación de la cuestión al pleno, tal y como permite el artículo 55.2 de la LOTC. Como señalaron con relación a esta materia CABALLERO SÁNCHEZ, Rafael y VAQUERIZO ALONSO, Alberto, *La tributación de la familia en la jurisprudencia constitucional*. Impuestos (Compendio). Año 1989, la página 1.359, en otros derechos, como en el sistema alemán, este laborioso mecanismo se evita otorgando efectos generales (« *fuerza de ley*») a este tipo de sentencias (las dictadas en amparo).

<sup>5</sup> Vide GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus, *Tribunal Constitucional y reparación de la discriminación normativa*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid, 2000. Para dicho autor, un último problema técnico que ha planteado el binomio inconstitucionalidad-nulidad en la práctica se ha producido con ocasión del control constitucional de sistemas

mativa tributaria puede erigirse en un claro campo abonado a la inconstitucionalidad sin nulidad, ya sea porque aquélla deviene por omisión o por la existencia de discriminaciones «sistemáticas» en el que la invalidación de la norma se revela como un ineficaz recurso técnico <sup>6</sup> para la superación de la inconstitucionalidad. Todo ello por cuanto el artículo 31.1 de nuestra Constitución establece, a su vez, un «*canon sistemático*», de tal manera que la justicia tributaria debe resultar inmanente al propio sistema fiscal, lo que supone que el control de constitucionalidad deba extenderse, desde el mismo momento en que el reproche de inconstitucionalidad derive de la existencia de una desigualdad normativa en materia tributaria, al mismo sistema fiscal afectado en su conjunto (en el supuesto de la STC 45/1989, lo discutido era la adecuación constitucional de la tributación familiar en Derecho español) en donde el propio artículo 39.1 de la LOTC se revela, a través de la inconstitucionalidad «*por conexión o consecuencia*» dentro de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley claramente insuficiente.

Ante la inconstitucionalidad por omisión (grado mínimo de la inconstitucionalidad de un sistema normativo discriminatorio que, sin embargo, como ha quedado comentado, el TC no detecta como causa de la excepción de la nulidad en la inconstitucionalidad declarada), el Tribunal reacciona en la forma contenida en los **FJ 10 y 11** de la sentencia, ya tan afamada. Ambos fundamentos jurídicos constituyen el epicentro de la teoría «*prospectiva*» en materia tributaria de nuestro TC que ha permanecido prácticamente inalterada.

Así, frente a la discriminación existente que impide la sujeción separada al impuesto cuando la tributación conjunta es imposible (uniones de hecho o convivencia *more uxorio*) o carece de justificación material (lo que el **FJ 4**, en palabras del Abogado del Estado, denomina «*exceso de inclusividad*» y, por demás, lo que podría identificarse como una discriminación por diferenciación), el TC descarta la declaración de una inconstitucionalidad con nulidad por cuanto no se viola, al menos textualmente, precepto constitucional alguno en la medida en que la tributación conjunta, pertinentemente configurada por el legislador, puede encontrarse justificada en la protección a la familia

---

normativos, siendo en opinión del mismo el más claro ejemplo de sistema normativo discriminatorio que se ha dado hasta ahora en la jurisprudencia constitucional española el de la tributación de los miembros de la unidad familiar a efectos del IRPF. No obstante, y en palabras del propio GONZÁLEZ BEILFUSS, «*a pesar de todos estos problemas técnicos del binomio inconstitucionalidad-nulidad para hacer frente a los sistemas normativos inconstitucionales, lo cierto es que no han tenido un peso decisivo en la decisión del TC español para prescindir de dicho binomio en determinados casos. Así, aunque la STC 45/1989 (IRPF), contiene, (...), claras referencias a su inadecuación para reparar sistemas normativos inconstitucionales, el argumento principal de su ruptura fue la figura de la inconstitucionalidad por omisión*».

<sup>6</sup> La propia STC 45/1989 revela, en su polémico **FJ 11**, que la nulidad pudiera implicar más nefastas consecuencias en el caso de inconstitucionalidades por omisión incidiendo en la generación de nuevas desigualdades, así: «*La infracción del principio constitucional de igualdad no podría ser reparada, en este caso, mediante la pura y simple extensión a los contribuyentes integrados en unidades familiares del régimen legal establecido para la tributación de quienes no lo están pues, como es obvio, tal hipotética equiparación no sólo desconocería la legitimidad constitucional, repetidamente afirmada en esta sentencia, que en principio tiene la sujeción conjunta al Impuesto, sino que también habría de provocar, en el actual marco normativo, resultados irracionales e incompatibles, a su vez con la igualdad, en la medida en que otras piezas del sistema legal (destacadamente, el sistema de deducciones) no han sido afectadas por el fallo de inconstitucionalidad y permanecen, por consiguiente, en vigor una vez depurada la Ley de las disposiciones viciadas*».

(artículo 39 CE) sin que corresponda al órgano constitucional la opción legislativa <sup>7</sup> por la tributación separada como regla impositiva universal <sup>8</sup>, que puede ser constitucionalmente posible. El TC, en consecuencia, dirige una exhortación al legislador para que, a partir de la sentencia, lleve a cabo las modificaciones legislativas pertinentes, sirviéndose de su libertad de configuración normativa para superar la ilegitimidad constitucional detectada. Se descarta así la tesis mantenida por la Abogacía del Estado que proponía como mecanismo de superación de la inconstitucionalidad potencial el recurso a una sentencia *interpretativa* que acomodase los defectos del concepto de unidad familiar, resaltañando adicionalmente los llamados «defectos de inclusividad» (*i.e.* casos de convivencia *more uxorio*), identificables en este caso con discriminaciones «por exclusión tácita». Descarta pues, implícitamente, el TC, la reparación inmediata de la inconstitucionalidad por medio de una interpretación conforme a la Constitución (*secundum o ex Constitutionem*) <sup>9</sup> que vincule en su aplicación del Derecho positivo a los poderes públicos (artículo 161.1 a) CE, artículo 40.2 LOTC y artículo 5 LOPJ). En definitiva, el TC se decanta por una sentencia de corte *admonitorio* sin establecimiento de plazo alguno para que el legislador supere el estado de inconstitucionalidad mediante la modificación de la ley fiscal.

## 2.2. La inconstitucionalidad *prospectiva*, propiamente dicha, de la STC 45/1989.

Adicionalmente, a la **inconstitucionalidad sin nulidad** tratada anteriormente cuyo origen se encuentra en discriminaciones normativas por omisión del régimen de declaración conjunta del IRPF y que afectó a los artículos 4.2 (régimen de declaración conjunta no opcional) y 24.1 b) (no inclusión entre los supuestos de período impositivo inferior al año de los casos de matrimonios contraídos en el curso del año natural) de la Ley 44/1978, el TC procede a la declaración de **inconstitu-**

<sup>7</sup> Acertadamente, JIMÉNEZ CAMPO, J, *La Sentencia sobre la constitucionalidad de la Ley*. Centro de Estudios Constitucionales (CEC). Madrid, 1997. Páginas 60 y 61, habla de la fórmula de la inconstitucionalidad apelativa como remedio empleado por el TC a partir de la STC 45/1989: 1) rompiendo por primera vez de modo explícito el nexo entre inconstitucionalidad y nulidad aparentemente impuesto por el artículo 39.1 LOTC; 2) afirmando la impropiedad del recurso a la anulación ante carencias de ley y 3) reconociendo, en fin, la libertad de configuración normativa del legislador para reordenar en términos conciliables con la Constitución el régimen legal declarado inconstitucional.

<sup>8</sup> Se detecta así por el propio TC un problema funcional adicional al mero problema técnico de la erradicación de la inconstitucionalidad por omisión legislativa por cuanto la declaración de nulidad del precepto por inconstitucional daría lugar a la reviviscencia del Derecho no anulado –aplicación universal de la declaración separada– incidiendo el TC en la parcela de regulación positiva y libertad de configuración del propio poder legislativo, si bien otros autores (el alemán Michael SACHS y, entre nosotros BAÑO LEÓN) de los que da noticia GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus, «*Tribunal Constitucional y ...*», *op. cit.* pág.73 han alegado, en rechazo a las sentencias de inconstitucionalidad sin nulidad que el legislador siempre puede reaccionar frente a los efectos positivos provocados por las sentencias anulatorias dictando una nueva normativa que concrete cómo debe restablecerse la equiparación.

<sup>9</sup> Siguiendo en este punto a GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus, «*Tribunal Constitucional y ...*», *op. cit.* pág.63, podríamos afirmar que las sentencias interpretativas tienen un techo en la eficacia de la superación de la discriminación *por exclusión tácita* que es el de la literalidad de los preceptos impugnados cuando ésta es claramente inequívoca. Y a tal efecto, cabe incluso recordar que como mecanismo para la subsanación del *déficit de inclusividad* de la unidad familiar normativa, el Abogado del Estado llega a proponer el remedio a la aplicación analogía del artículo 4.2 debatido, entendemos que bajo la fórmula de sentencia interpretativa.

**cionalidad con nulidad** de otros preceptos de la citada Ley, en el que la ilegitimidad de los mismos era textualmente emplazable, en concreto los artículos 7.3 (acumulación de rentas cualquiera que sea el REM), 31.2 (obligación solidaria al pago de la deuda tributaria) y 34.3 (suscripción de la declaración única) y 34.6 (obligación solidaria al pago de sanciones), pero respecto de los cuales excluye la eficacia *pro praeterito* de la nulidad generando un vacío normativo *pro futuro* (*laguna parcial*) al que el propio Tribunal deberá enfrentarse en la STC 146/1994 y 38/1997 que resuelven distintas cuestiones de inconstitucionalidad en relación con la Ley 20/1989 de adaptación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio.

El TC, apreciando los argumentos esgrimidos por el Abogado del Estado en cuanto al concepto de «*situaciones consolidadas*» no susceptibles de revisión como consecuencia del fallo estimatorio de inconstitucionalidad, decide una extensión de las mismas, no exclusivamente a las contempladas por el artículo 40.1 LOTC sino también, en una poco fundamentada lectura del principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de nuestra Constitución, a las actuaciones administrativas firmes, realizando a tal efecto una relación de las mismas que ha sido objeto de crítica doctrinal: pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración Tributaria <sup>10</sup>.

A tal fin, el de limitar los efectos hacia el pasado de la declaración de inconstitucionalidad, el Tribunal acoge **de forma explícita** el alegato vertido por el Abogado del Estado a estos mismos efectos para el que lo contrario, la eficacia *ex tunc* de la inconstitucionalidad implicaría «*un inaceptable trato de disfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales*». Tal argumento nos parece del todo punto criticable, como más adelante comentaremos, si bien ha sido fácilmente asumido por la doctrina *ad hoc* como argumento útil para limitar la retroacción de los efectos de la sentencias del TC a los ciudadanos «*activos*» en la remoción de las posibles inconstitucionalidades del sistema. De tal manera, que en un Estado regido por una Constitución normativa deba ser una responsabilidad de todos la persecución de las inconstitucionales presuntas premiándose la diligencia en la defensa de la Constitución e infligiendo el castigo de la desigualdad normativa mediante la postergación en la reparación de la misma a quien, al menos presuntamente, espero la declaración de nulidad de precepto tachado de inconstitucional, promovido por otros, para cicateramente aprovecharse de la depuración jurídica de la norma no intentada en tiempo <sup>11</sup>.

Pero, **de forma implícita**, el TC parece también acoger la interpretación seguida por el Abogado del Estado sobre la dicción de los artículos 39.1 (que no es objeto de mención curiosamente ni en el Antecedente 4.º ni en el **FJ 11** sino exclusivamente a efectos de descartar el meca-

<sup>10</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, «*Un paso importante para el desarrollo ...*» *op. cit.*, menciona que «*esta adición ya no la basa (el TC) en Ley alguna, salvo una invocación general al principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 de la Constitución, sino en su propia voluntad explícita, que antes se ha reservado al decir que su propia Ley Orgánica deja a este tribunal la tarea de precisar su alcance (de la nulidad) en cada caso*».

<sup>11</sup> En este sentido, *vide* JIMÉNEZ CAMPO, J., *La Sentencia sobre la (...)*, *op. cit.* páginas 19 y ss.

nismo austríaco, y a partir de la reforma de 1970 también plausible en Derecho alemán pero en cualquier caso imposible en nuestro Derecho positivo, de la nulidad aplazada o ultractividad de la norma inconstitucional) y 40.1 de la LOTC, frente a una lectura tradicionalmente a favor de la devolución de los tributos inconstitucionales como consecuencia de una nulidad entendida *ope legis* y *ex tunc* derivada de las declaraciones de inconstitucionalidad bajo la apreciación de la doctrina retrospectiva; interpretación que ha sido respaldada en nuestro Derecho positivo por la aplicación por el ejecutivo de las SSTC 179/1985 (en materia de recargo por los Ayuntamientos sobre el IRPF) y 19/1987 (sobre la libre fijación por los Ayuntamientos del tipo de gravamen de las Contribuciones Territoriales Rústicas y Pecuaria y Urbana) que entendió que el efecto de dichas sentencias era en cualquier caso *pro praeterito* procediendo a la articulación de las medidas legislativas pertinentes para proceder a la devolución de las cantidades *indebidamente* ingresadas, Real Decreto 1959/1986 y Real Decreto-Ley 1/1987 <sup>12</sup>.

En tal sentido, la lectura realizada por el TC del mencionado artículo 40.1 –por el cual las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad no permiten revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada salvo procesos penales o contenciosos-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad– llevaría a considerar que éste no supone una excepción a la regla general de la nulidad radical o retroactiva de los preceptos declarados inconstitucionales sino que la función del citado párrafo no es sino la de ilustrar el caso más claro de irretroactividad de la nulidad –procesos judiciales fenecidos con efectos de cosa juzgada– y, por consiguiente, será posible la apreciación de otras *situaciones consolidadas*, en la terminología de la sentencia, que no toleran la revisión a pasado como consecuencia de declaraciones de inconstitucionalidad (liquidaciones y autoliquidaciones administrativas). Ha sido este punto objeto de crítica doctrinal por cuanto el TC ha pretendido **una construcción abstracta** de la limitación a pasado de los efectos de sentencias declarativas de inconstitucionalidad, cosa que la literalidad y claridad de la normas mencionadas de su Ley Orgánica parecen repugnar, en vez de proceder a la ponderación, caso por caso, de los efectos no queridos de la retroactividad <sup>13</sup>. Efectivamente, la literalidad de las normas implicadas –artículos 39.1 y 40.1 LOTC–, ante la indefinición por parte de nuestra Constitución –artículo 164 CE– sobre los efectos de las sentencias estimatorias de inconstitucionalidad, establecen claramente la nulidad como regla general con el límite, presuponiendo los efectos retroactivos de las mismas, de las sentencias con fuerza de cosa juzgada salvo que la nulidad por la inconstitucionalidad declarada determine un trato más favo-

<sup>12</sup> ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco en su obra *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*. Civitas, Madrid, 1988, pág. 351 y ss., ya avanzó algunas reflexiones sobre la precipitada comprensión de la eficacia de ambas sentencias que entendieron que el artículo 40.1 LOTC imposibilita dejar fuera de la declaración de nulidad otras situaciones distintas de las allí expresamente mencionadas. Adicionalmente, culpa en cierto modo de la desmedida crítica a la STC 45/1989 de la lectura que hiciera el Gobierno de las SSTC 179/1985 y 19/1987 en «Los efectos de la STC 45/1989 y su proyección en la ...» *op. cit.*

<sup>13</sup> Véase GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, «Un paso importante para el desarrollo ...» *op. cit.* y MALVÁREZ PASCUAL, Luis A., «Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de disposiciones tributarias». Monografías número 12. Abril 1998. Asociación Española de Asesores Fiscales.

rable (revisión *in bonum*) en materia penal o de Derecho Administrativo sancionador para el condenado o administrado, caso en el cual podrán removerse las sentencias firmes recaídas en tales procesos <sup>14</sup>.

No obstante, han sido varios los autores <sup>15</sup> que han considerado correcta la lectura llevada a cabo por el TC sobre la base de considerar que i) la nulidad declarada por el artículo 39.1 LOTC no tiene la misma extensión que la nulidad radical de nuestro Derecho Administrativo sino que supone simplemente la expulsión a futuro del ordenamiento de las normas declaradas inconstitucionales, siendo, por tanto, ii) el artículo 40.1 LOTC el encargado de limitar la discrecionalidad del TC al fijar los efectos hacia el pasado de sus sentencias estimatorias en los procesos fenecidos con fuerza de cosa juzgada. Tal interpretación propugnada se basa, en consecuencia, en el distingo de carácter técnico que debe hacerse entre nulidad y «retroactividad», de tal manera que ambas no tienen necesariamente por qué ir unidas en los fallos que declaren la inconstitucionalidad de una norma.

<sup>14</sup> Parecen compartir esta interpretación retrospectiva de la literalidad de los artículos 39 y 40.1 LOTC con GARCÍA DE ENTERRÍA (aun cuando éste sea un convencido partidario de la benignidad de la doctrina prospectiva y de su factibilidad en nuestro Derecho positivo), a título de ejemplo, autores como DURÁN-SINDREU BUXADE, Antonio, *Constitucionalidad del régimen transitorio de la Ley 20/1989 en relación a las autoquidaciones y liquidaciones correspondientes al período impositivo 1987 y anteriores no prescritos*. *Gaceta Fiscal*, n.º 88 (bis), mayo, 1991; SÁNCHEZ SERRANO, Luis: «Dictamen sobre los medios de defensa de los contribuyentes desde el momento de la iniciación de un proceso constitucional en materia tributaria hasta la resolución del mismo y en otras situaciones de fundadas dudas de inconstitucionalidad de las normas tributarias». *Revista Asociación Española de Asesores Fiscales*. Monografía, número 2, 1994, página 28: «El legislador no dejó (...) resquicio alguno al arbitrio del Tribunal Constitucional: éste debe limitarse, cuando aprecie la inconstitucionalidad de los preceptos con fuerza de ley impugnados (...), a declarar su nulidad (...). Ninguna facultad confiere la LOTC al Tribunal para emitir un pronunciamiento distinto en tales casos, ni tampoco para disponer graduación alguna de los efectos de su obligada declaración de nulidad» y, también CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel, «Nuevos matices de la jurisprudencia comparada en materia de declaración de nulidad de una norma y devolución de ingresos indebidos». *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, número 92 de octubre a diciembre de 1996. Página 764: «En España está fuera de duda que el efecto propio de la inconstitucionalidad es la nulidad radical de la norma. El artículo 39 de la LOTC señala que cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados (...). Sobre esta base las sentencias declarativas de inconstitucionalidad de leyes tributarias han venido desplegando eficacia retroactiva (...) y reconociendo a la postre, el derecho de los contribuyentes a solicitar la devolución de los tributos ingresados en ejecución de dichos actos». Se refería a las SSTC 179/1985 y 19/1987. También, CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Reclamaciones y recursos tributarios*. Aranzadi, 1997. Página 60.

<sup>15</sup> En este sentido; *vide* JIMÉNEZ CAMPO, J., *La Sentencia sobre la (...)» op. cit.* páginas 42 y GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus, «Tribunal Constitucional y ...», *op. cit.* pág. 90 que considera que la ruptura del binomio inconstitucionalidad-nulidad se produce por motivos técnicos y no por cuestiones temporales. Ambos achacan la confusión en cuanto a los efectos temporales de las sentencias estimatorias de inconstitucionalidad a las insuficiencias del artículo 40.1 LOTC y en segundo lugar, a la pervivencia de imágenes ilusorias, en expresión de JIMÉNEZ CAMPO, sobre la idea de nulidad que puede encerrarse en el aforismo «*Quid nullum est, nullum producit effectum*». También, ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco, «*La configuración jurídica del ...» op. cit.* páginas 351 y ss. y «*Los efectos de la STC 45/1989 y su proyección en la ...» op. cit.* Por último, es bastante ilustrativa la opinión vertida por RUBIO LLORENTE, Francisco, «La jurisdicción constitucional como forma de creación de Derecho». *Revista Española de Derecho Constitucional*, número 22. 1988: «*la extensión hacia el pasado de la eficacia erga omnes no es una exigencia del sistema sino resultado de una decisión que intenta equilibrar el respeto a la seguridad jurídica con el servicio a la igualdad y a la justicia*».

Así, la «*mera inconstitucionalidad*» sin nulidad sería el expediente para la resolución de determinados problemas técnicos<sup>16</sup> o funcionales en aquellos supuestos en los que la expulsión de la norma del ordenamiento jurídico no permite la superación de la ilegitimidad constitucional (inconstitucionalidad por omisión, sistemas normativos discriminatorios, exclusión tácita...) y como alternativa a otros mecanismos ensayados por nuestro Alto Tribunal o bien implantados en otros Derechos comparados: sentencias interpretativas, reductoras, apelativas o *admonitorias*, o bien ultractividad de la norma inconstitucional<sup>17</sup>. Mientras que la única retroactividad regulada *positivamente* sería la del artículo 40.1 LOTC, es decir, la de las declaraciones de nulidad que favorezcan al reo en procesos penales fenecidos con fuerza de cosa juzgada o al administrado en procesos contencioso-administrativos referentes a procedimientos sancionadores. Tal razonamiento doctrinal, sin duda de interés, no deja sin embargo de soterrar la virtualidad práctica de la distinción, por cuanto, ya se excluya la nulidad por razones técnicas bastándose el Tribunal con la *mera inconstitucionalidad*, o bien, decida la nulidad *ex nunc* –extraño fenómeno de hibridismo este– el resultado para el contribuyente es el mismo: en los casos de mera inconstitucionalidad por omisión no obtendrá el derecho a la aplicación de la nueva normativa promulgada que adecue la quiebra constitucional por omisión y en el caso de la nulidad sin retrospectividad no tendrá derecho a lo indebidamente recaudado ni tan siquiera en los supuestos en los cuales la Administración proceda a la inspección o comprobación de ejercicios pasados, anteriores a la publicación de la sentencia de inconstitucionalidad, por decisión del propio legislador mediante la aprobación de normas de adaptación de las sentencias del TC que bendigan las cuotas abonadas como mínimas, como enseguida veremos (STC 146/1994, de 12 de mayo).

La resolución de expedientes técnicos, en nuestra opinión, no puede desoír el cumplimiento de unos mínimos requisitos de justicia material, o al menos, desconocer el fundamento en otros bienes jurídicos constitucionalmente protegidos que justifiquen sobradamente la exclusión de un derecho, el de la devolución de lo ingresado bajo una norma ilegítima. No olvidemos que una norma inconstitucional no legitima al Estado, por cuantioso que sea el impacto presupuestario de su nulidad, a recaudar siendo similar el efecto al confiscatorio, de no atenerse al principio de capacidad económica, o bien por producir el resquebrajamiento de principio de legalidad, con los visos de indefensión que ello produce en el ciudadano<sup>18</sup>.

<sup>16</sup> Ya RUBIO LLORENTE, FRANCISCO, *La jurisdicción constitucional como ...» op. cit.*, advierte que «la identificación entre norma legal y enunciado de la ley sitúa al juez constitucional ante la incómoda alternativa de mantener la plena validez del enunciado, aun consciente de que una o varias interpretaciones posibles son contrarias a la Constitución, o anularlo en su totalidad, aunque pudiera también ser interpretado de un modo que no resultará incompatible con la Constitución, o su supresión pueda crear una situación más gravemente inconstitucional que la que implica el riesgo de aquellas interpretaciones.»

<sup>17</sup> Si bien algunos autores, entre ellos FALCÓN Y TELLA, Ramón, «La llamada jurisprudencia "prospectiva": precisiones sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias». *Quincena Fiscal*, número 7, 1997. Páginas 5 y ss. Editorial, que ha venido considerando que el argumento de que el TC no pueda adoptar decisiones que impliquen diferir o aplazar el momento de la efectividad de la nulidad carece de peso ya que, en su opinión, el TC está facultado para adoptar todas las medidas necesarias para impedir que su sentencia genere desigualdades aún mayores por ejemplo entre quienes hubieran ingresado de acuerdo con la norma inconstitucional y quienes no hubieran realizado el ingreso a que en principio estaban obligados.

<sup>18</sup> Podríamos traer a colación en este punto que la función que el principio de legalidad cumple en nuestro ordenamiento tributario, al margen de la exigencia de autoimposición democrática (*No taxation without representation*), es una función garantista frente a intromisiones arbitrarias en la esfera de la libertad y propiedad del ciudadano. Véase PÉREZ ROYO,

Se apoya la mencionada interpretación del artículo 40.1 LOTC en el hecho de que la propia STC 45/1989 declaró la *mera inconstitucionalidad* sin nulidad de dos preceptos, artículos 4.2 (régimen de declaración conjunta no opcional) y 24.1 b) (no inclusión entre los períodos impositivos inferiores al año de los supuestos de matrimonios contraídos en el curso del año) de la Ley 44/1978, que obedecían a discriminaciones por omisión. Al no declararse la nulidad, obviamente, era imposible apreciar la retroactividad, quedando en mano del legislativo la subsanación de las situaciones del pasado, subsanación que evidentemente no fue excesivamente generosa y que se articuló a través de la Ley 20/1989. En cambio, con relación al resto de preceptos tachados de la misma Ley, el TC declaró su inconstitucionalidad y nulidad pero, por mor del **FJ 11**, limitó la retroactividad de sus efectos.

En definitiva, la Abogacía del Estado acabó solicitando de forma subsidiaria la definición del alcance de un fallo eventualmente invalidatorio sobre la base de una nueva lectura del artículo 40.1 de la LOTC, informado por el principio de seguridad jurídica, que implicase conceptualmente la acuñación jurisprudencial de las llamadas «*situaciones consolidadas*», además de sobre la base del trato discriminatorio del ciudadano activo frente al pasivo. Y en tales principios vino a fundarse la sentencia, igualdad y seguridad jurídica, para limitar los efectos hacia el pasado de las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad. Se reconocía por vez primera la relativa discrecionalidad del TC para matizar los efectos temporales de sus sentencias estimatorias: «*ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso*».

Parece, por otro lado, existir cierta coincidencia en apreciar que la doctrina prospectiva acogida por nuestro TC es la impura<sup>19</sup> en la que será el propio Tribunal quien determine, una vez declarada la nulidad, los efectos hacia el pasado de la misma y no, por tanto, la teoría prospectiva pura o propia que se limita a definir los efectos de la nulidad *pro futuro* dando por válida la legislación anulada hasta el momento de publicación de la sentencia; pudiéndose hablar en este caso más propiamente de anulabilidad que de nulidad, o bien, asimilándose la declaración de nulidad a la derogación de la normas viciadas.

---

Fernando, *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General. Civitas. Madrid, 1991. Página 43. Ciertamente, podemos entender que quien es gravado sin una ley, por haber sido expulsada ésta de nuestro ordenamiento por inconstitucional, al menos en hasta un período pretérito que la propia seguridad jurídica marque, el período de prescripción del tributo está sufriendo una arbitrariedad en el reparto de la carga tributaria que al menos debe justificarse suficientemente en las sentencias de nuestro TC. Cuán acertada es la frase de SERRANO ANTÓN, F., en su obra *Las devoluciones tributarias*. Marcial Pons, 1996, página 242 cuando afirma, aun en otro contexto, que «*el principio de legalidad debe prevalecer sobre el principio de seguridad jurídica, porque sólo lo legal, aquello que respeta las reglas del Derecho, debe permanecer en el tiempo*».

<sup>19</sup> En tal sentido, se puede consultar DURÁN-SINDREU BUXADE, Antonio, *Constitucionalidad del régimen transitorio de la Ley 20/1989 en relación a las ...*, *op. cit.*, páginas 22 a 26 y MALVÁREZ PASCUAL, Luis A., «*Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad ...*» *op. cit.* página 59 y que a su vez cita la Sentencia del TSJ de Cataluña 13 de marzo de 1991 como un ejemplo de que la jurisprudencia también ha interpretado que la STC 49/1985 finalmente lo que recoge es una *prospectividad* exclusivamente parcial o impura.

No obstante, el TC, si bien procedió a relacionar las *situaciones consolidadas* que no pueden verse revisadas por el fallo de inconstitucionalidad, no se manifestó claramente sobre si en la rectificación administrativa de las autoliquidaciones presentadas podría seguir aplicándose la legislación anulada, consecuencia que sería la propia de un sistema puro de *prospectividad*, en aplicación del principio *tempus regit actum* cercano al instituto jurídico de la derogación.

Sin embargo, el Tribunal sí se manifestó en relación con la declaración de IRPF correspondiente al ejercicio fiscal de 1988, que si bien se había devengado, se encontraba pendiente de liquidación al momento de publicación de la sentencia, y respecto del cual consideró inviable que fuese exigido de conformidad con preceptos contrarios a la Constitución. En tal referencia, se ha querido ver por algunos, LAPORTA y OLIVA SANTOS (tomó las citas de DURÁN-SINDREU BUXADE, Antonio, «Constitucionalidad del régimen transitorio de la Ley 20/1989 en relación a las autoquidaciones y liquidaciones correspondientes al período impositivo 1987 y anteriores no prescritos». *Gaceta Fiscal* n.º 88 (bis), mayo, 1991), que la imposibilidad de aplicación de preceptos inconstitucionales al ejercicio de 1988 se refiere exclusivamente al mencionado ejercicio lo que implicaría que los actos de aplicación posteriores a la sentencia referidos a los ejercicios de 1987 y anteriores no caen bajo los efectos de la misma aun cuando se produzcan después de ella. En cambio, el propio DURÁN-SINDREU BUXADE y PONT MESTRE, citado por aquél, consideran en síntesis que la referencia al ejercicio 1988 es meramente indicativa y, por tanto, la normativa expulsada, dada la referencia a su inaplicabilidad a partir de la publicación de la misma en el BOE, tampoco podrá ser aplicada a los actos de revisión administrativa de ejercicios anteriores y si no puede revisarse con esta normativa deberá aplicarse la que se promulgue para cubrir la laguna legal generada por la sentencia estimatoria de inconstitucionalidad. En este sentido, incide ESCRIBANO LÓPEZ («Los efectos de la STC 45/1989 y su proyección en la ...», *op. cit.*) cuando afirma que «cualquier aplicación jurídica que se deba producir con fecha posterior al 2 de marzo de 1989 respecto de situaciones nacidas o producidas bajo la vigencia de la norma ahora declarada inconstitucional no puede hacerse sino al amparo de la nueva norma, es decir, del sistema trabado que venga a sustituir al sistema inaplicable por la laguna que produce la declaración de nulidad de alguna de sus normas».

Efectivamente, la aplicación de una norma inconstitucional a actos administrativos de comprobación o inspección posteriores a la remoción de la misma del ordenamiento mediante la publicación de la correspondiente sentencia declarativa de inconstitucionalidad, no puede sino al menos resultar difícilmente admisible, ya parece suficiente con la no devolución de oficio de las cantidades recaudadas bajo la cobertura de una norma inconstitucional para que además, una vez declarada la ilegitimidad de ésta para establecer tributo alguno, se continúe aplicando, una vez declarada por el TC, la tacha de la misma. Lo contrario supondría acercarnos, como ya hemos comentado, más a la derogación de la norma –que sigue rigiendo sobre los actos no definitivos anteriores a la publicación de la sentencia estimatoria de inconstitucionalidad– que a la propia nulidad o anulabilidad, aunque bien sea que no se compartan los efectos retrospectivos de la misma por parte del propio Tribunal.

Por último, cabe recordar, no obstante, que la ya mencionada Ley 20/1989 de Adaptación del IRPF y del IP a la STC 45/1989, en su Capítulo III relativo al «Régimen transitorio de los períodos impositivos anteriores a 1988», estableció en el artículo 15.3 que, en los supuestos de revisión por

parte de la Administración Tributaria de actos firmes (autoliquidaciones o liquidaciones administrativas) con posterioridad a la publicación de la Sentencia 45/1989 en el BOE, es decir, 2 de marzo de 1989, las deudas tributarias pagadas o liquidadas tendrán la consideración de cuotas tributarias mínimas.

Tal precepto fue impugnado en recurso de inconstitucionalidad resuelto por la STC 146/1994, de 12 de mayo, en la que el TC apreció la conformidad de la norma discutida al principio de seguridad y descartó, por demás, la existencia de factor de privilegio alguno a favor de la Administración. El TC entendió ajustada a la letra del **FJ 11** de la STC 45/1989 el que se excluyese la devolución de lo inicialmente pagado aun en los supuestos en los que la Administración Tributaria practicase nuevas liquidaciones como consecuencia de la comprobación o investigación de períodos impositivos anteriores a la publicación de la citada sentencia <sup>20</sup>. Y si, por último, hemos de salvar la calificación de impura o impropia asignada a la teoría *prospectiva* del TC español debe ser esto porque, y eso sí, las liquidaciones complementarias que se practicasen debían ajustarse a las nuevas reglas y criterios de tributación establecidos por la Ley 20/1989, lo que en palabras del propio Tribunal implicaba que al ser «*las nuevas reglas de tributación de los sujetos integrados en unidades familiares, incorporadas por la Ley 20/1989, por regla general, más favorables a los sujetos pasivos; (...) los eventuales incrementos de la deuda tributaria, que pueden resultar de las posteriores liquidaciones derivarán de la aplicación de otras normas, reguladoras de otros aspectos del impuesto, y cuya constitucionalidad no se ha visto afectada por la repetida STC 45/1989*». En definitiva, se revisa, comprueba e investiga con la nueva norma promulgada, Ley 20/1989, a raíz de la tan mencionada Sentencia 45/1989 pero no se devuelve cantidad alguna (cuota mínima). Finalmente, y a pesar de las disquisiciones doctrinales, caemos, en mi opinión, en la teoría pura de la *prospectividad*, cercana a la derogación, y en el carácter constitutivo de las sentencias de inconstitucionalidad.

No obstante, como se ha escrito, llama la atención el hecho de que nada diga la STC 45/1989 sobre la revisión de liquidaciones de ejercicios no prescritos utilizándose la nueva normativa que viene a colmar un vacío legal que es a futuro (así lo calificará la STC 38/1997, más adelante comentada), esto es la Ley 20/1989, que, en cambio, se encuentra vetada al contribuyente para instar la devolución del ingreso indebido con lo que se consagra una situación en la que una misma norma legal sujeta y obliga al Administrado pero no sujeta y obliga a la Administración en el mismo sentido <sup>21</sup>.

<sup>20</sup> En este sentido, SERRANO ANTÓN, F., *Las devoluciones tributarias*. Marcial Pons, 1996, afirma que «*de otra forma, si la liquidación no se efectuara de acuerdo a la nueva legislación implicaría una situación de amnistía fiscal o desaparición del deber de contribuir por una determinada modalidad tributaria*».

<sup>21</sup> ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, «La constitucionalidad de las leyes de renta (un comentario a las Sentencias del Tribunal Constitucional 146/1994 y 214/1994)». Civitas, *Revista Española de Derecho Financiero (REDF)*, número 87. 1995. Páginas 570 y siguientes.

### 2.3. El estado actual de la doctrina *prospectiva* en la jurisprudencia constitucional, la inadmisión de recursos de amparo bajo la doctrina de la STC 159/1997 y la retroactividad *in bonum* de la STC 38/1997.

A raíz de la STC 45/1989, la *prospectividad*, de forma automática, se ha instalado en la jurisprudencia de nuestro TC. De tal manera que cualquier pronunciamiento de éste en materia tributaria viene acompañado de la configuración por parte del Tribunal, en defensa del principio de seguridad jurídica, de los efectos exclusivamente *pro futuro* de la exclusión de nuestro ordenamiento, por inconstitucionales, de normas sustantivas tributarias. De tal suerte, que la *prospectividad* viene frustrando la lógica pretensión del ciudadano de obtener la devolución de lo indebidamente ingresado bajo la cobertura legal de una norma declarada inconstitucional, siendo claramente llamativos aquellos supuestos en los que el contribuyente accionó los pertinentes recursos judiciales, y descartado por el órgano de la jurisdicción ordinaria el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, y desestimado por el TC el pertinente recurso de amparo, debe soportar a pesar de su «*beligerancia*» (léase falta de pasividad en la remoción de la inconstitucionalidad de nuestro ordenamiento, que debiera haber sido premiada según la STC 45/1989<sup>22</sup>), los efectos *pro futuro* del fallo estimatorio de la inconstitucionalidad (si bien, recientemente, se ha abierto una tercera vía mediante la reclamación de la responsabilidad patrimonial al Estado legislador como más adelante analizaremos)<sup>23</sup>.

Pueden encontrarse en distintas sentencias del TC idénticas exclusiones a la eficacia *ex tunc* de las declaraciones de nulidad de normas tributarias inconstitucionales sobre la base del principio de seguridad, de la libertad de configuración del alcance de la nulidad por parte del propio Tribunal y sobre el argumento de que la categoría de la nulidad no tiene un mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento. Así, la propia STC 146/1994, de 12 de mayo, antes mencionada (sobre determinados recursos de inconstitucionalidad acumulados contra diversos preceptos de la Ley 20/1989), STC 179/1994, de 16 de junio (sobre adscripción forzosa a las Cámaras Oficiales de Comercio), STC 185/1995, de 14 de diciembre (sobre varios preceptos de la Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos), STC 194/2000, de 19 de julio (sobre la inconstitucionalidad de la disposición adicional 4.ª de la Ley de Tasas y de su reproducción en el artículo 14.7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados)<sup>24</sup>. Todas ellas sobradamente conocidas.

<sup>22</sup> Lo que ha llevado, incluso, a algún autor a hablar del «*premio al recurrente*», vide GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus, «*Tribunal Constitucional y ...*», *op. cit.*, pág.101 y ss.

<sup>23</sup> Entendemos que, de forma congruente con el contenido del **FJ 11** de la STC 45/1989 (ya se sabe el llamado *premio al recurrente* o trato favorable al ciudadano activo), los Magistrados JIMÉNEZ DE PARGA y MENDIZÁBAL ALLENDE, en el VP que formulan a la STC 159/1997, manifiesten la conveniencia de que los límites del artículo 40.1 LOTC se modulen en beneficio de quien luchando por su derecho, en pro de la constitucionalidad del sistema, llega hasta el punto de plantear recurso de amparo contra resoluciones judiciales que descartaron el planteamiento de la previa cuestión de inconstitucionalidad, a efectos de evitar su equiparación con quien se *aquieta*, en su expresión, frente a la sospecha de que una resolución judicial aplica una norma inconstitucional.

<sup>24</sup> La STC 194/2000 ha supuesto cierta relajación por parte del Tribunal de la doctrina restrictiva de la inconstitucionalidad por conexión prevista por el artículo 39.1 LOTC en relación a la pérdida del objeto en los procesos declarativos de inconstitucionalidad cuando se producía la derogación sobrevenida de la norma impugnada que impedía el juicio abs-

A las que habría que unir la STC 173/1996, de 31 de octubre (sobre el gravamen complementario sobre la tasa fiscal que grava las máquinas tipo B, establecido por el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990) que si bien no manifestó más que la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990; su promulgación lejos del período de prescripción del derecho a solicitar la devolución ha supuesto, obviamente, un efecto similar a la declaración de inconstitucionalidad sin nulidad para aquellos contribuyentes menos avisados que no recurrieron en tiempo (si bien claro sería siempre posible la interposición de recurso extraordinario de revisión *ex* artículo 153 de la LGT aun cuando los visos de éxito, visto el estado de la cuestión, son más que remotos).

Finalmente, debe señalarse que la jurisprudencia del TS se ha adaptado a la doctrina emanada del TC a través de la STC 45/1989 que incluso ha utilizado para la interpretación del antiguo artículo 120 de la LPA de 1958 a efectos de fundamentar la irretroactividad de las declaraciones de ilegalidad de normas reglamentarias, como más adelante resultará de análisis. Solamente, en su Sentencia de 26 de junio de 1989 (RJ 1989\5958), el TS ha mostrado su desacuerdo con la interpretación dada y la regulación vigente en nuestro Derecho en relación con la eficacia de la nulidad de normas, ya sea reglamentarias o con fuerza de ley, afirmando de forma taxativa que: «*Es muy probable que la solución más justa, en un Estado de Derecho, fuera la revisión incluso "ex officio" de los actos administrativos y también de la sentencia, por qué no, cuyo respaldo inmediato estuviere en una ley inconstitucional o en una disposición reglamentaria ilegal, que para el caso es lo mismo, pero en el estado actual de la cuestión (...) tanto el legislador como el intérprete supremo de la Constitución nos dicen otra cosa, y en ella hemos de atenernos por el momento*».

### 2.3.1. La improcedencia del recurso de amparo contra las sentencias del juez ordinario renuente al planteamiento de la cuestión de constitucionalidad.

En este orden de cosas, debe llamarse la atención sobre la STC 159/1997, de 2 de octubre, que ha resuelto desestimatoriamente el recurso de amparo presentado por un contribuyente del declarado inconstitucional gravamen complementario sobre la tasa de juego ante la negativa implícita del órgano judicial ordinario a plantear la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad <sup>25</sup>. Así pues, los ale-

---

tracto de la norma que caracteriza la función del Tribunal, al menos en parte, dentro de nuestro ordenamiento constitucional. Así, pues, pese a la derogación de la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas, nuestro TC ha entendido que no se ha producido la pérdida sobrevenida del objeto del proceso por cuanto su derogación ha sido fruto de la refundición de textos normativos que se ha limitado a reproducir en su práctica literalidad la norma refundida en el nuevo artículo 14.7 del Real Decreto Legislativo 1/1993. Tal cambio de criterio ha sido unánimemente bien acogido por la doctrina, FALCÓN Y TELLA, Ramón, «La inconstitucionalidad de la disposición adicional 4.ª de la Ley de Tasas y sus consecuencias: la prescripción del derecho a liquidar TPO». *Quincena Fiscal*, septiembre, 2000. Páginas 5 y ss. Editorial, y VILLAVARDE GÓMEZ, María Begoña, «La declaración de nulidad de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos por la STC 194/2000, de 19 de julio». *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 10, enero de 2001. Páginas 25 a 49.

<sup>25</sup> En este punto conviene recordar con SEGÚ VILLUENDA, Enric, «Inconstitucionalidad de la Ley 5/1990: responsabilidad del Estado Legislador.» *Revista Jurídica Española La Ley (Compendio)*. Madrid, 1997. Tomo I, página 2.073, que «*en unos casos, verbigracia los procedimientos seguidos ante los Tribunales de Justicia de Cataluña, Madrid, Santa Cruz de Tenerife, etc., fueron suspendidos al acordarse a petición de parte el planteamiento de Cuestión de Inconstitucionalidad frente a la meritada Ley 5/1990, y en otros Valencia, Asturias, Sala de Las Palmas del Tribunal de Canarias, etc., ante*

gatos de la recurrente en amparo versaron sobre la propia constitucionalidad del artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, sobre la base del principio de igualdad, y, adicionalmente, sobre la base de la vulneración del artículo 24.1 de la Constitución, a causa de la decisión de la Sala de lo contencioso-administrativo de no plantear la cuestión de inconstitucionalidad suscitada sobre el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990.

La citada sentencia del Tribunal suscitó una inusitada atención dado que concurrían en su *iter* temporal dos importantes características:

- i) Con posterioridad a la interposición de la demanda de amparo, como reconoce el **FJ 3** de la sentencia, el pleno del TC resolvió una serie de cuestiones de inconstitucionalidad acumuladas en las que se declaró por el propio TC, en STC 173/1996, la inconstitucionalidad y nulidad del citado precepto 38.2.2 de la Ley 5/1990 por vulneración del artículo 9.3 CE (principio de seguridad jurídica) al apreciarse que se había llevado a cabo «*retroactivamente*» un aumento de la deuda tributaria que puede calificarse de no previsible y carente de suficiente justificación, y
- ii) La admisión a trámite de la primera cuestión de inconstitucionalidad resuelta por la STC 173/1996, según el **FJ 5** de la sentencia, fue publicada en el BOE con posterioridad a ser dictada la sentencia recurrida en amparo con lo que no pudo ser conocida por la Sala de lo contencioso-administrativo que resolvió, antes de adoptar su decisión el TC, en sentido contrario.

Así, en nuestra opinión cabe sistematizar las decisiones del TC sobre la espinosa cuestión –la posibilidad de solicitar el amparo constitucional ante la falta de planteamiento de la cuestión de inconstitucional por parte del órgano judicial *a quo* en aquellos supuestos en los cuales ya se ha resuelto, por el propio TC, sobre la inconstitucionalidad de la norma en que la sentencia recurrida en amparo se basa– de la siguiente manera:

- a) Posibilidad de basar el amparo en la inconstitucionalidad de una norma:

Según una sólida jurisprudencia constitucional, que, no obstante, cabe calificar como restrictiva, el TC aprecia que los presupuestos del proceso de amparo constitucional le impiden entrar a considerar la constitucionalidad del artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, según los

---

*el convencimiento del gravamen de 1990 era idéntico al 1983 y habida cuenta de la existencia de la mencionada Sentencia del TC 126/1987, se siguió imprudentemente adelante, a pesar del conocimiento que tenían todos ellos de la pendencia de las cuestiones de inconstitucionalidad de la que se ha hecho mérito antes, y que de prosperar, como así ha sido, estarían aplicando una Ley contraria a Derecho». En cuanto a la falibilidad de los tribunales ordinarios en la detección de problemas de inconstitucionalidad en materia tributaria deben señalarse los pronunciamientos habidos en relación con la potencial inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas. Así, puede consultarse a BANACLOCHE PALAO Y GALÁN RUIZ, «Declaración de inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas: sus efectos sobre liquidaciones firmes y no firmes». *Quincena Fiscal*, septiembre 2000. Páginas 16 y 17, que comentan las Sentencias del TSJ de Asturias (29 junio 1994 y 10 abril 1997) y del TSJ de Castilla y León (9 noviembre 1998) manifestándose a favor de la constitucionalidad de la conocida disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y denegando, por tanto, el planteamiento de la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad.*

artículos 9.3 y 31.1 CE dado que éstos no se encuentran protegidos en vía de amparo (que según el artículo 53.2 CE y 41.2 LOTC cubre los derechos reconocidos en los artículos 14 a 30 de la Constitución), circunstancia que como fue señalada por el Abogado del Estado, la Fiscalía General y algún VP <sup>26</sup>, debieran haber suscitado la inadmisión del recurso más que su desestimación.

Adicionalmente, el Tribunal rechaza la invocación general, o en su expresión meramente «*formal*», del artículo 14 CE, principio de igualdad constitucional, para realmente apoyarse el recurrente en el artículo 31.1 CE, precepto que no puede servir de fundamento a una pretensión de amparo constitucional. Todo lo cual se asienta en el argumento ya conocido de la jurisprudencia constitucional de que la vulneración del artículo 14 CE por la Ley Tributaria sólo se producirá, eventualmente, cuando arbitrariamente se establezcan discriminaciones entre contribuyentes entre los cuales no media ninguna razón de índole subjetiva de diferenciación (trato discriminatorio por razón de circunstancias personales o sociales), mientras que el artículo 31.1 CE protege al contribuyente frente a una desigualdad no fundada en razones objetivas, como la denunciada (se alegó el trato desigual de la recurrente como empresa explotadora de máquinas recreativas frente a otras empresas dedicadas a otras modalidades del juego), que no respeten el principio de capacidad económica y progresividad o bien no obedezcan a meras funciones extrafiscales del tributo.

- b) Posibilidad de basar el amparo en la falta de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad por parte del juez ordinario:

El TC recuerda que ha afirmado con reiteración que suscitar la cuestión de inconstitucionalidad es una prerrogativa exclusiva e irrevocable del órgano judicial y que el mero hecho de no plantearla y de aplicar la Ley que el justiciable considera inconstitucional no lesiona derecho fundamental alguno, en concreto, el derecho a la tutela judicial efectiva sin que, adicionalmente, la decisión de plantear cuestión de inconstitucionalidad por parte de otros órganos judiciales, en procesos similares, vincule al juez *a quo* para a su vez plantear cuestión de inconstitucionalidad <sup>27</sup>.

<sup>26</sup> Así, GARCÍA-MON y GONZÁLEZ-REGUERAL afirman que «*si el Tribunal admitió el recurso y aplazó su resolución y la de otros muchos pendientes, hasta que se resolviera la cuestión de inconstitucionalidad planteada respecto del artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, no tiene sentido (...) que nos pronunciemos en éstos, contradiciendo lo decidido en el proceso de la inconstitucionalidad*». Idéntica cuestión se suscita en el VP del Magistrado GIMENO SENDRA y aprecia FALCÓN Y TELLA, Ramón en «Efectos de la declaración de inconstitucionalidad sobre los recursos de amparo pendientes: la peligrosa doctrina sentada por la STC 159/1997, de 2 de octubre, en relación con el gravamen complementario de la tasa sobre el juego». *Quincena Fiscal*, número 20, 1997. Páginas 5 y ss. Editorial.

<sup>27</sup> En este sentido, FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Efectos de la declaración de inconstitucionalidad sobre los recursos de amparo pendientes...». *Quincena Fiscal*, número 20, 1997. Páginas 5 y ss. Editorial, ha afirmado con toda razón que, si bien el razonamiento en que se basa la desestimación de este tipo de amparos resulta impecable, es evidente que el resultado práctico a que se llega con estos pronunciamientos supone una quiebra grave de la supremacía constitucional, consagrando así una solución injusta y provocando también una discriminación injustificada entre unos contribuyentes y otros, según la suerte que en cada tribunal ordinario haya corrido su pretensión de inconstitucionalidad.

En este sentido los Magistrados JIMÉNEZ DE PARGA y MENDIZÁBAL ALLENDE han propuesto, en el VP que formulan, una interpretación laxa del ámbito de los «*derechos fundamentales o libertades públicas*» que permiten *ex artículo 55.2 LOTC* la elevación al Pleno del TC de la llamada *autocuestión de inconstitucionalidad*, de forma tal que, existiendo una previa sentencia sobre la inconstitucionalidad del artículo 38.2.2 Ley 5/1990, resulte posible apreciar el amparo solicitado <sup>28</sup>. Obviamente, si bien la solución propuesta es bienintencionada, no deja de ser una mera solución procesal obtenida mediante una interpretación forzada de la literalidad de la norma, de tal manera que pueda incluirse entre los «*derechos fundamentales o libertades públicas*» al principio de seguridad jurídica. En nuestra opinión, al margen de una correcta articulación procesal de problema que requiere su positividad, hubiera bastado con un argumento material de justicia constitucional y de vinculación de los poderes públicos a los fallos constitucionales, a través del cauce del propio artículo 38 LOTC, como pretendieron otros VV.PP. que enseguida analizaremos.

c) Efecto de una norma declarada inconstitucional y, por tanto, expulsada de nuestro ordenamiento sobre el amparo pendiente:

- En tal sentido, y de una parte, el TC ha estimado que la existencia de una declaración de inconstitucional anterior al recurso de amparo accionado no siempre permite que lo decidido por la sentencia estimatoria de la inconstitucionalidad pueda servir de base a la resolución favorable del amparo puesto que el TC se encuentra limitado, obviamente desde un punto de vista procesal y, por tanto, desconociendo la equidad material de su decisión, por los derechos fundamentales que el recurso de amparo garantiza; de tal manera que el amparo podrá ser apreciado en aquellos supuestos en los cuales el derecho constitucionalmente protegido que determinó la previa declaración de inconstitucionalidad sea uno de aquellos comprendidos entre los de los artículos 14 a 30 de nuestra Constitución. Así, al haberse basado la declaración de inconstitucionalidad del artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990 en la conculcación del principio de seguridad jurídica no procede la estimación del amparo que sí hubiese procedido en el caso de haberse fundado, por ejemplo, y en nuestra opinión, en una discriminación normativa proscrita por el artículo 14 CE como podría haber sido la discriminación de la obligatoria declaración conjunta de la antigua Ley 44/1978 apreciada por la STC 209/1988 y STC 45/1989.

Para el propio Magistrado GIMENO SENDRA, la doctrina de la sentencia analizada, que exigirá estar al hecho de que el precepto constitucional de contraste entre dentro del perímetro de amparo constitucional (la expresión es nuestra), establece una peligrosa excepción a los efectos *erga omne et omnes* de las sentencias de inconstitucionalidad.

<sup>28</sup> Señala JIMÉNEZ DE PARGA, como recuerda MARTÍN QUERALT, J., «De amparos que se tornan en desamparos». *Tribuna Fiscal* número 86, 1997, que «*la seguridad jurídica es soporte estructural de la tutela judicial efectiva y marco esencial de las libertades públicas y, por ello, debiera incluirse dentro del catálogo de materias cubiertas por el artículo 55.2 de la LOTC. Por ello, y ésta es interrogante clave, ¿es que acaso la seguridad jurídica debe tener menor protección constitucional que los derechos que, gracias a ella, en cuanto soporte estructural, son tutelados?*».

- De otra parte, el TC en su comprensión del artículo 40.1 LOTC entiende, según su propia interpretación del mismo a partir del **FJ 11** de la STC 45/1989, que la extensión de los efectos *pro praeterito* de las declaraciones de inconstitucionalidad no es posible a los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada salvo revisión *in bonum* en materia penal o sancionadora en el orden administrativo. Así que, y según interpreta el propio Tribunal, las sentencias judiciales recurridas en amparo son sentencias firmes en aplicación del artículo 245.3 LOPJ que gozan de la fuerza de cosa juzgada, de tal suerte que no pueden ser revisadas por una previa declaración de inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del precepto en que la sentencia recurrida en amparo se funda (en el supuesto de la STC 159/1997, el artículo 38.2.2 Ley 5/1990).

A tal conclusión mostraron su disconformidad mediante VP los Magistrados GARCÍA-MON y GONZÁLEZ-REGUERAL a través de una distinta comprensión de los efectos del artículo 38 de la LOTC en conjunción con el 40.1 del mismo cuerpo normativo. Para los mencionados Magistrados desde la fecha de publicación de la STC 173/1996 no podía resolverse el recurso de amparo planteado sin tener en cuenta que tal sentencia había desterrado de nuestro ordenamiento jurídico al artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990 por cuanto el artículo 38.1 LOTC (por el que las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tienen *valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de publicación en BOE*) impide sostener que un precepto ya inexistente pueda servir de sustento a una posterior sentencia desestimatoria de amparo. Adicionalmente, consideran que no nos encontramos ante un proceso judicial fenecido, aun cuando medie una sentencia firme, en una interesante interpretación de la literalidad del artículo 40.1 LOTC que antepondría el hecho de que el proceso esté realmente fenecido al hecho de que haya recaído sentencia con fuerza de cosa juzgada, de tal manera que una sentencia judicial recurrida en amparo no encaja en el supuesto de hecho del artículo 40.1 LOTC por cuanto no puede reputarse que el proceso jurisdiccional esté concluido aun mediante sentencia firme.

En similar sentido, el VP del Magistrado GIMENO SENDRA considera que si las sentencias del TC vinculan a todos los Poderes Públicos, *ex* artículos 164.1 CE y 38.1 LOTC, tienen que vincular también al propio Tribunal que *no puede permanecer impasible ante una sentencia que, trasladada en amparo, se funda en una norma inconstitucional*. Adicionalmente, el propio GIMENO SENDRA defiende que una sentencia recurrida en amparo pueda no ser considerada firme, por cuanto, en su opinión, el amparo constitucional es un auténtico medio de impugnación que por el carácter tasado de sus motivos permite ser calificado, por su propia naturaleza jurídica, como recurso extraordinario.

MALVÁREZ PASCUAL («Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de disposiciones tributarias». *Monografías*, número 12. Abril 1998. *Asociación Española de Asesores Fiscales*, página 106) ha propuesto que el TC, si bien en estos supuestos pudiera entender que no puede conceder el amparo porque no se haya vulnerado derecho fundamental alguno, debiera emitir un pronunciamiento en el sentido de que, en la medida en que se ha declarado la inconstitucionalidad de la norma, la Administración correspondiente deberá anular el acto administrativo recurrido al no haber adquirido fir-

meza y devolver las cantidades ingresadas. Tal solución propuesta implicaría modificar la opinión del Tribunal sobre esta cuestión que, por demás, ha sido tajante en la apreciación en el fallo de la firmeza de las sentencias judiciales recurridas en amparo por aplicación del artículo 245.3 LOPJ.

Menos flaco favor habría hecho el Tribunal al contribuyente, ahora recurrente en amparo, si se hubiese limitado a denegar éste por el único y singular argumento de su exclusión del perímetro del artículo 55.2 LOTC puesto que hubiese sido al menos factible la defensa ante la Administración y, en su defecto, ante los Tribunales ordinarios del carácter de auténtico medio impugnatorio del recurso de amparo que permitiese la extensión a tales fallos del artículo 40.1 LOTC por considerarse que, al momento de la publicación de la STC 173/1996, la resolución judicial se encontraba pendiente. El TC, en nuestra opinión, agotando materias que hubiesen sido totalmente ociosas de haberse simplemente bastado con recurrir al argumento de la exclusión del perímetro de amparo para desestimar la demanda, ha manifestado una clara voluntad de cerrar la posibilidad a las devoluciones de ingresos indebidos por inconstitucionalidad declarada de leyes tributarias, así como una tendencia a ampliar el concepto de situaciones consolidadas acuñado por la STC 45/1989, tendencia que ha dado lugar a soluciones finales de iniquidad, más palpables aún que la de los llamados ciudadanos pasivos, como es el caso de los recurrentes en amparo perjudicados por la fortuna puesto que su Tribunal ordinario no juzgó la conveniencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad sobre la ley tributaria.

### 2.3.2. *La retroactividad del régimen sancionador de las normas que colman lagunas normativas derivadas de la inconstitucionalidad.*

Resulta también de sumo interés poder fijar cuál es la interpretación de nuestro TC en relación con la posibilidad de sancionar en aplicación *retroactiva* de una norma promulgada con la exclusiva finalidad de colmar las posibles lagunas normativas generadas por la declaración de inconstitucionalidad con nulidad *pro futuro*.

En relación con esta relevante cuestión tuvo el TC la oportunidad de manifestarse en su Sentencia 38/1997, de 27 de febrero, en la que vino a resolver una cuestión de inconstitucionalidad suscitada en relación con el ya mencionado artículo 15.3 de la Ley 20/1989. Como ya quedó comentado, el citado artículo, objeto de la STC 146/1994, si bien permitía la aplicación de un nuevo régimen normativo a las revisiones administrativas de situaciones consolidadas a la fecha de publicación de la STC 45/1989 limitó tal retroacción en cuanto que fijó como mínimas las cuotas (como si fuesen «*ingresos a cuenta*», según PONT MESTRE) ingresadas bajo el imperio normativo de la anterior ley tributaria, que fue declarada inconstitucional, a efectos de impedir devoluciones de ingresos indebidos por esta otra vía. No obstante, el citado artículo 15.3 permitía la imposición de sanciones en incumplimiento de la retroactividad de la norma aprobada por la Ley 20/1989 a los supuestos de comprobación administrativa.

En el supuesto de hecho analizado por la STC, los contribuyentes ingresaron en tiempo, de acuerdo con la norma declarada inconstitucional, pero una vez superado el vacío normativo generado por tal declaración, la Administración procede a liquidarles según la norma promulgada en adaptación del régimen fiscal discutido (*i.e.* Ley 20/1989) resultando que, de la comprobación administrativa, surge cuota tributaria a ingresar sobre la cual se procede a sancionar por parte de la Inspección de los Tributos del Estado.

Obviamente, el carácter de las normas que fijan infracciones en el orden tributario plantea la duda sobre la retroactividad de un régimen sancionador prohibido por el artículo 9.3 y 25 CE, ya que son supuestos de fijación de un tipo de injusto administrativo mediante una norma en blanco que remite al régimen sustantivo de cada tributo para conocer cuándo se incumple el deber de ingresar mediante la determinación correcta de la cuota tributaria.

El TC supera, en nuestra comprensión de la mencionada STC 38/1997, las dudas planteadas sobre tal régimen sobre la base de dos argumentos que resultan discutibles:

- De la STC 45/1989 no se puede inferir que se produzca un vacío legal que no permita practicar liquidación tributaria alguna para los ejercicios fiscales anteriores a la eficacia *erga omnes* de la misma que no hayan prescrito sino que la laguna parcial, a la que se refiere de forma expresa la Sentencia, se produce a futuro para la liquidación de ejercicios posteriores a la publicación de la Sentencia cuyo plazo voluntario de declaración no haya finalizado (recordemos en este punto el criterio del TC de atender al período voluntario de ingreso y no a la fecha de devengo para evitar que una nueva declaración del IRPF, la de 1988, se ingrese sobre la base de normas inconstitucionales). Al menos, el TC mantiene una cierta línea de coherencia puesto que si ha declarado la inconstitucionalidad sin nulidad para unos preceptos, o bien la *mera inconstitucionalidad* para otros en relación al sistema normativo cuestionado, carecería ahora de solidez que el propio Tribunal reconociese un vacío normativo *pro praeterito*. A través del razonamiento reproducido el TC no hace sino relatar lo evidente. Además, como él mismo declara, lo contrario, la imposibilidad de sancionar por la inexistencia de una norma que permita predeterminar la infracción tributaria, vendría a hacer de mejor condición a quienes incumplieron sus obligaciones fiscales frente a aquéllos, que confiando en la presunción de constitucionalidad de las normas, fueron respetuosos y cumplidores con la Hacienda Pública.
- Reconoce el TC que el artículo 15.3 de la Ley 20/1989 al integrar una norma de carácter sancionador (el artículo 87.1 LGT en relación con el 79 a) LGT) supone la aplicación con carácter retroactivo de una norma de tal naturaleza pero sin que ello implique una vulneración de los artículos 9.3 y 25 CE dado que la retroacción del régimen sancionador no se produce en perjuicio del contribuyente infractor. En auxilio de tal teoría, el TC invoca una vez más, ya había utilizado tal argumento en la STC 146/1994, el carácter más benigno de la regulación de la Ley 20/1989 en relación con el régimen tributario anulado por inconstitucional por parte de la STC 45/1989, por lo que pone fin a su razonamiento con la siguiente

te conclusión: «*determinando la Ley 20/1989 una sanción de cuantía inferior a la que correspondía antes de su entrada en vigor, hay que concluir necesariamente que su aplicación retroactiva –retroacción in bonum– no vulnera los artículos 9.3 y 25 CE*».

Esta conclusión, alcanzada por la Sentencia del TC, ya fue objeto de crítica por algunos autores, entre ellos, DURÁN SINDREU-BUXADE (*Constitucionalidad del régimen transitorio de la Ley 20/1989 en relación a las ...*», *op. cit.*, páginas 38 y 39) y FALCÓN TELLA (*La llamada jurisprudencia «prospectiva»: precisiones sobre el alcance de ...*», *op. cit.*). Para ambos, la nueva norma promulgada será siempre más desfavorable, ya que completa retroactivamente el tipo infractor, permitiendo la liquidación de la cuota y la correspondiente sanción en caso de incumplimiento, que la ley inconstitucional y nula que, por concepto, no puede dar cobertura a ninguna obligación de ingreso. Y como señala FALCÓN y TELLA, desde luego, existiría un lapso de tiempo en el que habría resultado imposible sancionar, esto es, entre la publicación en el BOE de la declaración de inconstitucionalidad y la entrada en vigor de la Ley 20/1989<sup>29</sup>, en el que no existiría norma aplicable alguna.

Finalmente, debe señalarse que la STC 38/1997 debe llevar a concluir, en una aplicación directa del artículo 40.1 LOTC, que en caso de que se produzca una declaración de inconstitucionalidad cabrá la remoción de las sentencias penales firmes y la de los actos administrativos consolidados en la medida que aquella permita una revisión *in bonum* de las sanciones y penas impuestas sobre la base de que el régimen que se promulgue a fin de cubrir el *vacuum* legal a futuro resulte más favorable que la norma declarada inconstitucional<sup>30</sup>, es decir, en aquellos supuestos en los que la cuota tributaria regularizada resulte inferior.

En el ámbito penal, ya resulta tradicional mencionar las Sentencias de la Audiencia Provincial de Madrid de 27 de marzo de 1989 y de la Audiencia Provincial de Las Palmas de 14 de diciembre de 1989 en las que si bien se apreció la idoneidad de las conductas de los procesados para integrar los tipos delictivos en cuestión, se absolvió a los mismos sobre la imposibilidad devenida, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad, de determinar la cuota defraudada faltando pues uno de los elementos objetivos para configurar el tipo penal. Circunstancia que la STS de 27 de diciembre de 1990 corrigió mediante la condena del procesado por la AP de Madrid más sobre la base del convencimiento alcanzado sobre la existencia de delito que sobre el *quantum* de la cuota defraudada respecto del que reconoció la imposibilidad de fijarlo.

En definitiva, podemos concluir que la eficacia *ex nunc*, es decir, la anulabilidad, exclusivamente alcanza al derecho a la solicitud de ingresos indebidos mientras que es la eficacia *ex tunc* la que se predica de la comprobación y liquidación administrativa de autoliquidaciones y liquidaciones administrativas provisionales (es decir, aquellas que gozan de la llamada firmeza formal frente a las definitivas que disfrutan de firmeza material).

<sup>29</sup> Es decir, entre 2 de marzo de 1989 y 30 de julio de ese mismo año.

<sup>30</sup> En similar sentido, *vide* MALVÁREZ PASCUAL, Luis A., «Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad ...», *op. cit.* página 142 y BANACLOCHE PALAO y GALÁN RUIZ, *Declaración de inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta ... op. cit.* Página 19.

### 3. ALGUNOS PROBLEMAS TÉCNICOS DE LA OPOSICIÓN JURÍDICA A LA INCONSTITUCIONALIDAD PRESUNTA O DECLARADA EN MATERIA TRIBUTARIA

Una vez realizado el oportuno análisis de la doctrina constitucional hasta el momento emanada en materia tributaria sobre la eficacia de las declaraciones de inconstitucionalidad, cuya parte nuclear la constituyen las SSTC 45/1989, 146/1994, 38/1997 y 159/1997, entendemos muy a propósito analizar concluyentemente de qué mecanismos legales dispone el contribuyente para obtener la extensión a su caso concreto de la eficacia estimatoria de la inconstitucionalidad apreciada por nuestro Alto Tribunal en una tarea que, a la luz de lo hasta ahora analizado, se convierte en prácticamente infructuosa en aquellos supuestos en los que se consintió el acto administrativo de liquidación o no se impugnó en plazo la autoliquidación, a pesar de lo cual consideramos más negativa la propia inactividad. Sobre dicho propósito es nuestra pretensión dar una noticia breve pero suficientemente comprensiva de las cuestiones más controvertidas atinentes a la materia.

En cualquier caso, debe empezarse por señalar que resulta imposible intentar la suspensión de la ley o acto con fuerza de ley tachado de inconstitucional a través del planteamiento por parte de Jueces y Tribunales ordinarios de la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad, según la actual redacción de los artículos 163 CE y 30 LOTC. A idéntica conclusión se llega si se interpone por los sujetos legitimados para ello recurso de inconstitucionalidad contra una ley fiscal, si bien en este caso la inexistencia de efectos suspensivos deriva de la redacción del citado artículo 30 LOTC sin que exista previsión alguna en tal sentido en nuestra norma constitucional, circunstancia esta que ha animado a determinada doctrina a proponer *de lege ferenda* la conveniencia de facultar al TC, mediante la correspondiente modificación de su Ley Orgánica, a suspender, de oficio o instancia de parte, la aplicación de la norma recurrida cuando la reparación derivada de la misma resulte imposible, como pudiera ser el caso de las normas tributarias que pueden implicar una devolución de sumas tan elevadas que su viabilidad presupuestaria se viese comprometida <sup>31</sup>.

#### 3.1. Breve reseña de la jurisprudencia del TS sobre devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la declaración de nulidad de leyes o normas reglamentarias; algunas interpretaciones discordantes de nuestros TSJ.

Como ya señalara RUBIO LLORENTE, siguiendo a KELSEN, en su tradicional estudio sobre *La jurisdicción constitucional como forma de creación de Derecho*, existe una analogía estructural entre el juicio de inconstitucionalidad de las leyes y el juicio de legalidad de los reglamentos, habiéndose atribuido, en la mayoría de países de nuestro entorno europeo, a los tribunales contencioso-administrativos la posibilidad, al menos teórica, de considerar un precepto inválido por vicio de legalidad.

<sup>31</sup> SÁNCHEZ SERRANO, Luis, «Dictamen sobre los medios de defensa de los contribuyentes desde el momento de la iniciación de un proceso constitucional en materia tributaria hasta la resolución del mismo y en otras situaciones de fundadas dudas de inconstitucionalidad de las normas tributarias». *Revista Asociación Española de Asesores Fiscales*. Monografía, número 2, 1994. Página 25.

En el análisis de tal paralelismo, debe traerse a colación el artículo 73 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, que establece que «*Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente*». Sin duda el origen de tal precepto debe localizarse en el artículo 120 de la LPA de 1958 que establecía de forma muy similar que «*La estimación de un recurso interpuesto contra una disposición de carácter general implicará la derogación o reforma de dicha disposición, sin perjuicio de que subsistan los actos firmes dictados en aplicación de la misma*». La similitud con el artículo 40.1 de la LOTC es palpable, y de idéntica manera, tanto el artículo 73 y 120 han dado lugar a una profusa discusión sobre la eficacia *ex nunc* o *ex tunc* de tales sentencias del orden contencioso-administrativo.

En tal sentido, la jurisprudencia emanada del TS en la materia ha venido siendo irreductible<sup>32</sup> al apreciar que, si bien desde un punto de vista doctrinal y teórico, se mantiene que, en relación con la nulidad de disposiciones de carácter general, rige el principio de nulidad de pleno Derecho con eficacia *ex tunc* y con imprescriptibilidad de las posibilidades impugnatorias, sin embargo, éste no es el sistema legal vigente que, según el TS, limita la eficacia de las declaraciones de ilegalidad de normas reglamentarias informado por el principio de seguridad jurídica vigente en nuestro Derecho. En su apoyo, el TS no sólo emplea la dicción de los mencionados artículos 73 de la Ley de la Jurisdicción y el derogado 120 de la LPA sino que se hace parangón, en alguna de sus sentencias, de la interpretación «*prospectiva*» de la STC 45/1989 en la interpretación dada al artículo 40.1 de la LOTC como ejemplo de la solución dispensada al supuesto máximo de nulidad de disposiciones generales: la inconstitucionalidad de las disposiciones con fuerza de ley. Así, para el TS la legalidad vigente convierte en inatacables las liquidaciones administrativas firmes y consentidas que resulten anteriores a la declaración de nulidad de preceptos reglamentarios no pudiendo seguirse el procedimiento revisor de devolución de ingresos indebidos establecido por el Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre.

No obstante, ésta no ha sido la línea interpretativa de algunos TSJ, concretamente del de Galicia<sup>33</sup> y la Comunidad Valenciana<sup>34</sup> que han discrepado de la jurisprudencia del TS, si bien el TSJ de Galicia a partir de la Sentencia 27 de febrero de 1998 (JT 1998\474) ha aceptado finalmente la jurisprudencia de aquél a raíz de la STS 17 de octubre de 1996 (RJ 1996\7276) que estimó un recurso de casación interpuesto frente a una sentencia dictada por esta Sala. Los argumentos seguidos por ambos

<sup>32</sup> Excusa su enumeración lo reiterativo de la jurisprudencia del TS en la materia, si bien a título ilustrativo, pueden enumerarse entre las más recientes: STS 24-9-1998 (RJ1998\6663), STS de 19-9-1998 (RJ 1998\6661), STS 31-3-1998 (RJ 1998\2615), STS 3-11-1997 (RJ 1997\9252) y en igual sentido la AN en las sentencias, entre muchas otras, SAN 14-12-1993 (JT 1993\1588), SAN 10-11-1993 (JT 1993\1426).

<sup>33</sup> Por ejemplo, TSJ de Galicia 30-4-1993 (JT 1993\472), 24-7-1996 (JT 1996\1044).

<sup>34</sup> TSJ de Valencia 24-5-1995 (JT 1995\837), 28-12-1995 (JT 1995\1541), 28-2-1997 (JT 1997\290), 3-3-1997 (JT 1997\377), 30-1-1998, 4-5-1998, 30-11-1998 (Recurso número 3107/1995).

TSJ, a efectos de entender adecuada la vía procedimental de la devolución de ingresos indebidos regulada por el Real Decreto 1163/1990 para obtener el reintegro de lo ingresado en virtud de una norma declarada nula por vicio de legalidad, se pueden extractar de la siguiente manera:

- El artículo 7 del Real Decreto 1163/1990 lleva a cabo una enumeración de los supuestos que dan origen a la devolución de ingresos indebidos que no se restringe a regular reglamentariamente la remisión normativa efectuada por el artículo 155 LGT, según el TSJ de la Comunidad Valenciana, sino que lo limita materialmente no siendo razonable que el concepto de ingreso indebido se reduzca a las meras duplicaciones en el pago, pago de lo prescrito o error de hecho.
- En cambio, sí es razonable, en opinión del mismo Tribunal, limitar el acceso al procedimiento de devolución de ingresos indebidos desarrollado por el Real Decreto 1163/1990 cuando lo que se pretenda a través del mismo es un análisis de la legalidad o ilegalidad de un acto administrativo concreto, pretensión que tiene su propio cauce, en vía de recurso o de revisión. Sin embargo, éste **no** es el supuesto derivado de la inobligatoriedad del pago como consecuencia de la expulsión de una norma tributaria del ordenamiento jurídico por vicio de legalidad.
- En cuanto a la **irrevisibilidad** de los actos liquidatorios firmes, el TSJ de Valencia considera que la disposición adicional segunda del Real Decreto 1163/1990 permite que los obligados tributarios puedan solicitar, durante el período de prescripción, la devolución de ingresos indebidos efectuados en el Tesoro, instando la revisión de aquellos actos dictados en vía de gestión tributaria que hubiesen incurrido en motivo de nulidad de pleno derecho, que infringiesen manifiestamente la Ley o que se encontrasen en cualquier otro supuesto análogo recogido en los artículos 153, 154 y 172 LGT. A lo cual el propio Tribunal añade que el que se instara directamente el procedimiento de devolución de ingresos indebidos no implica un cauce procedimental equivocado, o anticipado, puesto que en el caso de la declaración de ilegalidad de una norma tributaria y consiguiente expulsión de la misma del ordenamiento, los actos que se fundan en aquélla determinan que las cuestiones a considerar en el expediente de devolución de ingresos indebidos sean las mismas que si se tratará de un error de hecho o de un exceso o duplicación en el pago de la cuota.
- En cambio, el TSJ de Galicia basa su posición en tres argumentos:
  - i) La seguridad jurídica plasmada en el artículo 120 LPA *«no ha de operar en la misma medida en los actos declarativos de derechos que en los actos de gravamen, que aun no teniendo carácter punitivo, es evidente que situó al sujeto pasivo de la Licencia Fiscal en notoria peor posición que la dimanante de la normativa que permanece subsistente y justifica simplemente la exacción de la ordinaria liquidación»*<sup>35</sup>...

<sup>35</sup> Argumento posteriormente rechazado por la STS 7 de febrero de 1998 en recurso de casación en interés de ley.

- ii) Lo contrario supondría adoptar en relación con toda liquidación tributaria la medida cautelar de impugnarla ante la posible modificación o expulsión de la norma mediante recurso jurisdiccional posterior, y
- iii) A nada conduciría, en aplicación del artículo 24.1 CE y del principio de economía procesal denegar la devolución por la vía del procedimiento previsto por el artículo 155 LGT y del Real Decreto 1163/1990 para posteriormente proceder a la devolución por otra vía de las cantidades ingresadas <sup>36</sup>.
- Finalmente, el TSJ de Galicia matiza el criterio sentado por la STC 45/1989 <sup>37</sup>, afirmando taxativamente que «*el límite examinado (el del artículo 120 LPA) es justificado que opere cuando, de franquearlo, resultaría de peor condición quien, habiendo utilizado todos los recursos administrativos y jurisdiccionales, vio su pretensión desestimada (...) respecto de quien, desentendiéndose de tales medios de impugnación, se limita ahora a pretender recuperar lo ingresado, una vez conocida la expulsión del ordenamiento jurídico de la norma reglamentaria que amparaba la exigencia administrativa. No es éste el caso que nos ocupa en el que (...) los recursos jurisdiccionales deducidos en relación con la liquidación complementaria litigiosa fueron estimados*». Tal criterio, en mi opinión, resulta acertado por cuanto que mediando devolución a quien la inste dentro del período de prescripción del derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido no puede producirse discriminación con el que recurrió; en cambio, como bien conocemos, el TC prefirió la vía de igualar mediante la exigencia del tributo a quien incumplió en vez de proceder a la devolución de las cuotas indebidamente recaudadas. Así, muy al contrario, se perjudicó a quien ingresó en tiempo (y celosamente cumplió con sus obligaciones fiscales pero no fue un *ciudadano activo* en la persecución de la inconstitucionalidad) por cuanto las cuotas abonadas bajo el imperio de la norma inconstitucional se calificaron por el legislador de cuotas mínimas impidiéndose su devolución. Para PALAO TABOADA <sup>38</sup> en cambio la tesis del TSJ de Galicia supone la equiparación injusta entre quien asumió la carga de recurrir y tuvo éxito y quien la rehuyó.

Para SERRANO ANTÓN <sup>39</sup>, en cambio, el argumento del TSJ de Galicia, aparte de la disparidad de trato entre quienes recurrieron en su día y quienes no lo hicieron, es endeble frente al principio de seguridad jurídica. En mi opinión, simplemente, no están en el mismo plano

<sup>36</sup> Algunos autores han hablado de la forzada apelación al principio de economía procesal aplicado por el TSJ de Galicia. Así, PALAO TABOADA, Carlos, en su trabajo «Nulidad de reglamentos y devolución de ingresos indebidos realizados en virtud de actos dictados en su aplicación», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, número 195. Madrid, 1999. Página 15, opina que el TSJ infringe las reglas de competencia y procedimiento que establecen para la revisión de oficio de actos firmes los artículos 153 y 154 LGT sin que tal infracción pueda ampararse en el principio de economía procesal por cuanto es imposible anticipar si la decisión del órgano competente coincidirá con la del Tribunal.

<sup>37</sup> El «inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales» del **FJ 11** de la STC 45/1989.

<sup>38</sup> *Nulidad de reglamentos y devolución ...*, op. cit., Página 15.

<sup>39</sup> SERRANO ANTÓN, F. *Las devoluciones tributarias*. op. cit.

puesto que el argumento del TSJ presumiblemente afecta al principio de igualdad mientras que la seguridad jurídica deberá ser el Tribunal que pretenda limitar la eficacia de sus sentencias el que suficientemente justifique el daño que a ésta se pueda causar, ya hemos mencionado en este punto las quejas de GARCÍA DE ENTERRÍA, que compartimos, sobre la invocación general del artículo 9.3 CE por parte de la STC 45/1989.

### 3.2. La procedencia técnica de la declaración de nulidad de pleno derecho frente a la devolución de ingresos indebidos.

La jurisprudencia hasta ahora analizada plantea una interesante cuestión en cuanto a la obtención de la efectividad práctica tanto de declaraciones de inconstitucionalidad como de declaraciones de ilegalidad de normas reglamentarias. La cuestión giraría en torno a si el reintegro de lo impropio debe instarse mediante el procedimiento de devolución de ingresos indebidos del Real Decreto 1163/1990 o bien a través de alguno de otros procedimientos de revisión, ordinarios o extraordinarios, cuando éste sea el mecanismo pertinente o cuando el acto haya adquirido firmeza.

Debe ser, por tanto, el siguiente punto de análisis la oportunidad de instar un procedimiento de devolución de ingresos indebidos (se entiende en su fase declarativa y no meramente ejecutiva), o bien la incoación de un recurso de revisión como vía de reembolso mediata de lo ingresado. Es decir, si lo procedente es instar, en la terminología del propio TS, la devolución directa o la devolución indirecta <sup>40</sup> puesto que en cualquier caso resulta indebido el ingreso, por haberse producido sobre la base de una norma de cobertura expulsada de nuestro ordenamiento. Otra cuestión será a cuántas liquidaciones tributarias y autoliquidaciones afecte la declaración de inconstitucionalidad tras la muy restrictiva lectura del artículo 40.1 LOTC por parte de nuestro TC.

Si bien la doctrina de los TSJ de Galicia y Valencia nos parece al menos acertada en cuanto al objetivo perseguido –esto es, la devolución de lo ingresado cuando se expulsa a una norma jurídica del ordenamiento tributario, ya sea por vicio de inconstitucionalidad o ilegalidad <sup>41</sup>, salvo que se justifique precedentemente el daño a otros principios constitucionalmente protegidos, debiendo ser la regla general la devolución de lo ilegal y no lo contrario– debemos discrepar en cuanto al cauce procedimental escogido –la devolución *ex* Real Decreto 1163/1990– y no sólo con base en el acertado argumento esgrimido por PALAO TABOADA de la preferencia, en estos casos, de las normas procedimentales sobre el principio de economía procesal. Sino que, adicionalmente, debe llamarse la atención sobre la especialidad de la disposición adicional segunda del Real Decreto 1163/1990 que requiere con carácter previo, dadas las particularidades del caso, que se inste la revisión del acto de gestión que hubiese incurrido en algún motivo de nulidad. De tal manera que, como ha puesto de manifiesto el común de la doctrina, manifestándose así igualmente el Consejo de Estado, la nulidad de la norma

<sup>40</sup> De tal distinción se hace eco, PALAO TABOADA, Carlos, en su trabajo «Nulidad de reglamentos y devolución ...» *op. cit.*

<sup>41</sup> También le pareció pertinente en un Estado de Derecho tal solución al TS en su Sentencia de 26 de junio de 1989 (RJ 1989\5958) si bien se encontraba maniatado por la interpretación del TC sobre una adversa literalidad de la norma, al menos en cuanto a supuestos de vicio de legalidad de normas reglamentarias.

no determina la nulidad del acto salvo que ésta se declare, puesto que puede encontrar cobertura en otra norma no declarada nula. Parece ser la comprensión generalizada, si bien no escrita y a parte de la claridad meridiana de las normas de procedimiento, que la nulidad de un acto administrativo debe ser apreciada a más alta instancia (Ministro de Hacienda) que la que garantiza la fase declarativa del procedimiento de devolución de ingresos indebidos previsto por el Real Decreto 1163/1990.

Tal conclusión, en cambio, no la creemos predicable de la devolución de lo ingresado improcedentemente a través de autoliquidación por cuanto la revisión de la misma se podrá siempre realizar más allá del plazo preclusivo de cualquier recurso al no encontrarnos ante el ingreso derivado de un acto administrativo y, en tanto, el procedimiento previsto por el artículo 8 Real Decreto 1163/1990 respeta el plazo de prescripción del derecho material y permite su incoación como consecuencia del error de derecho sin previa vía de impugnación alguna como la existente en el RPREA hasta su entrada en vigor, la del Real Decreto 1163/1990, y la vigente aún para los actos administrativos de liquidación, como ya hemos comprobado.

### **3.3. Equiparación del plazo preclusivo para la revisión de los actos de liquidación administrativa al plazo de prescripción de la devolución de ingresos indebidos por autoliquidación del tributo en casos de inconstitucionalidad; referencia a la jurisprudencia comunitaria.**

Como anteriormente señalábamos, las SSTC 45/1989, 146/1994 y 38/1997 parecen declarar la eficacia *ex nunc* de las sentencias declarativas de inconstitucionalidad con respecto al derecho a la solicitud de devolución de ingresos indebidos, mientras que es la eficacia *ex tunc* la que se predica de la comprobación y liquidación administrativa de autoliquidaciones y liquidaciones administrativas provisionales, permitiendo la aplicación de la nueva norma promulgada, que en un principio, y de encontrarnos ante una *prospectividad* pura, debieran limitarse a cubrir exclusivamente el vacío legal *pro futuro* generado.

En definitiva, lo que se vuelve a poner en tensión es el corto plazo de preclusividad de que dispone el contribuyente para apercibirse y encarar, mediante el recurso pertinente, una posible inconstitucionalidad en caso de deudas de contraído previo –es decir, de aquellas liquidadas administrativamente– frente al período de prescripción de que dispone la Administración para comprobar e investigar las mismas, incluso aplicando retroactivamente una norma que suple otra expulsada del ordenamiento por su inconstitucionalidad. Idéntico efecto produce la STC 45/1989 al incluir a las autoliquidaciones entre las llamadas *situaciones consolidadas* (esto es, como si de actos firmes y consentidos se tratase cuando no puede obviamente hablarse ni tan siquiera de acto administrativo). Por tanto, la doctrina prospectiva del TC no solamente impide la devolución de ingreso indebido alguno sino que produce el efecto de reducir el plazo de revisión de las autoliquidaciones afectadas desde su presentación a la publicación de la sentencia estimatoria de inconstitucionalidad.

Frente a esta situación *de facto* entendemos que en los supuestos de presunta inconstitucionalidad, si cabe más complicados de detectar *a priori* que la mera ilegalidad de actos administrativos, ya sean éstos nulos o anulables, tendría si cabe un mayor sentido propugnar la equiparación del

plazo de prescripción a las liquidaciones de contraído previo para la revisión del derecho material contenido en las mismas en igual condición que se predica de las autoliquidaciones a raíz de la aparición en nuestro panorama normativo del artículo 8 del Real Decreto 1163/1990. Se trataría de que, al menos, el obligado tributario de una deuda liquidada provisionalmente por la Administración disponga de un período más amplio al de los quince días de preclusividad para recurrir, al menos, en el supuesto de inconstitucionalidad, es decir, hasta que el acto administrativo adquiera firmeza material por efecto de la publicación de la sentencia estimatoria de inconstitucionalidad. Siempre cabrá instar el procedimiento extraordinario de revisión del artículo 153 LGT, si bien con el inconveniente de que no se ha declarado previamente la inconstitucionalidad de la norma en cuestión.

En cualquier caso, todas estas interpretaciones, forzadas por la doctrina prospectiva del TC, no hacen sino cuestionar las bases tradicionales de nuestro Derecho, puesto que implican reconocer que los actos administrativos nulos tienen un plazo de prescripción de poder extenderse el plazo de solicitud de la devolución de ingresos indebidos autónomamente del plazo preclusivo de revisión para supuestos previos a la declaración de inconstitucionalidad de la norma sustantiva de cobertura. Quizás, ésta sea la consecuencia lógica para los actos administrativos nulos de liquidación en masa cuando se cuestiona la inconstitucionalidad de la norma que aplican.

A tales efectos, convenga quizás analizar sucintamente la experiencia comunitaria en materia de devolución de ingresos indebidos como fenómeno de *paraconstitucionalidad*, tal y como recuerdan en sus respectivos trabajos GARCÍA DE ENTERRÍA y CAAMAÑO ANIDO. Así, en el ámbito comunitario resulta de sobra conocido *el principio de autonomía procesal*, de tal manera que el TJCE se ha manifestado a favor del respeto de los plazos preclusivos de devolución establecidos por los Estados miembros en los que la liquidación administrativa afectada deviene firme, siempre y cuando éstos no imposibiliten o hagan excesivamente difícil el ejercicio del Derecho a la luz del *principio de efectividad* también acuñado comunitariamente. En los casos *Rewe* y *Comet* (SSTJCE de 16 de diciembre de 1976, *Rewe*, C-33/76, y de 16 de diciembre de 1976, *Comet*, C-45/76), el TJCE consideró razonable un plazo preclusivo establecido por el derecho interno de treinta días. Sin embargo, la jurisprudencia derivada de las Sentencias *Rewe* y *Comet*, y su principio de autonomía procesal, pareció desvanecerse tras la Sentencia *Emmott* (STJCE de 25 de julio de 1991, *Emmott*, C-208/1990) en la que afirmó que «*hasta el momento de adaptación del Derecho interno a la Directiva, el Estado miembro que incumple su obligación no puede proponer la excepción de extemporaneidad de una acción judicial ejercitada en su contra por un particular, con el fin de proteger los derechos que le reconocen los preceptos de dicha Directiva, de manera que sólo a partir de ese momento podrá empezar a correr el plazo para recurrir, previsto en el Derecho nacional*» (criterio este que fue aplicado por la STSJ de Madrid de 13 de octubre de 1995).

Como han puesto de manifiesto los profesores MARTÍN JIMÉNEZ Y CALDERÓN CARRERO <sup>42</sup>, la jurisprudencia emanada de la Sentencia *Emmott* implica una responsabilidad ilimitada de los Estados miembros que vulneran las disposiciones de una Directiva. Sin embargo, los graves efectos presu-

<sup>42</sup> Vide MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M., *Devolución de ingresos indebidos tributarios por infracción del Derecho Comunitario*. Noticias de la Unión Europea (CISS), número 167 (1998). Páginas 41 y siguientes.

puestarios hicieron que el propio TJCE matizase el alcance de su interpretación en cuanto al *dies a quo* para la solicitud de la devolución de ingresos indebidos por incorrecta transposición del Derecho comunitario retornando paulatinamente al principio de autonomía procesal en posteriores sentencias (SSTJCE de 6 de diciembre de 1994, *Johnson*, C-410/1992; de 27 de octubre de 1993, *Steenhorst-Neering*, C-338/91; de 17 de julio de 1997, *Haahr Petroleum*, C-90/94; de 17 de julio de 1997, *Texaco*, C-114/95; de 2 de diciembre de 1997, *Fantask*, C-188/95 (QF 6/98); de 11 de junio de 1996, *Denkavit International BV*, C-2/94; 14 de diciembre de 1995, *Peterbroeck*, C-312/93; 10 de julio de 1997, *Palmisani*, C-261/95). Estos autores han concluido magníficamente, haciéndose eco de sus manifestaciones, entre otros, PALAO TABOADA <sup>43</sup> en materia tributaria, que en relación con la devolución de ingresos indebidos por vulneración del Derecho comunitario rigen los plazos de prescripción (o caducidad) establecidos por el Derecho interno siempre que no exista discriminación entre las solicitudes de devolución de ingresos indebidos por vulneración del ordenamiento nacional (principio de equivalencia) y que las normas nacionales no hagan imposible o excesivamente difícil en la práctica la aplicación del Derecho comunitario (principio de efectividad). Asimismo, dichos autores advierten que el TJCE, siempre y cuando se acredite el cumplimiento del principio de efectividad, no se ha preocupado sobre la concreta extensión temporal del plazo de revisión que ha variado desde los 30 y 60 días hasta los cinco años reduciendo la jurisprudencia del caso *Emmott* a los supuestos en los cuales se acredita la imposible o excesivamente difícil aplicación del Derecho comunitario (*Peterbroeck*). Si bien, y como vienen afirmando tales autores, el TJCE la mayoría de las veces en que se ha manifestado lo ha hecho en supuestos en los que los plazos del Derecho interno eran largos salvo en tres supuestos: *Rewe* y *Comet* (30 días) y *Peterbroeck* (60 días).

Sin embargo, y aun cuando los plazos de revisión pueda ser más o menos extensos, según el Derecho nacional en juego, la regla general es la de retroactividad de las sentencias en las que el TJCE declara la incorrecta transposición del Derecho comunitario, naciendo el derecho a la devolución de lo ingresado, en contra de la tendencia iniciada por nuestro TC a raíz de la STC 45/1989. En caso contrario, deberá justificarse la irretroactividad en imperiosas razones de seguridad jurídica <sup>44</sup> (por ejemplo, por el elevado número de relaciones jurídicas constituidas con buena fe sobre la base de una norma vigente) sin que en principio los problemas de carácter económico o presupuestario <sup>45</sup> sean suficientes para justificar la limitación de la retroactividad <sup>46</sup>.

<sup>43</sup> De tal distinción se hace eco, PALAO TABOADA, Carlos, en su trabajo «Nulidad de reglamentos y devolución ...», *op. cit.*

<sup>44</sup> SSTJCE 11 de marzo de 1981, *Worriham*, C-69/80; de 8 de abril de 1976, *Defrenne*, C-43/75; 2 de febrero de 1988, *Blaizot*, C-24/86; de 2 de febrero de 1988, *Bruno Barra*, C-309/85; de 16 de julio de 1992, *Legros*, C-163/90.

<sup>45</sup> SSTJCE 11 de agosto de 1995, *Roders BV*, C-367 a 377/93; 31 de marzo de 1992, *Danks Denkavit et Poulsen Trading*, C-200/90.

<sup>46</sup> En esta materia puede consultarse también CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel, «Nuevos matices de la jurisprudencia comparada en materia de declaración de nulidad ...» *op. cit.*

### 3.4. La responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Como hemos dejado expuesto, el cierre definitivo a la efectividad de las sentencias del TC, para aquellos contribuyentes que recurrieron en tiempo, pero que coincidieron con un juez ordinario reticente al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, se ha producido con la desestimación, a través de la Sentencia 159/1997, de varios recursos de amparo presentados en este sentido.

Tal solución ha consolidado una situación de iniquidad, incluso a la luz de la STC 45/1989 que se dictó, al menos parcialmente, bajo la premisa del respeto al principio de igualdad –malentendido en nuestra opinión– a través del que se pretendió evitar un trato de disfavor en relación con el contribuyente que recurrió y se opuso a la inconstitucionalidad frente a aquel que simplemente pueda aprovechar la más favorable tesitura de un previo pronunciamiento de inconstitucionalidad por parte del propio TC para reclamar lo ingresado indebidamente.

Ante esta situación de injusticia manifiesta ha reaccionado el TS, al menos en dos ocasiones, marcando, por tanto, el camino para obtener la restitución de lo ingresado en infracción de la propia Constitución: SSTS de 29 de febrero de 2000 (RJ 2000\2730) y de 27 de marzo de 2001 (Diario LA LEY n.º 5.303 de 8 de mayo de 2001), relativas al gravamen complementario sobre la tasa de juego del ejercicio 1990, es decir, en relación con lamateria de los daños ocasionados por inconstitucionalidad del artículo 38.2.2 de Ley 5/1990, en ambas sentencias el TS reconoce la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador en tales supuestos de declaración de inconstitucionalidad.

Básicamente, el TS considera que la acción de responsabilidad patrimonial ejercitada es ajena al ámbito de la cosa juzgada material derivada de la sentencia estimatoria de inconstitucionalidad *ex artículo 40.1 LOTC*, y cuya apreciación no deja sin efecto la liquidación practicada sino que simplemente reconoce la existencia de un perjuicio individualizado, identificable claramente con las cantidades abonadas, derivado de la aplicación por parte de los órganos administrativos de una disposición legal de carácter inconstitucional no consentida por el interesado.

Adicionalmente, el TS recuerda que ya en su Sentencia de 11 de octubre de 1991 afirmaba que «en los casos donde la Ley vulnere la Constitución, evidentemente el Poder Legislativo habrá conculcado su obligación de sometimiento y la antijuricidad que ello supone traerá consigo la obligación de indemnizar. Por tanto, la responsabilidad del Estado-legislador puede tener, asimismo, su segundo origen en la inconstitucionalidad de la Ley» (es decir, no, exclusivamente, en el principio de indemnización expropiatoria).

Finalmente, el TS elude manifestarse sobre la posibilidad por parte de los Tribunales de Justicia de declarar dicha responsabilidad cuando exista la ausencia de previsión concreta en la Ley afectada, según la redacción dada al artículo 139.3 de la LRJPAC –«*Las Administraciones Públicas indemnizarán a los particulares por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no*

*expropiatoria de derechos o que éstos no tengan el deber jurídico de soportar, cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dichos actos»*-. En tal sentido, el TS aduce que:

- i) Que los hechos que motivan la reclamación objeto del proceso son anteriores a la LRJPAC, y
- ii) Que la Ley declarada inconstitucional encierra en sí misma, como consecuencia de la vinculación más fuerte de la Constitución, el mandato de reparar los daños y perjuicios concretos y singulares que su aplicación pueda haber originado.

Llegados a este punto resulta imprescindible fijar el camino procesal a seguir para reclamar la responsabilidad del Estado como legislador cuando se carece de regulación específica en la materia. En este sentido, ya el propio TS ha venido señalando el procedimiento a seguir: reclamación ante el Consejo de Ministros susceptible de posterior recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Supremo. Así, como lo ha venido señalando desde su Sentencia de 8 de abril de 1992 (RJ 1992\2178), en la que afirma que «concerniendo a la Administración del Estado declarar la responsabilidad de sus propios órganos de gobierno, y estando en el caso de autos el acto referido a una presunta privación de derechos económicos por un acto legislativo, sin concreción por tanto en ningún Departamento Ministerial, es competente para pronunciarse en vía administrativa el Consejo de Ministros, como Órgano Superior de la Administración y Gobierno, al que el artículo 97 de la Constitución atribuye función ejecutiva, que al no venir atribuida a un órgano determinado de la Administración, corresponde al titular de la gestión administrativa en su conjunto y totalidad, y frente a la Resolución que éste dictara, cabría, en su caso, interponer recurso contencioso-administrativo ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo».

Sobre la mencionada materia de la responsabilidad de Estado-legislador puede ser clarificadora la jurisprudencia <sup>47</sup> en la materia emanada del TJCE <sup>48</sup>. De tal manera, que el contribuyente genera no sólo el derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado sino a ejercer una acción de responsabilidad por los daños y perjuicios causados por la violación del Derecho comunitario. Muy recientemente, el TJCE en su Sentencia de 18 de enero de 2001 (*Stockholm Lindöpark AB*, Asunto C-150/99) ha vuelto a recordar que «*aunque corresponde en principio a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si se cumplen los requisitos para el nacimiento de la responsabilidad del Estado miembro por violación del Derecho comunitario, el Tribunal de Justicia puede no obstante precisar determinadas circunstancias susceptibles de ser tenidas en cuenta por los órganos jurisdiccionales nacionales al efectuar la apreciación*». En cualquier caso el

<sup>47</sup> Sentencia *Francovich* de 19 de noviembre de 1999, *Brasserie du Pêcheur*, S.A. Sentencia de 5 de marzo de 1996, asuntos acumulados C-46/93 y 48/93; *Factortame III*, Sentencia de 5 de marzo de 1996 (asunto C-221/89) y *Hedley Lomas*, Sentencia de 23 de mayo de 1996 (Asunto C - 5/94). Y *Comateb*, 14 de enero de 1997, C-192/95 a C-218/95.

<sup>48</sup> Puede consultarse a SEGÚ VILLUENDA, Enric, *Inconstitucionalidad de la Ley 5/1990: responsabilidad...* Op. cit. Tomo I, página 2.077 y MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y CALDERÓN CARRERO, J.M. *Devolución de ingresos indebidos tributarios por infracción ... Op. cit.*

TJCE recordó en la mencionada sentencia que el Derecho comunitario reconoce un derecho a la indemnización cuando se cumplen tres requisitos, «*que la norma jurídica violada tenga por objeto conferir derechos a los particulares, que la violación esté suficientemente caracterizada y que exista una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por las víctimas*».

Pero desde el punto de vista de nuestro Derecho vigente lo que más debe preocuparnos es la insistencia por parte del TS en las mencionadas Sentencias de 29 de febrero de 2000 y de 27 de marzo de 2001 (ambas del mismo Ponente Sr. Xiol Ríos) en relación con la oposición previa del contribuyente mediante todos los medios a su alcance a la inconstitucionalidad de la Ley tributaria para tener acceso a la indemnización por responsabilidad del Estado-legislador. Si bien, el TS no llega a concluir tajantemente que éste sea requisito para la apreciación de la responsabilidad del Estado como legislador, consideramos que tales referencias no debieran ser interpretadas en el sentido de excluir a quien no se opuso al acto de liquidación con el alegato de inconstitucionalidad por cuanto entonces sólo se repararía, de nuevo, al recurrente en amparo fallido ante la negativa del juez *a quo* de plantear cuestión de inconstitucionalidad. Ya no nos encontramos ante el problema jurídico de la eficacia de las sentencias declarativas de inconstitucionalidad sino ante la compensación del daño por una ley inconstitucional que se desvincula de la firmeza o no, de la consolidación o no, de la situación liquidatoria. En consecuencia, deberá beneficiar a quien plantee judicialmente la reclamación de responsabilidad patrimonial en tiempo y forma para lo que entendemos que el *dies a quo* será el de publicación en el BOE de la sentencia estimatoria de inconstitucionalidad, por cuanto es ese momento en el que debe entenderse causado el daño, puesto que es el momento en el que el ingreso realizado cobra la virtualidad de improcedente, antes era debido y exigible y el contribuyente habría gravemente incumplido de haber dejado de ingresar el tributo. El período de prescripción de la acción entendemos que se producirá al año en aplicación del artículo 142 LRJPAC como regla general que es en materia de responsabilidad patrimonial de la Administración.

Finalmente, señalar que las sentencias referidas han limitado la responsabilidad patrimonial del Estado por casos de inconstitucionalidad declarada «*al importe de lo indebidamente ingresado a favor de las arcas públicas*» más los intereses legales procedentes desde la fecha de ingreso hasta la de la sentencia, devolución que el propio Supremo califica sorprendentemente como «*consecuencia lógica de la inconstitucionalidad luego declarada de su abono*». No obstante, ha venido desestimando la pretensión de la parte de que exista un perjuicio económico susceptible de indemnización por encima de los abonos realizados a la Hacienda Pública.

### **3.5. Otros puntos de interés: la no interrupción de la prescripción por actos nulos y la eficacia retroactiva sobre actos administrativos sancionadores firmes y sentencias penales con fuerza de cosa juzgada.**

- En cuanto al primero de los dos puntos referidos, debe quedar, al menos, señalado en el presente trabajo que tanto doctrina como jurisprudencia se muestran de acuerdo al considerar que los actos nulos de pleno derecho, es decir, aquellos afectados de una nuli-

dad radical, como puede ser el caso de la inconstitucionalidad que ocasiona la expulsión del ordenamiento jurídico de las normas afectadas por tal vicio, no producen efectos interruptivos de la prescripción. Y con ellos coincidimos. Sin embargo, no podemos dejar de dar noticia de la posición contraria mantenida, sin base en legalidad alguna y con un simple argumento de hecho, por parte del TSJ de Granada en su Sentencia de 25 de mayo de 1998 <sup>49</sup>.

Así, el TSJ claramente establece que *«la nulidad declarada con base en la inconstitucionalidad de los preceptos legales aplicados por la Administración no implica la inexistencia de las actuaciones administrativas, ni la nulidad por inconstitucionalidad de la Ley se puede equiparar a otros motivos de nulidad de pleno derecho, sin que en modo alguno pueda sentarse la conclusión de que lo que es nulo por inconstitucional sea inexistente»*.

- Finalmente, y a efectos de conservar un orden expositivo adecuado, debe igualmente recordarse en este punto, como ya hemos sostenido a lo largo del presente trabajo, que, a pesar de la eficacia *pro futuro* de las sentencias de inconstitucionalidad en materia tributaria, no puede negarse que la literalidad del artículo 40.1 LOTC legitima a los interesados, aun cuando no hayan planteado la inconstitucionalidad de la norma, a instar la revisión *in bonum* de los actos administrativos sancionadores y de las sentencias penales firmes sin límite temporal alguno.

#### 4. CRÍTICA A LA INSTAURACIÓN DE LA «DOCTRINA PROSPECTIVA» EN MATERIA TRIBUTARIA; LA IMPUNIDAD DEL LEGISLADOR

No debe terminarse el presente trabajo sin abordar cuanto menos de forma sumaria cuáles han sido los impulsos que han determinado la aparición en nuestro Derecho de la llamada *«doctrina prospectiva»*. Bien conocemos que la STC 45/1989 vino a declarar la eficacia *pro futuro* de las sentencias estimatorias de la inconstitucionalidad sobre la base de una apelación genérica a la seguridad jurídica y al principio de igualdad basado en la proscripción del trato de desfavor entre quien recurrió y quien no lo hizo (el llamado *«premio al recurrente»* o la distinción del ciudadano activo frente al pasivo en la persecución de los vicios de constitucionalidad del sistema). Es decir, el Tribunal buscó la justificación a la *prospectividad* de sus sentencias en una teoría abstracta, profundamente criticada, más que en el análisis casuístico de las consecuencias de sus fallos. Pero, otras son tam-

<sup>49</sup> En opinión de BANACLOCHE PALAO y GALÁN RUIZ, «Declaración de inconstitucionalidad de la disposición adicional cuarta ...» *op. cit.*, Página 16: *«No se aporta ningún argumento jurídico de peso que nos permita discutir las razones que avalan al Tribunal para justificar su peculiar calificación de la declaración de inconstitucionalidad. Sólo nos queda esperar la rectificación de esta postura en próximos pronunciamientos, a la vista de la nulidad de pleno derecho que supone una declaración de inconstitucionalidad de una Ley que queda fuera de toda duda y discusión, al menos en nuestro sistema jurídico constitucional»*.

bién las motivaciones de la irretroactividad de las sentencias del TC que han sido puestas de manifiesto por la doctrina, en el Derecho comparado y en la jurisprudencia del TJCE que merecen de nuestra atención.

Así este orden de cosas, la más inmediata doctrina científica nacida sobre la base de la STC 45/1989 dejó entrever una falta de sinceridad en el **FJ 11** al explicar el Tribunal las razones que le impelían a restringir la eficacia hacia el pasado de las declaraciones de inconstitucionalidad. Así, GARCÍA DE ENTERRÍA<sup>50</sup> ya reconocía que el «*Tribunal Constitucional se ha sentido verdaderamente alarmado por la real catástrofe financiera que habría ocasionado una nulidad retroactiva de los preceptos impugnados*». A lo que DURÁN-SINDREU BUXADE<sup>51</sup> añade que «*para llegar a ese resultado quizás hubiera sido mejor declarar sin reservas cuál es la auténtica ratio decidendi de la sentencia (...) aplicar con coherencia la doctrina y fundamentar más explícitamente los resultados a los que se llega. En ello el Tribunal hubiera encontrado al menos la comprensión de los juristas (...)*».

Así, pues **las previsibles consecuencias presupuestarias** de las declaraciones de inconstitucionalidad han supuesto un lastre al TC para inhibirse, en el análisis jurídico de los efectos de sus sentencias, de las fuertes implicaciones económicas de las mismas para el Estado, si bien, como hemos visto, en cambio, para el TJCE tales circunstancias no suponen un hecho determinante para la declaración de la irretroactividad de sus sentencias, de acuerdo con un principio de excepcionalidad que algunos deseamos para nuestro sistema constitucional, puesto que «*si no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia basándose únicamente en este tipo de consideraciones redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional que los derechos de los contribuyentes obtienen de la normativa fiscal (...)*»<sup>52</sup>. Al hilo de lo cual se ha escrito que la retroactividad determinaría el recaudar más de la comunidad para devolver a unos pocos (convertir el *summum ius* en *summa iuria*). Pero a nosotros no se nos puede ocurrir otra consecuencia más obvia, en aplicación del artículo 31 CE, y siempre dentro de unos límites económicos lógicos, que el que se proceda de nuevo al reparto de la carga tributaria, si fuese preciso, recaudando más de todos según el principio de generalidad para hacer frente a la devolución de lo soportado sin respeto a la Constitución y con clara conculcación del principio de legalidad debido a la desaparición de la norma de cobertura por vicio de constitucionalidad. Sin legalidad no hay la seguridad jurídica invocada por el **FJ 11** de la STC 45/1989, en nuestra opinión.

<sup>50</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, «Un paso importante para el desarrollo ...», *op. cit.*

<sup>51</sup> DURÁN-SINDREU BUXADE, Antonio: «Constitucionalidad del régimen transitorio de la Ley 20/1989 en relación a las ...», *op. cit.*

<sup>52</sup> STJCE 11 de agosto de 1995, *Rodens BV*, C-367 a 377/93.

En otra cosa resultaría lo debatido si la revisión masiva de declaraciones tributarias como efecto de la estimación de la inconstitucionalidad determinase un serio desarreglo al funcionamiento de nuestra Agencia Tributaria que lindase con el colapso, es decir, que el alto número de relaciones jurídico-tributarias entabladas hiciese inviable, prohibitiva administrativamente, su revisión en un plazo de hasta la propia prescripción del tributo (sería el equivalente al «*serius disrupt*» de la Administración de Justicia al que se refería la Sentencia Linkletter<sup>53</sup>, en la que el Tribunal Supremo norteamericano formuló su doctrina prospectiva, de tener aquella que revisar todas o un elevado número de las condenas en ejecución). Ejemplo de lo cual podría haber sido la opción masiva por la declaración separada a efectos del IRPF a raíz de la STC 45/1989 pero quizás no el de la revisión de la aplicación de la disposición adicional 4.<sup>a</sup> de la Ley de Tasas como consecuencia de la STC 194/2000. En cualquier caso, se requeriría igualmente una fundamentación suficiente por parte del TC para limitar los efectos retroactivos de sus sentencias por tal razón.

Lo que sin duda no puede aceptarse del TC es que haga consideraciones generales sobre la improcedencia de la devolución de lo ingresado indebidamente a través de normas tributarias inconstitucionales, de tal manera que lo excepcional sea la retroactividad y no la *prospectividad*, debiendo el Tribunal justificar minuciosamente e incluso numéricamente el impacto de una devolución masiva del tributo inconstitucional como un elemento de juicio más en el fundamento en Derecho de sus sentencias. No son aceptables, para la solvencia del control de la constitucionalidad en el sistema español, las referencias genéricas y reiteradas al principio de seguridad jurídica sin más, sin bajar al campo de lo práctico. En este sentido, GONZÁLEZ BEILFUSS ha destacado el intento de la Corte Constitucional italiana por llevar a cabo una mejor ponderación del coste presupuestario de la declaración retrospectiva de inconstitucionalidad creando una oficina de estudio de las repercusiones económicas en la propia Corte (*Servizio Studi-Sezione per la documentazione degli oneri finanziari delle decisioni* creado por Decreto del Presidente de 9 de marzo de 1995)<sup>54</sup>.

Tal presión sobre el órgano de control de la constitucionalidad puede parar en una mayor permisibilidad al legislador tributario debido a una interpretación *pro fisco* a los efectos de evitar tan graves consecuencias al Estado. Es lo que se ha identificado como el «*greater restraint*» del constitucionalismo norteamericano por GARCÍA DE ENTERRÍA, es decir, que el TC se cohibía a la hora de pronunciar sentencias de inconstitucionalidad debido a las importantes consecuencias retroactivas de la nulidad. A lo que otros, atemperando ante tan apocalípticas conclusiones, han reaccionado, con toda la razón de su parte, dando a conocer que la recepción en nuestro Derecho de la «*doctrina prospectiva*» no ha derivado en un incremento de las declaraciones de inconstitucionalidad de leyes tributarias.

<sup>53</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, «Un paso importante para el desarrollo ...», *op. cit.*

<sup>54</sup> GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus, «Tribunal Constitucional y ...», *op. cit.* pág. 83.

No queremos, tampoco, perder la ocasión para verter algunas consideraciones en relación con lo que ha sido innominado como «*el premio al recurrente*», es decir, el trato de favor que el ciudadano activo en la persecución de la inconstitucionalidad debe recibir, según la STC 45/1989, mediante la apreciación retroactiva de las sentencias de inconstitucionalidad. Vaya por delante que nuestra opinión es la de que las declaraciones de inconstitucionalidad, por su propia naturaleza, deben ser retroactivas, y habrían de beneficiar tanto al recurrente como al que no reaccionó inicialmente frente a la ley tributaria inconstitucional pero se encuentra dentro del período de prescripción para hacerlo (que debe ser también apreciado en el caso de liquidaciones administrativas frente a los plazos preclusivos de los recursos). Y esto debe ser así por cuanto «*el premio al recurrente*» o esta doctrina del ciudadano activo es más gravemente generadora de discriminaciones que la redistribución de la carga tributaria mal repartida, como ha quedado expuesto. El resultado es el castigo del que confió en la constitucionalidad de las normas mediante la perpetuidad (más que *prospectividad*) en la desigualdad normativa a través de la no distribución de la carga fiscal indebida entre la colectividad (principio de generalidad) que debiera originalmente haber soportado la contribución a las cargas públicas mediante otras figuras impositivas. A todo ello, debe unirse una inicial percepción de que lo recaudado inconstitucionalmente debe devolverse y que, obviamente, no devolver a todos es generar desigualdades sobre un «*premio al recurrente*» que no tiene reflejo positivo alguno y que implica el riesgo a la avalancha de recursos y al colapso administrativo, una vez conocido el planteamiento de recurso o cuestión de inconstitucionalidad contra una ley fiscal para intentar beneficiarse de una potencial declaración favorable a la misma del TC.

No existe trato de desfavor del ciudadano activo frente al pasivo si ambos son reparados por el perjuicio económico que les fue causado por la inconstitucionalidad. Pero sí es claro lo que ALBIÑANA ha señalado, en cita de GARCÍA DE ENTERRÍA, como la creación constitucional de una discriminación nueva, la de quienes cumplieron fielmente la legislación anulada frente a quienes la incumplieron, pues aquéllos no podrán reclamar ninguna devolución y a éstos no se les podrá sancionar al menos por sus incumplimientos. *De facto*, la nociva conjunción de las demoras del TC (como el caso de la STC 194/2000 sobre la disposición adicional 4.<sup>a</sup> de la Ley de Tasas) que deja firmes *ex artículo 40.1 LOTC* situaciones en que la actividad del contribuyente frente a la inconstitucionalidad no pudo ser más virulenta en la esperanza del fallo a tiempo de un recurso de inconstitucionalidad interpuesto once años antes junto con las desestimaciones de los recursos de amparo (tornados desamparos en la expresión de MARTÍN QUERALT) hacen que el resarcirse de la inconstitucionalidad de la norma tributaria sea una auténtica pugna contra los infortunios y los defectos crónicos de la jurisdicción ordinaria y del sistema del control constitucional actual. ¡Qué más da, bajo estas circunstancias, en esta horrenda expresión acuñada, ser contribuyente activo que pasivo! Todo ello no puede sino conllevar al descrédito del sistema de control de la constitucionalidad y quizás a la avalancha de recursos y a la perpetuación de los plazos procesales, para evitar la firmeza, en la esperanza de que el TC se manifieste favorablemente en tiempo y forma o bien deparar en lo que SÁNCHEZ SERRANO denominó el debilitamiento normativo de la ley fiscal presuntamente inconstitucional.

Y a todo ello no puede dejar de unirse la reincidencia del poder legislativo que, una y otra vez, recauda tributos inconstitucionales sin devolución alguna, parapetado en una doctrina *prospectiva* lo suficientemente feroz, como para parecer impune, y que esconde realmente el miedo a la catástrofe presupuestaria que no se funda en el manejo de cifras del impacto algunas por parte del TC que habría sido agradecida. Así, el punto débil de la citada doctrina no puede ser otro, como a todos se nos alcanzará, que la indefensión del ciudadano ante el poder legislativo reincidente en la inconstitucionalidad y su imposible censura legal fallada la vía constitucional.

Por eso, y es mi convencimiento con él concluyo, el TC no debiera, y a mi modo de ver no tiene, al menos positivamente según la LOTC, discrecionalidad alguna en cuanto a la delimitación de los efectos de sus sentencias estimatorias de inconstitucionalidad siendo lo deseable que o bien el legislador, mediante la norma de adaptación a la sentencia o cualquiera otra a ese expreso fin promulgada el que debiera explicar y fundar en Derecho la inoportunidad de las devoluciones o bien la jurisdicción ordinaria la que fije la indemnización por el daño causado por la inconstitucionalidad, como ya ha apuntado el TS al admitir la responsabilidad del Estado-legislador originada por normas inconstitucionales.

Más que nunca vale la pena la frase de SOTO KLOSS, «La responsabilidad en Derecho es restitución; responsabilidad en moral es expiación».

## 5. BREVES CONCLUSIONES

- A raíz de la STC 45/1989 se acoge la doctrina *prospectiva* de forma expresa por nuestro TC, habiendo sido suficientemente criticada a lo largo del presente trabajo, de tal manera que las declaraciones de inconstitucionalidad no tendrán efectos retroactivos sino exclusivamente a futuro, ampliándose el concepto de «*situación consolidada*», y por tanto la imposible revisión a los llamados actos administrativos firmes (liquidaciones administrativas provisionales pero susceptibles aún de comprobación administrativa) y autoliquidaciones. Exclusivamente quien instó en tiempo la revisión del acto administrativo o de su declaración-liquidación por entenderlos fundados en una norma inconstitucional (o bien por cualquier otro fundamento de oposición que mantuviese la liquidación recurrida) podrá aprovecharse retroactivamente del fallo del TC en tal sentido.
- Sí cabe, en cambio, la revisión *in bonum* de los actos administrativos sancionadores firmes o de las sentencias penales con fuerza de cosa juzgada en aplicación del artículo 40.1 LOTC, dado el carácter de normas en blanco de las que establecen el ilícito tributario por cuanto requieren que se completen con la regulación sustantiva de cada tributo para fijar la existencia o no, al menos cuantitativamente, y como elemento del tipo, de infracción sancionable.

- Adicionalmente, el TC ha denegado el amparo constitucional a quienes lo interpusieron contra sentencias judiciales basadas en normas tributarias inconstitucionales habiendo mediado la negativa del juez ordinario a plantear cuestión de inconstitucionalidad. La única posibilidad, según la interpretación del TC, de que el amparo pueda ser concedido en estas circunstancias es que la declaración de inconstitucionalidad previa o contemporánea de la norma aplicada tenga su base en la conculcación de alguno de los derechos fundamentales contenidos en los artículos 14 a 30 CE por ser éstos los que se garantizan a través del propio recurso de amparo. Queda, en consecuencia y en cierta medida, la eficacia de la declaración de inconstitucionalidad del TC a la fortuna de que el juez ordinario considere suficiente la incertidumbre de vicio de constitucionalidad sobre la norma aplicada.
- Evidentemente, tal interpretación ha derivado en situaciones de injusticia manifiesta para quienes habiendo hecho uso de todos los medios de oposición jurídica a un acto de la Administración Tributaria, que creían basado en una norma contraria a nuestra Constitución, chocaron con un juez ordinario que no aceptó el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad y dictó sentencia bajo la cobertura legal de una norma posteriormente declarada inconstitucional. En contra de tal solución, el TS ha reaccionado admitiendo la responsabilidad patrimonial del Estado legislador y por tanto declarando procedente en derecho la indemnización del perjuicio causado que se ha limitado a los pagos realizados a la Hacienda Pública más el interés de demora pertinente. Hasta el momento, el TS no ha resuelto si sería igualmente procedente la correspondiente indemnización para el contribuyente que, si bien no se hubiese opuesto originalmente al acto administrativo de liquidación o a la declaración-liquidación basada en una ley fiscal inconstitucional, accionase la responsabilidad del Estado legislador en el año siguiente a la publicación en el BOE de la sentencia declarativa de inconstitucionalidad que convirtiese el pago realizado en improcedente pero firme, consentido y consolidado para instar la devolución del ingreso tributario en aplicación de la llamada teoría *prospectiva*.

## BIBLIOGRAFÍA

El autor, además de la bibliografía referenciada expresamente en las notas a pie de página, ha consultado:

APARICIO PÉREZ, José. «La integración del delito fiscal por el IRPF y la sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989». *Gaceta Fiscal*. número 72/1989. Páginas 137 y ss.

- CAAMAÑO ANIDO y CALDERÓN CARRERO. «La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia tributaria». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 233, septiembre-octubre 1994, páginas 1.028 a 1.031.
- CAAMAÑO DOMÍNGUEZ, GÓMEZ MONTORO, MEDINA GUERRERO, y REQUEJO PAGÉS. *Jurisdicción y procesos constitucionales*. McGraw Hill. Madrid, 2000. 262 páginas.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente. *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*. Lex Nova, 1998.
- CUBERO TRUYO, Antonio y GARCÍA BERRO, Florián. *El Derecho Financiero y Tributario en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Mergablum, Edición y Comunicación, S.L. Sevilla, 2000.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón. «Reconocimiento en vía económico-administrativa del derecho a la devolución de los ingresos que resulten indebidos de conformidad con el ordenamiento comunitario: la Res. TEAR Cataluña 12 de mayo de 1999». *Quincena Fiscal*, número 13, 1999. Páginas 5 y ss. Editorial.
- FONSECA CAPDEVILA, Enrique. «La devolución de ingresos indebidos y el principio de legalidad». *Crónica Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales, 1986. Número 56.
- GARRIDO FALLA y FERNÁNDEZ PASTRAN, A. *Régimen Jurídico y Procedimiento de las Administraciones Públicas (Un estudio de la Ley 30/1992)*. Civitas, Madrid. 1995.
- GIMENO DE LA PEÑA, Rafael y ACOSTA ESPAÑA, Rafael. «La sentencia y la ley. Comentarios a la Ley de Adaptación del Impuesto sobre la Renta». *Carta Tributaria* (monografías). Madrid, 1 de enero de 1990. Número 106.
- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. *Responsabilidad Patrimonial de las Administraciones Públicas*. Segunda edición. Civitas, Madrid. 2000.
- HERRERO RODRÍGUEZ DE MIÑÓN, Miguel y PÉREZ-TENESSA, Antonio. «La reforma de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común». *Revista Jurídica Española La Ley* (Compendio). Madrid, 1997. Tomo 5, páginas 1.811 y ss.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, Ismael. «Seguridad Jurídica y retroactividad de las normas tributarias; una primera declaración de inconstitucionalidad». *Quincena Fiscal*, número 8. 1997. Páginas 9 y ss.
- LASARTE ÁLVAREZ, Javier y Varios. *Derecho Financiero, jurisprudencia del Tribunal Constitucional 1990 -1995*. Fundación El Monte. Sevilla, 1996.
- LASARTE, RAMÍREZ y AGUALLO. *Jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia financiera y tributaria (1981 -1989)*. Tecnos. Madrid, 1990.

LOZANO SERRANO, Carmelo. *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y Tributario*. Civitas. Madrid, 1990.

PUNSET BLANCO, Ramón. *Canon, carácter vinculante, contenido y efectos de los pronunciamientos sobre la constitucionalidad de las leyes (algunas reflexiones a la luz de la ponencia de J. Jiménez Campo)*. Centro de Estudios Constitucionales (CEC). Madrid, 1997. Páginas 81 y ss.

QUINTANA LÓPEZ, Tomás. «La responsabilidad del Estado Legislador». *Revista de Administración Pública*, número 135.