

La limitación de los efectos temporales de las declaraciones de inconstitucionalidad y contrariedad al derecho de la Unión Europea y las vías de recuperación de los ingresos indebidos sobrevenidos

Ana Belén Prósper Almagro

Doctora en Derecho.

Inspectora de Hacienda del Estado (España)

ana.prosperalmagro@gmail.com | <https://orcid.org/0000-0002-4548-1691>

Este trabajo ha obtenido un **accésit** del **Premio Estudios Financieros 2024** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don José Antonio Marco Sanjuán, don Agustín Fernández Pérez, don César García Novoa, don Javier González Carcedo y don Juan Ignacio Gorospe Oviedo.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

En los últimos años hemos sido testigos de importantes pronunciamientos jurisdiccionales, tanto nacionales como supranacionales, por medio de los cuales se han declarado inconstitucionales o contrarios al derecho de la Unión Europea determinados preceptos de nuestro ordenamiento jurídico tributario que habrían servido como fundamento para que los contribuyentes abonasen unos ingresos que, sobrevenidamente después, cabría calificar como indebidos. Ante esta situación se abre siempre el interrogante acerca de la posibilidad de que estos obligados tributarios puedan recuperar estos ingresos efectuados, vulnerándose su capacidad económica, como consecuencia de su posterior declaración de invalidez. Si bien, ya sea por los pronunciamientos jurisdiccionales que limitan la eficacia temporal de los fallos declarativos de inconstitucionalidad o contrariedad al derecho de la Unión, ya sea por las dificultades que plantean los cauces procesales de revisión previstos en nuestra normativa interna, las posibilidades reales de éxito de esta pretensión se han visto considerablemente mermadas en los últimos tiempos. Ante este panorama, el presente trabajo tiene por objeto el repaso de la normativa vigente en esta materia, el análisis de las principales resoluciones jurisdiccionales y doctrinales vertidas hasta la fecha y, finalmente, una opinión crítica al *statu quo* al que nos debemos enfrentar ante la pasividad manifiesta del legislador tributario y el hecho de que los únicos avances y retrocesos que se están produciendo en este ámbito son exclusivamente a golpe de sentencia.

Palabras clave: teoría prospectiva; declaración de inconstitucionalidad; declaración de contrariedad al derecho de la Unión Europea; responsabilidad patrimonial del Estado legislador; vías de recuperación de ingresos indebidos sobrevenidos.

Recibido: 03-05-2024 / Aceptado: 05-09-2024 / Publicado (en avance *online*): 18-11-2024

Cómo citar: Prósper Almagro, A. B. (2024). La limitación de los efectos temporales de las declaraciones de inconstitucionalidad y contrariedad al derecho de la Unión Europea y las vías de recuperación de los ingresos indebidos sobrevenidos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 5-42. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22091>



The temporal effectiveness of judicial decisions and the procedures to recover undue taxes

Ana Belén Prósper Almagro

This paper has won a **runner-up prize** in the **Financial Studies 2024 Award** in the **Taxation** category.

The jury members were: Mr. José Antonio Marco Sanjuán, Mr. Agustín Fernández Pérez, Mr. César García Novoa, Mr. Javier González Carcedo and Mr. Juan Ignacio Gorospe Oviedo.

The entries are submitted under a pseudonym and the selection process guarantees the anonymity of the authors.

Abstract

In recent years we have witnessed plenty of domestic and supranational judicial decisions that have declared the unconstitutional or the violation of the EU law of some Spanish tax rules. Taxpayers have already paid taxes that now are undue and that have outraged upon the constitutional principle of taxpaying capacity. In this context, we do question the possibility of those taxpayers of recovering that undue income tax even though, we must anticipate, there is little hope of success. Firstly, because in the last judicial decisions the Court has constrained the temporal effectiveness of its rulings and secondly, because the domestic tax procedures established to obtain undue taxes are insufficient and poorly regulated. Within this framework, this paper reviews the current regulation regarding this subject, the principal judicial decisions issued to date and my personal opinion about the current *statu quo*.

Keywords: prospective overruling; unconstitutional decision; violation of the EU Law; patrimonial responsibility of the State; procedures to recover undue taxes.

Received: 03-05-2024 / Accepted: 05-09-2024 / Published (online preview): 18-11-2024

Citation: Prósper Almagro, A. B. (2024). La limitación de los efectos temporales de las declaraciones de inconstitucionalidad y contrariedad al derecho de la Unión Europea y las vías de recuperación de los ingresos indebidos sobrevenidos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 501, 5-42. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2024.22091>



Sumario

1. Introducción
2. El alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias
3. El alcance temporal de la declaración de incompatibilidad de las normas tributarias nacionales con el derecho de la Unión Europea
4. Vías para recuperar los impuestos indebidamente ingresados en virtud de una norma declarada inconstitucional
 - 4.1. La recuperación de ingresos en los supuestos de pronunciamientos silenciosos
 - 4.2. La recuperación de ingresos en los supuestos de pronunciamientos expresos
5. Vías para recuperar los impuestos indebidamente ingresados en virtud de una norma declarada contraria al derecho de la Unión Europea
6. Reflexión final

Referencias bibliográficas

1. Introducción

El deber general de contribuir a las cargas públicas conforme a la capacidad económica de cada individuo y con el fin último de sufragar todos los gastos públicos constituye una necesidad tan evidente para sustentar nuestro Estado de derecho que, desde los albores del constitucionalismo, su positivización no ha generado ningún atisbo de duda. De esta forma, desde que la Constitución de Cádiz de 1812 proclamara en su artículo 8 que «También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado», el deber general de contribuir ha constituido una máxima en nuestros sucesivos textos constituyentes¹.

En la actualidad, no obstante, fruto de la evolución que ha experimentado a lo largo de los años el sistema tributario, la consagración de este deber general de contribuir se encuentra prevista en el artículo 31 de la Constitución española de 1978 (CE), donde, junto a su clásico reconocimiento, se han plasmado adicionalmente una serie de principios ordenadores del mismo –a saber, generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad, prohibición de la confiscatoriedad y reserva de ley– con el fin de garantizar que el reparto de la carga tributaria sea, ante todo, equitativo. De esta forma, por medio de esta plasmación constitucional, se crea, de una parte, una garantía para el contribuyente, en cuanto que ninguna norma de rango inferior a la CE podrá contravenir ninguno de los principios anteriormente relatados ex artículo 9.1 de la CE y, de otra parte, como consecuencia derivada de lo anterior, se crea una barrera o límite a la libertad de configuración del legislador a la hora de construir y perfilar el sistema tributario².

¹ Véase, en este sentido, el artículo 6 de la Constitución de 1837; el artículo 28 de la Constitución de 1869; el artículo 3 de la Constitución de 1876 y el artículo 44 de la Constitución de 1931.

² La literatura científica centrada en el análisis de estos principios constitucionales tributarios es amplia y dilatada. A modo de ejemplo, puede verse Cazorla Prieto (1979); Escribano López (1988); Pérez Royo; Rodríguez Bereijo (2005). Cabe destacar, asimismo, que, en cuanto a la naturaleza jurídica de estos principios, se puede afirmar categóricamente que estos constituyen auténticas normas jurídicas, dado que, a diferencia de los anteriores textos constituyentes, que tenían valor simplemente pragmático, el actual texto constitucional tiene en su integridad valor normativo inmediato y directo. Véase, por todos, García de Enterría (1988). En idéntico sentido, la STC 16/1982 (NCJ067547) vino a confirmar que nuestro texto constitucional:

lejos de ser un mero catálogo de principios de no inmediata vinculación y de no inmediato cumplimiento hasta que sean objeto de desarrollo por vía legal, es una norma jurídica, la norma suprema de nuestro ordenamiento, y en cuanto tal tanto los ciudadanos como todos los poderes públicos, y por consiguiente también los Jueces y Magistrados integrantes del poder judicial, están sujetos a ella (arts. 9.1 y 117.1 C.E.).

De lo anterior se deduce, en suma, que todos estamos compelidos a contribuir a las cargas públicas. Ahora bien, dicho mandato solo será válido cuando la referida contribución se canalice por medio de un sistema tributario que pueda calificarse como «justo». Pues bien, en este escenario, le corresponderá, en primer lugar, al legislador tributario velar por que efectivamente en la construcción del mismo –principalmente, mediante la creación por ley de las distintas figuras impositivas que lo integran– se respeten los aludidos principios constitucionales, creando así un auténtico *corpus iuris* tributario que, a mayor abundamiento, represente el clásico aforismo *no taxation without representation*, propio de toda democracia moderna³. Ahora bien, pese al alto valor normativo de estos principios constitucionalizados, lo cierto es que su configuración es general y abstracta, razón por la cual no siempre resulta sencillo determinar en relación con cada figura impositiva que integra nuestro ordenamiento jurídico si ha existido, bien en el momento de su creación, bien con ocasión de una posterior modificación, una vulneración o una omisión.

En esencia, como asentaría Beladiez Rojo (1994), la supervivencia de los principios constitucionales dependerá de los operadores jurídicos –fundamentalmente de la jurisprudencia y la doctrina–, pero, principalmente, de la función que desarrolle en este ámbito el TC, que, habiendo sido erigido como el intérprete máximo de nuestra CE, será el único órgano capaz de expulsar de nuestro ordenamiento jurídico tributario, mediante su declaración como inconstitucional, todas aquellas normas con rango de ley que de alguna forma hayan menoscabado o lesionado su contenido, ejerciendo así un claro papel de legislador negativo.

De esta forma, frente a los excesos normativos, nuestro ordenamiento jurídico prevé un cauce específico, un remedio extraordinario, por medio del cual erradicar cualquier anomalía legal que atente contra nuestro texto constitucional mediante su declaración como inconstitucional⁴. Ahora bien, resulta evidente que la expulsión de una norma que durante

³ En relación con este principio ha destacado el TC en su sentencia 107/2015 (NCJ060035) que:

la exigencia en materia tributaria de ley formal aprobada en el Parlamento está en los orígenes mismos del parlamentarismo («*no taxation without representation*»). Es a través de ella como se asegura el principio democrático y la supremacía financiera del Parlamento mediante la participación de los ciudadanos en el establecimiento del sistema tributario (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7).

Pese a lo anterior, cada vez resulta más frecuente en nuestro ordenamiento jurídico el empleo por parte del Poder Ejecutivo de la figura del real decreto-ley para regular, con el pretexto de existir una extraordinaria y urgente necesidad, determinados aspectos tributarios. De esta forma, por medio de este mecanismo previsto en el artículo 86 de la CE, el Poder Ejecutivo es capaz de dictar bajo ciertos límites y condicionantes normas con rango de ley fuera de los cauces habituales de su elaboración. En relación con esta materia, pueden verse Arana García (2013); Chico de la Cámara (2020).

⁴ Cabe precisar que el control de constitucionalidad que ejerce de forma monopolística el TC se desarrolla, principalmente, a través de las dos siguientes vías: el recurso de inconstitucionalidad (arts. 31 y ss. de la Ley orgánica 2/1979, de 3 de octubre del TC –LOT–) y la cuestión de inconstitucionalidad (arts. 35 y ss. de la LOTC). Junto a estos dos cauces tradicionales se han ido adicionando otras vías caracterizadas, bien por el momento de su inicio –vías de control previo–, o bien por la singularidad de las normas

un dilatado periodo de tiempo ha ido generando efectos sobre los ciudadanos, forjando a la sazón derechos u obligaciones que los mismos, o bien han podido hacer prevalecer, o bien han debido de acatar, no es una cuestión sencilla y, menos aún, si nos centramos en el ámbito tributario, donde muy probablemente se habrán producido unos ingresos que, como consecuencia de la posterior declaración de inconstitucionalidad de su norma de cobertura, habrá ahora que reputar como «sobrevenidamente» indebidos.

En este escenario se plantea el presente trabajo de investigación, por medio del cual se pretende analizar, de una parte, el alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad o de contrariedad al derecho de la Unión Europea de las normas tributarias nacionales y, de otra parte, los distintos cauces procesales que actualmente existen para conseguir, en su caso, la devolución de todos aquellos tributos que en su día se ingresaron al albur de aquellas normas tributarias inválidas. En definitiva, un repaso a la normativa vigente relativa a esta materia, un análisis de las principales resoluciones jurisdiccionales y doctrinales vertidas hasta la fecha y, finalmente, una opinión crítica al *statu quo* al que nos debemos enfrentar como ciudadanos afectados por las declaraciones de inconstitucionalidad y las declaraciones de contrariedad al derecho de la Unión Europea de nuestras normas tributarias internas.

2. El alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias

Podríamos decir que el precepto clave de esta cuestión lo constituye el artículo 39.1 de la LOTC, en virtud del cual:

enjuiciadas –normas fiscales forales, otras normas infralegales autonómicas–. Cabe destacar, asimismo, que el hecho de que una norma sea derogada antes de iniciarse el correspondiente procedimiento de control constitucional no priva a este de su objeto, especialmente si la referida norma sigue desplegando efectos o sigue resultando aplicable. En este sentido, señaló el TC en su sentencia 46/2000 (NFJ008490):

Y a ello debe decirse que el cambio legislativo no determina la pérdida de objeto de esta impugnación, pues ha de tenerse en cuenta que si en los recursos de inconstitucionalidad la pérdida de vigencia de un precepto legal ulterior a su impugnación sólo conlleva la desaparición del objeto de esa impugnación constitucional en los casos en los que pueda excluirse toda aplicación de la ley derogada a hechos acaecidos con posterioridad a su pérdida de vigencia, en las cuestiones de inconstitucionalidad, al depender el fallo del proceso judicial precisamente de la resolución de la citada cuestión, resulta determinante la normativa vigente en aquel momento (en este caso, la norma aplicable al momento de realizarse el hecho imponible, que no era otra que la Ley 44/1978) y, en consecuencia, resulta ineludible declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la norma cuestionada. Por ello, la derogación formal de los preceptos legales cuestionados no determina que la presente cuestión haya perdido su objeto o incurra en causa sobrevenida alguna de inadmisibilidad, razón por la cual ha de merecer un pronunciamiento de fondo a cargo de este Tribunal.

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.

De lo anterior se deduce, sin necesidad de llevar a cabo ningún esfuerzo interpretativo, que la mencionada ley orgánica asocia el efecto de la declaración de inconstitucionalidad a la consecuencia aparejada de considerar como nulo de pleno derecho el precepto enjuiciado. Ahora bien, cabe preguntarse acto seguido: ¿ello también implica de forma inexorable que se pueda considerar que la referida sentencia, en su ámbito temporal, tenga eficacia *ex tunc*⁵? Y es que, como bien precisara Díez Picazo (1990):

Dar por sentado que toda nulidad absoluta, incluida la de la ley, deba operar *ex tunc* significa lisa y llanamente trasladar al derecho constitucional positivo una construcción teórica abstracta de orden pandectista, cuyo ámbito de aplicación natural es el derecho privado; o, en el mejor de los casos, significa trasladar al juicio de la ley la regulación legal que, sobre la base de esa concepción jurídico-privada, gobierna el juicio del acto administrativo (art. 47 LPA)⁶.

⁵ Se considera que las sentencias con efectos *ex tunc* son todas aquellas que permiten revisar, con plenos efectos retroactivos, aquellas situaciones dictadas al amparo de una norma declarada inconstitucional y que, como consecuencia de este pronunciamiento, han devenido ahora nulas de pleno derecho; en tanto que, en sentido contrario, se considera que tienen efectos *ex nunc* aquellas otras sentencias que solo producen efectos *pro futuro*, en cuanto que no permiten revisar las situaciones acaecidas con anterioridad a la emisión del fallo judicial a pesar de su sobrevenida irregularidad.

⁶ Además, debemos precisar que el binomio declaración de nulidad/efectos *ex tunc* y declaración de anulabilidad/efectos *ex nunc* ni siquiera constituye una regla universal en el ámbito del derecho privado y, mucho menos, en el ámbito del derecho público. Así, por lo que concierne al derecho privado, resume Tardío Pato (2017) que:

Podemos decir que la mayor parte de la doctrina científica del Derecho Privado en España, si no su unanimidad, ha venido defendiendo que la sentencia de declaración de anulabilidad, aunque pueda considerarse declarativa y no constitutiva (a diferencia de la sentencia de declaración de nulidad de pleno derecho, que sí tendría este último carácter), una vez producida sin embargo, tiene eficacia retroactiva, o sea *ex tunc*. Federico de Castro nos decía, así, que, declarada la nulidad de un negocio por sentencia judicial (por vicios de anulabilidad) [...] aparece la originaria invalidez del negocio y la anulación tiene eficacia retroactiva (*ex tunc*) [...]. Y, en la misma línea, se han manifestado L. Díez Picazo y A. Gullón Ballesteros.

Por su parte, en el ámbito del derecho administrativo, destacamos la STS 2059/2020, de 2 de julio (rec. núm. 51/2018 –NFJ094196–), que señala que:

La recurrente parte del principio de que lo que es nulo no produce efecto jurídico alguno y que, en consecuencia, en los casos de nulidad la declaración de ésta produce efectos jurídicos con carácter retroactivo, *ex nunc*, mientras que ello no ocurre en los casos de mera anulación los efectos se producen *ex tunc*, esto es a partir del momento en que se acuerda la anulación, sin carácter retroactivo [...]. Pues bien, esta distinción en la producción de los efectos jurídicos entre la declaración de nulidad y la anulación, que tiene sus raíces en el derecho romano y

Nos adentramos, por tanto, en una problemática interpretativa donde ni las posiciones doctrinales son unánimes ni los pronunciamientos jurisprudenciales son ecuanímenes ni mucho menos, y de ahí la incertidumbre, nos encontramos con una solución exacta en la propia regulación de la LOTC. En efecto, si nos remitimos a esta norma, podemos observar como la misma, antes de proclamar en su artículo 39 que los preceptos declarados inconstitucionales padecerán, en todo caso, de un vicio de nulidad, señala en su artículo 38 lo siguiente: «Las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad tendrán el valor de cosa juzgada, vincularán a todos los Poderes Públicos y producirán efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado», lo que, asimismo, debe complementarse con lo dispuesto en el artículo 164 de la CE cuando matiza que «Las sentencias del Tribunal Constitucional [...] tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación»⁷.

Así pues, partiendo de la dicción literal de los anteriores preceptos, una parte de la doctrina ha considerado –siguiendo la línea iniciada por el modelo austriaco de Kelsen– que la regla general en los supuestos de sentencias estimatorias de inconstitucionalidad es que las mismas solamente producen efectos *pro futuro*⁸. En efecto, conforme a esta primera corriente, en tanto que no se emita por el máximo intérprete de nuestra Constitución una resolución que rompa con la apariencia de constitucionalidad creada por una norma debidamente aprobada, la misma se considera totalmente válida y eficaz, razón por la cual será la sentencia constitutiva del TC la que modifique o extinga la misma y la que, en definitiva, la despoje de toda apariencia de legalidad⁹.

en el derecho civil (donde tampoco rige absolutamente, basta una lectura de los efectos de la nulidad de los contratos prevista en los artículos 1300 a 1314), en el campo del derecho administrativo no tiene cobertura legal, aunque haya sido acogida por gran parte de la doctrina. Los efectos retroactivos de la declaración de nulidad y de la mera anulación, vendrán determinados por lo que en cada momento disponga la ley. Y de momento no existe ninguna norma que disponga que la declaración de nulidad suponga siempre la aplicación retroactiva de sus efectos.

⁷ De la misma manera, el artículo 32.6 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del régimen jurídico del sector público (LRJSP), señala que:

6. La sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado o en el Diario Oficial de la Unión Europea, según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa.

⁸ Sobre esta cuestión destacaría Fernández Segado (2011):

Innecesario es recordar que Kelsen se situaría en las antípodas de esa visión. El gran jurista vienés establecería una íntima conexión entre la sentencia y la anulación del acto inconstitucional, atribuyendo a la decisión dictada en sede constitucional una naturaleza constitutiva. En la sentencia del Tribunal, escribía Kelsen en 1929, cuando se accede a la impugnación («wenn der Anfechtung stattgegeben ist»), se pronuncia la casación de los actos recurridos («die Kassation des angefochtenen Aktes [...] auszusprechen»), de modo que la anulación aparece producida a través de la misma sentencia («in der Weise [...] dass die Aufhebung als durch das Urteil selbst bewirkt erscheint»).

⁹ Entre estos autores, puede verse Gimeno Sendra (2011) al señalar que:

En pureza, las Leyes que infrinjan la Constitución, debieran hacerse acreedoras de una declaración de inconstitucionalidad con los efectos propios de la nulidad radical, pues no hay mayor

Ahora bien, a nuestro modo de ver, la literalidad de los anteriores preceptos no nos puede arrojar a la anterior conclusión, sino que, más bien, lo único que se podrá deducir de los mismos es la previsión que ambos efectúan sobre el momento a partir del cual la sentencia del TC será oponible frente a terceros –dados sus efectos generales–, pero sin que se pueda alcanzar una conclusión adicional, en tanto que nada se dice al respecto, sobre si dichos efectos –en su ámbito temporal– se podrán desarrollar *pro praeterito* o *pro futuro*.

En cambio, otros autores, apoyándose en el artículo 40 de la LOTC, habrían defendido la tesis en virtud de la cual las sentencias del TC sí que producirían efectos retroactivos y, por tanto, permitirían revertir las situaciones jurídicas creadas al amparo de la norma declarada inconstitucional, con excepción de todas aquellas que, como matiza el aludido precepto, hubieran sido objeto de:

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 los procesos penales o 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.

Precepto que, por lo demás, no hace más que concretar lo predispuesto en el artículo 161.1 a) de la CE al señalar que «La declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada».

De esta forma, estos autores partirían de la consideración de que, si una norma es contraria a la CE, dicha norma padeció, desde el mismo instante de su aprobación o, en su caso, desde que se insertó el precepto enjuiciado, de un vicio o defecto que la correspondiente resolución judicial meramente se encargaría de constatar, por lo que nos encontraríamos en presencia de una sentencia estimatoria y declarativa de la nulidad de origen del acto legislativo a la que, de forma inexorable, se le debería anudar una eficacia retroactiva¹⁰. Y

infracción de normas imperativas que las que contienen nuestra Ley fundamental, las cuales se erigen en el fundamento del orden público y de la paz social. Pero la presunción de legitimidad, que adorna a las Leyes promulgadas por el Parlamento, unida al principio constitucional de seguridad jurídica, ocasiona que, tanto la pretensión, como la sentencia de inconstitucionalidad hayan de poseer un marcado carácter constitutivo. En efecto, las Sentencias de inconstitucionalidad participan de todas y cada una de las notas esenciales que caracterizan a las Sentencias constitutivas. Así, pues, como regla general, las sentencias de inconstitucionalidad no producen efectos *ex tunc*, sino *ex nunc*. Sus efectos lo ocasionan a partir de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (art. 38.1), sin que permitan la revisión de procesos fenecidos mediante sentencia firme, salvo, como se ha dicho, los procesos penales o de carácter sancionador (art. 40.1 LOTC).

¹⁰ Entre estos autores, destacan Fernández Segado (2011); García de Enterría y Fernández (2017); Pérez Tremps (2018). De la misma manera, señalaría Arzoz Satisteban (2023) que:

esta, además, parece que también fue la corriente originaria por la que apostó el mismísimo TC en alguna de sus primeras sentencias por medio de las cuales anudó el término «nulidad» con el de «ineficacia originaria», «invalidez *ex origine*» o, incluso, «nulidad *a radice*»¹¹.

Sin embargo, consciente de los grandes problemas que se podrían derivar si se admitiese como regla absoluta e incondicional la retroactividad máxima de los efectos de las sentencias declarativas de inconstitucionalidad *ex artículo* 40 de la LOTC, el TC pronto inició una férrea postura jurisprudencial basada en la consideración de que el anterior precepto no es del todo completo y que, por tanto, puede ser objeto de modulación e interpretación, siempre y cuando se respeten, eso sí, sus límites explícitos. Pues bien, como no podía ser de otra manera, esos agoreros presagios pronto se plasmaron en el ámbito tributario, donde, por razones obvias, la declaración de inconstitucionalidad de un determinado tributo puede desencadenar, ante la necesidad de ordenar su devolución, un agujero sin precedentes en las arcas del Estado¹².

Esa conclusión se impone como producto de la acumulación de varios argumentos, que aisladamente no serían suficientes. Un primer argumento es de orden jurídico-sistemático. Si el sistema de efectos no descansara en la nulidad *ex tunc*, no sería entendible la excepción que el legislador explícitamente introduce respecto a los «procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada», ni tampoco la excepción a dicha excepción. El segundo argumento es la opinión común o incluso el postulado dogmático de que los efectos de la anulación de normas operan *ex tunc* [...]. Una tercera fundamentación atiende al significado específico de una de las modalidades de control de constitucionalidad que prevé la Constitución española. El control incidental, que se articula sobre la prejudicialidad del proceso constitucional sobre el proceso principal o *a quo*, reclama, en caso de estimarse la cuestión de inconstitucionalidad, «la radical eliminación de todos los efectos de la norma inconstitucional respecto al juicio *a quo*». Finalmente, de la existencia de reglas que permiten modular los efectos de las sentencias en otros procesos (arts. 55.1, 66 y 75.2 LOTC) se puede deducir, *a sensu contrario*, que el legislador optó consciente e inequívocamente por una retroactividad estricta o máxima en los procedimientos de control de normas.

En el ámbito tributario, por su parte, destaca Ruiz Almendral (2020).

¹¹ *Id.*, respectivamente, las SSTC 14/1981, de 29 de abril (NCJ065440), FD 4; 60/1986, de 20 de mayo (NCJ063425), FD 1; y 83/1984, de 24 de julio (NCJ064231), FD 5.

¹² Así, puede observarse que después de, en primer lugar, la STC 179/1985, de 19 de diciembre (NFJ000121), por la que se declaró inconstitucional, al infringir el principio de reserva de ley, el sistema de recargos municipales sobre el IRPF y, en segundo lugar, la STC 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), por la que se declaró igualmente inconstitucional, por atentar también contra el principio de reserva de ley, el sistema de libre fijación municipal de los tipos de las contribuciones territoriales, el propio Gobierno, considerando que dichas declaraciones de inconstitucionalidad desplegarían efectos *ex tunc*, dictó sendos reales decretos para proceder a la devolución de los tributos indebidamente cobrados (véase, en este sentido, el Real Decreto 1959/1986, de 29 de agosto, por el que se establece el régimen de devoluciones de las cantidades ingresadas por recargo sobre el IRPF, y el Real Decreto-Ley 1/1987, de 10 de abril, por el que se concede un crédito extraordinario para hacer efectiva la devolución de las cantidades ingresadas en exceso por las contribuciones territoriales rústica y pecuaria y urbana y se regula el procedimiento especial de devolución). A favor de esta limitación puede verse Marín-Barnuevo Fabo (2022), quien señala que:

Paradigma de esta situación lo constituyó la STC 45/1989, de 20 de febrero (NFJ000499)¹³, en la que, por primera vez, el TC asentó los cimientos relativos a la modulación de los efectos temporales de sus sentencias por medio de lo que se denominó la «teoría prospectiva»¹⁴. En concreto, conforme a su FD 11, se estableció que:

En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal (art. 39. 1), las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» (art. 38.1 LOTC) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987, fundamento jurídico 6.º) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad. 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, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento.

Así, por medio de esta resolución, el TC se atribuyó el poder de modular, de ahora en adelante, dos aspectos concretos de sus pronunciamientos estimatorios de inconstitucionalidad como son, de una parte, la posibilidad de emitir juicios de inconstitucionalidad que no lleven aparejada la nulidad del precepto analizado¹⁵ y, de otra parte, la de limitar sus efectos

En nuestra opinión, es razonable que el TC pueda limitar los efectos de una declaración de inconstitucionalidad porque, de no ser así, se dificultaría todavía más la adopción de ese tipo de decisiones. Y, por supuesto, sería deseable que esa posibilidad estuviera oportunamente prevista en la LOTC. Ahora bien, una vez señalado lo anterior, creemos que resulta imprescindible motivar una decisión de esa naturaleza que carece de cobertura legal y limita el derecho a la defensa de los administrados.

¹³ En concreto, por medio de esta sentencia se analizó la constitucionalidad del modelo de tributación instaurado por la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, por lo que concernía a las unidades familiares. En efecto, conforme a dicha normativa, en los supuestos en los que existía una unidad familiar en los términos regulados en el propio texto legal, todos sus miembros estaban forzosamente, de una parte, obligados a tributar de forma conjunta mediante la acumulación de sus rentas y, de otra parte, a resultar solidariamente responsables del pago de la cuota tributaria devengada, sin que, por tanto, existiera para estos contribuyentes posibilidad alguna de tributar de forma individual y provocando que, con un mismo nivel de renta, los sujetos incluidos en una unidad familiar tributasen más que aquellos que lo hicieran de forma individual. Un análisis pormenorizado de esta sentencia puede verse en Zornoza Pérez (1989).

¹⁴ Cfr. García de Enterría (1989). Cabe destacar, pese a lo anterior, que, con anterioridad a la publicación de esta sentencia, el TC ya había dejado entrever, si bien de una forma un tanto tímida, la posibilidad de limitar los efectos temporales de sus resoluciones (véanse en este sentido las SSTC 60/1986 (NCJ063425) y 26/1987 (NCJ067541), de 27 de febrero de 1987).

¹⁵ Un ejemplo de inconstitucionalidad sin nulidad lo encontramos en la STC 19/2012, de 15 de febrero (NCJ056426), en la que se indicó en su FD 5 que:

temporales. Pues bien, centrándonos en este segundo aspecto, en la precitada sentencia, el TC dio un paso más de lo previsto en la propia CE y la LOTC y señaló lo siguiente:

La segunda de las mencionadas precisiones es la de que entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 C.E.), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría –como con razón observa el representante del Gobierno– 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. Por último, y para concluir, conviene precisar que tampoco en lo que se refiere a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos pretensión alguna de restitución. También en este supuesto, en efecto, esa nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno.

De acuerdo con lo señalado hasta este momento es importante subrayar que no le corresponde a este Tribunal decidir cuál es la forma en la que se debe articular la reducción por el mínimo familiar por descendientes. Sí nos corresponde, sin embargo, determinar si la articulación que se ha hecho en la normativa impugnada es respetuosa del principio constitucional de igualdad, en la medida en que excluye de su aplicación, sin razón que lo justifique, a un grupo importante de contribuyentes que prestan asistencia económica a sus descendientes por el sólo hecho de no convivir con ellos. Por ello, debe concluirse que, no ajustándose la norma controvertida al fin perseguido (la protección de la familia mediante la deducción de parte de los gastos que provoca el deber constitucional de asistencia de todo orden a los hijos), al no ser las consecuencias jurídicas que resultan proporcionadas al mismo, no cabe sino declarar la inconstitucionalidad de la expresión «conviva con el contribuyente y» de la letra b) del apartado 1 del art. 40.3 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas y otras normas tributarias. Por el contrario, no procede declarar su nulidad, no sólo porque la norma impugnada ya ha sido derogada, sino porque suprimido el requisito de la convivencia sin poderlo sustituir por ningún otro, la norma resultante provocaría un derecho automático a la aplicación del mínimo familiar por todo descendiente soltero menor de veinticinco años con independencia de las circunstancias concurrentes, lo que ciertamente no se compadecería con la finalidad de la reducción prevista.

Por tanto, como se puede apreciar, nos encontramos, generalmente, con supuestos en los que la declaración de nulidad generaría un vacío normativo no deseado, ya que, de un lado, no ofrecería una solución adecuada o reparadora a los perjudicados por la norma inconstitucional y, de otro lado, perjudicaría a quienes pudieran emplearla para satisfacer intereses legítimos. De esta forma, en estos casos, se considera más adecuado mantener vigente la disposición afectada hasta que el legislador proceda a su reforma. Si bien, debemos precisar que, en estos casos, siempre se plantea la duda sobre cómo se debe proceder durante el margen temporal que existe desde que el TC declara la inconstitucionalidad del precepto hasta que el legislador repare la situación jurídica anterior. Sobre este tema, puede verse en Mas Badía (2017), quien efectúa un estudio sobre los distintos grupos de sentencias de inconstitucionalidad sin nulidad aparejada que se han producido en la práctica.

De esta forma, como se puede observar, el TC, por medio de esta resolución, y en aras, principalmente, del principio de seguridad jurídica, no solo impidió revisar todas aquellas situaciones consolidadas en la vía jurisdiccional por haber recaído sobre las mismas sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino que, además, también impidió examinar todas aquellas situaciones que fueran firmes en la vía administrativa y, a mayor abundamiento, todas aquellas otras no firmes –autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas– por medio de las cuales se hubieran realizado un pago.

Ahora bien, el ahínco del TC por limitar al máximo los efectos temporales de su fallo mediante la descripción de una serie de situaciones que se considerarían como fenecidas a los efectos de impedir su análisis, no obstante, acabó en un auténtico galimatías donde pronto se pusieron de manifiesto otras tantas situaciones jurídicas no previstas por el mismo y donde, igualmente pronto, surgieron las dudas acerca de la viabilidad de su revisión¹⁶. Una situación que, resta indicar, no se hubiera producido si de forma simple y sencilla el TC se hubiera limitado a precisar –si esta verdaderamente era su intención final– los efectos *pro futuro* de su sentencia, considerándose, pues, como válidas todas aquellas situaciones devengadas con anterioridad a la fecha de la publicación del fallo¹⁷.

En cualquier caso, lo que verdaderamente se debe poner de manifiesto de esta sentencia es que consolidó la ruptura del clásico binomio nulidad-efectos *ex tunc*, provocando a la sazón que, a partir de dicho momento y ante la presencia de una sentencia estimatoria y declarativa de la inconstitucionalidad, sea esencial prestar especial atención a aquella parte de la fundamentación contenida en la resolución que, dados los poderes moduladores del tribunal sobre esta cuestión, establezca los límites de los efectos temporales de la resolución¹⁸. Y así, desde entonces, hemos podido encontrar los siguientes tipos de pronunciamientos vertidos al respecto, que agrupamos en los siguientes bloques:

¹⁶ Como puso de manifiesto Zornoza Pérez (1989):

Una vez afirmado que las situaciones hasta ahora contempladas no son susceptibles de revisión, las mayores dudas en orden a la determinación de los efectos de la STC 45/1989 (surgen del carácter incompleto de la enumeración de supuestos efectuada por el TC que, en concreto, ha olvidado contemplar todos aquellos casos de expedientes que pudieran encontrarse en tramitación en la fecha de la STC o que pudieran iniciarse –respecto de los ejercicios de 1987 y anteriores no prescritos– con posterioridad a ese momento, a consecuencia de actuaciones inspectoras de la Administración o por iniciativa de los propios contribuyentes. En efecto, las dudas respecto del régimen aplicable a esos expedientes son de tal entidad como para haber motivado una Resolución de 28 de febrero de 1989, de la Secretaría General de Hacienda, por la que se imparten instrucciones relativas al significado en las actuaciones de la Administración tributaria de la STC 45/1989.

¹⁷ Los artículos doctrinales que han analizado y criticado esta sentencia son múltiples. A título de ejemplo, pueden verse Caamaño Anido (1997); De la Oliva Santos (1989); García de Enterría (1989).

¹⁸ Cabe destacar, no obstante, que en el proyecto de ley orgánica de modificación de la LOTC, que daría lugar a la Ley orgánica 6/2007, de 24 de mayo, se proponía una nueva redacción para el artículo 39.1 –que, finalmente, no se aprobó– y que preveía lo siguiente:

A) Pronunciamientos silenciosos

Se trata de todos aquellos supuestos en los cuales el TC no se ha pronunciado expresamente acerca de los efectos temporales de su resolución. Pues bien, a pesar de la incertidumbre que se podría generar en estos supuestos, a nuestro modo de ver, no existe duda alguna, debiendo prevalecer el artículo 40 de la LOTC y, con él, los efectos retroactivos de las sentencias. Lo anterior, además, guardaría coherencia con los propios pronunciamientos del TC, pues, cuando el mismo claramente ha querido circunscribir sus efectos temporales, así se ha pronunciado de una forma expresa, entendiéndose, pues, *a contrario sensu*, que, en defecto de lo anterior, los efectos de la referida sentencia serán, en todo caso, *ex tunc*. Y así, además, lo ha reconocido expresamente y de forma reciente el propio TC en la sentencia 108/2022, de 26 de septiembre (NCJ066295), al precisar que:

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 39.1 LOTC, las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, de manera que al efecto derogatorio previsto en el art. 164.1 CE aquel precepto orgánico le añade el de la «nulidad», que se traslada también, en virtud de lo dispuesto en el art. 40.1 LOTC, a los actos dictados en la aplicación de los preceptos expulsados del ordenamiento, en principio, con efectos *ex tunc*. Esto implica la posibilidad de su revisabilidad a través de los diferentes mecanismos existentes en el ordenamiento jurídico a disposición de los obligados tributarios salvo, de un lado, que hayan sido confirmados en «procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada» [...]; o, de otro, que este tribunal precise el sentido de su decisión limitando el alcance de aquella nulidad para dotarla exclusivamente de efectos *ex nunc*.

En efecto, a este Tribunal Constitucional no solo le compete el examen de la constitucionalidad de la ley sino también, «en la medida que ello sea necesario para precisar el sentido de su decisión, la determinación del alcance de su fallo» (STC 83/1984, de 24 de julio, FJ 5). La Ley Orgánica del Tribunal Constitucional le ha dejado «la tarea de precisar» el alcance de la nulidad en cada caso, determinando «las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas [...] por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE)» (STC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 11). Por consiguiente, «correspondiendo a este tribunal precisar los efectos de la nulidad» [STC 111/2016, de 9 de junio, FJ 8 f)], puede, de un lado, modular su alcance «para preservar no solo la cosa juzgada

Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados o cuestionados. No obstante, motivadamente y para preservar los valores e intereses que la Constitución tutela, la sentencia podrá declarar únicamente la inconstitucionalidad o diferir los efectos de la nulidad por un plazo que en ningún caso será superior a tres años (véase BOCG, Congreso de los Diputados, serie A, núm. 60-1, 25 de noviembre de 2005).

Desde entonces, no obstante, no se han vuelto a formular propuestas por medio de las cuales se posibiliten los poderes modulares del TC para perfilar los efectos temporales de sus resoluciones judiciales.

[...] sino también las posibles situaciones administrativas firmes» (SSTC 207/2014, de 15 de diciembre, FJ 5, y 143/2015, de 22 de junio, FJ 3), y de otro, limitar «la revisabilidad de los actos administrativos nulos» (STC 30/2017, de 27 de febrero, FJ 5), para que aquella declaración solo sea eficaz *pro futuro*, esto es, con efectos *ex nunc* [SSTC 60/2015, de 18 de marzo, FJ 6, y 111/2016, de 9 de junio, FJ 8 f)].

Una resolución que, a mayores, ha tratado de zanjar parte de la polémica abierta por la previa STC 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411), por medio de la cual el órgano jurisdiccional declaró la inconstitucionalidad de determinados preceptos de la norma reguladora del IIVTNU prevista en el Real Decreto-Ley 2/2004, de 5 de marzo, aunque exclusivamente en aquellos supuestos en los cuales los aludidos preceptos sometieran a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica por no existir plusvalías reales. Pues bien, si se analiza en su integridad la referida resolución, se puede apreciar cómo el TC omitió todo pronunciamiento relativo a la limitación de los efectos temporales de su fallo, por lo que, obviando todos aquellos actos firmes que fueron recurridos y confirmados judicialmente ex artículo 40 de la LOTC, cabe ya concluir con total seguridad que sí que se permitirá la revisión de todos los demás con el fin de conseguir la devolución de unos ingresos que ahora cabrá reputar como indebidos. Cuestión distinta, tal y como analizaremos posteriormente, serán los distintos cauces procesales que prevé el ordenamiento jurídico en la actualidad para hacer efectivas tales pretensiones y que, en muchas ocasiones, han generado un auténtico vacío normativo que ha imposibilitado la efectividad de estas devoluciones tributarias.

B) Pronunciamientos expresos o declarativos

Se trata de todos aquellos en los que el TC, yendo más allá del mínimo previsto en el artículo 40 de la LOTC, no solo impide revisar las situaciones fenecidas por la fuerza de la cosa juzgada, sino también aquellas que pudieran considerarse como firmes en la vía administrativa y, lo que es más llamativo, abarcando inclusive otras situaciones que pudieran calificarse como consolidadas a pesar de no ser firmes, limitándose, pues, de forma taxativa los efectos temporales de sus resoluciones *pro futuro*. De esta forma, dentro de esta segunda categoría, a su vez, podríamos distinguir los siguientes tipos de pronunciamientos:

1. Sentencias que impiden revisar actuaciones administrativas firmes

En estos casos se plantea el problema de determinar cuándo un acto tributario adquiere firmeza en la vía administrativa, para lo cual, a su vez, resulta necesario distinguir entre las liquidaciones tributarias (art. 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria -LGT-) y las autoliquidaciones (art. 120 de la LGT), en cuanto que estas últimas, al ser meras declaraciones efectuadas por los obligados tributarios, no son actos administrativos. De esta forma, gozando las liquidaciones y las autoliquidaciones de distinta naturaleza jurídica, distinto también será el momento en el que unas y otras adquieren firmeza en la vía administrativa. Y así, mientras que para las primeras será suficiente que haya transcurrido

el plazo previsto para interponer el correspondiente recurso sin que el mismo se haya formalizado o que, habiéndolo interpuesto, se haya agotado la vía administrativa previa, para las segundas será necesario que haya transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años previsto en la LGT, en tanto que, durante dicho periodo, la autoliquidación podrá ser objeto de rectificación. De ahí que, cuando el TC señala que no se permitirá la revisión de las situaciones establecidas mediante «actuaciones administrativas firmes», «actos firmes» o «situaciones administrativas firmes», se plantea siempre la duda de si en las mismas están incluidas, o no, las autoliquidaciones tributarias, ya sean estas firmes o no¹⁹. Y es que resulta evidente que, si se considerase que las autoliquidaciones no están incluidas en las expresiones anteriores, se podría defender la posibilidad de su revisión con efectos totalmente retroactivos y con independencia de su firmeza, salvo que esta fuera judicial²⁰.

¹⁹ A título de ejemplo destacamos la STC 61/2018, de 7 de junio (NCJ063338), que precisa en su FJ 11 que:

Entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional), sino también, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes.

Por su parte, la STC 14/2018, de 20 de febrero (NCJ063088), también estableció que:

En consecuencia, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los tres últimos párrafos de la disposición adicional trigésima octava.4 c) LOE, además de preservar la cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), no afectará a los actos firmes dictados en su aplicación.

Finalmente, la STC 60/2015 (NFJ057929) precisó que: «El principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no sólo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes».

²⁰ Otra cuestión que también se ha debatido de esta dicotomía liquidación-autoliquidación en el ámbito de la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU es la mayor facilidad que han tenido los contribuyentes cuyo tributo se ha gestionado por la vía de la autoliquidación para proceder a su rectificación durante el plazo de los cuatro años de prescripción en contraposición con aquellos otros obligados tributarios a los que se les exigió el tributo mediante una liquidación girada por la Administración que, conforme al artículo 119.3 de la LGT, no puede ser objeto de rectificación y cuya firmeza, de no haberse recurrido, se produjo en el plazo de un mes. Una situación dispar que, no obstante, motivó el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad que, a su vez, se resolvió mediante el auto de inadmisión de la cuestión 116/2019 (NCJ064366) señalando al respecto el TC que:

El órgano judicial presenta como elementos de comparación dos situaciones que no son iguales, por lo que tampoco puede hablarse de una diferencia de trato. Las situaciones que se nos propone comparar con vistas a efectuar un juicio de igualdad son la situación del sujeto pasivo que abona el impuesto en virtud de una autoliquidación y posteriormente quiere revisar esa autoliquidación, por un lado, y la del sujeto pasivo que lo abona como consecuencia de su declaración tributaria y la posterior liquidación efectuada por la administración y que posteriormente quiere revisar esa liquidación, por otro. Sin embargo, no son situaciones comparables, pues el acto objeto de revisión en cada caso tiene una naturaleza diferente. La liquidación constituye un acto administrativo, que despliega plenamente los efectos propios de tales actos (presunción de validez, adquisición de firmeza en un breve plazo de tiempo, ejecutividad, etc.), mientras que la autoliquidación no representa más que un acto realizado por un particular que, por ser el sujeto pasivo del impuesto, debe

2. Sentencias que impiden revisar actos consolidados

Con esta expresión, el TC, en la sentencia 182/2021, de 26 de octubre (NCJ065794), amplía todavía más el espectro de la teoría prospectiva al impedir la revisión no solo de las situaciones firmes en la vía judicial o en la vía administrativa, sino también las de aquellas situaciones que cataloga como «consolidadas». A tal fin, incluye en esta categoría, de una parte, las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran sido impugnadas antes de dictarse la sentencia y, de otra parte, las autoliquidaciones cuya rectificación tampoco hubiera sido solicitada con anterioridad a dicha fecha²¹. En definitiva, como se puede observar, el TC está expandiendo la restricción de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad a los actos y autoliquidaciones todavía susceptibles de impugnación y, por tanto, no firmes y consentidos, lo que claramente supone una quiebra del derecho a la tutela judicial efectiva ex artículo 24 de la CE. Y no solo ello, sino que además limita este derecho fundamental sin ofrecer, a cambio, ningún tipo de motivación o justificación que la ampare. Una situación sin precedentes en nuestra historia constitucional que, por razones obvias, ha conducido a una parte de la doctrina a formular importantes críticas frente a la misma, llegando incluso a calificar de auténtico «disparate» esta resolución jurisdiccional²².

colaborar obligatoriamente en su aplicación. En suma, al tratarse de actos de distinta naturaleza, administrativa en un caso y privada en el otro, no pueden compararse válidamente las diferentes posibilidades de revisión que el ordenamiento jurídico reconoce al sujeto pasivo del impuesto, ni en consecuencia las diferencias existentes podrán vulnerar el principio de igualdad.

²¹ Señalaría al respecto Orón Moratal (2021) que:

Con esos efectos se produce una ablación, en la medida que se extirpa del procedimiento tributario respectivo, la posibilidad de impugnar la liquidación sin haber concluido el plazo legal para ello (arts. 223 y 235 LGT) en la fecha de la sentencia. Esto es, el plazo para recurrir inicialmente de un mes en la vía administrativa o de dos si se trata de interposición de recurso contencioso-administrativo, se acabaría en la fecha de la sentencia, obviando la seguridad jurídica que confiere la ley para poder impugnar contra un acto administrativo presuntamente legal, y que la STC lo convierte en intangible tras la fecha de la misma [...]. Pues bien, en el caso de las autoliquidaciones, en las que la Administración tributaria no ha actuado aún, la LGT (arts. 66 y 120) y normas de desarrollo, establecen que durante el periodo de prescripción se puede instar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el propio contribuyente, y para este caso, como para los plazos de recursos, no se prevé que se pueda interrumpir o finalizar anticipadamente el plazo por una asimilación a los actos firmes como la que lleva a cabo el TC, pues en estos casos se amputa el derecho a rectificar la autoliquidación a partir de una fecha de una sentencia no publicada.

²² En este sentido, Lago Montero (2022) señalaría que:

El colmo del disparate es negar la modificabilidad de autoliquidaciones cuya rectificación aún esté en plazo de ser solicitada. Esto ya sí que destroza, no solo vulnera, la confianza de los ciudadanos en el Estado, que se autoaplica reglas distintas para comprobar/modificar a las Administraciones y a los contribuyentes. Doble vara de medir, sencillamente inasumible e injustificable. Si la prescripción no ha operado, el plazo para comprobar/modificar está abierto, tiene que estarlo, a ambas partes de la relación jurídica, por igual. Cercenarlo constituye un pronunciamiento propio de Estado totalitario, tombolero y ajeno a los patrones del Estado social y democrático de Derecho.

Igualmente, destacan los trabajos de Aníbarro Pérez (2022) y Hernández Guijarro (2023).

Y es que ya no es solo el hecho de que el TC, a modo de legislador positivo, haya creado por medio de esta resolución una nueva categoría de situaciones «consolidadas» no susceptibles de ser revisadas, sino que, además, también ha adelantado la fecha en la que dicha resolución producirá efectos, de tal modo que dicha fecha ya no será la de su publicación en el BOE –el día 25 de noviembre de 2021–, según lo preceptuado en el artículo 164 de la CE, sino la de su dictado, esto es, el 26 de octubre de 2021²³.

Indudablemente, la cuestión no podía quedar ahí atorada, razón por la cual los obligados tributarios buscaron tutela ante el TS mediante el planteamiento frente al mismo de diversos recursos de casación, en los que básicamente se cuestionaba si, a los efectos de poder calificar como una situación consolidada y, por tanto, no susceptible de impugnación, se debía estar a la fecha del dictado de la sentencia declarativa de la inconstitucionalidad o a la fecha de su publicación. Si bien el TS, atendiendo a la literalidad de la STC analizada, por medio de sus sentencias de 10, 12 y 13 de julio de 2023 (recs. núms. 5181/2022 –NFJ090591–, 4701/2022 –NFJ090392– y 4136/2022 –NFJ090590–) concluyó que «es indudable que la voluntad del Tribunal Constitucional es fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha de dictado de la sentencia, no a la de la publicación»²⁴.

²³ Un estudio detallado de los distintos escenarios en los que se pudieron encontrar los obligados tributarios afectados por esta resolución lo encontramos en Salas García-Neble (2023), quien, además, concluyó que:

Por ello, y sin ánimo de caer en dogmatismo alguno, entendemos que aquellos contribuyentes del IIVTNU, por hechos imposables devengados a partir del 26 de octubre de 2020, que no formularon recurso de reposición –o que, habiéndolo formulado, lo vieron desestimado– podrán instar la declaración de nulidad de actos firmes ex artículo 217 de la LGT por considerar lesionado un derecho «susceptible de amparo constitucional» como es el principio de igualdad –o incluso la tutela judicial efectiva ex art. 24.1 CE–, incluido en el elenco del artículo 53.2 de la CE. Misma conclusión alcanzaríamos respecto al derecho a una buena administración, expresamente reconocido en el artículo 41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

²⁴ El propio TS establecería en su sentencia de 13 de julio de 2023 (rec. núm. 4136/2022 –NFJ090590–) que:

Aunque la STC 182/2021 no hace mención explícita a los principios e intereses protegidos al decidir que sea la fecha de dictado de la sentencia el hito temporal determinante de la intangibilidad de situaciones que califica de consolidadas, no cabe desconocer que, como se ha afirmado por el propio TC, entre otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, el art. 40.1 LOTC establece un límite mínimo que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica (STC 126/2019, de 31 de octubre). El hito procedimental del dictado de sentencia es anterior al de publicación de la sentencia en el BOE, pero ciertamente es el momento en que se forma la decisión del Tribunal, con independencia de que la sentencia tan solo puede ser publicada en unión de los votos particulares formulados a la misma, que en este caso son dos, conforme al art. 90.2 LOTC. [...]. Por tanto la delimitación de las situaciones consolidadas a esta fecha del dictado de sentencia es una decisión del Tribunal Constitucional que tan solo al mismo corresponde, dentro del ejercicio de sus facultades y responsabilidades (en este sentido STC 45/1989, de 20 de febrero citada, entre otras), y respecto a la que «[...] [t]odos los poderes públicos están obligados al cumplimiento de lo que el Tribunal Constitucional resuelva [...]».

Se zanjaba así una nueva polémica en relación con una resolución que, no obstante, siempre será recordada como arbitraria y discrecional, pues ningún otro calificativo se le puede otorgar a aquella decisión que se aparta –y aquí radica el *quid*– sin justificación alguna de lo preceptuado en el texto constitucional y vulnerándose, además, un derecho fundamental²⁵. Y es que no resulta ocioso recordar que la motivación de cualquier tipo de resolución –ya sea judicial, ya sea administrativa– no es una simple «cortesía» que se deba respetar, sino una proclama y una garantía que impone la tutela judicial efectiva. Ante este panorama, nos planteamos, pues, la siguiente pregunta: ¿quién controla en nuestro ordenamiento jurídico interno los excesos que comete aquel órgano que ha sido erigido como el intérprete máximo de la CE? Y la respuesta parece que solo la podremos encontrar extramuros de nuestro ordenamiento, en particular, en el instrumento que implica el Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH) y la institución encargada de su protección, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), en cuanto mecanismos de garantía del orden público constitucional europeo y, por extensión, del español²⁶.

Cabe precisar, además, que dichas resoluciones hacían referencia a la situación de las liquidaciones, razón por la cual, en fecha 3 de abril de 2024, se ha planteado nuevamente ante el TS un nuevo auto (rec. núm. 4236/2023 –NFJ094145–), pero referido ahora a la situación de las autoliquidaciones, el cual se encuentra pendiente de resolución.

²⁵ Cabe destacar, no obstante, que, en algunas ocasiones y en sentido contrario, el TC ha diferido más allá de la fecha de publicación del fallo los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de un precepto. En este sentido, destacamos el trabajo de Requejo Rodríguez (2020). La autora, tras analizar varias resoluciones con esta matización, señala que:

De todo lo dicho podemos extraer que la nulidad diferida de normas declaradas inconstitucionales se establece en los fundamentos jurídicos de varias sentencias, sin que por regla general parezca necesario trasladar ese calificativo ni el detalle de su alcance al fallo de inconstitucionalidad y nulidad. La expulsión del ordenamiento de la norma tendrá lugar a partir de una fecha cierta que la sentencia señale, lo cual es preferible desde la perspectiva de la seguridad jurídica, o a partir de que acontezca un determinado hecho, la aprobación de una Ley que regule debidamente aquello de lo que se ocupaba la declarada inconstitucional. [...] Ello hubiera aconsejado una aclaración por parte del Tribunal Constitucional de cuál es el apoyo normativo que le permite dictar este tipo de sentencias y una motivación reforzada para justificar su empleo. No en relación a la justificación de la inconstitucionalidad y nulidad de la norma, sino a la necesidad de aplazar las consecuencias previstas para ella por la sentencia, especificando con precisión el derecho, bien, principio o valor de relevancia constitucional que se quiere defender, por qué está en peligro y la ausencia de alternativas para salvaguardarlo. No se produjo.

²⁶ Véase, Guillén López (2018), que señala que:

Como cabe predecir de lo anterior, a mi juicio no deben haber muchas dudas de la naturaleza constitucional tanto del Convenio como del Tribunal. Son respectivamente, un texto normativo y un órgano jurisdiccional, que comparten algunas de las notas definitorias propias de lo que la constitucionalidad significa a estas alturas del siglo XXI. Así, enuncian auténticos y efectivos límites a los poderes estatales; reconocen unos derechos vinculados directamente a la dignidad humana; preservan la democracia; el Estado de derecho; sin dejar de llevar a los derechos y libertades que reconocen a un ámbito que excede con mucho el que habitualmente se le atribuye como propio.

3. El alcance temporal de la declaración de incompatibilidad de las normas tributarias nacionales con el derecho de la Unión Europea

De la misma manera que acaecía en el ámbito nacional donde, como hemos observado, ni la CE ni la LOTC habilitan de forma expresa al TC a limitar de forma prospectiva los efectos temporales de sus resoluciones judiciales, en el ámbito del derecho de la Unión Europea tampoco existe ninguna disposición expresa que autorice en este caso al TJUE a limitar los efectos retroactivos de sus sentencias interpretadoras. Sí que existe, empero, una previsión contenida en el segundo párrafo del artículo 264 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) que, vinculado no obstante al recurso de anulación, permite en el marco de dicho recurso que el TJUE pueda, si así lo estima necesario, determinar aquellos efectos del acto europeo declarado nulo que pueden ser considerados como definitivos²⁷.

Por su parte, matizaría Marín-Barnuevo Fabo (2022) que:

Por todo ello creemos que esa limitación de efectos será probablemente desoída por los tribunales de justicia que, presumiblemente, antepondrán el principio de tutela judicial efectiva al conocer de los recursos interpuestos por los contribuyentes que, dentro del plazo legalmente establecido, recurrieron las liquidaciones del IIVTNU o instaron la rectificación de sus autoliquidaciones. Y si estuviéramos equivocados y los jueces nacionales no amparasen a quienes reivindican su legítimo derecho de defensa, no hay que descartar que el conflicto sea finalmente elevado al Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH), invocando por parte de los perjudicados la vulneración de ese derecho, reconocido en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH).

²⁷ El recurso de anulación se encuentra regulado en el artículo 263 del TFUE, en virtud del cual:

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea controlará la legalidad de los actos legislativos, de los actos del Consejo, de la Comisión y del Banco Central Europeo que no sean recomendaciones o dictámenes, y de los actos del Parlamento Europeo y del Consejo Europeo destinados a producir efectos jurídicos frente a terceros. Controlará también la legalidad de los actos de los órganos u organismos de la Unión destinados a producir efectos jurídicos frente a terceros.

De su regulación se desprende, en esencia, que se trata de un recurso cuyo principal objetivo consiste en determinar la validez o invalidez de un acto europeo, en cuanto emitido por una institución de la Unión Europea. En cambio, la cuestión prejudicial, conforme al artículo 267 del TFUE, es aquel mecanismo por medio del cual el TJUE es competente para pronunciarse: (i) sobre la interpretación de los tratados; (ii) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión. En concreto, estas cuestiones las plantean los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros cuando estiman necesaria una decisión al respecto para poder emitir su propio fallo. De lo anterior se desprende, en esencia, que existen dos tipos de cuestiones prejudiciales, las interpretativas y las de validez, si bien, como señalaría Núñez Lozano (2017):

Las sentencias prejudiciales no declaran la validez o invalidez de la actuación o disposición objeto del proceso principal; se limitan a interpretar el Derecho de la Unión y, en el caso de las cuestiones de validez, pueden declarar que el acto de la institución europea que ha motivado su planteamiento es inválido.

Pese a lo anterior, el TJUE –por analogía– ha hecho igualmente extensivas las previsiones insertas en el artículo 264 del TFUE a las cuestiones prejudiciales relativas a la apreciación de la validez de los actos de la Unión contempladas en el artículo 267 del TFUE. De tal forma que, también en estos casos, cuando existen razones fundadas e imperiosas de seguridad jurídica que lo aconsejen, el TJUE puede delimitar qué actos deben catalogarse como definitivos a los efectos de limitar su alcance (véase, en este sentido, la STJUE de 9 de noviembre de 2010, asuntos acumulados C-92/09 y C-93/09, caso Volker und Markus Schecke y Eifert –NFJ094146–). Una práctica restrictiva que, a mayor abundamiento, también se ha producido en el ámbito de las cuestiones prejudiciales de interpretación, si bien sustentada en otros motivos jurídicos²⁸.

En efecto, partiendo del principio de primacía del derecho de la Unión Europea, el TJUE ha venido a resaltar que, cuando este interpreta un precepto en virtud de la competencia que le confiere el artículo 267 del TFUE, el mismo determina:

el significado y el alcance de dicha norma, tal como ésta debe o habría debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor. De esto resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el Juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación²⁹.

Por tanto, la regla general, confirmada a lo largo del tiempo por el propio órgano jurisdiccional, es que sus sentencias interpretadoras despliegan plenos efectos retroactivos, de ahí que, cuando se declara no conforme con el derecho de la Unión Europea una norma

²⁸ Sobre este asunto, señalaría Cobreros Mendazona (2014) que:

Si convenimos en que el argumento de la *analogia legis* –pese a sus dificultades de precisión e inherencia de valoraciones– requiere una similitud de situación y la adecuación de la solución del supuesto previsto al supuesto no regulado, no hay inconveniente alguno en aplicar esta previsión a las cuestiones prejudiciales de invalidez del Derecho de la Unión. Lo que no resulta tan claro es aplicar también por analogía dicha previsión para el caso que ahora nos ocupa, esto es, el de las cuestiones prejudiciales de interpretación del Derecho de la Unión, porque el presupuesto básico es sólo muy parcialmente coincidente: a diferencia de los casos en los que el Tribunal de Justicia puede declarar la invalidez de una disposición del Derecho (derivado) de la Unión, en las cuestiones interpretativas, en su caso, apreciará la incompatibilidad con el Derecho de la Unión Europea de previsiones nacionales, lo que es bastante distinto y además tiene diferente alcance desde el propio ordenamiento supranacional. De hecho, el Tribunal de Justicia no ha recurrido explícitamente a fundar tales actuaciones en el argumento analógico en ninguna de sus Sentencias.

²⁹ Entre otras, pueden verse las SSTCE de 27 de marzo de 1980 (asunto C-61/79, caso Denkavit –NFJ094148–); de 2 de febrero de 1988 (asunto C-24/86, caso Blaizot –NFJ094149–); y de 10 de enero de 2006 (asunto C-402/03, caso Skov y Bilka –NFJ040567–); o las SSTJUE de 21 de marzo de 2013 (asunto C-92/11, caso RWE Vertrieb –NFJ094150–) y de 19 de diciembre de 2012 (asunto C-262/12, caso Vent de Colère –NFJ094151–). Un estudio sobre las mismas puede verse en Cobreros Mendazona (2014).

interna de un Estado miembro, se abre la posibilidad de que se puedan revisar las relaciones jurídicas agotadas en el pasado y, como consecuencia de lo anterior, se establece también la posibilidad de que se pueda solicitar la devolución de todos aquellos ingresos que cabría ahora reputar como indebidos³⁰.

Ahora bien, en el marco de la Unión Europea no existe una regulación armonizada sobre la forma en la que los Estados miembros deben proceder a devolver los tributos indebidamente recaudados. Por ello, le corresponde a cada uno de los mismos, en virtud del principio de autonomía, establecer los cauces procesales adecuados para que los contribuyentes puedan hacer efectivos sus correspondientes derechos, siempre y cuando se respeten en su configuración los principios de equivalencia y efectividad. Así pues, en virtud de tales principios, el TJUE ha proscrito todas aquellas modalidades procesales establecidas por los Estados miembros que resulten menos favorables para los contribuyentes –en comparación con las previstas en el ámbito interno para situaciones similares– o que hagan prácticamente imposible su ejercicio; advirtiendo, además, que su configuración tampoco puede implicar de facto una acotación de los efectos de las sentencias que las prive directamente de su innato carácter *ex tunc*³¹.

Lo que sí que ha admitido, en cambio, el TJUE en estos supuestos es que los Estados miembros puedan oponerse a estas reclamaciones de devolución alegando el transcurso de los plazos para recurrir establecidos por el derecho nacional. Así, por ejemplo, en la sentencia 27 de marzo de 1980 (asunto C-61/79, caso Denkavit –NFJ094148–), el TJUE reconoció que:

De esto resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el Juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que

³⁰ Así, por ejemplo, la STJCE de 29 de junio de 1988 (asunto C-240/87, caso Deville –NFJ000424–) señaló que:

Quando un tributo nacional que grava a un contribuyente [...] ha sido percibido en violación del tratado, la obligación de devolución que incumbe al Estado miembro de que se trate deriva del efecto directo de la disposición comunitaria que él mismo ha infringido.

En términos parecidos, la STJCE de 2 de febrero de 1988 (asunto C-309/85, caso Barra –NFJ094157–) estableció que:

El derecho a obtener la devolución de las cantidades percibidas por un Estado miembro en infracción de las normas del derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias tal como han sido interpretadas por este tribunal.

De la misma manera, la STJCE de 19 de noviembre de 1991 (asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90, caso Francovich –NSJ000703–), señaló que «en materia de reclamación de lo indebido, corresponde al Estado miembro garantizar el reembolso de estas cantidades y esta obligación se deriva del efecto directo de la disposición comunitaria que él mismo ha infringido».

³¹ Véase, en este sentido, la STCE de 2 de febrero de 1988 (asunto C-309/85, caso Bruno Barra –NFJ094157–).

resuelva sobre la petición de interpretación, siempre y cuando, por otra parte, se reúnan los requisitos necesarios para someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma.

De lo anterior se desprende, en suma, que en los supuestos en los cuales el TJUE no limite expresamente los efectos temporales de sus sentencias, en virtud de los principios anteriormente relatados, se podrá solicitar la devolución de los ingresos indebidamente recaudados con efectos retroactivos, si bien, con el mismo límite que opera en la esfera nacional previsto en el artículo 40 de la LOTC.

Por otra parte, debemos señalar que, al igual que nuestro TC, el TJUE también ha establecido la posibilidad de que, de forma excepcional y por razones de seguridad jurídica, se puedan limitar los efectos temporales de sus resoluciones, eso sí, siempre y cuando concurran dos requisitos esenciales, a saber: la buena fe de los círculos interesados y el riesgo potencial de que la retroactividad del fallo pudiera generar trastornos graves en el Estado miembro afectado. Resaltándose, además, que «las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia» (entre otras, véanse las SSTJCE de 20 de septiembre de 2001, asunto C184/99, caso Grzelczyk –NSJ010041–; y de 15 de marzo de 2005, asunto C-209/03, caso Bidar)³².

En definitiva, el peligro que para las arcas públicas puede conllevar la expulsión de un tributo por su contrariedad al derecho de la Unión Europea no es una razón por sí sola suficiente para que el TJUE limite los efectos temporales de sus resoluciones; por ello, este tribunal solamente ha recurrido a este mecanismo excepcional en circunstancias muy concretas y, en especial, cuando ha existido un riesgo patente de repercusiones económicas graves motivadas por el gran número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe. En concreto, se ha considerado que ha existido *bona fides* del Estado miembro afectado

³² Más recientemente, en su sentencia de 5 de octubre de 2023 (asunto C-355/22, caso Osteopathie Van Hauwermeiren BV –NFJ090881–), el TJUE igualmente ha concretado que:

La mera alegación de que la anulación de las disposiciones impugnadas podría provocar dificultades presupuestarias y administrativas no basta para que se reconozca la existencia de consideraciones imperiosas de seguridad jurídica (sentencia de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros, C597/17, EU:C:2019:544, apartados 59 y 60 y jurisprudencia citada). Asimismo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que las dificultades administrativas y prácticas a las que pueden enfrentarse las autoridades nacionales competentes o los operadores económicos para identificar, en particular, a las personas con derecho a un reembolso no pueden, por sí solas, demostrar la concurrencia de un riesgo de trastornos graves ni, por consiguiente, la existencia de consideraciones imperiosas de seguridad jurídica (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de octubre de 2006, Nádasi y Németh, C290/05 y C333/05, acumulados, EU:C:2006:652, apartados 65 y 70, y de 22 de septiembre de 2016, Microsoft Mobile Sales International y otros, C110/15, EU:C:2016:717, apartados 63 y 64).

cuando tanto sus particulares como sus propias autoridades nacionales aplicaron una norma que, aunque posteriormente fue declarada contraria al derecho de la Unión Europea, no obstante, la misma se empleó durante su vigencia sin ningún tipo de incertidumbre o duda, ya que, o bien también fue aplicada de forma semejante por otros Estados miembros sin que hubiera sido cuestionada, o bien la propia Comisión Europea no reaccionó debidamente frente a la misma ni advirtió, en su caso, al correspondiente Estado miembro de su posible colisión (véanse las SSTJUE de 27 de abril de 2006, asunto C-423/04, caso Richards –NSJ019794–, y de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, caso Transportes Jordi Besora –NFJ053503–)³³.

De lo antedicho se desprende, en suma, que la limitación de los efectos temporales de las sentencias interpretadoras en el ámbito de la Unión Europea es una técnica muy restrictiva que solamente podrá ejercerse cuando de forma expresa así lo consienta el propio TJUE y, a mayor abundamiento, en los estrictos términos que este prevea. En concreto, en los supuestos en los que así lo ha reconocido, el TJUE ha señalado que el objetivo de la prospectividad declarada es impedir que se planteen nuevas reclamaciones, con fundamento legal en su doctrina, para recurrir situaciones jurídicas devengadas con anterioridad a la publicidad de su fallo. De ahí que, en estos supuestos, aun cuando en el respectivo ámbito nacional no hubiesen prescrito los derechos o caducado las acciones, las mismas ya no se podrán emplear, de tal forma que solamente se podrán beneficiar de este fallo judicial las demandas o reclamaciones, ya fueren judiciales, ya fueren administrativas, que se hubieran presentado con anterioridad a la fecha de la sentencia.

Como podemos apreciar, nos encontramos en una situación muy parecida a la de los pronunciamientos expresos que impiden revisar actos firmes o consolidados en los términos expuestos por nuestro TC, si bien, con una importante matización, y es que, mientras que en el ámbito europeo esta restricción de derechos constituye una *rara avis* que solamente se ha reconocido como máximo en una decena de supuestos, en nuestro ámbito interno –y cada vez más– se está convirtiendo en la regla general y, lo que es peor, sin que en ocasiones se ofrezca una mínima justificación razonada que la habilite³⁴.

³³ Como ejemplo en el que el TJUE apreció la buena fe de un Estado miembro, puede verse la STJCE de 14 de septiembre de 1995 (asuntos acumulados C-485/93 y C-486/93, caso Simitzi –NFJ094160–).

³⁴ Así se puede apreciar como en el ámbito de la Unión Europea, a pesar de que los Estados miembros suelen solicitar siempre la limitación de los efectos de las sentencias del TJUE, este solamente los ha reconocido en un puñado de casos. En total, hasta el año 2016, hemos podido identificar solo estos diez: SSTJCE de 8 de abril de 1976 (asunto C-43/75, caso Defrenne –NFJ094161–), de 2 de febrero de 1988 (asunto C-24/86, caso Blaizot –NFJ094149–), de 17 de mayo de 1990 (asunto C-262/88, caso Barber –NSJ000682–), de 16 de julio de 1992 (asunto C-163/90, caso Legros –NFJ001854–), de 14 de septiembre de 1995 (asuntos C-485/93 y 486/93, caso Simitzi –NFJ094160–), de 15 de diciembre de 1995 (asunto C-415/93, caso Bosman –NFJ094147–), de 4 de mayo de 1999 (asunto C-262/96, caso Sürül –NFJ094152–), y de 9 de marzo de 2000 (asunto C-437/97, caso EKW –NFJ008916–), y STJUE de 17 de diciembre de 2015 (asuntos C-25/14 y 26/14, caso Union des syndicats de l'immobilier –NSJ052972–).

4. Vías para recuperar los impuestos indebidamente ingresados en virtud de una norma declarada inconstitucional

Para poder perfilar las distintas vías de las que dispone un contribuyente para poder recuperar un tributo ingresado en virtud de una norma o precepto declarado inconstitucional, debemos partir, de un lado, de la correspondiente sentencia del TC en la que, en su caso, se habrá hecho una mención relativa a la eficacia temporal del fallo y, de otra parte, de la distinción existente entre actos confirmados judicialmente y actos no confirmados en sede judicial. De esta forma, podemos distinguir las siguientes clases de situaciones:

4.1. La recuperación de ingresos en los supuestos de pronunciamientos silenciosos

En estos supuestos, como ya hemos comentado, se considera que las sentencias del TC tienen efectos *ex tunc*, retroactivos o «hacia atrás» en el tiempo, por lo que, de entrada, todos los contribuyentes deberían poder obtener la devolución de los tributos indebidamente ingresados con excepción, tal y como señala el artículo 40 de la LOTC, de aquellos contribuyentes que hubieran recurrido y hubieran obtenido ya una sentencia judicial con valor de cosa juzgada. De ahí que, a su vez, dentro de esta primera clasificación, a efectos de poder perfilar las distintas vías de recuperación, debamos también diferenciar en función del estado en el que se encuentra el acto administrativo afectado por la declaración de inconstitucionalidad, distinguiéndose, pues, entre:

A) Actos firmes y confirmados en la vía judicial

Se trata del único límite expreso que establece la LOTC, de ahí que en estos casos no exista una vía directa de revisión. No obstante, pese a lo antedicho, sí que existe una vía indirecta, como mecanismo resarcitorio de los daños y perjuicios derivados de esta situación, que se podría canalizar mediante la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador según lo dispuesto en el artículo 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del régimen jurídico del sector público. Ahora bien, para poder hacer efectivo este régimen indemnizatorio, es necesario que concurra toda una serie de requisitos como son: (i) que la aplicación de la norma declarada inconstitucional haya ocasionado una lesión que el particular no tenía el deber jurídico de soportar; (ii) que el daño alegado sea efectivo, evaluable económicamente e individualizable en relación con una persona o grupo de personas; y (iii) que el particular haya obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso interpuesto contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que, además, se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada. A mayor abundamiento, como matiza el propio precepto, solamente serán indemnizables los daños producidos en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de

la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley, salvo que la misma sentencia disponga otra cosa.

De lo anterior se desprende, en suma, que no podrán recurrir a esta vía, a pesar de ser sujetos perjudicados por la aplicación de una ley posteriormente declarada inválida, quienes no acudieron a las instancias judiciales y, además, quienes tampoco adujeron en ellas la correspondiente inconstitucionalidad. De la misma manera, debemos igualmente destacar que, aun cuando existe una presunción general de antijuricidad de los daños generados en los supuestos de declaraciones de inconstitucionalidad (STS de 21 de noviembre de 2019, rec. núm. 86/2019 –NFJ075685–), no obstante, dicha presunción no es absoluta, por lo que, no existiendo automatismo alguno, la referida presunción podrá ser desvirtuada por el órgano resolutorio atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto y, con ella, la opción de obtener una indemnización al respecto (STS de 2 de febrero de 2024, rec. núm. 43/2023 –NFJ092438–). Como se puede apreciar, nos encontramos en presencia de unos condicionantes leoninos que hacen que, en la práctica, las posibilidades efectivas de que un contribuyente pueda ver estimadas sus pretensiones por esta vía sean bastante exiguas.

Para remediarlo, no obstante, a modo de parche interpretativo, el TS ha emitido una serie de sentencias que han intentado flexibilizar algunos de sus requisitos. Así, por un lado, destacamos la STS de 14 de septiembre de 2020 (rec. núm. 2486/2019 –NFJ094153–) que, en relación con el requisito relativo a la necesidad de recurrir el acto administrativo que ocasionó el daño y obtener una sentencia firme desestimatoria del recurso, ha señalado que:

Los mecanismos que permiten dar por cumplido el requisito estipulado en el artículo 32.4 de la Ley 40/15, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, a efectos de instar válidamente la acción de responsabilidad patrimonial prevista en dicho precepto comprenden todas aquellas formas de impugnación que, de una parte, pongan de manifiesto la disconformidad del interesado con el acto administrativo cuestionando la constitucionalidad de la norma aplicada y, de otra, den lugar al control jurisdiccional plasmado en una sentencia firme en la que se valore la constitucionalidad de la norma que después es objeto de pronunciamiento por el Tribunal Constitucional. Y que entre estas formas de impugnación se encuentra la solicitud de revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho por responder a la aplicación de una norma que resulta inconstitucional y el correspondiente recurso jurisdiccional, interpuesto contra la resolución administrativa que desestimó un procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho, promovido contra la actuación que ocasionó el daño, que colma el requisito que fija el artículo 32.4 de la Ley 40/15.

De este pronunciamiento se desprende, por tanto, que se entenderá cumplido con este requisito no solo cuando se hubiera interpuesto un recurso directo contra el acto administrativo que causó el daño alegando la causa que determinaría su inconstitucionalidad,

sino también, por ejemplo, cuando, una vez firme dicho acto, en cuanto que el mismo no fue recurrido en plazo, no obstante, se hubiera instado antes de la declaración de inconstitucionalidad un procedimiento de revisión de oficio de la nulidad presentando las correspondientes alegaciones y que, contra su desestimación, se hubiera acudido a los tribunales.

Finalmente, en este esfuerzo flexibilizador de los requisitos de este régimen también destaca la STS de 22 de octubre de 2020 (rec. núm. 6717/2019 –NFJ094155–) que, en cuanto al límite temporal, considera que, en el caso de que el acto administrativo que produjo el daño fuera objeto de recurso o de la acción de nulidad, el cómputo del plazo de los cinco años quedará interrumpido y, en consecuencia, solo se reiniciará desde el momento en el que se dicte la resolución firme desestimatoria, considerándose, pues, dicho momento como aquel en el que la situación perjudicial derivada del acto causante se consolida.

En definitiva, nos encontramos en presencia de unos parches jurisprudenciales –a nuestro modo de ver claramente insuficientes– que lo que intentan conseguir es aligerar la traba que el propio legislador que ha dictado la norma posteriormente declarada inconstitucional ha impuesto, a su vez, sobre el propio contribuyente para impedir que este último, en la medida de lo posible, consiga la devolución de unos ingresos que, indudablemente, no tenía el deber jurídico de soportar.

B) Actos no recurridos judicialmente

Tratándose de este tipo de actos, debemos diferenciar, como ya hicimos en páginas anteriores, en función del sistema de gestión por el que hubiese optado la correspondiente Administración a los efectos de determinar cuándo, precisamente, dicho acto devino firme en la vía administrativa. Y es que debemos resaltar que, una vez firme el referido acto, las posibilidades para conseguir su revisión se reducen considerablemente.

En efecto, una vez transcurrido el plazo de un mes sin haberse entablado el correspondiente recurso –en los supuestos de tributos gestionados mediante liquidación– o una vez transcurrido el plazo de cuatro años sin haberse instado la correspondiente solicitud de rectificación –en los supuestos de tributos gestionados mediante autoliquidación–, la única vía expedita que le queda al obligado tributario para conseguir la devolución de los tributos indebidamente ingresados es la de los procedimientos especiales de revisión prevista en los artículos 216 y siguientes de la LGT.

Ahora bien, una remisión a las características básicas y los requisitos necesarios que reclama cada uno de los referidos procedimientos especiales nos conducirá a la rápida conclusión de que ninguno de ellos es específicamente apto para poder reclamar devoluciones de tributos ingresados en virtud de normas posteriormente declaradas inconstitucionales. Así pues, descartando por razones obvias los procedimientos de declaración de lesividad y rectificación de errores, analizamos acto seguido los otros tres procedimientos

especiales de revisión a los efectos de poder concretar su idoneidad, o no, para canalizar este tipo de pretensiones.

De esta forma, por lo que concierne, en primer lugar, al procedimiento de devolución de ingresos indebidos, debemos resaltar que es el apartado 1 del artículo 221 de la LGT el que relaciona los supuestos específicos en los cuales se podrá accionar este procedimiento, a saber, duplicidad en el pago, importe abonado superior al debido e ingresos correspondientes a tributos prescritos. Así, como se puede apreciar, en ningún momento se hace mención de tributos abonados en virtud de normas posteriormente inconstitucionales y expulsadas de nuestro ordenamiento jurídico. Además, si analizamos acto seguido el apartado 3 del mencionado precepto, podemos apreciar como el mismo establece una restricción al empleo de este tipo de procedimiento en los supuestos en los cuales el ingreso se hubiera producido en virtud de un acto administrativo que ya fuera firme. Y es que, como matiza el referido apartado, en los supuestos de firmeza solamente se podrá instar la revisión del acto a través de los procedimientos de nulidad de pleno derecho, revocación, rectificación de errores o mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el art. 244 de la LGT³⁵. Lo anterior, en definitiva, pone de manifiesto que este es un procedimiento no válido para actos ya firmes en la vía administrativa y, en consecuencia, podemos concluir que es un procedimiento no válido para recuperar ingresos abonados en virtud de una norma declarada inconstitucional en cuanto que, si el acto es no firme, como ya hemos indicado anteriormente, existen otros mecanismos para su recuperación mucho más sencillos que la incoación de este procedimiento especial de revisión.

En segundo lugar, por lo que concierne a la revocación, debemos precisar que su regulación se encuentra inserta en el artículo 219 de la LGT. En concreto, conforme a dicho precepto, nos encontramos en presencia de un procedimiento que solamente se podrá iniciar de oficio y que, además, solamente se podrá accionar en beneficio de los interesados cuando la Administración estime que los actos dictados infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas afecten a una situación jurídica particular que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión. Nuevamente, como se puede apreciar, en ningún momento se

³⁵ Cabe destacar, además, que el propio TS también ha descartado que en estos supuestos podamos acudir a la vía del artículo 244 de la LGT. Así, en su sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. núm. 1665/2019 –NFJ082427–) ha señalado que:

El precepto nos permite una primera aproximación a la primera cuestión que nos señala el auto de admisión, aunque sea de carácter negativo: no es posible una devolución directa, automática del gravamen abonado en aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (declarados parcialmente inconstitucionales), sino que tal devolución debe solicitarse necesariamente a través de alguno de aquellos procedimientos, en el bien entendido de que no cabe, en el caso, acudir al recurso extraordinario de revisión pues, entre los motivos tasados previstos en el artículo 244 de la Ley General Tributaria, no se encuentra la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se amparó el acto de liquidación.

Menciona que este sea un cauce específico para revocar actos en virtud de los cuales se exigió el pago de unas cantidades que, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad, han devenido posteriormente indebidos de forma sobrevenida.

Ahora bien, en relación con este procedimiento especial, cabe resaltar la reciente STS de 9 de febrero de 2022 (rec. núm. 126/2019 –NFJ085231–), de la que podemos extraer las tres siguientes conclusiones de indudable trascendencia práctica en esta materia, a saber: (i) cuando la revocación es instada por los obligados tributarios con el objetivo de obtener una devolución de ingresos indebidos según lo preceptuado en el artículo 221.3 de la LGT, el procedimiento de revocación tiene carácter meramente instrumental³⁶; (ii) como consecuencia de lo anterior, en estos supuestos específicos, el interesado tiene acción suficiente para solicitar el inicio del procedimiento sin que, además, la Administración pueda escudarse para no resolver sobre la revocación del acto firme basándose en el hecho de que solo le corresponde a la misma la competencia exclusiva para iniciar de oficio el procedimiento de revocación; y (iii) se considera que pueden existir casos en los que la declaración de inconstitucionalidad pueda albergar un supuesto de infracción manifiesta de la norma, conformando ello un supuesto legal de revocación, si bien, para ello se exige que la infracción sea «ostentosa, palmaria, evidente, clara, indiscutible, que no exija razonamiento alguno, sino la simple exposición del precepto legal correspondiente y del acto de la Administración de que se trate».

Nos encontramos, por tanto, ante una resolución que nos ofrece una de cal y otra de arena. Así, mientras que, por una parte, amplía las posibilidades de que el obligado tributario pueda accionar esta vía de recuperación al impedir que la Administración se pueda negar a su inicio por el mero hecho de que le corresponde a la misma decidir acerca del mismo, por otra parte ofrece una interpretación tan restrictiva del concepto jurídico indeterminado «infracción manifiesta de la ley» que, en la práctica provocará, que la revocación siga siendo una vía compleja para recuperar esta clase de ingresos.

Finalmente, en tercer lugar, la última vía que puede accionar el obligado tributario es el procedimiento de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de la LGT. Respecto a este cauce procesal, cabe señalar que este tiene como principales ventajas que se puede iniciar siempre a instancia de parte y que, además, no existe plazo alguno para ello,

³⁶ Se resuelve así la aparente contradicción que existe entre el artículo 221.3 de la LGT que, como hemos visto, conduce a los obligados tributarios que hubieran abonado ingresos indebidos que fueran firmes a utilizar como cauces procesales para obtener su recuperación, entre otros, la revocación, y el artículo 219.3 de la LGT, que especifica que el procedimiento de revocación solamente se podrá iniciar de oficio. De esta forma, el TS emplea una fórmula armonizadora señalando que, en estos casos, la Administración está obligada a iniciar el procedimiento a instancia de parte y a resolverlo, sin que posea potestad alguna para convertir el procedimiento de devolución de ingresos indebidos a instancia del interesado y, en el ámbito del artículo 221.3 de la LGT, en un procedimiento que solo quepa iniciar de oficio (véase el punto 9 del FD 2 de la aludida sentencia). Sobre esta aparente contradicción, puede verse García Novoa (2005). De la misma manera, un análisis completo de esta sentencia puede verse en Palao Taboada (2022).

estando, pues, siempre abierta esta posibilidad con independencia, inclusive, de si el acto es firme o no. Ahora bien, para poder entablar este procedimiento sí que es necesario que el obligado tributario alegue específicamente una de las causas de nulidad de pleno derecho que prevé el propio precepto. En concreto, se requiere que los actos impugnados se encuentren en alguna de las siguientes causas: (i) que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; (ii) que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio; (iii) que tengan un contenido imposible; (iv) que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta; (v) que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados; (vi) los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición; (vii) cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

Nuevamente es fácil apreciar que en ninguna de dichas causas tiene una cabida exacta la reclamación de unos ingresos efectuados al amparo de una norma posteriormente declarada inconstitucional. Y así también en un primer momento lo entendió el TS, que, por medio de varias sentencias emitidas el 18 de mayo de 2020 (recs. núms. 1665/2019 –NFJ082427–, 2596/2019 –NFJ077784– y 1068/2019 –NFJ079922–), vino a descartar la posibilidad de acogerse a algunos de los supuestos previstos en el artículo 217 de la LGT por las siguientes razones, a saber:

Pues aquellos actos tributarios (i) no han lesionado derechos fundamentales susceptibles de amparo constitucional, toda vez que el artículo 31.1 de la Constitución (capacidad económica) –único que ha sido tenido en cuenta por el juez a quo para estimar el recurso y que ha provocado el debate procesal en esta casación– no es un derecho fundamental de esa naturaleza; (ii) no han prescindido por completo del procedimiento legalmente establecido; (iii) no han provocado que el solicitante adquiriera facultades o derechos careciendo de los requisitos esenciales para esa adquisición y (iv) no cabe identificar una norma con rango de ley que así establezca dicha nulidad radical y, desde luego, ésta no puede ser la aducida por la parte recurrente en su demanda (el artículo 47.2 de la Ley 39/2015, referida a disposiciones generales y no a actos administrativos, como la liquidación firme que nos ocupa).

La anterior doctrina, además, no tuvo carácter aislado, sino que se reiteró con la misma vehemencia en posteriores sentencias hasta el día 28 de febrero de 2024, cuando el TS, en un pronunciamiento totalmente inesperado, decidió llevar a cabo un auténtico *overruling* en la materia.

En efecto, en su sentencia de 28 de febrero de 2024 (rec. núm. 199/2023 –NFJ092303–), el TS parte de la previa STC 108/2022 (NCJ066295) que, como ya analizamos anteriormente, confirma que, en defecto de un pronunciamiento expreso por parte del TC, las sentencias estimatorias y declarativas de inconstitucionalidad tienen plenos efectos *ex tunc*. De

esta forma, partiendo del anterior pronunciamiento y del principio de jerarquía normativa e institucional, el TS realiza una nueva interpretación del supuesto g) previsto en el artículo 217 de la LGT y matiza en su FD 10 que:

Por consiguiente, concluimos que los artículos 39.1 y 40.1 LOTC contienen ese mandato positivo que ya impone la propia Constitución en sus artículos 161.1º a) en relación al 164.1, de remoción de los efectos de una norma declarada inconstitucional y comportan la consideración de nulos de pleno derecho para los actos de aplicación de aquella norma inconstitucional, y que estos preceptos legales constituyen una vía suficiente, esto es, son la norma expresa a que se remite el artículo 217.1.g) LGT, para aplicar el cauce de la revisión de tales actos nulos de pleno derecho por razón de la inconstitucionalidad de la norma de cobertura, con los efectos que prevé el artículo 217 LGT.

En definitiva, por medio de esta resolución sin precedentes, el TS confirma que, en los supuestos de pronunciamientos silenciosos por parte del TC y dados los efectos retroactivos de sus resoluciones, los contribuyentes –con excepción de aquellos que, según los límites de los arts. 164.1 de la CE y 40.1 de la LOTC hubieran ya obtenido una sentencia con fuerza de cosa juzgada que hubiera fenecido su proceso–, podrán emplear la vía de la nulidad de pleno derecho por concurrir en los mismos el supuesto de hecho previsto en la letra g) del artículo 217 de la LGT. Ahora bien, acto seguido, en cuanto al ámbito temporal, el TS lanza una advertencia al señalar que, aun cuando el procedimiento de nulidad de pleno derecho no está sujeto a plazo de prescripción alguno, no obstante, «deberá ponderarse el tiempo transcurrido desde que se produjo el ingreso de la cantidad liquidada por el acto nulo de pleno derecho hasta que se insta la revisión». Nos volvemos, pues, a encontrar, nuevamente, con una de cal y otra de arena, pues, si bien se ha habilitado una nueva vía para recuperar esta clase de ingresos sorpresivamente indebidos, no obstante, la misma se ha supeditado a una nueva suerte de regla temporal que, indudablemente, no encaja con la imprescriptibilidad de la acción de nulidad de pleno derecho.

4.2. La recuperación de ingresos en los supuestos de pronunciamientos expresos

En estos supuestos, ya se esté conforme o disconforme con la resolución del TC, resulta evidente que deberemos acatar el sentido del fallo y, con el mismo, la limitación de sus efectos temporales. Indudablemente, al restringirse estos, las posibilidades efectivas de que los obligados tributarios puedan obtener las devoluciones de los importes abonados se verán significativamente reducidas, especialmente si, como ya hemos analizado, esta restricción se hace extensiva a las situaciones administrativas catalogadas como «consolidadas».

De esta forma, ninguna vía de recuperación directa existirá para todas aquellas personas que queden afectadas por la teoría prospectiva declarada por el TC en su respectivo

fallo. Ahora bien, en estos casos, cabría plantearse si, en cambio, estos sujetos podrían entablar, en su caso, la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en los términos anteriormente expuestos. Al respecto, resulta necesario remitirnos a la STS de 3 de febrero de 2022 (rec. núm. 27/2021 –NFJ094156–), que, resolviendo una reclamación de esta naturaleza, apuntó la siguiente precisión:

En relación con la STC de 26 de octubre de 2021, conocida por esta Sala, hay que tener presente su eficacia limitada pues dispone que no podrán ser revisadas con fundamento en ella aquellas situaciones que, a la fecha en que se dictó la sentencia, hayan sido decididas definitivamente (bien mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, bien mediante resolución administrativa firme) –como es el caso– o aquellas otras que, de acuerdo con lo señalado en la propia sentencia, tienen también la consideración de situaciones consolidadas a estos efectos (lo que afecta, entre otras, a las autoliquidaciones no recurridas antes de la referida fecha).

Así, el TS alude a la «eficacia limitada» declarada por el TC y determina que, con ocasión de la misma, no solo no se podrá obtener la recuperación de estos ingresos indebidos de forma sobrevenida por los cauces naturales de su revisión anteriormente analizados, sino que tampoco se podrá obtener por la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, pues, atendiendo al espíritu último o teleológico de su fallo, se puede desprender con total claridad que la finalidad de su restricción era evitar, a toda costa, que el dinero volviese a los ciudadanos.

Indudablemente, ciertos comentarios se podrían realizar acerca de la distinta naturaleza, confirmada por el propio TS, que ostentan, de una parte, las vías de revisión anteriormente analizadas y, de otra parte, la responsabilidad patrimonial del Estado legislador y que, en definitiva, podría constituir un fuerte argumento para contraatacar este criterio jurisprudencial. Sin embargo, a nuestro modo de ver, tampoco le sobran argumentos consistentes al TS para confirmar esta línea jurisprudencial y así evitar que el mecanismo de la responsabilidad patrimonial se convierta en una vía de escape o en un instrumento con el que eludir la restricción temporal impuesta por el TC. Y es que una cosa es estar disconforme con la resolución de este órgano jurisdiccional y otra bien distinta es intentar eludir, aunque sea por cauces formales, el sentido de su fallo.

5. Vías para recuperar los impuestos indebidamente ingresados en virtud de una norma declarada contraria al derecho de la Unión Europea

De la misma manera que acaece en el marco nacional, cuando en el ámbito de la Unión Europea el TJUE emite una sentencia que dictamina que una norma tributaria interna, conforme a la cual se han abonado determinadas cantidades, es contraria al derecho europeo,

nos planteamos nuevamente las distintas vías de recuperación de dichos ingresos que disponen los contribuyentes. Así, en este escenario, también será igualmente necesario remitirnos al fallo de este órgano jurisdiccional supranacional para determinar si, en los términos anteriormente expuestos, se ha limitado o no la eficacia temporal de su pronunciamiento.

Pues bien, ya nos encontremos en presencia de un pronunciamiento expreso o de uno silencioso, las vías de recuperación de estos ingresos sorpresivamente indebidos seguirán los mismos cauces que los analizados en el marco nacional a los que, por tanto, nos remitimos. Si bien, empero, existe en este ámbito una particularidad destacada por lo que atañe al régimen de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por actos contrarios al derecho de la Unión Europea en tanto que, conforme a la STJUE de 28 de junio de 2022 (asunto C-278/20 –NFJ086708–), el régimen interno previsto en nuestro ordenamiento jurídico para su entablación se considera contrario al principio de efectividad al prever unos requisitos tan rigurosos que conllevan que, en la práctica, sea excesivamente difícil obtener la correspondiente indemnización³⁷.

En concreto, estos requisitos restrictivos que considera el TJUE contrarios al principio de efectividad son los siguientes, a saber: (i) la necesidad de que exista una previa sentencia del TJUE que declare contraria al derecho de la Unión Europea la norma interna cuestionada, en cuanto que pueden existir otros órganos internos que realicen esa misma apreciación en virtud de la doctrina del «acto claro» o «acto aclarado» (STJUE de 6 octubre de 1982,

³⁷ Cabe destacar que el artículo 32.5 de la LRJSP señala que:

Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del Derecho de la Unión Europea posteriormente declarada. Asimismo, deberán cumplirse todos los requisitos siguientes: a) La norma ha de tener por objeto conferir derechos a los particulares; b) El incumplimiento ha de estar suficientemente caracterizado; c) Ha de existir una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el Derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los particulares.

Como se puede apreciar, nuestra norma interna impone tres requisitos adicionales que no se exigen en el caso de que lo que se reclame es la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por actos contrarios a la CE. Sin embargo, el TJUE, en su sentencia de 28 de junio de 2022 (NFJ086708), no apreció que, por esta circunstancia, nuestra normativa interna infringiera el principio de equivalencia, según el cual, los requisitos establecidos por las normas nacionales para exigir la indemnización por daños por incumplimiento del derecho de la Unión no pueden ser menos favorables que los previstos para reclamaciones análogas fundadas en la infracción del derecho interno. En concreto, el TJUE funda su razonamiento en el hecho de que dichos tres requisitos adicionales y necesarios para que pueda entablarse esta acción resarcitoria son ya exigidos por la propia jurisprudencia europea (SSTJUE de 26 de enero de 2010, asunto C118/08, caso Transportes Urbanos y Servicios Generales –NFJ036742–, y de 18 de enero de 2022, asunto C261/20, caso Thelen Technopark Berlin –NSJ063403–), de ahí que concluya que estos son requisitos válidos exigibles para daños producidos sobre la base del derecho de la Unión; distintos, por tanto, de los daños que se puedan producir sobre la base de la CE.

asunto C-283/81, caso CILFIT –NFJ094158–); (ii) la necesidad de que el particular haya obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que causó el daño, en cuanto que pueden existir igualmente daños no derivados de actos administrativos como, por ejemplo, a través de omisiones o auto-liquidaciones; (iii) la necesidad de que el particular haya alegado en el marco del recurso planteado la infracción del derecho de la Unión Europea, por implicar una carga excesiva sobre los ciudadanos si la misma se exige desde las fases iniciales de los recursos³⁸; (iv) que el plazo temporal para ejercer la acción de responsabilidad patrimonial sea de un año desde que se publica en el DOUE la sentencia que declara la desconformidad de la norma interna, en cuanto que, como ya hemos indicado, pueden existir mismos pronunciamientos efectuados por otros órganos cuyas resoluciones no se publiquen en el DOUE; y (v) la limitación, en todo caso, de la reparación de los daños producidos en los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de aquella sentencia, en cuanto que, por una parte, el principio de efectividad reclama que la reparación sea adecuada al perjuicio íntegro sufrido y, por otra parte, porque esta restricción temporal de efectos, teniendo en cuenta el dilatado lapso temporal que puede existir entre que se empieza a reclamar y se obtiene la resolución definitiva, puede implicar que, cuando esta última sea dictada, ya hayan transcurrido más de cinco años desde que se dictó el acto administrativo lesivo, dejando así vacía de contenido la pretensión indemnizatoria.

Como se puede apreciar, el anterior pronunciamiento jurisprudencial supone también un rapapolvo para nuestra normativa interna reguladora de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por actos contrarios a la CE, en cuanto que muchos de los requisitos cuestionados por el TJUE se exigen *mutatis mutandis* en este régimen. Sin embargo, ajeno a este daño colateral, el prelegislador español, hasta el momento, solo ha remitido un anteproyecto de ley de modificación parcial de la norma reguladora de este régimen de responsabilidad por lo que concierne, exclusivamente, a los daños derivados de la infracción

³⁸ Debemos matizar que el TJUE no considera vulnerado el principio de efectividad por el hecho de que la normativa española imponga la condición de que los particulares afectados fundamenten la impugnación de la actuación administrativa lesiva en la infracción del derecho de la Unión. Para ello, en los apartados 140 a 142 de la sentencia, fundamenta su raciocinio en los principios de primacía, efecto directo e interpretación conforme. Así, considera el TJUE que, dado que, en virtud de tales principios, el juez nacional debe inaplicar una norma interna que sea contraria al ordenamiento de la Unión, la alegación en este sentido por parte del interesado puede ser una medida adecuada para evitar la lesión. Ahora bien, pese al anterior razonamiento, en su párrafo 144 avisa:

Sin embargo, debe señalarse, a todos los efectos, que el hecho de exigir que el particular perjudicado haya invocado, desde la fase previa del recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, y que tiene por objeto evitar dicho daño o limitarlo, la infracción del Derecho de la Unión posteriormente declarada, so pena de no poder obtener la indemnización del perjuicio sufrido, puede suponer una complicación procesal excesiva, contraria al principio de efectividad. En efecto, en esa fase puede resultar excesivamente difícil, o incluso imposible, prever qué infracción del Derecho de la Unión declarará finalmente el Tribunal de Justicia.

del derecho de la Unión Europea sin incluir, por tanto, en dichas modificaciones los daños derivados de infracciones al marco constitucional español³⁹. Y así, desde hace cerca ya de dos años, nos encontramos en una especie de limbo normativo en esta materia en cuanto que, desde entonces, ni disponemos de una reforma que se adecúe a lo preceptuado por el TJUE ni mucho menos disponemos de unos parámetros que nos permitan orientarnos sobre cómo debemos actuar ante situaciones como las descritas, obligándonos, pues, a convivir con norma interna que ha sido declarada contraria a los estándares de la Unión Europea.

6. Reflexión final

En los últimos años hemos sido testigos de importantes pronunciamientos jurisprudenciales, tanto nacionales como europeos, por medio de los cuales se han declarado desconformes determinados preceptos tributarios en virtud de los cuales se abonaron por parte de los contribuyentes ingentes cantidades de dinero, vulnerándose así el principio de capacidad económica (entre otros, plusvalía municipal, céntimo sanitario, modelo 720, bonificaciones en materia de sucesiones, etc.).

En todos estos supuestos no ha existido en ningún momento un cauce específico previsto en nuestro ordenamiento jurídico para que los interesados pudieran instar la correspondiente devolución de los ingresos sorpresivamente indebidos, debiendo, pues, los mismos atender, en primer lugar, al correspondiente pronunciamiento judicial que, en su caso, limitase la eficacia temporal del fallo y, en segundo lugar, y en función de lo que este estableciera, a las distintas vías de recuperación previstas de forma dispersa en nuestra norma interna y que, a mayor abundamiento, solamente han podido ser moduladas y adaptadas a las exigencias de la realidad a golpe de sentencia.

Además, en nuestro ámbito nacional, cada vez son más frecuentes los pronunciamientos del TC que apuestan en dicha limitación de sus efectos temporales por una teoría prospectiva maximalista que abarque, inclusive, las situaciones «consolidadas». Todo ello, indudablemente, con el fin último de proteger las arcas del Estado. Ante este panorama, la duda es evidente: ¿justifica el miedo a la pérdida de los ingresos las vulneraciones a la capacidad económica de los contribuyentes?, ¿justifica ello, además, el trato discriminatorio que para conseguir su recuperación pueda existir entre quienes recurrieron por estar más informados

³⁹ Cabe destacar, además, que en fecha 19 de julio de 2023 el Pleno del Consejo General del Poder Judicial, por unanimidad, emitió el informe relativo al referido anteproyecto y cuya conclusión principal es que esta nueva propuesta de regulación opta más por mantener la estructura normativa actualmente vigente en el artículo 32 de la Ley 40/2015 que por desarrollar una regulación que, «presidida por el principio de claridad jurídica, diese cumplimiento de forma completa y coherente a la sentencia del TJUE, acogiese la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, por extensión, se adecuase correctamente al principio de efectividad».

y quienes no lo hicieron por confiar ciegamente en el sistema?, ¿o entre quienes lo hicieron antes de una determinada fecha y quienes no?

A nuestro modo de ver, estamos en un punto de no retorno en el que resulta evidente que es necesaria, de forma inmediata, la acción del legislador en esta materia para que se desarrolle un marco jurídico que garantice, cuando menos, la seguridad jurídica de los contribuyentes y devuelva la credibilidad estos al sistema. Y, si eso no es posible, ante esta caótica coyuntura, en nuestra opinión, solamente existe una solución que podemos resumir en la siguiente frase: *Fiat iustitia, et pereat mundus*, esto es, que se haga justicia, aunque el mundo perezca.

Referencias bibliográficas

- Aníbarro Pérez, S. (2022). ¿Hasta dónde puede llegar el TC limitando el alcance temporal de sus declaraciones de inconstitucionalidad?: A propósito de la STC 182/2021. *Tributos Locales*, 154.
- Arana García, E. (2013). Uso y abuso del decreto-ley. *Revista de Administración Pública*, 191.
- Arzoz Satisteban, X. (2023). *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la ley*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Beladiez Rojo, M. (1994). *Los principios jurídicos*. Tecnos.
- Caamaño Anido, M. Á. (1997). Nulidad de la norma tributaria y devolución de ingresos indebidos. *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, 1.
- Cazorla Prieto, L. M.^a (1979). Los principios constitucional-financieros en el nuevo orden jurídico. En VV. AA., *La Constitución española y las fuentes del derecho* (vol. I). IEF.
- Chico de la Cámara, P. (2020). Las limitaciones constitucionales en la utilización del decreto-ley para modificar piezas clave de nuestro sistema tributario. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 453, 99-112. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2020.3789>
- Cobrerros Mendazona, E. (2014). Efectos de la sentencia prejudicial. En R. Alonso García y J. I. Ugartemendia Eceizabarrena (dirs.), *La cuestión prejudicial europea*. European Inkings (EU) IV.
- Díez Picazo, L. M.^a (1990). *La derogación de las leyes*. Civitas.
- Escribano López, F. (1988). *La configuración jurídica del deber de contribuir: perfiles constitucionales*. Civitas.
- Fernández Segado, F. (2011). El Tribunal Constitucional español como legislador positivo. *Revista de Pensamiento Constitucional*, 15.
- García de Enterría, E. (1988). *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Civitas.
- García de Enterría, E. (1989). Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia

- constitucional. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 61.
- García de Enterría, E. y Fernández, T. R. (2017). *Curso de derecho administrativo* (18.ª ed.). Civitas.
- García Novoa, C. (2005). *La revocación en la Ley general tributaria*. Aranzadi.
- Gimeno Sendra, V. (2011). Eficacia de las sentencias constitucionales. *Diario La Ley*, 7547.
- Guillén López, E. (2018). Ejecutar en España las sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Una perspectiva de derecho constitucional europeo. *Teoría y Realidad Constitucional*, 42.
- Hernández Guijarro, F. (2023). Aplicación de la STC 182/2021, de 26 de octubre, que declara la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal: comentario de la sentencia núm. 126/2022, de 5 de abril, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 3, de Valencia. *Revista Boliviana de Derecho*, 35.
- Lago Montero, J. M.ª (2022). De la participación en tributos autonómicos a la plusvalía, con el T.C. hemos topado. *Tributos Locales*.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2022). La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 468, 5-58. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2022.7533>
- Mas Badía, M.ª D. (2017). El alcance temporal de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes civiles. Especial referencia a las valencianas. *Derecho Privado y Constitución*, 31, 317-389.
- Núñez Lozano, M.ª C. (2017). *La eficacia de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre los actos nacionales* [ponencia]. XII Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo (La Laguna, 3 y 4 de febrero de 2017).
- Oliva Santos, A. de la (1989). La STC Pleno 45/1989 (IRPF y declaración conjunta de los casados), una legislación retroactiva y, de nuevo, el principio de igualdad en entredicho. *Diario La Ley*.
- Orón Moratal, G. (2021). *La modulación de efectos de las sentencias del TC que declaran la inconstitucionalidad de un tributo: Comentarios de urgencia a la luz de la sentencia de 26 de octubre de 2021 sobre el impuesto de plusvalías*. Instituto de Derecho Local. Universidad Autónoma de Madrid.
- Palao Taboada, C. (2022). Revocación de actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales y devolución de ingresos indebidos. (Análisis de la STS de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 126/2019). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 473-474, 61-90. <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/7625>
- Pérez Royo, F. (1979). Las fuentes del derecho tributario en el nuevo ordenamiento constitucional. En VV. AA., *Hacienda y Constitución*. IEF.
- Pérez Tremps, P. (2018). El Tribunal Constitucional (II). Procedimientos. En VV. AA., *Derecho constitucional* (vol. II, 11.ª ed.). Tirant lo Blanch.
- Requejo Rodríguez, P. (2020). Algunas reflexiones sobre la nulidad diferida al hilo de las sentencias del Tribunal Constitucional español. *Revista General de Derecho Constitucional*, 33.
- Rodríguez Bereijo, A. (2005). El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, 125.
- Ruiz Almendral, V. (2020). Los efectos variables de las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas tributarias y



la imprevisibilidad de sus consecuencias. *Nueva Fiscalidad*.

Salas García-Neble, L. M. (2023). Buena administración y confianza legítima: a propósito de las liquidaciones del IIVTNU en las transmisiones mortis causa. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 487, 5-36. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18939>

Tardío Pato, J. A. (2017). Los efectos ex tunc de la anulabilidad. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 184.

Zornoza Pérez, J. J. (1989). Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF (comentarios a la STC 45/1989, de 20 de febrero). *Revista Española de Derecho Constitucional*, 27.

Ana Belén Prósper Almagro. Inspectora de Hacienda del Estado. Licenciada en Derecho por la Universidad de Valencia, obtuvo el Premio Extraordinario de la licenciatura. Máster Financiero y Tributario (ADEIT, Universidad de Valencia). Máster universitario en Tributación (UDIMA), obtuvo Premio Extraordinario de máster. Doctora en Derecho por la Universidad de Valencia con mención *cum laude*. Autora de diversos artículos doctrinales publicados en revistas nacionales e internacionales y docente en másteres ofrecidos por universidades españolas. <https://orcid.org/0000-0002-4548-1691>