
estudios

Una sentencia constitucional con vehemencias legisladoras: la de 20 de febrero de 1989, sobre el Impuesto de la Renta.^(*)

César ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA
Catedrático de Universidad y
Abogado

INDICACIONES PREVIAS.

1. **S**e asigna el expresado título a la presente colaboración a pesar de que el Tribunal Constitucional (T.C.) reiteradamente ha delimitado su competencia y la potestad legislativa de las Cortes Generales. Así, por ejemplo, en el fundamento jurídico undécimo de la sentencia que me propongo anotar: “Que esa posibilidad a que nos referimos sea establecida por el legislador como opción libre e incondicionada del contribuyente, junto a la sujeción conjunta, o como fórmula utilizable sólo en supuestos determinados, es cosa que únicamente al legislador toca decidir, en el caso de que no opte, como también es en principio constitucionalmente posible, por hacer de la sujeción separada al impuesto la regla universal, pues como es evidente este Tribunal ha de limitar su juicio a la opción realizada por el legislador de 1978, no modificada en lo sustancial por las reformas introducidas en 1985 y 1988” (folios 72-73). Las notas

(*) Intervención en el Curso de Procedimientos de la Zona 1.^a el día 10 de marzo de 1989.

estudios

que siguen pondrán de manifiesto cómo el T.C. ha señalado los rumbos de la nueva reforma tributaria mediante unas opiniones que no debieron rebasar la fundamentación jurídica del propio fallo, pero ante la extremada anemia de este último, hay que regresar a sus consideraciones o razonamientos para establecer su alcance material y temporal.

2. El análisis de la sentencia del T.C. de 20 de febrero de 1989 (la sentencia) en cuanto ha de ser crítico, no implica una posición contraria al sentido de la decisión constitucional. Sean o no inconstitucionales los preceptos que cita la sentencia en su declaración o parte dispositiva, es lo cierto que la actual estructura socioeconómica de las familias españolas demandaba criterios distintos a los de acumulación de rentas que venían rigiendo (al menos de las salariales) desde el año 1940, pues se ha de recordar que cuando se implantó la Contribución General sobre la Renta por la Ley de 20 de diciembre de 1932, firmada por Alcalá Zamora y rubricada por Carner, se disponía que “los ingresos procedentes de los bienes de la sociedad conyugal se acumularán a la utilidad imponible del cónyuge que tenga la administración legal de los mismos” (art. 17), y fue la Ley de 16 de diciembre de 1940, ya en la era de Franco, la que amplió el ámbito de la acumulación a los “ingresos pertenecientes a la sociedad conyugal” (art. 54), estableciendo, asimismo, el llamado “recargo de soltería” al 30 por 100 de la cuota (art. 57).

3. El T.C. pudo utilizar la técnica de la exhortación al legislador como en otras ocasiones hizo sin llegar a la declaración de la inconstitucionalidad en una materia que, como él mismo confiesa, cualquier nulidad “provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno” (folio 76).

4. También pudo declarar la inconstitucionalidad de los preceptos legales que cita en su sentencia, pero dando alcance jurídico a su correlativa nulidad, esto es, conforme a la doctrina científica que ampara la disposición transitoria primera del Código civil y que atiende a la época de realización de los “hechos”, no a la fecha en que con mayor o menor retraso se someten a la materialidad de su liquidación tributaria.

5. El Ejecutivo debió acudir al Decreto-ley tan pronto como el T.C. planteó en su propio seno la cuestión de inconstitucionalidad, vaciando así la propuesta de la Sala al Pleno (a pesar de los muy razonables votos particulares de los magistrados, Sres. García-Mon y Díaz Eimil, que comenta el

estudios

profesor Palao Taboada en La Ley de 9-1-1989, pág. 4), pues su criterio interpretativo podía estimarse anunciado. Tal vez se replique que de poco hubiera servido, pues la Ley 36/1988 de Presupuestos Generales del Estado para 1989 había dado nueva redacción al art. 24 de la Ley 44/1978 relativo al período impositivo inferior al año (art. 83), y, sin embargo, la sentencia no reprime su propósito originario y declara la inconstitucionalidad del precepto según el texto ya derogado cuando el T.C. expresa su parecer.

ANTECEDENTE SIGNIFICATIVO.

6. Me refiero a la sentencia del T.C. de 10 de noviembre de 1988, antes aludida. Por ella se anuló una sentencia de la Jurisdicción contencioso-administrativa. Reconoce al recurrente en amparo el derecho a no ser discriminado fiscalmente por el hecho de haber contraído matrimonio y a hacer por separado su declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I.R.P.F.). La mejor crítica de esta sentencia se encuentra en el voto particular del magistrado Sr. García-Mon, al que se adhirió el Sr. Díaz Eimil, y en el artículo del profesor Palao Taboada antes mencionado. Y como el espacio disponible no me autoriza a entrar en su análisis, también he de remitirme al excelente estudio de Juan José Zornoza Pérez y Fernando de la Hucha Celador en Hacienda Pública Española núm. 107, págs. 283-307, sin dejar de resaltar, como lo hace Carlos Palao, la siguiente nota conclusiva: Pone de manifiesto el magistrado discrepante el cambio producido en el *iter* procesal del caso, en el que el primero de los dos temas que (...) distingue el T.C. (el régimen de acumulación en general) pasa al primer plano, desplazando al segundo (celebración del matrimonio al final del año), que era originariamente el principal: “Lo que no fue objeto de impugnación en la vía administrativa y se utilizó como argumento a mayor abundamiento en la judicial, se convierte en motivo principal del recurso de amparo”. He aquí un indicio de beligerancia que explica la actuación del T.C. en el asunto que se examina.

Tampoco puedo renunciar a exponer que un Tribunal económico-administrativo provincial, una Sala de lo Contencioso-administrativo territorial y, en último término, el propio T.C., no quisieron interpretar la norma relativa al período impositivo de modo congruente, esto es, su nacimiento por su extinción. En efecto, la misma disposición debe regir para la disolución del matrimonio (fallecimiento, nulidad, separación) que para su constitución. Como no podían darse las economías de escala —“causa” de la acumulación de las rentas de la unidad conyugal—, no podía operar la

estudios

acumulación antes de celebrarse el matrimonio. Bien pudo aplicarse analógicamente el precepto sin que por ello resultara afectado el principio de legalidad (v. el art. 24.1 de la Ley General Tributaria). Es más, el T.C. no sigue su propia afirmación cuando expone que el resultado a que se llegó, era contrario a la igualdad incluso medida ésta por referencia a la previsión de la propia Ley para los supuestos de disolución o separación matrimonial.

Con toda seguridad la preocupación formal del “devengo” del impuesto atenazó a los Tribunales, a pesar de que hoy es un instituto en franca crisis y aún más en los impuestos de ejercicio (como son los de Sociedades y sobre la Renta de las Personas Físicas), pues el último día del período tributario (día del devengo) no basta para determinar la legalidad aplicable, sino que ha de tenerse en cuenta el régimen jurídico vigente al día primero del mismo. Y ello sin tener en cuenta los envites que está sufriendo el “devengo” desde la “exigibilidad” incluso en impuestos “efímeros” (prof. Cortés Domínguez), cual es el del Valor Añadido.

OTRAS NOTAS PREVIAS.

7. De las tres funciones que cumple el T.C. español, una es el control de la constitucionalidad de las leyes, y a ella corresponde una vía procesal propia: el proceso de constitucionalidad.

El control de las leyes constituye la función-clave de un Estado constitucional de Derecho, que tiene su garantía última en el poder del T.C. de declarar si una ley es o no contraria a la Constitución y la consiguiente potestad de anularla. He aquí una función-potestad cuyo ejercicio recaba prudencia y criterios constantes y uniformes. Se insiste en que la jurisdicción constitucional es, en definitiva, la que decide sobre la validez constitucional de las leyes.

Se ha de retener el término validez dado que en torno a él han de discurrir las reflexiones que siguen. Si la ley o el precepto es contrario a la Constitución —aunque pudiera ser conforme a ella en alguna aplicación concreta—, ha de admitirse su efecto paralizante pues sería ilegítima su aplicación, aunque siempre habrá que distinguir el pronunciamiento que se limita a un caso concreto y el pronunciamiento de carácter general sobre la contradicción de una ley o un precepto y la Constitución. En este punto ha de recordarse el siguiente párrafo del profesor Rubio Llorente: “..., sino que ni siquiera es posible que el fallo que resuelve la petición de amparo contenga pronunciamiento alguno sobre la constitucionalidad de la ley,

estudios

materia ésta reservada a la competencia del Pleno del Tribunal, ante el cual han de suscitar las Salas de éste, competentes para resolver en amparo, la cuestión de inconstitucionalidad" ("La jurisdicción constitucional como forma de creación del Derecho", en *Revista Española de Derecho Constitucional*, Madrid, enero-abril 1988, pág. 28).

8. Entre las notas introductorias que abran el campo del análisis de la sentencia del T.C. que nos ocupa, ha de estar la relativa a la contradicción existente entre la *res judicata* y la eficacia *erga omnes* de la norma jurídica que se enjuicia. Esta contradicción, como se verá, no se resuelve ampliando la eficacia de la decisión jurisdiccional hasta hacerla coincidir con la que es propia de la norma enjuiciada. Para que esta ampliación se produzca es necesario, no sólo que se vincule a todos los Tribunales, sino que se precise previamente la naturaleza específica de la norma invalidada y, asimismo, el sentido concreto que ha de atribuirse a un concepto genérico como es el de la invalidación.

9. En efecto, pocos conceptos serán tan discutibles en el ámbito del Derecho como la teoría de la invalidez, acaso porque fue construida en el campo del Derecho civil y se ha pretendido trasladarla al Derecho público olvidando que este último se sitúa en la dialéctica de la autoridad-libertad. De aquí que las tres categorías de la invalidez, cuales son la inexistencia, la nulidad (por antonomasia: absoluta) y la anulabilidad (o nulidad relativa), precisen de tantas adaptaciones y salvedades, por lo que ha de pedirse y esperarse que los Tribunales, incluido el Constitucional, se pronuncien rotundamente sobre los efectos de la invalidez en cada caso enjuiciado, sin ampararse, por tanto, en disquisiciones ambiguas que huyen de la obligada y clara decisión.

10. Y siguiendo nuevamente al profesor Rubio Llorente en su citado artículo, parece oportuno insistir en que el alcance de las sentencias que declaran, con eficacia general, y sea cual fuere la forma de la declaración, la inconstitucionalidad de una disposición o de una norma, ha de establecerse con relación al espacio y al tiempo. Cabría pensar —sigue exponiendo nuestro autor y ponente en la sentencia— que, en principio, la determinación espacial no debería suscitar problema alguno, puesto que el ámbito de la declaración de inconstitucionalidad ha de coincidir en todo caso con el de la ley anulada. Y en cuanto al ámbito temporal, nos recuerda que en España no existe previsión expresa alguna, aunque se ha de tener muy en cuenta lo que el propio profesor Rubio Llorente acota en la nota (113) a

estudios

pie de página: "El art. 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional salva expresamente sólo las sentencias firmes. Lo dispuesto en la disposición transitoria 2.^a.1 de la misma ley, respecto de las leyes preconstitucionales ofrece, sin embargo, base para sostener la inatacabilidad de los actos producidos al amparo de una ley inconstitucional que no pudieran ser ya impugnados en la vía judicial ordinaria" (pág. 48).

Mas no ha sido éste el criterio seguido por la sentencia, según más adelante se insistirá. Se ha de preguntar qué camino queda al juez ordinario —y nada digamos a la Administración pública— para ejecutar la sentencia, en tanto no rellene el legislador —naturalmente, con carácter retroactivo— el vacío legal que la sentencia ha producido. El T.C. cuando actúa como "legislador negativo" debiera seguir los trillados itinerarios del legislador cuando deroga leyes anteriores, pues, además, en el caso que se estudia, tampoco cabe que la invalidación de los preceptos declarados inconstitucionales, devuelva su vigencia a normas anteriores derogadas por las inconstitucionales, pues, como ya se dijo, la acumulación de rentas en la unidad conyugal siempre estuvo presente en nuestro impuesto sobre la renta con unas u otras matizaciones.

Se ha de agradecer, sin embargo, que en esta ocasión no se decidiera el T.C. por la espectacular doctrina que considera extraída del ordenamiento jurídico a la norma inconstitucional como si ésta nunca hubiera estado en vigor, ya que hubiera situado a la Administración de la Hacienda Pública en los límites del colapso. En el ánimo del T.C. debió estar el criterio seguido en su sentencia de 20-5-1986 y expuesto como sigue: "... esta anulación no ha de comportar, sin embargo, la de los actos jurídicos dictados en ejecución de los preceptos que ahora se invalidan, ni, por lo mismo, la de las situaciones creadas a su amparo, pues no hay razón alguna en este caso para retrotraer el efecto invalidante de las normas declaradas inconstitucionales al momento de entrada en vigor de las mismas".

Ahora bien, negado —implícitamente— el efecto *ex tunc* a la sentencia, ¿cómo prever o establecer los efectos *ex nunc* de ella? La respuesta a esta pregunta constituye el núcleo de esta aportación.

11. Como apéndice a lo que se acaba de exponer, unas indicaciones sobre la obligación de devolver los tributos recaudados gracias a una ley que es declarada inconstitucional, pues a las cuestiones previas de cualquier anulación de actos jurídicos que produjeron sus efectos, hay que sumar el coste recaudatorio de la anulación de las correspondientes liquidaciones, que de algún modo ha de ser compensado ante un gasto público realizado con

estudios

cargo a unos recursos financieros que son objeto de devolución a sus aportantes.

Existe una tendencia a reducir al máximo la eficacia *ex tunc* de las sentencias declaratorias de inconstitucionalidad cuando se han de enfrentar con actos firmes, eximiendo así a la Hacienda Pública de la devolución de tributos recaudados en virtud de la respectiva ley anticonstitucional. Antecedentes contrarios no faltan, como a continuación se extracta.

La inconstitucionalidad del art. 36 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1981 produjo plenos efectos *ex tunc* (fue comentada por el profesor Martín Queralt en *Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional*, Madrid, Civitas, 1983, págs. 90 y ss.). Las contribuciones recaudadas según tipos de gravamen establecidos por los Ayuntamientos mediante habilitación de la Ley 24/1983, fueron devueltas a los titulares de los correspondientes recibos, sin que ahora se entre a opinar si fue en ejecución de sentencia o en virtud de disposición legal dictada en ejecución de la sentencia del T.C. o simplemente motivada por ésta.

Basten estos dos ejemplos —otro fue el del recargo municipal en la cuota del Impuesto estatal sobre la Renta de las Personas Físicas— para plantear que en esta materia —impuestos recaudados— nunca podrá decidir el T.C. con plena libertad enjuiciadora, la retroactividad de las sentencias que dicte, pues siempre pesarán en su ánimo: el sacrificio recaudatorio, la difusión anterior del impuesto (se devuelve a quien ya repercutió, recobró o retuvo con el consiguiente enriquecimiento injustificado), el volumen de la gestión negativa que supone para la Administración de la Hacienda Pública, etc. Habría que resucitar el recurso de inconstitucionalidad de carácter previo para las leyes tributarias (fue derogado, como es bien sabido, por la Ley Orgánica 4/1985, de 7 de junio), con sustanciación urgente y breve, y admitir que la nulidad de las leyes tributarias inconstitucionales siempre es con efectos *ex nunc*, aunque, ello es obvio, con alcance netamente jurídico, es decir, en función del día en que se dio el supuesto de hecho generador de la correspondiente deuda tributaria. En este orden de ideas no sería suficiente atenerse a la fecha de publicación de la sentencia del T.C. en el “Boletín Oficial del Estado”, sino que el propio T.C. debería determinar en su fallo la fecha de derogación de las leyes o preceptos declarados inconstitucionales conforme a la buena técnica legislativa en el orden tributario.

estudios

LA SENTENCIA.

12. El comentario a la sentencia que a continuación ofrezco a quienes me escuchan y en su día me lean, no puede responder a un criterio sistemático riguroso por razón del tiempo disponible para su redacción y por la prolijidad de las opiniones, más que fundamentos jurídicos, que el T.C. expone a guisa de “exposición de motivos” de una ley negativa, pues la sentencia anula unos preceptos de la legislación rectora del I.R.P.F. que así quedan expulsados del ordenamiento jurídico a partir de su publicación en el “Boletín Oficial del Estado”, con los efectos que razona el T.C. en el párrafo sexto de su fundamento jurídico undécimo (folio 73). La sentencia, pues, va a actuar como una “ley” que deroga otras anteriores y que renuncia implícitamente a la *vacatio legis* (art. 2.1 del Código civil), bien entendido que crea un “vacío normativo” que ha de cubrir una ley en sentido propio después de un paréntesis “sin ley” en que toda incertidumbre tendrá su asiento.

13. La sentencia rezuma concepciones arcaicas en lo tributario. Se acude a la expresión “penalización fiscal” como en los mejores tiempos de la legislación tributaria frente al Derecho tributario. Se menciona la “despersecuación” como compendio de los casos patológicos de la imposición. Y a punto está de comparecer John Stuart Mill cuando se resucita el tratamiento cualitativo de las rentas por sus fuentes pretendiendo olvidar que el impuesto que no discrimina no es impuesto, pues nunca podrá gravarse de modo igual a los desiguales.

14. En la sentencia tiene trascendental importancia la sabia distinción entre el “ha decidido” del fallo y sus fundamentos jurídicos. El núcleo de la sentencia, su real contenido normativo, no está, se dice, en la conclusión, sino en las opiniones que conducen a ella, pues estos razonamientos son los que establecen la regla o las reglas de Derecho cuyo contenido incluye no sólo el juicio sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la ley enjuiciada, sino también las normas de aplicación al caso examinado. En las consideraciones de la sentencia no está solamente la contrastación de la norma jurídica enjuiciada según la Constitución, sino la propia declaración del T.C., pues ésta no está prácticamente en el *decisum* dada su corta extensión y su remisión a los efectos que se “indican” en el fundamento jurídico undécimo, como si este último tuviera el contenido dispositivo que se recaba del fallo de cualquier sentencia.

Se entiende que si la sentencia ha de tener eficacia *erga omnes*, es in-

estudios

discutible que no puede confundirse la eficacia del fallo y de las *rationes decidendi*. Estas últimas por su misma abstracción y generalidad pueden provocar graves contradicciones o efectos insospechados dentro del propio caso enjuiciado. De aquí que sea conveniente, además de prudente, que la sentencia se concrete en la propia ley enjuiciada. Y nada se diga si la inconstitucionalidad sólo se da en el caso enjuiciado, esto es, sin que la ley sea siempre o en todo caso inconstitucional. En algún pasaje de la sentencia que se comenta así sucede, pues, se afirma, “la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna, sino en su omisión”, refiriéndose al art. 24.1.b) de la Ley 44/1978 reguladora del I.R.P.F., que con galana expresión es aludido como sigue: “... en cuanto regla discriminatoria *ex silentio*”.

En esta materia y en esta ocasión prevaleció el criterio del profesor Rubio Llorente, que ya había expresado su parecer en el artículo antes mencionado bajo el epígrafe: “Sentencias interpretativas” (págs. 30 y ss.) reconociendo que “tanto en Alemania como en España, hay (...), una tenaz y articulada resistencia teórica a la idea de atribuir fuerza vinculante al razonamiento, la opinión del Tribunal Constitucional”. Parecer, por otra parte, que nos lleva al mundo de la cátedra y nos separa un tanto del de la magistratura cuya función es “poner sentencias”, no elaborar un espléndido capítulo de un tratado universitario.

15. De todos los principios de nuestra Constitución —y no todos son de la misma categoría— es sin duda el de igualdad el más invocado por el T.C. en la sentencia que se examina. Todos sus fundamentos jurídicos recaen en el principio de igualdad, y, sin embargo, estimo que éste ha salido malparado en la sentencia que comento. En este punto no ha tenido el T.C. empacho alguno en seguir el informe de la Abogacía del Estado, que indudablemente es fruto de la preocupación que sentía por una nulidad *ex tunc* de los preceptos que se iban a declarar inconstitucionales, y que ojalá sirva para que el Servicio Jurídico del Estado medite qué importa más a la Nación: El art. 14 de la Constitución Española (“Los españoles son iguales ante la ley, ...”) o los agobios administrativos y financieros de la Hacienda Pública.

No es preciso recordar la doctrina establecida por el T.C. en torno al principio de igualdad con tanto acierto como sensibilidad. Pero sí importa anotar que la igualdad a que se refiere el art. 14 de la Constitución Española (igualdad jurídica o igualdad ante la Ley) no comporta, necesariamente, una igualdad material o igualdad económica real y efectiva. Significa —explica el T.C.— que a los supuestos de hecho efectivamente iguales

estudios

deben serles aplicadas unas consecuencias jurídicas que sean iguales también y para introducir diferencias entre los supuestos de hecho —añade—, tiene que existir una suficiente justificación de tal diferencia, que aparezca al mismo tiempo como fundada y razonable, de acuerdo con criterios y juicios de valor generalmente aceptados.

Muchas son las sentencias del T.C. que respaldan la expresada doctrina, y cuya cita no se considera necesaria. Pero no se renuncia a anotar el siguiente corolario de dicho Tribunal: Lo que prohíbe el principio de igualdad jurídica es la discriminación, como declara de forma expresa el art. 14 de la Constitución, es decir —agrega—, que la desigualdad de tratamiento legal sea injustificada por no ser razonable.

También ha de tenerse en cuenta que el principio de igualdad, como los demás constitucionales, vincula a todos los Poderes Públicos, es decir, no sólo al legislativo. No parece admisible que el legislador sea sometido a meticulosa y exigente verificación por parte del T.C. desde dicho principio, y luego su sentencia no le respete en su integridad, aunque se ha de reconocer cuán difícil es pretender suprimir una discriminación injustificada, sin generar otras discriminaciones asimismo no justificadas. En este sentido se ha de recordar, con el T.C., que la igualdad es sólo violada si la desigualdad está desprovista de una justificación objetiva y razonable, y la existencia de esta justificación debe apreciarse en relación a la finalidad y efectos de la medida considerada, debiendo darse una relación razonable de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad perseguida. (V. el estudio de José Antonio Pueyo Masó en *Estudios de Derecho y Hacienda*, Madrid, 1987, I, págs. 273 y ss.)

Con palabras del profesor Pérez de Ayala (*Fiscalidad y Constitución*, Madrid, 1986, pág. 59) y referidas, precisamente, a la imposición, se concluye este apartado: “El principio de la igualdad de la imposición basado en la igual capacidad económica se cumple cuando la legislación tributaria se ajusta insuficientemente a los modelos técnicos (elaborados por la teoría y la ciencia aplicada del impuesto) al configurar jurídicamente el hecho imponible, la base imponible y las tarifas del impuesto” (ed. Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España).

16. Pero la desigualdad que denuncio no está en la ley, pues si ésta no respetaba el principio de igualdad, ya ha sido declarada inconstitucional en los correspondientes preceptos. La desigualdad que entiendo va a existir se da en el alcance temporal que el mismísimo T.C. asigna a su sentencia, según a continuación expongo.

Entre las precisiones finales de la sentencia se encuentra la que sigue

estudios

(folio 75) inserta en su fundamento jurídico undécimo: "... las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos —afirma el Tribunal—, 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 de la Constitución Española), las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria —argumenta el Tribunal—, 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".

Interrumpo aquí la opinión del T.C. para ofrecer los siguientes comentarios:

— Como se alude en la sentencia, el art. 40.1 de la citada Ley Orgánica previene que "las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley, no permitirán —se dispone— revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador...". Esta disposición, inserta en una ley orgánica, es totalmente coincidente con el artículo 161.1.a) de la Constitución Española, pues en él se advierte: "... 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".

— Con las anteriores disposiciones se evitó que el T.C. revisara las sentencias del Poder judicial con la excepción de las relativas a lo penal o sancionador. Se trataba de evitar que el T.C. se convirtiera en una instancia más en los procesos judiciales, lo cual no siempre lo logra en los recursos de amparo. Pero quede bien claro que tanto la Constitución como la citada Ley Orgánica se detienen en las sentencias, y sabido es que ni los Tribunales administrativos, ni mucho menos la Administración pública, dictan sentencias, sino resoluciones o acuerdos.

— Sin embargo, la reseñada prohibición se está abriendo paso —con la ayuda de la seguridad jurídica— en las aplicaciones no-judiciales de las leyes inconstitucionales. Se reconoce tal preferencia a la seguridad jurídica y con tal dimensión, que la invalidación de la ley no surte efectos respecto de hechos acaecidos con anterioridad, ya que no se abren nuevas vías de

estudios

impugnación frente a los actos de aplicación de la ley invalidada, ni reabre las que por el transcurso del tiempo no son ya utilizables.

— Concluyendo, la precisión del T.C. equipara la “cosa juzgada” y la “resolución administrativa firme” a expensas del principio de seguridad jurídica instalado en preceptos que se declaran inconstitucionales. Se trata, en fin, de negar efectos pretéritos —*ex tunc*— a la sentencia, lo cual equivale a mantener la vigencia pasada de disposiciones inconstitucionales.

17. Examinemos, ahora, los efectos *ex nunc* de la sentencia. Sobre ellos se pronuncia la sentencia con toda claridad al mismo tiempo que instruye al legislador sobre las medidas a adoptar desde ahora, esto es, desde que se dicta la sentencia.

En efecto, advierte: “Le cumple, pues, al legislador, a partir de esta sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, sirviéndose para ello de su propia libertad de configuración normativa que, como hemos venido señalando, no puede ser ni desconocida ni sustituida por este Tribunal Constitucional, al que en un proceso como el que ahora concluye, sólo le corresponde apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de los preceptos enjuiciados (art. 27.1 de su Ley Orgánica), cuya ilegitimidad constitucional, sea cual fuere la fórmula utilizada (nulidad o simple inconstitucionalidad) hace jurídicamente imposible su aplicación al ejercicio de 1988, puesto que el impuesto —así— a él correspondiente, aunque ya devengado, no puede ser liquidado y exigido de acuerdo con preceptos contrarios a la Constitución”.

Del anterior párrafo de la sentencia (folio 75) se deduce:

— Que el T.C. desoye la vinculación jurídica del devengo (31 de diciembre en la gran mayoría de los casos), y declara aplicable al año 1988 el régimen legal que el legislador determine a partir de la sentencia, esto es, con posterioridad al día 20 de febrero de 1989.

— Que, por consiguiente, el período tributario de 1988 se regirá por una ley retroactiva con arreglo a los razonamientos del T.C. y cuidando —opino— que en ella no se den infracciones/sanciones que agraven el ordenamiento vigente cuando la sentencia se dicta.

— Que el T.C. ya se pronuncia por la vigencia “material”, que no jurídica, de las modificaciones que su sentencia dispone, puesto que el ejercicio 1988 cerrado bajo el imperio de la legalidad anterior a ella, va a quedar sujeto a las disposiciones de una ley cuyo proyecto no ha llegado al Congreso de los Diputados.

estudios

18. Establecidos los efectos de la sentencia hacia atrás (las situaciones consolidadas no susceptibles de revisión) y hacia adelante (a partir del período tributario 1988), todavía resta puntualizar qué régimen corresponde a aquellas actuaciones tributarias anteriores a la sentencia pero susceptibles de revisión. A ellas alude el T.C. con otra precisión más que se transcribe a continuación: “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” (folios 75-76).

Su examen sugiere las siguientes notas:

— Se traslada la sentencia al campo de los “pagos” y de las “restituciones” para establecer el mismo régimen de irretroactividad en sus efectos que a las llamadas “situaciones consolidadas” y como si se tratara de actos jurídicos.

— Al parecer, el T.C., como en algunas ocasiones otros Tribunales y las Oficinas de la Hacienda Pública, confunde el “derecho” a que se reconozca o declare si es o no indebido un ingreso realizado en el Tesoro Público, con el “derecho” a la devolución de un ingreso declarado indebido. No de otro modo puede entenderse que un pago, por sí, dé lugar a una restitución.

— Como al referirse a las “autoliquidaciones” tributarias no puede el T.C. discurrir por cauces jurídicos, pues en ella no existe acto administrativo (véase el art. 121 del Reglamento de Procedimiento en las reclamaciones económico-administrativas bajo interdicción de ilegalidad). Ello le obliga a trasladarse al campo de los meros hechos expresados o materializados en pagos y en posibles restituciones. Ahora bien, se pregunta, si por una u otra vía y a iniciativa o no del contribuyente se rectificara la autoliquidación o la liquidación provisional, ¿no habrá que aplicar la ley que se promete por la simple razón material de que la liquidación tributaria se practica con posterioridad a la sentencia y cualquiera que sea el ejercicio impositivo a que corresponda? Y si la pregunta es afirmativa, ¿no se ha pensado en los innumerables medios que el contribuyente puede utilizar para que las autoliquidaciones y las liquidaciones provisionales se revisen con resultados favorables para él gracias a la nueva legalidad que se promulgue?

— Es evidente que la sentencia no quiso fijar el límite temporal de los efectos pretéritos de sus razonamientos (en términos de período tributario), como sí lo hizo para los efectos futuros (a partir del período tributario 1988), y de aquí que no pueda discutirse se ha dado lugar a un vacío

estudios

normativo respecto de todas las actuaciones judiciales (en particular, las penales) y administrativas relativas a períodos tributarios anteriores al de 1988 y no exceptuados por cosa juzgada, resolución administrativa firme o mero pago (realizado).

19. El párrafo inmediato anterior requiere una cierta fundamentación.

Antes del fallo de la sentencia reconoce el T.C. que “esa nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno”. Y así es, en efecto, pues aunque la sentencia no se haya pronunciado sobre la tarifa, sobre las deducciones en la cuota, etc., es evidente que suprimida la acumulación de rentas en el seno de la unidad familiar, es obligado reconsiderar todos los preceptos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aunque no hayan sido declarados inconstitucionales. Es de alabar el buen deseo de salvar una ley reducida a escombros, pero quienes así opinan olvidan que el tratamiento de la acumulación de las rentas de la unidad familiar y muchas de las deducciones de la cuota íntegra de dicho impuesto, quedan afectados por la doctrina del T.C. en su sentencia de 20 de febrero de 1989.

Por ello, también, estuvo afortunada la Secretaría General de Hacienda al dictar su resolución de 28 de febrero de 1989 (“Boletín Oficial del Estado” del día 3 de marzo siguiente), aunque hubiera sido preferible una disposición de más rango jurídico y precedida de un dictamen en Derecho emitido por la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado.

20. Para cerrar esta larga y un tanto desordenada colaboración que gustoso presto a la Asociación Española de Asesores Fiscales, una nota más sobre la extensión de la sentencia de inconstitucionalidad a otras leyes (por ejemplo, la del Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio y la de Regulación de Planes y Fondos de Pensiones).

El art. 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional previene: “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”. Esto es, el T.C. según el copiado precepto no pudo —o no debía— extender su declaración de inconstitucionalidad a leyes distintas de la rectora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero los contribuyentes acaso la invoquen en supuestos que asimismo son de acumulación de rendimientos de la unidad familiar a efectos tributarios.
