

LA LIMITACIÓN DE LOS EFECTOS EN EL TIEMPO DE SENTENCIAS

Tribunal Constitucional versus Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Joaquín Huelin Martínez de Velasco
<https://orcid.org/0009-0000-4673-9415>

Vanessa Castelló Jordà
<https://orcid.org/0009-0006-2195-3152>
Abogados en Cuatrecasas
(España)

Title

Limitation of the temporal effects of judgments, Constitutional Court versus Court of Justice of the European Union

Resumen

La limitación por el Tribunal Constitucional de los efectos en el tiempo de sus sentencias declaratorias de inconstitucionalidad de normas tributarias y los términos en los que lo hace (*vid.* las SSTC 182/2021, 133/2022 y 11/2024), ha dado lugar a un debate jurídico en el que cabe preguntarse por el ajuste con nuestro sistema constitucional de esa limitación. Su jurisprudencia al respecto carece de pautas claras y previsibles, resultando difícil decantar líneas doctrinales coherentes en la decisión de limitar o no los efectos de un pronunciamiento de inconstitucionalidad. En contraste, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuenta al respecto con un sólido y coherente cuerpo doctrinal, en relación con las sentencias que declaran la oposición de normas nacionales al Derecho de la Unión. Sería deseable que el Tribunal Constitucional español se mirase en el espejo del Tribunal de Justicia.

Palabras clave

Tribunal Constitucional. Pronunciamientos de inconstitucionalidad. Limitación de efectos. Tribunal de Justicia. Pronunciamiento de oposición de normas nacionales al Derecho de la Unión. Limitación de efectos.

Abstract

The limitation by the Constitutional Court on the temporal effects of its rulings that declare tax regulations unconstitutional, and the terms in which it does so (see Constitutional Court Rulings 182/2021, 133/2022, and 11/2024), has led to a legal debate. This debate raises questions about the compatibility of such limitations with our constitutional system. The Court's jurisprudence on this matter lacks clear and predictable guidelines, making

it difficult to discern coherent doctrinal lines in the decision to limit or not the effects of a ruling of unconstitutionality. In contrast, the Court of Justice of the European Union has a solid and coherent body of doctrine concerning judgments that declare national regulations contrary to European Union Law. It would be desirable for the Spanish Constitutional Court to follow the approach of the Court of Justice.

Keywords

Constitutional Court. Ruling of unconstitutionality. Limitation of effects. Court of Justice of the European Union. Ruling that declare national regulations contrary to European Union Law.

Fecha de recepción: 31-07-2024/Fecha de aceptación: 19-08-2024

Cómo citar: Huelin Martínez de Velasco, J., Castelló Jordà, V. (2024). La limitación de los efectos en el tiempo de sentencias. Tribunal Constitucional *versus* Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 69-85.

SUMARIO

1. Introducción
2. La limitación de los efectos de sus sentencias «tributarias» por el Tribunal Constitucional
3. La limitación de los efectos de sus sentencias por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea
4. Conclusiones
5. Nota bibliográfica

1. Introducción

La sentencia del Tribunal Constitucional («STC») 182/2021, de 26 de octubre (ES:TC:2021:182), se hizo esperar. La comunidad jurídica la aguardaba expectante con la esperanza de que el máximo intérprete de la Constitución resolviera definitivamente el debate sobre las dudas albergadas en relación con la constitucionalidad del artículo 107 del Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales («TRLHL»), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo,¹ que regula la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana («IIVTNU»).

Su pronunciamiento parecía ya anunciado en el año 2017, en el que el Tribunal Constitucional dictó las sentencias 26/2017, de 16 de febrero (ES:TC:2017:26), 37/2017, de 1 de marzo (ES:TC:2017:37), y 59/2017, de 11 de mayo (ES:TC:2017:59).² Y ello pese al lenitivo aplicado por el Tribunal Supremo a partir de su sentencia de 9 de julio de 2018 (casación 6226/2017, ES:TS:2018:2499), fijando una jurisprudencia «minimalista»³ en interpretación de la STC 59/2017.

No obstante estar prácticamente anunciados el pronunciamiento de la STC 182/2021 y el sentido del fallo que incorpora, el Tribunal Constitucional no dejó de sorprender con su decisión. En primer lugar, por la atípica manera de comunicarla, mediante una nota de prensa (la núm. 99/2021) hecha pública el mismo día de la adopción del pronunciamiento, a través de la que dio a conocer la declaración de inconstitucionalidad de los apartados 1, segundo párrafo, 2.a) y 4 del artículo 107 TRLHL, indicando que contaba con varios votos particulares, y en la que avisaba que esa declaración lo sería en los términos del apartado b) del Fundamento de Derecho Sexto, cuyo contenido no facilitó en ese momento. En segundo lugar, por esos términos, los del Fundamento de Derecho Sexto, apartado b), que acotaron los efectos en el tiempo de la incondicional declaración de inconstitucionalidad que la sentencia contiene.

Así es, la STC 182/2021 no se limitó a dejar a salvo de los efectos de su declaración de inconstitucionalidad las situaciones que hubiesen alcanzado firmeza judicial o administrativa, sino también aquellas que denomina «consolidadas», esto es, las que en el día de adoptarse el pronunciamiento de inconstitucionalidad (26 de octubre de 2021), hecho público de la expresada singular forma,

1 BOE núm. 59, de 9 de marzo de 2004.

2 En las SSTC 26/2017 y 37/2017, el TC declaró que la regulación del IIVTNU por las normas de los territorios forales de Guipuzkoa y de Álava, respectivamente, eran contrarias al artículo 31.1 de la Constitución Española («CE») en la medida en que permitían gravar a quienes había sufrido minusvalías con ocasión de la transmisión de un bien en operaciones sujetas al impuesto, sometiendo a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica. En la STC 59/2017, llegó a igual desenlace en relación con la regulación estatal contenida en el TRLHL, de la que aquellas regulaciones forales eran reproducción.

3 Decimos «minimalista» porque la posición adoptada por el Tribunal Supremo le abocó a entretenerse a lo largo de muchos meses en fijar con detalle aquellos criterios que, sobre las pruebas y su valoración, permiten acreditar a un contribuyente la transmisión de su propiedad inmobiliaria «a pérdidas». Salvo error por nuestra parte, en la base de datos del CENDOJ aparecen 288 sentencias de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que tienen por objeto precisar el alcance de la STC 59/2017.

existiesen liquidaciones provisionales o definitivas del IIVTNU aún no impugnadas o autoliquidaciones cuya rectificación no hubiese sido solicitada todavía en dicho momento.

Esta limitación de efectos, de la que además se tuvo conocimiento mediante una filtración a los medios de comunicación del anunciado Fundamento de Derecho Sexto, no coincidía con la dicción de otra nota de prensa (la núm. 102/2021), publicada el 3 de noviembre,⁴ pero sería la que definitivamente aparecería en el texto de la sentencia colgado en el sitio Web del Tribunal Constitucional días después y finalmente en el publicado oficialmente en el BOE de 25 de noviembre de 2021: *«[n]o pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha»*.

La STC 182/2021 no ha sido la única que limita con el alcance expresado los efectos de su pronunciamiento de inconstitucionalidad. Con posterioridad han seguido la misma senda la STC 133/2022, de 25 de octubre (ES:TC:2022:133, FD 6º), que declaró inconstitucional el último inciso del apartado 4 del artículo 6 de la Ley del Parlamento de Canarias 11/1997,⁵ relativo al devengo y a la liquidación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en relación con determinadas obras de interés general para el suministro de energía eléctrica, y la STC 11/2024, de 28 de enero (ES:TC:2024:11, FD 4º), declaratoria de la inconstitucionalidad de determinados preceptos⁶ del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptaron medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.⁷ Estas dos últimas sentencias cuentan con sendos votos particulares del magistrado Enrique Arnaldo Alcubilla en los que discrepa rotundamente de la limitación de efectos de la declaración de inconstitucionalidad.

La peculiar forma seguida en los últimos tiempos por el Tribunal Constitucional para dar a conocer a la colectividad las decisiones que adopta, a través de notas de prensa, y, en particular, el alcance con el que limita sus efectos en el tiempo nos han hecho reflexionar sobre la evolución de los criterios aplicados por los jueces que ejercen la jurisdicción constitucional desde la sede de la calle

4 En cuyo quinto párrafo se lee que no pueden ser revisadas con fundamento en la sentencia *«aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto, que a la fecha de dictarse hayan sido decididas definitivamente con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme»*.

5 Ley de regulación del sector eléctrico canario (BOE núm. 21, de 24 de enero de 1998). La declaración de inconstitucionalidad afectó a la redacción de dicho precepto dada por la Ley del Parlamento de Canarias 2/2011 (BOE núm. 37, de 12 de febrero de 2011).

6 La disposición adicional decimoquinta y el artículo 3.Primer, apartados Uno y Dos, que dio nueva redacción al apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

7 BOE núm. 292, de 3 de diciembre de 2016.

Domenico Scarlatti de Madrid para acotar las consecuencias de las declaraciones de inconstitucionalidad de normas tributarias y comparar su práctica forense en este punto con la desarrollada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ante tesis semejantes.

2. La limitación de los efectos de sus sentencias «tributarias» por el Tribunal Constitucional

En lo que a nosotros se nos alcanza, sólo existe en el componente escrito de nuestro ordenamiento jurídico interno un precepto que discipline los efectos en el tiempo de una declaración de inconstitucionalidad. Se trata del artículo 40.Uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, de Tribunal Constitucional⁸ («LOTCT») conforme al que:

«Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en los casos de 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».

De esta previsión de Derecho positivo, cabe obtener dos primeras conclusiones: (i) no contiene ninguna habilitación al Tribunal Constitucional para limitar los efectos de sus declaraciones de inconstitucionalidad y (ii) es el Legislador el que establece la limitación, dejando a salvo únicamente las situaciones de firmeza judicial con fuerza de cosa juzgada, sin perjuicio de la aplicación *in bonam partem* en el ámbito sancionador, tanto penal como administrativo.

No obstante, el Tribunal Constitucional ha ido más allá de los términos del artículo 40.Uno LOTC. La primera vez en la que limitó los efectos de una de sus sentencias «tributarias» fue con ocasión de la STC 45/1989, de 20 de febrero (ES:TC:1989:45), relativa a la obligatoria sujeción conjunta de los cónyuges en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas («IRPF»). Ya en esta sentencia, en la que el Tribunal Constitucional reconoció que la LOTC no le faculta para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad que la declaración de inconstitucionalidad comporta (6º párrafo del FD 11º), fue más allá de lo que le habilitaba dicha Ley, considerando situaciones consolidadas no susceptibles de revisión no sólo las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también las establecidas mediante situaciones administrativas firmes (11º párrafo del FD 11º).

Para llegar a este puerto, no expresamente previsto en el artículo 40.Uno LOTC, el Tribunal Constitucional acudió a un valor constitucional de primer nivel, el de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), argumentando además, desde la perspectiva del principio de igualdad, que la exclusión de la limitación de las

8 BOE núm. 239, de 5 de octubre de 1979.

situaciones administrativas firmes entrañaría un inaceptable trato de disfavor, contrario al artículo 14 CE, para quien recurrió sin éxito ante los tribunales en contraste con quienes no instaron en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones declaradas inconstitucionales.

La STC 45/1989 terminaba añadiendo que la declaración de inconstitucionalidad tampoco podría fundamentar pretensión alguna de restitución en relación con los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración (último párrafo del FD 11º). Para explicar esta última limitación, precedente remoto de la acordada en la STC 182/2021 y en sus epígonos, el Tribunal Constitucional explicaba que *«[t]ambién 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»*.

Realmente, no se sabe bien qué quiso decir el Tribunal Constitucional con esta última frase o, al menos, a quienes firman estas líneas les cuesta entender el alcance de esta afirmación. Lo único que somos capaces de atisbar es que, para el Tribunal Constitucional, como los preceptos declarados inconstitucionales no son inmediatamente sustituidos por otros constitucionales, su nulidad *a radice* crea un vacío que permitiría reclamar a todos aquellos que, sin haber alcanzado una situación de firmeza administrativa, pudieran accionar bien impugnando las liquidaciones, bien solicitando la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes.

Si bien se mira, a la construcción del Tribunal Constitucional subyace, sin manifestarse *ad extra*, la preocupación por el «agujero» que pudiera originarse en las arcas públicas si se presentaran masivamente solicitudes de devolución de las sumas abonadas por los contribuyentes en aplicación de las normas declaradas inconstitucionales. Esta disimulada motivación está presente también, aunque con menor cautela, en la STC 182/2021.

Entre ambas, sin embargo, se han producido numerosos pronunciamientos de inconstitucionalidad de normas que afectan a los ingresos públicos, sin que sea posible decantar una línea coherente en lo que se refiere a la acotación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad. Un grupo de ellas los limitan, otros, sin embargo, no.

Entre las primeras se encuentran:

1. La STC 179/1994, de 16 de junio (ES:TC:1994:179), sobre el recurso a favor de las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación, que sigue la estela de la STC 45/1989 (FD 12º).
2. La STC 185/1995, de 14 de diciembre (ES:TC:1995:185), relativa a los precios públicos (FD 10º); esta sentencia, como la STC 45/1989, deja a salvo las situaciones de firmeza judicial y administrativa, y aquellas que hubieran sido consentidas a la fecha de publicación de la sentencia, pero no va más allá.
3. La STC 194/2000, de 19 de julio (ES:TC:2000:194), sobre las consecuencias tributarias de la comprobación de valores (FD 12º), que en la misma

línea considera susceptibles de ser revisadas las situaciones que, a la fecha de publicación de la sentencia, no hubiesen adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído en el momento de la publicación de la STC resolución judicial o administrativa firme.

4. La STC 289/2000, de 30 de noviembre (ES:TC:2000:289), relativa al impuesto balear sobre instalaciones que afecten al medio ambiente (FD 7º), que, invocando la STC 45/1989, se pronuncia en los mismos términos que la STC 194/2000.
5. La STC 234/2001, de 13 de diciembre (ES:TC:2001:234), sobre la retroactividad en los impuestos especiales de fabricación (FD 13º), que utiliza la misma fórmula que las dos anteriores.
6. La STC 137/2003, de 3 de julio (ES:TC:2003:137), atinente al impuesto sobre determinados medios de transporte en las Islas Canarias (FD 10º), que, apelando a la seguridad jurídica y al derecho de terceros que adquirieron sus vehículos soportando una tributación inferior a la que se hubiera producido aplicando los tipos anteriores a la reforma cuya inconstitucionalidad se declara en la sentencia, consideró insusceptibles de revisión las situaciones jurídico-tributarias producidas al amparo de la norma declara inconstitucional.
7. La STC 193/2004, de 4 de noviembre (ES:TC:2004:193), relativa a la baja en el impuesto sobre actividades económicas (FD 8º), en la misma línea que las SSTC 194/2000, 289/2000 y 234/2001.
8. La STC 189/2005, de 7 de julio (ES:TC:2005:189), relativa a la regulación de las ganancias patrimoniales en el IRPF (FD 9º): en la misma línea.
9. La STC 179/2006, de 13 de junio (ES:TC:2006:179), atinente al impuesto extremeño sobre instalaciones que afectan al medio ambiente (FD 11): en la misma línea.
10. La STC 295/2006, de 11 de octubre (ES:TC:22006:295), sobre imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF (FD 9º): en la misma línea.
11. La STC 161/2012, de 20 de septiembre (ES:TC:2012:161), relativa al impuesto andaluz sobre sucesiones (FD 7º), que, apelando al principio de seguridad jurídica, considera eficaz la declaración de inconstitucionalidad que contiene (de la valoración de los bienes inmuebles heredados con arreglo al aprecio realizado por una sociedad de tasación a efectos hipotecarios) únicamente pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con procedimientos judiciales o administrativos en los que aún no hubiera recaído resolución firme. Esta sentencia apela y reproduce la limitación de efectos contenida en las SSTC 54/2002, de 27 de febrero (ES:TC:2002:54) y 365/2006, de 21 de diciembre (ES:TC:2006:365), dictadas en procesos de inconstitucionalidad contra normas legales autonómicas en materia de urbanismo.
12. Las SSTC 196/2012, de 31 de octubre (ES:TC:2012:196, FD 5º), y 60/2013, de 13 de marzo (ES:TC:2013:60, FD 7º), atinentes al impuesto castellano-

manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, que realizan la limitación en los mismos términos que las SSTC 289/2000 (impuesto balear) y 179/2006 (impuesto extremeño): sólo son revisables las situaciones que no hubiesen adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía resolución administrativa o judicial firme.

13. La STC 197/2012, de 6 de noviembre (ES:TC:2012:197), sobre deducciones asturianas en el IRPF (FD 4º), que, sin mayor precisión, no permite revisar como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad las situaciones jurídico-tributarias producidas al amparo de la norma declarada inconstitucional.
14. La STC 110/2014, de 26 de junio (ES:TC:2014:110), relativa al impuesto navarro sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (FD 7º), que establece la misma limitación que las SSTC 289/2000 (impuesto balear sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente), 179/2006 (impuesto extremeño de la misma factura), 196/2012 y 60/2013 (impuesto castellano-manchego de igual nombre).
15. La STC 22/2015, de 16 de febrero (ES:TC:2015:22), sobre el ya citado impuesto extremeño (FD 5º), con las mismas limitaciones que las contenidas en las SSTC que acabamos de referenciar.
16. La STC 60/2015, de 18 de marzo (ES:TC:2015:60), atinente al impuesto valenciano sobre sucesiones (FD 6º), que trae a colación las limitaciones contenidas en las SSTC 54/2002 y 365/2006, relativas a normas autonómicas sobre urbanismo, y en la STC 161/2012, atinente al impuesto andaluz sobre sucesiones.
17. Las SSTC 227/2016, de 22 de diciembre (ES:TC:2016:227, FD 6º), y 55/2017, de 11 de mayo (ES:TC:2017:55, FD 5º), sobre tasas judiciales, en las que el Tribunal Constitucional declaró que no procedía la devolución de las cantidades pagadas por los justiciables en virtud de las tasas declaradas nulas, tanto en los procesos administrativos y judiciales finalizados por resolución firme, como en los no terminados, en los que la persona obligada al pago de las tasas las satisfizo sin impugnarla por impedirle el acceso a la jurisdicción o al recurso (artículo 24.1 CE), deviniendo con ello firme la liquidación de la exacción. Ambas sentencias se acogen al criterio de la STC 140/2016, de 21 de julio (ES:TC:2016:140), sobre la cuota variable de las tasas judiciales en aplicación a las personas jurídicas.
18. La STC 73/2017, de 8 de junio (ES:TC:2017:73), sobre la amnistía fiscal (FD 6º), que se limita a afirmar que la declaración de inconstitucionalidad no podrá permitir la revisión de situaciones jurídico tributarias firmes.
19. La STC 78/2020, de 1 de julio (ES:TC:2020:78), sobre los pagos fraccionados en el Impuesto sobre Sociedades (FD 6º), que acude a la clásica fórmula de la firmeza jurisdiccional y de las situaciones consolidadas en la vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma.

Por su parte, no limitaron los pronunciamientos de inconstitucionalidad las siguientes sentencias:

1. La STC 49/1995, de 16 de febrero (ES:TC:1995:49), relativa al impuesto balear sobre las loterías.
2. La STC 173/1996, de 31 de octubre (ES:TC:1996:173), relativa al gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego.
3. La STC 46/2000, de 14 de febrero (ES:TC:2000:46), atinente a la tributación de las ganancias irregulares en el IRPF.
4. La STC 96/2002, de 25 de abril (ES:TC:2002:96), sobre el crédito fiscal a los no residentes en el País Vasco en compensación a los beneficios fiscales a los que no pueden optar.
5. Las SSTC 63/2003, de 27 de marzo (ES:TC:2003:63), 102/2005, de 20 de abril (ES:TC:2005:102), 121/2005, de 10 de mayo (ES:TC:2005:121), 101/2009, de 27 de abril (ES:TC:2009:101), 116/2009, de 18 de mayo (ES:TC:2009:116), 146/2009, de 15 de junio (ES:TC:2009:146), 161/2009, de 29 de junio (ES:TC:2009:161), y 74/2010, de 18 de octubre (ES:TC:2010:74), relativas a las tarifas portuarias.
6. La STC 255/2004, de 22 de diciembre (ES:TC:2004:255), que trató la deducción de gastos salariales familiares en las actividades económicas a efectos del IRPF.
7. La STC 10/2005, de 20 de enero (ES:TC:2005:10), sobre exención de las Cajas de Ahorro en la Licencia Fiscal.
8. Las SSTC 111/2006, de 5 de abril (ES:TC:2006:111), y 113/2006, de 5 de abril (ES:TC:2006:113), relativas al presentador del documento en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (111/2006) y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (113/2006), así como a las limitaciones a la impugnación por parte de los obligados tributarios.
9. La STC 207/2013, de 19 de diciembre (ES:TC:2013:207), referida al impuesto navarro sobre bienes inmuebles.
10. La STC 202/2015, de 24 de septiembre (ES:TC:2015:202), relativa al impuesto asturiano sobre depósitos bancarios.
11. La STC 33/2016, de 18 de febrero (ES:TC:2016:33), cuyo objeto fue el impuesto gallego sobre sucesiones y donaciones.
12. La STC 203/2016, de 1 de diciembre (ES:TC:2016:203), sobre la estimación objetiva en el IRPF guipuzcoano.
13. La STC 94/2017, de 6 de julio (ES:TC:2017:94), relativa al impuesto catalán sobre la provisión de contenidos por los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas («impuesto sobre Internet»).
14. La STC 113/2017, de 16 de octubre (ES:TC:2017:113), sobre la estimación objetiva en el IRPF vizcaíno.

15. La STC 52/2018, de 10 de mayo (ES:TC:2018:52), que enjuició el impuesto castellano-manchego sobre donaciones.

Ninguna de estas sentencias, declaratorias de la inconstitucionalidad de los preceptos legales cuestionados, con el efecto de ser nulos de pleno Derecho de raíz, limitó los efectos de la declaración de inconstitucionalidad. Lo hicieron sin explicar por qué en estos casos concretos no procedía la limitación, mientras que en otros anteriores sí.

A la vista de las sentencias que acabamos de referenciar, no resulta fácil decantar unas líneas doctrinales claras y definidas del Tribunal Constitucional sobre la limitación de los efectos de sus pronunciamientos de inconstitucionalidad:

- (i) Salvo la referencia a las situaciones resueltas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, que tiene expreso anclaje normativo en el artículo 40.Uno LOTC, y las situaciones administrativas firmes, apelando a la seguridad jurídica que proclama el artículo 9.3 CE, no aparecen criterios homogéneos en la doctrina del Tribunal Constitucional.
- (ii) El Tribunal Constitucional se refiere indistintamente a «situaciones jurídico-tributarias producidas» (SSTC 137/2003 y 197/2012), a «actuaciones administrativas firmes» (STC 189/2005) o a «situaciones jurídico-tributarias firmes producidas» (STC 72/2017).
- (iii) En la tesitura de contestar qué se debe entender a estos efectos por «actuaciones administrativas firmes» o «situaciones jurídico-tributarias firmes», parece que debieran ser aquellas en las que, habiendo sido impugnadas en tiempo y forma, hubiese recaído resolución administrativa o judicial firme. Dicho en positivo, serían revisables en virtud de la declaración de inconstitucionalidad las situaciones impugnadas en tiempo y forma respecto de las que aún no hubiese recaído resolución administrativa o judicial firme al tiempo de adoptarse aquella.
- (iv) Pero no parece ser tal el entendimiento que, en todo caso, haya tenido el Tribunal Constitucional, porque, precisamente en la STC 182/2021, equipara a las situaciones de firmeza administrativa las que llama «consolidadas», esto es, aquellas en las que el día del pronunciamiento no hubieren sido impugnadas (en el caso de las liquidaciones) o solicitada su rectificación (en el caso de las autoliquidaciones), aunque en ese momento aún no hubiese transcurrido el plazo para presentar la impugnación o prescrito el previsto para pedir la rectificación.

Esta equiparación de las llamadas «situaciones consolidadas» a los supuestos de firmeza sólo tiene un precedente en la STC 45/1989, que en el último párrafo de su FD 11º aludía a estas situaciones con una frase que, tenemos que reconocer, no alcanzamos cabalmente a comprender: *«la nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno»*. Esta forma de expresarse, aun cuando la entendamos en sus estrictos términos, no da explicación suficiente de por qué la declaración de inconstitucionalidad se debe hacer sin que beneficie a los contribuyentes que

tienen aún vivo el plazo para recurrir las liquidaciones tributarias o cuyo plazo para pedir la rectificación de las autoliquidaciones a fin de obtener la devolución de ingresos indebidos aún no ha prescrito. ¿No está el Tribunal Constitucional, que como todo poder constituido se encuentra sometido a la Constitución (artículo 9.1), privando a los obligados tributarios de vías de recursos que les reconoce el Legislador?

En otras palabras, con la limitación de efectos contenida en la STC 182/2021, el Tribunal Constitucional hurta a los contribuyentes cauces impugnatorios, no caducados ni prescritos, para obtener la devolución de las sumas ingresadas en las arcas públicas en virtud de un tributo que ha juzgado inconstitucional. Con ello, parece situarse extramuros del sistema constitucional, incurriendo en una restricción indebida del derecho a obtener la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE), en la medida en que cierra a los ciudadanos vías de impugnación (para reparar los efectos derivados de la exacción de un tributo inconstitucional) que les reconoce el ordenamiento jurídico, creando un concepto jurídico nuevo, inexistente en nuestro sistema legal «infraconstitucional», el de «situaciones consolidadas», verdadera ficción difícilmente defendible desde la perspectiva legal y constitucional dada la extensión que de tal concepto establece el Tribunal Constitucional. En realidad, con la referencia a las «situaciones consolidadas», suprime derechos reconocidos en el ordenamiento y ejercitables por los interesados sin más limitaciones que las derivadas del cumplimiento de los plazos normativamente previstos.

Téngase en cuenta además que, en la disciplina legal de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por las lesiones padecidas a consecuencia de una ley declarada inconstitucional, el artículo 32.4 de la Ley 40/2015⁹ exige para poder ser reparado que el lesionado haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que causó el daño, siempre que se hubiese alegado la inconstitucionalidad de la norma que le da cobertura. El Tribunal Supremo¹⁰ viene negando el derecho a la reparación a aquellos reclamantes que en su momento no reaccionaron, interponiendo los correspondientes recursos, contra el acto de aplicación de la norma legal después declarada inconstitucional. ¿Cómo se va a dar cumplimiento a este requisito (cuya constitucionalidad puede ser más que dudosa) si el Tribunal Constitucional impide accionar al justiciable?

De otro lado, como subraya en su voto particular a la STC 11/2024 el magistrado disprepante, Arnaldo Alcubilla, con esa limitación de efectos se penaliza a los contribuyentes que cumplieron con la norma, confiando en su presunción de constitucionalidad, a los que no les era exigible una actitud beligerante o de desconfianza respecto de su aplicación. Parece que el Tribunal Constitucional quiere ciudadanos querulantes, que vivan bajo la sospecha permanente de que nuestros legisladores, al establecer no importa qué exacción fiscal, actúan en contra de la Norma Fundamental, debiendo impugnar todo acto administrativo de liquidación que les afecte con fundamento en la inconstitucionalidad de la

9 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE núm. 236, de 2 de octubre de 2015).

10 *Vid.*, entre las más recientes, la sentencia de 11 de julio de 2024 (casación 1010/2023, ES:TS:2024:3796, FD 5º) y las que en ella se citan.

disposición legal que le otorga cobertura, hasta obtener una resolución judicial firme desestimatoria de la pretensión. Una vez alcanzado ese frustrante resultado, deben retirarse a sus «cuarteles de invierno» y esperar pacientemente a que algún legitimado privilegiado haya interpuesto recurso de inconstitucionalidad contra la norma legal o que algún juez atento decida cuestionarla ante el Tribunal Constitucional.

El Tribunal Supremo tuvo la oportunidad de reconducir la situación en dos recursos de casación (los núms. 4701/2022 y 5181/2022), pero no lo ha hecho, fijando como criterio jurisprudencial en sendas sentencias de 10 de julio de 2023 (ES:TS:2023:3100 y ES:TS:2023:3294), con el telón de fondo de la limitación de efectos contenida en la STC 182/2021, que las liquidaciones tributarias no impugnadas al tiempo del pronunciamiento de dicha sentencia no pueden ser atacadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, sin que tampoco se pueda solicitar con ese fundamento la rectificación de las correspondientes autoliquidaciones.

Y lo más llamativo es que la STC 182/2021 acotó los efectos de su pronunciamiento de inconstitucionalidad con el indicado alcance cuando sus precedentes más directos [las SSTC 26/2017 (Guipuzkoa), 73/2017 (Álava) y 59/2017 (TRLHL), para situaciones de minusvalías] no limitaron los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contienen, y que la STC 126/2019 (para situaciones en que la plusvalía era absorbida en su totalidad por la cuota tributaria), lo hizo en el sentido clásico dejando a salvo las situaciones de firmeza, ya judicial, ya administrativa.

¿Por qué en unos casos sí y en otros no? Resulta imposible saberlo. Tal vez bajo estas decisiones se esconda, como ya hemos apuntado, una razón no explicada: la incidencia que en los ingresos y gastos públicos y en el cumplimiento de los objetivos de déficit pudiera tener en cada caso la no limitación. Presumiblemente sea así, pero el silencio del Tribunal Constitucional, que ha hurtado en este punto toda explicación en Derecho, se ha negado a dar luz, extendiendo un oscuro manto de sombra sobre la cuestión.

Por ello, sería deseable que el Tribunal Constitucional estableciera una línea firme de doctrina sobre la limitación de los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad, con criterios claros, previsibles y aprehensibles, como lleva años haciendo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

3. La limitación de los efectos de sus sentencias por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

La dimensión «temporal» de las sentencias del Tribunal de Justicia siempre ha revestido una importancia inusitada en la jurisprudencia comunitaria. El Tribunal de Justicia ha precisado el impacto en el tiempo de sus fallos, tanto al anular disposiciones de Derecho derivado (en los recursos directos o en las cuestiones prejudiciales de validez), como al declarar el incumplimiento de un Estado miembro o al solventar cuestiones prejudiciales de interpretación, proponiendo una exégesis del Derecho comunitario que descarte alguna norma nacional.

Como el Tribunal Constitucional, que cuenta con un precepto legal expreso (el artículo 40.Uno LOTC), el Tribunal de Justicia tiene también una previsión normativa –no tan directa– sobre la limitación de los efectos de sus pronunciamientos interpretativos o declaratorios de la oposición de una norma (nacional o del Derecho de la Unión) al ordenamiento jurídico de la propia Unión Europea. Se trata del artículo 264 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea («TFUE»), cuyo segundo párrafo permite al Tribunal de Justicia indicar, «*si lo estima necesario, aquellos efectos del acto declarado nulo que deban ser considerados como definitivos*».

Este precepto se refiere al recurso de anulación contra actos comunitarios, pero ha sido utilizado para reconocer al Tribunal de Justicia amplias facultades de apreciación con el fin de convalidar situaciones jurídicas que serían inválidas, por desprenderse de una norma anulada. El Tribunal de Justicia ha extendido este precepto a las normas nacionales desplazadas por la interpretación realizada en un reenvío prejudicial.¹¹

Con fundamento en tal precepto y, como el Tribunal Constitucional, apelando al principio de seguridad jurídica, el Tribunal de Justicia ha establecido un cuerpo de doctrina que cabe resumir en las siguientes proposiciones:¹²

- (i) Las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia en cuestiones prejudiciales de interpretación precisan el significado y el alcance con el que la norma en cuestión debió ser interpretada y aplicada desde su entrada en vigor.
- (ii) Siendo así, los jueces nacionales deben aplicarla con ese alcance, incluso a las relaciones jurídicas nacidas y consolidadas con anterioridad al pronunciamiento de la sentencia interpretativa por el Tribunal de Justicia.
- (iii) Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio de seguridad jurídica, limitar los efectos de sus sentencias, esto es, acotar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada para su aplicación a relaciones jurídicas establecidas con buena fe antes de su pronunciamiento.
- (iv) Para decidir sobre la limitación de los efectos de sus sentencias, el Tribunal de Justicia debe apreciar dos criterios esenciales: (a) la buena fe de los círculos interesados y (b) el riesgo de trastornos graves.
- (v) El Tribunal de Justicia aprecia el riesgo de trastornos graves con carácter muy excepcional.
- (vi) Aprecia que existe un riesgo de repercusiones económicas graves cuando, en particular, se han entablado de buena fe un gran número de relaciones jurídicas sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor, siendo patente que los ciudadanos y las autoridades

¹¹ Vid. las conclusiones presentadas por el abogado general Ruiz-Jarabo el 26 de marzo de 1998, en el asunto C-231/06, *Edis* (punto 16, EU:C:1998:134), en relación con el artículo 231 TCE.

¹² Vid. la sentencia de 27 de febrero de 2014, *Jordi Besora* (C-82/12, EU:C:2014:108, apartados 37 a 50), y las sentencias que en ella se citan.

nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones del Derecho de la Unión, incertidumbre a la que contribuyen eventualmente el comportamiento observado por otros Estados miembros o por la propia Comisión Europea.

- (vii) En cualquier caso, 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. Si no se entendiera así, las infracciones graves recibirían un trato más favorable, en la medida en que normalmente son las que pueden entrañar consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia en el tiempo basándose únicamente en consideraciones de este tipo redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que la normativa fiscal de la Unión confiere a los contribuyentes.
- (viii) El Tribunal de Justicia ha considerado que, para limitar los efectos de sus sentencias, deben concurrir ambos criterios (buena fe y riesgo grave de trastorno), de modo que, si no hay buena fe, no cabe limitar los efectos, aunque exista riesgo de graves repercusiones económicas.¹³

4. Conclusiones

Sería deseable que el Tribunal Constitucional hiciera el esfuerzo de establecer una línea firme de doctrina sobre la limitación de los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad, con criterios claros, previsibles y aprehensibles, como lleva años haciendo el Tribunal de Justicia en el ámbito jurisdiccional de su competencia.

El propio Tribunal Constitucional ha subrayado en la ya citada sentencia 126/2019 que *«el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige no sólo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida como expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho»* (último párrafo del FD 5º). Creemos que, en punto a la limitación de los efectos de sus sentencias declaratorias de inconstitucionalidad, a su pesar, el Tribunal Constitucional poco contribuye a la claridad, la certeza, la confianza y la previsibilidad que él mismo reclama. Todo ello, con un alto coste, pues en el camino quedan arrumbados derechos y legítimos intereses de los contribuyentes, mediante limitaciones de efectos que no sólo son muy discutibles en estrictos términos jurídicos, sino también desde una perspectiva de política constitucional.

¹³ En el caso *Transportes Jordi Besora*, el Tribunal de Justicia se negó a limitar los efectos de su pronunciamiento porque el Gobierno español y la Generalitat de Catalunya no actuaron de buena fe manteniendo en vigor durante un periodo superior a diez años un tributo declarado contrario al Derecho de la Unión Europea (apartado 45 de la sentencia de 27 de febrero de 2014, ya referenciada).

En todo ordenamiento jurídico, el resultado natural (y deseable) es que, quien se ve sometido a una exacción tributaria indebida, la recupere, resultando indemne. El Tribunal de Justicia no tiene la menor duda al respecto. Hoy es un principio general del Derecho de la Unión Europea, de creación pretoriana, que cuando un contribuyente ingresa en las arcas públicas de un Estado miembro sumas en virtud de un tributo declarado contrario al Derecho comunitario nace automáticamente en su patrimonio jurídico el derecho a la restitución de lo indebidamente pagado.¹⁴ Resulta indispensable que el máximo interprete de la Constitución haga lo propio, explicitando en su doctrina el derecho a quedar indemnes de los ciudadanos que se han visto forzados a afrontar pagos tributarios amparados en normas declaradas inconstitucionales, lo que le llevaría, como ha hecho el Tribunal de Justicia, a considerar que toda limitación de efectos de una sentencia de inconstitucionalidad se deba encarar como una excepción, sustentada en parámetros explicitados en la propia jurisprudencia, y que, como toda excepción en Derecho, ha de ser interpretada y aplicada con carácter restrictivo.

La máxima de que todo ciudadano que ha pagado un tributo contrario a la Constitución ha de quedar indemne es consecuencia natural del principio de legalidad que en nuestro sistema de convivencia proclama el artículo 9.3 CE. Bien es verdad que las exigencias que dicho principio impone se deben cohonestar con las inherentes a otro principio no menos central en la arquitectura constitucional: el de seguridad jurídica, plasmado en el mismo precepto de la Norma Fundamental. Cuanto más intensos sean los requerimientos de la legalidad, mayor flexibilidad se habrá de otorgar a la urdimbre de la seguridad jurídica. Por el contrario, si aquéllos se revelan de menor protección, esta última debe erigirse en un valladar. Desde luego, no se puede convertir la seguridad jurídica en un valor absoluto cuando se confronta con la legalidad, pues no hay mayor inseguridad que la originada por la injusticia o la manifiesta ilegalidad.

La seguridad jurídica, que invoca el Tribunal Constitucional como justificación para la limitación de los efectos de sus sentencias en los términos expuestos, debe ser atemperada cuando la legalidad que está en juego es la Norma Fundamental, que expresa los valores y principios que sustentan nuestro sistema de convivencia, entre ellos el de justicia. Como recuerda el magistrado Arnaldo Alcubilla en su voto particular, no cabe olvidar que la Constitución proclama la justicia como valor superior del ordenamiento jurídico (artículo 1.1) y determina que el sistema tributario debe ser justo (artículo 31.1), justicia tributaria que se pone en entredicho cuando se hace de peor condición a quienes no cuestionaron la aplicación de una norma tributaria, confiando en la corrección de la decisión del Legislador, frente a quienes optaron por su impugnación.

31 de julio de 2024

14 Por todas, pueden consultarse la sentencia 9 de noviembre de 1983, *San Giorgio* (C-199/82, EU:C:1983:318, apartado 12), y las que en ella se citan.

5. Nota bibliográfica

Campos Sánchez-Bordona, M. «La vinculación a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas» en *La fuerza vinculante de la jurisprudencia*. Estudios de Derecho Judicial, núm. 34 (2001).

Cudero Blas, J., y Huelin Martínez de Velasco, J. (2023), El Tribunal Supremo avala la limitación de efectos contenida en la STC 186/2021 ¿Un poder constituido no sujeto a la Constitución?: STS de 10 de julio de 2023 rec. núm. 4701/2022 y 5181/2022, *Revista Técnica Tributaria* (142), 231-241.

Huelin Martínez de Velasco, J. Nubarrones jurisprudenciales. Daños colaterales de la 'Saga Plusvalía Municipal' en *Taxlandia. Blog Fiscal y de Opinión Tributaria*. <https://www.politicafiscal.es/equipo/joaquin-huelin-martinez-de-velasco/nubarrones-jurisprudenciales-danos-colaterales-de-la-saga-plusvalia-municipal>. Marzo de 2022.

Ruiz Almendral, V. (2022). Los efectos variables de las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas tributarias y la imprevisibilidad de sus consecuencias, *Nueva fiscalidad* (2), 73-109.

Ruiz-Jarabo Colomer, D. «La fuerza vinculante de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas» en *Análisis de la jurisprudencia comunitaria en materia tributaria, contratos y medio ambiente*. Estudios de Derecho Judicial, num. 113 (2006).

