REVISTA DE

Administración Pública

F. A. CASTILLO BLANCO
Público y privado en la defensa del espacio urbano: hacia una necesaria revisión del sistema reaccional vigente

J. ORTEGA BERNARDO
Competencias, servicios públicos y actividad económica de los municipios

G. G. RUIZ ZAPATERO
Los efectos de las leyes tributarias inconstitucionales

169

Madrid
Enero/Abril
2006

ISSN: 0034-7639

ESTUDIOS
■
JURISPRUDENCIA
■
CRÓNICA ADMINISTRATIVA
■
BIBLIOGRAFÍA
■
DOCUMENTOS Y DICTÁMENES
■

Revista de Administración Pública
ISSN: 0034-7639, núm. 169,
Madrid, enero-abril (2006)

CENTRO DE ESTUDIOS POLÍTICOS Y CONSTITUCIONALES

Consejo de Redacción

Director:
EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA, *Universidad Complutense de Madrid*

Secretaria:
CARMEN CHINCHILLA MARÍN, *Universidad de Castilla-La Mancha*

José María Boquera Oliver, *Universidad de Valencia*
Antonio Carro Martínez, *Letrado de las Cortes Generales*
Manuel Francisco Clavero Arévalo, *Universidad de Sevilla*
León Cortiñas Peláez, *Universidad Nacional Autónoma de México*
Luis Cosculluela Montaner, *Universidad Complutense de Madrid*
Rafael Entrena Cuesta, *Universidad de Barcelona*
Tomás Ramón Fernández Rodríguez, *Universidad Complutense de Madrid*
Rafael Gómez-Ferrer Morant, *Universidad Complutense de Madrid*
Jesús González Pérez, *Universidad Complutense de Madrid*
Jesús Leguina Villa, *Universidad de Alcalá de Henares*
Ramón Martín Mateo, *Universidad de Alicante*
Lorenzo Martín-Retortillo Baquer, *Universidad Complutense de Madrid*
Luis Morell Ocaña, *Universidad Complutense de Madrid*
Alejandro Nieto García, *Universidad Complutense de Madrid*
José Ramón Parada Vázquez, *Universidad Nacional de Educación a Distancia*
Fernando Sainz Moreno, *Universidad Complutense de Madrid*
Juan Alfonso Santamaría Pastor, *Universidad Complutense de Madrid*
José Luis Villar Palasí, *Universidad Complutense de Madrid*

Declaración de interés público

«*Artículo único*. Se declara de "interés público" a la REVISTA DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, fundada en el año 1950 por el *Instituto de Estudios Políticos*, en consideración a los elevados méritos que concurren en dicha publicación, en la que se contienen importantes estudios monográficos de Derecho Político y Administrativo, tanto nacional como de Derecho comparado, de gran trascendencia doctrinal, con difusión del estudio de dichas materias, y realizando una labor formativa y vocacional muy valiosa, cuyos efectos en la esfera de la Administración Pública son una evidente realidad actual.»

(Orden del Ministerio de Información y Turismo de fecha 10 de mayo de 1961.)

El Centro de Estudios Políticos y Constitucionales no se identifica necesariamente con los juicios de los autores de esta Revista

LOS EFECTOS DE LAS LEYES TRIBUTARIAS INCONSTITUCIONALES

GUILLERMO G. RUIZ ZAPATERO*
Abogado
Garrigues Abogados y Asesores Tributarios

If the United States go beyond their powers, if they make a law which the Constitution does not authorize, it is void; and the judicial power, the national judges, who, to secure their impartiality, are to be made independent, will declare it to be void [Oliver Elsworth (1788)].

The power to tax involves the power to destroy [McCulloch v. Maryland 17 U.S. 316 (1819)].

I. INTRODUCCIÓN.—II. LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES TRIBUTARIAS.—III. LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO: ¿LA RESPONSABILIDAD DEL ESTADO LEGISLADOR COMO REMEDIO A LA INTANGIBILIDAD DE TRIBUTOS SIN COBERTURA CONSTITUCIONAL?: 1. *Límite legal de la responsabilidad del Estado legislador: el límite del proceso fenecido con fuerza de cosa juzgada.* 2. *La distinción entre la indemnización por responsabilidad y la acción de nulidad y devolución de ingresos indebidos.* 3. *La excepción o no del artículo 73 de la LJCA en los procedimientos de responsabilidad o revisión.*—IV. LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA SOBRE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y DEL TRIBUNAL SUPREMO: LA DOCTRINA PROSPECTIVA SOBRE LA DECLARACIÓN DE INEFICACIA DE LAS LEYES INCONSTITUCIONALES: 1. *La doctrina «prospectiva» según RUBIO LLORENTE y GARCÍA DE ENTERRÍA.* 2. *Las «técnicas» de la doctrina «prospectiva» según GARCÍA DE ENTERRÍA.* 3. *Recurso de amparo como «instrumento» de ejecución de sentencias del TC.* 4. *Nulidad o no de los actos liquidatorios del tributo creado por la ley declarada inconstitucional.* 5. *La situación en el Derecho comparado.*—V. LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE ESTADOS UNIDOS POSTERIOR A *CHEVRON OIL* (1971) NO SEGUIRÍA, EN GENERAL NI EN MATERIA TRIBUTARIA, LA LLAMADA DOCTRINA PROSPECTIVA: *La jurisprudencia prospectiva en materia penal.*—VI. LA LIMITACIÓN DE EFECTOS TEMPORALES DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES TRIBUTARIAS CONTENIDA EN LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL: SU NATURALEZA Y LÍMITES CONSTITUCIONALES Y TRIBUTARIOS.—VII. ¿TIENE EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL JURISDICCIÓN PARA LIMITAR, DIRECTA O INDIRECTAMENTE, EN LA SENTENCIA DE INCONSTITUCIONALIDAD LA UTILIZACIÓN FUTURA DE PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN DERIVADOS DE SU DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD?—VIII. ¿PUEDE CONSTITUCIONALMENTE DECLARARSE LA INTANGIBILIDAD DE «TRIBUTOS» SIN COBERTURA CONSTITUCIONAL Y LEGAL POR RAZONES DE SEGURIDAD JURÍDICA O DE OTRO TIPO?—IX. LOS EFECTOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO INTERNO DE LA DECLARACIÓN POR EL TJCE DE LA INCOMPATIBILIDAD ENTRE UNA DIRECTIVA Y UNA LEY TRIBUTARIA: SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS EN EL ASUNTO C-204/03, CONTRA EL REINO DE ESPAÑA, POR EL INCUMPLIMIENTO DE LA SEXTA DIRECTIVA COMO CONSECUENCIA DE LAS LIMITACIONES A LA DEDUCCIÓN DEL IVA INCLUIDAS EN LOS ARTÍCULOS 102 Y 104, APARTADO 2, NÚMERO 2.º, DE LA LEY 37/1992.—X. CONCLUSIONES.

---

* Las opiniones son exclusivamente atribuibles a su autor. Agradezco especialmente al profesor GARCÍA DE ENTERRÍA el ofrecimiento para la publicación del presente trabajo. La independencia, generosidad y ejemplar aceptación de la importancia vital de la controversia en los problemas jurídicos que el mismo representa sólo son un reflejo parcial de su verdadera talla. A él está, modestamente, dedicado.

RESUMEN

El Tribunal Constitucional español ha venido declarando, desde la STC 45/1989, que los *efectos* de la declaración de *inconstitucionalidad de leyes tributarias* pueden ser objeto de limitación y las situaciones creadas a su amparo no ser susceptibles de revisión, salvo que el contribuyente haya mantenido abiertas las vías de recurso contra los actos de aplicación. En el presente trabajo se argumenta que dicha limitación sería incompatible con el principio constitucional de legalidad tributaria y con las normas tributarias que regulan los procedimientos de revisión por *nulidad de pleno derecho* (art. 217 de la Ley General Tributaria). La misma conclusión resultaría aplicable cuando la *ley tributaria* fuera declarada *incompatible con una Directiva europea* por el TJCE, como sucede en el reciente caso de la STCE C-204/03. Quienes han defendido la *técnica prospectiva de anulación* seguida por el TC español invocaron también determinada jurisprudencia del *Tribunal Supremo americano*. Las sentencias del mismo citadas en este trabajo resultan, sin embargo, contrarias a dicho planteamiento y plenamente respetuosas de los efectos hacia el pasado de las declaraciones de inconstitucionalidad de leyes tributarias.

ABSTRACT

The *Spanish Constitutional Court* has followed, since the case decided by STC 45/1989, the opinion that its sentences declaring *unconstitutional and void* any *tax statute* should not produce any *effects* regarding payments made and not claimed for before its decision. Here, we argue that such limitation is in contradiction with our constitutional requirement that any tax should only be due when a valid statute so established it, and also with other provisions contained in our tax law. The same conclusion should in our opinion hold in cases where the tax statute was declared void by the *European Court of Justice* because of its contradiction with the European treaties and /or Directives. Some Spanish scholars have argued that the *prospectivity rule* followed by the Spain Constitutional Court was in agreement with cases decided by the *Supreme Court of the United States*. We review *tax cases* decided by such Court which clearly follow the opinion that both «selective prospectivity» and «pure prospectivity» are beyond the power of the Supreme Court.

I. INTRODUCCIÓN

Las sentencias del Tribunal Constitucional sobre la constitucionalidad o no de determinados tributos pueden considerarse como enjuiciamientos que toman como parámetro principal los derechos constitucionales de los ciudadanos. La inconstitucionalidad representaría la imposibilidad de mantener una situación tributaria que entraña la vulneración de derechos constitucionales de los ciudadanos, con independencia de las razones de «eficiencia» que justifiquen su mantenimiento, futuro o pasado. El legislador tributario decidiría con autonomía sobre la «eficiencia» en materia tributaria (contando con la información suministrada por sus electores), pero su límite constitucional vendría definido por los derechos constitucionales de los ciudadanos.

Una vez que los derechos de determinados ciudadanos son afirmados con la declaración de inconstitucionalidad, sin embargo, no le debería corresponder al Tribunal Constitucional limitar estos efec-

tos por razones de «eficiencia» o «seguridad». Dicho de otra forma, esta limitación exigiría sostener que el derecho constitucional no preexiste a su declaración por el Tribunal Constitucional. Pero si no preexiste, ¿en qué se basa la decisión de inconstitucionalidad?

En cualquier caso, no formaría parte de las funciones constitucionales del TC modular los efectos concretos de su declaración por razones de «eficiencia» u «oportunidad». Dicha función correspondería, en su caso, al legislador tributario, que es quien únicamente podría decidir sobre la «eficiencia», «seguridad» u «oportunidad».

Ésta sería la razón por la que, por ejemplo, el Tribunal Constitucional alemán ha admitido la «sustitución retroactiva de una disposición nula mediante una norma inatacable jurídicamente»[1].

En la STC 45/1989 (constitucionalidad de determinados artículos de la Ley del IRPF sobre tributación de los matrimonios), el Tribunal Constitucional, en un caso excepcional, decidió introducir una modulación de los efectos hacia el pasado de su declaración de inconstitucionalidad.

Los únicos «razonamientos» ofrecidos por la STC 45/1989 para la limitación son:

i) el principio de seguridad jurídica (art. 9.3.CE);
ii) 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 constitucionales».

Por otra parte, el Tribunal Constitucional ha mantenido en otras sentencias que la retroactividad tributaria no es *per se* contraria a la seguridad jurídica, cuando las normas tributarias despliegan sus efectos hacia el pasado en perjuicio del contribuyente[2]. ¿Por qué la «retroactividad» de los efectos favorables se opone a la seguridad jurídica cuando la retroactividad de los efectos de gravamen es compatible con la misma? ¿No debería el TC razonar *a pari* en ambos supuestos? ¿Qué precepto constitucional le autoriza a no a hacerlo así?

Parece que sólo su opinión. El supuesto trato de «disfavor» no sería tal porque resultaría tanto de la CE —art. 161.1.*a)*— como de la LOTC (art. 40.1), y el Tribunal Constitucional ha declarado *ad nauseam* que la desigualdad objetivamente fundada en la ley y en la Constitución no merece reproche constitucional alguno.

---

[1] G. RUIZ ZAPATERO, «Una propuesta de reconsideración de la retroactividad tributaria», *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 200, noviembre 1999, págs. 217-272.

[2] Ver los comentarios a las SSTC consideradas en el trabajo antes citado.

En realidad, lo que habría sucedido, en nuestra opinión, es que el Tribunal Constitucional en este caso ha complementado el juicio acerca de los derechos vulnerados con un juicio acerca de la «eficiencia» u «oportunidad» de su reparación[3].

Si se prescinde de consideraciones de «eficiencia», no sólo no habría ninguna «regla» que justificara la limitación en cuanto a los efectos pasados, sino que no habría ninguna regla de justicia invocable (la igualación en la ausencia de revisión de los efectos pasados para todos los que no recurrieron la medida y de los que obtuvieron pronunciamientos judiciales firmes contrarios no sólo no tendría apoyo legal, sino que igualaría situaciones objetivamente discriminadas por la ley para limitar los efectos de un derecho constitucional vulnerado).

II. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional: efectos de la declaración de inconstitucionalidad de leyes tributarias

Los efectos de las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de las leyes son los establecidos en los artículos 161.1.*a)* de la Constitución española y 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

En relación con los mismos, nuestra mejor doctrina[4] señaló oportunamente lo siguiente:

> «*Sabemos que el vicio de inconstitucionalidad es un vicio de nulidad plena y así lo declara el artículo 39.1.LOTC, lo cual quiere decir que los efectos de la declaración serán ex tunc y no ex nunc, esto es, referibles al momento en que la ley nula se dictó (…) esta nulidad retroactiva de una ley plantea problemas muy graves. Para eludirlos, porque así correspondía a su cuidada construcción técnica, el sistema austriaco-kelseniano calificó los vicios de inconstitucionalidad como de mera anulabilidad y redujo los efectos de la sentencia al momento ex nunc de su dictado equiparándola así a una derogación —sobre lo cual se ha basado su calificación como "acto*

[3] Este planteamiento, que, en nuestra opinión, es relevante pero que no desarrollamos aquí, está en el origen de un trabajo del autor precursor del actual: «¿Es posible tomar la Constitución en serio?: Los efectos favorables a los contribuyentes derivados de declaraciones de inconstitucionalidad de leyes tributarias y de procedimientos de revisión en materia tributaria», que puede consultarse libremente en la dirección *http://noticias.juridicas.com* (sección de artículos doctrinales «Fiscal y Financiero»)

[4] E. García de Enterría, *Curso de Derecho Administrativo*, I, Civitas, 5.ª ed., págs. 191-192.

de legislación negativa". Pero nuestro sistema no está montado sobre esas bases sino sobre las de una nulidad de pleno derecho de la Ley inconstitucionalidad, como es común en los demás sistemas de jurisdicción constitucional distintos del austriaco, ***lo que impide equiparar apreciación de la inconstitucionalidad y derogación legislativa en cuanto a su naturaleza.***

El art. 40 LOTC establece, por de pronto, un límite a los efectos retroactivos de la nulidad: ésta "no permitirá revisar procesos vencidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales", salvo en los supuestos de sentencias de imposición de penas o de sanciones administrativas si como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada resultase una exclusión de la responsabilidad o una reducción de la sanción, según el criterio común de la retroactividad de la norma penal más favorable (art. 24 CP).

Sin embargo, la polémica sentencia constitucional de 20 de febrero de 1989, dando un claro ejemplo de jurisprudencia prospectiva o pro futuro, ha equiparado a estos efectos a los procesos fenecidos por sentencias firmes las situaciones establecidas mediante actuaciones administrativas igualmente firmes e, incluso, los pagos ya realizados en virtud de las autoliquidaciones realizadas por los propios contribuyentes, limitando así los efectos de la inconstitucionalidad declarada».

Tal y como señala la doctrina, los efectos han sido declarados y «precisados» por la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional, principalmente en las sentencias siguientes[5]:

— *SSTC núm. 179/1985 (Pleno), de 19 de diciembre, y núm. 19/1987 (Pleno), de 17 de febrero.*

A ambas sentencias se refiere RUBIO LLORENTE[6] indicando que constituyen una solución diametralmente opuesta a la tendencia en el Derecho comparado a reducir al máximo la eficacia *ex tunc* frente a actos firmes. La primera de ellas (Ponente Magistrado Rubio Llorente) declaró la inconstitucionalidad de los artículos 8.º.1 y 9.º.1 de

[5] La enumeración no tiene pretensión de exhaustividad.

[6] F. RUBIO LLORENTE, «La jurisdicción constitucional como forma de creación de Derecho», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 22, enero-abril 1988, págs. 9-51.

la Ley 24/1983, que permitía a los Ayuntamientos fijar libremente recargos sobre la cuota del IRPF. La declaración de nulidad no contiene límite temporal o material alguno. El Real Decreto 1959/1986, de 29 de agosto, reguló el procedimiento para «proceder a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por los contribuyentes en concepto de recargo sobre el Impuesto sobre la Renta, correspondientes a los periodos impositivos de 1983 y 1984». Las citadas devoluciones se practicaron de oficio.

La segunda sentencia (Ponente Magistrado Díez-Picazo) declaró la inconstitucionalidad del artículo 13.1 de la Ley 24/1983, que facultaba a los Ayuntamientos para fijar libremente el tipo de gravamen de la Contribución Territorial Urbana y de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria. La declaración de nulidad no contiene límite temporal o material alguno. El Real Decreto-Ley 1/1987, de 10 de abril, y la Orden Ministerial de 11 de junio de 1987 regularon el procedimiento para la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por los contribuyentes en concepto de recargo sobre los citados impuestos correspondientes a los periodos impositivos de 1984, 1985 y 1986. Para hacer efectivas las citadas devoluciones se concedió un crédito extraordinario de 50.000 millones de pesetas, aplicables al concepto 861, «Concesión de préstamos a las Corporaciones Locales para hacer frente al cumplimiento de la sentencia del Tribunal Constitucional 19/1987, de 17 de febrero».

Ambas sentencias representan, por lo tanto, el primer precedente sobre la cuestión de los efectos de las leyes tributarias inconstitucionales, claramente contradicho después por la línea jurisprudencial iniciada en la STC 45/1989.

La existencia de dichas sentencias y los efectos concedidos a las mismas por normas reglamentarias y legales impiden considerar la existencia de una práctica constitucional contraria a los efectos de nulidad de pleno derecho de las sentencias de inconstitucionalidad de leyes tributarias, con independencia de la cuestión referente a las facultades constitucionales del propio Tribunal Constitucional al declarar los efectos de dicha inconstitucionalidad.

— *STC núm. 45/1989 (Pleno), de 20 de febrero.*

Esta sentencia declaró la inconstitucionalidad de determinados artículos de la Ley del IRPF referidos a la tributación de la unidad familiar:

> *«11. (...)*
>
> *La segunda de las mencionadas precisiones es la de que entre las situaciones consolidadas que han de consi-*

derarse 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 CE), 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».

— *STC núm. 173/1996 (Pleno), de 31 de octubre:*

«Declarar inconstitucional y nulo el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio»[7].

El caso se refiere a la Tasa sobre el Juego[8].

— *STC núm. 194/2000 (Pleno), de 19 de julio:*

«Declarar inconstitucional y nula la disposición adicional cuarta de la ***Ley 8/1989, de 13 de abril (RCL 1989, 835),*** *de Tasas y Precios Públicos y su reproducción en el art. 14.7 del Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Docu-*

---

[7] *«Lo anteriormente expuesto obliga a concluir que la norma cuestionada ha llevado a cabo, retroactivamente, un aumento de la deuda tributaria que puede calificarse de no previsible y carente de la suficiente justificación, lo que conduce a estimar que en este caso se ha producido una vulneración del principio de seguridad jurídica garantizado por el art. 9.3 de la Constitución».*

[8] G. RUIZ ZAPATERO, *ob. cit.*, págs. 249-256.

> *mentados, aprobado por* ***Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (RCL 1993, 2849)****»*[9].

El caso se refería a la liquidación como transmisión lucrativa, en determinados supuestos, de transmisiones onerosas sujetas al ITP.

— *STC núm. 289/2000 (Pleno), de 30 de noviembre:*

> *«Declarar la inconstitucionalidad y nulidad de la* ***Ley del Parlamento de las Islas Baleares 12/1991, de 20 de diciembre (RCL 1992, 287 y LIB 1991, 160),*** *reguladora del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente con los efectos señalados en el fundamento jurídico 6»*[10].

— *STC núm. 111/2001 (Sala Primera), de 7 de mayo (recurso de amparo):*

> *«Finalmente, es necesario hacer una última precisión, relativa al problema de si es posible trasladar la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad del art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, por el que se creó el referido gravamen complementario sobre la tasa fiscal del juego, declarada por nuestra* ***STC 173/1996, de 31 de octubre (RTC 1996, 173),*** *a los recursos de amparo que, como el presente, se fundan en la aplicación del mencionado precepto legal que reputan inconstitucional.*
>
> *Esta cuestión ha sido resuelta en la STC 159/1997, de 2 de octubre, anteriormente citada, donde dijimos que "ha de tenerse presente que en la STC 173/1996 la*

---

[9] «Antes de pronunciar el fallo a que el mismo conduce sólo nos resta precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad que lo integra. Pues bien, *al igual que en otras ocasiones, y por exigencia del principio de seguridad jurídica* (art. 9.3 CE), *conviene declarar que únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza al haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme sobre las mismas* (art. 40.1 LOTC)».

[10] «Llegados al fin de nuestro enjuiciamiento, antes de pronunciar el fallo sólo nos resta precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad que lo integra. Pues bien, *por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y siguiendo los precedentes sentados en supuestos que presentan rasgos similares al caso aquí enjuiciado* (por todas, *STC 45/1989 [RTC 1989, 45],* F. 11), *únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme*».

declaración de inconstitucionalidad del art. 38.2.2 de la Ley 5/1990 se produjo sólo con fundamento en la violación del principio de seguridad jurídica contenido en el art. 9.3 CE; y este principio, por imperativo de los arts. 53.2 CE y 41.1 LOTC, queda extramuros del proceso de amparo, como reiteradamente ha declarado este Tribunal ***(SSTC 165/1993 [RTC 1993, 165], 233/1993 [RTC 1993, 233] y 28/1994 [RTC 1994, 28],*** *entre otras)". En definitiva, la declaración de inconstitucionalidad que se contiene en la citada STC 173/1996 no permite revisar un proceso fenecido mediante sentencia judicial con fuerza de cosa juzgada en el que antes de dictarse aquella decisión se ha aplicado una ley luego declarada inconstitucional (STC 173/1996, de 31 de octubre, F. 7.b)».*

— *STC núm. 63/2003 (Pleno), de 27 de marzo:*

«Declarar la inconstitucionalidad del art. 9 y la disposición transitoria de la ***Ley 18/1985, de 1 de julio (RCL 1985, 1593, 2492),*** *que modifica la* ***Ley 1/1966, de 28 de enero (RCL 1966, 140),*** *sobre régimen financiero de los puertos y su nulidad, sólo en cuanto resulta aplicable a las concesiones administrativas por ocupación del dominio público, en los términos expuestos en el fundamento jurídico 8»*[11].

— *STC núm. 137/2003 (Pleno), de 3 de julio:*

«Estimar el recurso de inconstitucionalidad promovido por el Gobierno de Canarias contra el art. 34 del ***Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre (RCL 1995, 3525 y RCL 1996, 165),*** *sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera y, en su consecuencia, declararlo inconstitucional y nulo en todo lo*

---

[11] *«8. Es necesario, sin embargo, precisar el alcance concreto que debe atribuirse a dicha declaración. El art. 9 y la disposición transitoria de la* ***Ley 18/1985 (RCL 1985, 1593, 2492)*** *regulan el sistema de fijación tanto de las tarifas por sus servicios generales y específicos como de los "cánones por concesiones y autorizaciones administrativas". La cuestión planteada se refiere únicamente a estos últimos, de suerte que la declaración de inconstitucionalidad se proyecta sobre los preceptos cuestionados sólo en cuanto se refieren a los cánones por concesiones administrativas y no establecen, en relación con los mismos, criterios que circunscriban la decisión de los órganos administrativos que, conforme a dichos preceptos, deben fijar el "quantum" de la prestación».*

que se refiere a las Islas Canarias, con los efectos citados en el fundamento jurídico 10 de esta Sentencia»[12].

— *STC núm. 193/2004 (Pleno), de 4 de noviembre:*

«Estimar la cuestión de inconstitucionalidad y, en su virtud:

Declarar inconstitucional y nulo el art. 90.2 de la ***Ley 39/1988, de 28 de diciembre (RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851),*** *reguladora de las haciendas locales, en su redacción original, sólo en la medida en que excluye del prorrateo por trimestres de las cuotas del impuesto de actividades económicas los supuestos de baja por cese en el ejercicio de actividades económicas»*[13].

III. La jurisprudencia del Tribunal Supremo: ¿la responsabilidad del Estado legislador como remedio a la intangibilidad de tributos sin cobertura constitucional?

El contenido de la doctrina constitucional iniciada por la STC 45/1989 es, indirectamente al menos, responsable de la jurispruden-

---

[12] *«Ahora bien, dado que el precepto anulado daba nueva redacción al art. 70 de la* ***Ley 38/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150),*** *de impuestos especiales, previendo una reducción de los tipos de gravamen en el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, y esta redacción ha estado vigente hasta que ha sido sustituida por la que le ha dado la* ***Ley 21/2001, de 27 de diciembre (RCL 2001, 3245 y RCL 2002, 1318),*** *por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y ciudades con Estatuto de Autonomía, es preciso modular el alcance de esa declaración de inconstitucionalidad para atender adecuadamente a otros valores con trascendencia constitucional, como los derechos de los terceros que adquirieron sus vehículos soportando una tributación menor a la que se produciría de haberse aplicado los tipos de gravamen anteriores a la reforma operada por el precepto anulado. Por este motivo, conforme a las exigencias del principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3* ***CE [RCL 1978, 2836]****), debemos afirmar que las situaciones jurídico-tributarias producidas a su amparo no son susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la inconstitucionalidad que ahora declaramos».*

La STC, por tanto, mantiene los efectos pasados del tipo declarado inconstitucional. Parece evidente que la declaración de nulidad no hace recobrar su vigencia al precepto derogado por la norma declarada inconstitucional. ¿No es éste un caso típico en el que el resultado de la Sentencia requiere la intervención del legislador?

[13] *«8. Antes de pronunciar el fallo a que el mismo conduce sólo nos resta precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad que lo integra. Pues bien, al igual que en otras ocasiones, y por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3* ***CE [RCL 1978, 2836]****), procede declarar que únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza al haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme sobre las mismas (art. 40.1* ***LOTC [RCL 1979, 2383]; SSTC 45/1989, de 20 de febrero [RTC 1989, 45],*** *F. 11, y* ***54/2002, de 27 de febrero [RTC 2002, 54],*** *F. 9, entre otras)».*

cia del Tribunal Supremo sobre responsabilidad del Estado legislador (regulada en los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre) en materia tributaria.

Ello se aprecia, sin duda, en la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 2005:

> «*CUARTO: En nuestro sistema legal, quienes han tenido que satisfacer el gravamen complementario, impuesto por el precepto declarado inconstitucional, después de haber impugnado en vía administrativa y sede jurisdiccional dicho gravamen obteniendo sentencia firme que lo declara conforme a derecho, no tienen otra alternativa, en virtud de lo dispuesto por el artículo 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979 (RTC 1979, 2383), del Tribunal Constitucional, que ejercitar una acción por responsabilidad patrimonial, derivada del acto del legislador.*
>
> *Si no se hubieran impugnado jurisdiccionalmente las liquidaciones de dicho gravamen complementario, el interesado tiene a su alcance la vía de pedir, en cualquier momento, la revisión de tal acto nulo de pleno derecho, como prevé el mencionado artículo 102 de la Ley de Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246), y, simultánea o sucesivamente, de no tener éxito dicha revisión, está legitimado para exigir responsabilidad patrimonial derivada de actos del legislador, pero también puede utilizar directamente esta acción, ya que no cabe imponer a quien ha sufrido un daño antijurídico la vía previa de la revisión de disposiciones y actos nulos de pleno derecho, a fin de dejarlos sin efecto, y sólo subsidiariamente permitirle demandar la reparación o indemnización compensatoria por responsabilidad patrimonial, cuando son las propias Administraciones quienes deben proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno derecho de tales disposiciones o actos y el ciudadano descansa en la confianza legítima de que la actuación de los poderes públicos se ajusta a la Constitución (RCL 1978, 2836) y a las Leyes»* —STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6.ª) de 22 febrero 2005, RJ 2005\5687—.

El voto particular de la STS transcrita (del Magistrado Puente Prieto) hace un examen detallado de las cuestiones controvertidas, que repasamos brevemente a continuación.

1. *Límite legal de la responsabilidad del Estado legislador: el límite del proceso fenecido con fuerza de cosa juzgada*

El criterio mayoritario ha sostenido que el límite a la eficacia de las sentencias del Tribunal Constitucional contenido en el artículo 40.1 de la LOTC no es aplicable en el ámbito de la responsabilidad del Estado legislador.

Sobre esta cuestión, el voto particular discrepante opina lo siguiente:

> «*Fue el* ***29 de febrero del año 2000 (RJ 2000, 2730)*** *cuando se dicta la primera sentencia que encara la denominada responsabilidad del legislador que —no olvidemos desde el año 1987 venía ya residenciada en vía administrativa ante el Consejo de Ministros—,* ***con ocasión de exigencia de responsabilidad fundada, en este caso y por primera vez, en la declaración de inconstitucionalidad de una norma legal: concretamente el artículo 38.2.2 de la Ley 5/90 de 29 de junio (RCL 1990, 1337, 1628), sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria que creó el gravamen complementario sobre la tasa fiscal que gravaba los juegos de suerte, envite o azar. La citada sentencia parte de que "la acción de responsabilidad ejercitada es ajena al ámbito de la cosa juzgada"; que la exigencia de responsabilidad no altera el contenido del acto administrativo determinante de la liquidación el cual, se afirma que "sigue manteniendo todos sus efectos", entendiendo que la aplicación de la Ley inconstitucional así declarada por el Tribunal Constitucional supone la antijuridicidad del propio acto administrativo, por lo que concurren los requisitos exigidos por la Ley; y ello a pesar de que en el caso enjuiciado había existido un pronunciamiento previo con eficacia de cosa juzgada desestimatorio de la pretensión de anulación de la liquidación».***

Por lo tanto, la primera cuestión objeto de controversia es la de si la responsabilidad en el supuesto del artículo 40.1 LOTC (procesos fenecidos con fuerza de cosa juzgada) es legalmente exigible o no de conformidad con lo previsto en la normativa reguladora de la responsabilidad o, por el contrario, se trata de un supuesto de responsabilidad creado jurisprudencialmente por vía analógica.

Para ello hay que atender a la configuración legal de la responsabilidad por actos legislativos. El artículo 139.3 de la Ley 30/1992 (LRJPAC) dispone lo siguiente:

> «*Las Administraciones Públicas indemnizarán a los particulares por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos y que éstos no tengan el deber jurídico de soportar, cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dichos actos*».

Por consiguiente, la cuestión crucial es doble, la del deber jurídico de soportar o no el daño y la exigencia o no de que la indemnización venga contemplada en un acto legislativo.

En nuestra opinión, en el ámbito tributario el deber jurídico de soportar el daño de una sentencia firme anterior a la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal en que se fundó la misma está contenido, además de en el artículo 40.1 de la LOTC, en el artículo 213.3 de la LGT (anteriormente en el artículo 158 de la LGT). En una interpretación estricta, no cabría la acción de responsabilidad del artículo 139.3, ni tampoco el procedimiento de nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT. La jurisprudencia del TS, sin embargo, admite la responsabilidad en estos supuestos por entender que no puede haber deber jurídico de soportar el resultado tributario adverso de una ley inconstitucional y, adicionalmente, que la propia Ley 30/1992 puede entenderse como título habilitante para la obtención de la indemnización sin que resulte necesaria una ley específica en cada caso. En esta interpretación, la responsabilidad del artículo 139.3 sería un precepto especial respecto del artículo 213 de la LGT (que fija un límite infranqueable a los procedimientos administrativos de revisión) y no habría incompatibilidad entre ambos ni con el artículo 40.1 de la LOTC. El voto particular entiende lo contrario.

Nos parece que la interpretación del Tribunal Supremo no es incompatible con la regulación constitucional —art. 161.1.*a)* CE—, puesto que la indemnización no altera el valor de cosa juzgada, como tampoco lo altera la responsabilidad por el funcionamiento de la Administración de Justicia.

2. *La distinción entre la indemnización por responsabilidad y la acción de nulidad y devolución de ingresos indebidos*

Como ya hemos comprobado, la STS citada, aun admitiendo la distinción conceptual y legal entre ambas figuras, afirma que no es necesario recorrer primero la acción de nulidad y obtener un pronunciamiento desfavorable cuando la misma sea legalmente posible con arreglo a las normas reguladoras del procedimiento de revisión. Se admite así, por razones de economía procesal, una «fusión» de ambos procedimientos.

La principal diferencia entre ambos procedimientos sería, por tanto, el distinto régimen de prescripción de la acción (un año en la acción de responsabilidad y ningún plazo temporal en el procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho).

No puede excluirse, sin embargo, que la declaración de nulidad de pleno derecho no surta otros efectos que los correspondientes a la devolución del ingreso tributario, puesto que siempre produce la revisión y anulación del acto y la de todos los efectos asociados al mismo.

El voto particular, sin embargo, invoca la intangibilidad de los actos firmes, además de la de los procesos fenecidos con fuerza de cosa juzgada:

> «*El criterio de la sentencia parte —aunque en forma dubitativa puesto que también se ha venido afirmando que la nulidad derivada de la inconstitucionalidad de la norma legal comporta la nulidad del acto administrativo—, de que una cosa es la exigencia de responsabilidad y otra distinta la validez y eficacia del acto administrativo, porque entiende la Sala que cabe exigir la primera sin cuestionar la segunda o, lo que es lo mismo, que el reconocimiento de la responsabilidad —que no olvidemos que se postula sobre la base y con fundamento en la inconstitucionalidad de la norma aplicada— no afecta ni modifica al acto administrativo cuya validez y eficacia no se cuestionan*».

La opinión del voto particular es opuesta a la responsabilidad por la limitación de efectos temporales de las sentencias de inconstitucionalidad a partir de la STC 45/1989. Omite por completo, sin embargo, que dicha limitación temporal no se encuentra en la STC 173/1996 (que es aquella a cuyos efectos se refiere la sentencia del Tribunal Supremo). Y no se encuentra no por casualidad, sino porque el precepto tributario anulado fue declarado inconstitucional por vulneración del artículo 9.3 CE y, en concreto, del principio de

seguridad jurídica. Al intérprete constitucional, aunque no lo diga, le pareció que sería autocontradictorio limitar, por el principio de seguridad jurídica, los efectos pasados de una sentencia que declara la inconstitucionalidad de un precepto tributario por infracción del principio de seguridad jurídica.

3. *La excepción o no del artículo 73 de la LJCA en los procedimientos de responsabilidad o revisión*

El voto particular sostiene que el artículo 73 LJCA es aplicable incluso en los supuestos de leyes declaradas inconstitucionales, que equipara a las «disposiciones generales»:

> *«Por otro lado, los efectos de la declaración de nulidad de las disposiciones generales están recogidos, además, en el artículo 73 de la* ***Ley de esta Jurisdicción (RCL 1998, 1741)*** *que ordena que "las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias u actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente". El principio tiene su reflejo en lo dispuesto en el artículo 158 de la* ***Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490)*** *conforme al cual no serán en ningún caso revisables los actos administrativos confirmados por sentencia judicial firme; y ello es una reiteración de lo que es y ha constituido siempre un principio general de nuestro derecho administrativo, consagrado actualmente en el artículo 102 de la* ***Ley 30/1992 (RCL 1992, 2512, 2775 y RCL 1993, 246)*** *de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que previene la subsistencia de los actos firmes dictados en aplicación de la norma anulada.*
>
> ***Lo que en modo alguno dice el precepto es que quepa sustituir la declaración de nulidad del acto firme por la indemnización de daños y perjuicios, como se había venido sosteniendo en múltiples pronunciamientos hasta la fecha en supuestos similares*****».**

El artículo 73 LJCA, sin embargo, como ya hemos dicho, ni es un límite al artículo 217 de la LGT ni puede interpretarse en el sentido

de incluir entre las disposiciones generales a las leyes tributarias declaradas inconstitucionales. Por ello, y por las razones arriba invocadas, opinamos que la acción de nulidad de pleno derecho puede ejercitarse en relación con actos firmes y/o ingresos tributarios sin límite temporal alguno, e incluso en aquellos supuestos en que la sentencia de inconstitucionalidad pretenda limitar los efectos hacia el pasado de la misma.

En resumen, a pesar de no haber sido utilizada sólo con esa finalidad en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, la responsabilidad por actos del Estado legislador se ha declarado en relación con actos no anulados pero fundados en un precepto legal declarado inconstitucional, en relación con los cuales podría igualmente ejercitarse la acción de nulidad del artículo 217 LGT. La acción de responsabilidad ha servido, también, para sortear la limitación hacia el pasado de los efectos de las sentencias de inconstitucionalidad, aunque en este caso nos parece que podría igualmente utilizarse la acción de nulidad, pues la sentencia de inconstitucionalidad no puede modificar el régimen legal de la misma, ni con carácter general ni referido a los actos o situaciones afectados por una declaración de inconstitucionalidad. Si conceptualmente se hubiera mantenido una nítida distinción entre ambas situaciones, se habría evitado la confusión que parece imperar en este ámbito. El efecto de arrastre *(path dependence)* parece condicionar el juicio de la jurisprudencia en el sentido de admitir la posibilidad legal de que el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho resulte improcedente cuando una sentencia de inconstitucionalidad limita los efectos hacia el pasado de su declaración.

Un supuesto en relación con el cual nunca podría ejercitarse la acción de nulidad, pero sí la de responsabilidad, según la jurisprudencia de TS, es el de los procesos fenecidos con fuerza de cosa juzgada (art. 213.3 LGT).

IV. La doctrina administrativa sobre la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo: la doctrina prospectiva sobre la declaración de ineficacia de las leyes inconstitucionales

1. *La doctrina «prospectiva» según Rubio Llorente y García de Enterría*

La posición del que sería Ponente de la STC 45/1989 (Rubio Llorente) está contenida en su trabajo «La jurisdicción constitucional

como forma de creación de derecho», publicado con anterioridad a dicha sentencia[14]. En el mismo, el autor citado hace un detallado examen del Derecho comparado, del que nos parece especialmente importante destacar las valoraciones siguientes:

— En los Estados Unidos (...) la opción a favor de la *prospectivity* adoptada en *Linkletter v. Walter* (1965), y codificada en *Stovall v. Denno* (1967), dejaría al Tribunal Supremo una amplia libertad de acción.

— Los obstáculos (citando a FIELD) que en la práctica oponen los tribunales de dicho país a las acciones que persiguen la devolución de impuestos estatales por leyes inconstitucionales, frente a los cuales «as in so many other instances, effect is given to the invalid statute not directly but by making use of other established rules of law that seem at first thought to have no relation to the question of the effect of an invalid statute».

— La supuesta afirmación por el Tribunal Supremo americano del principio general de otorgar —frente a las aplicaciones no judiciales de las leyes inconstitucionales— preferencia a la seguridad, de manera que la invalidación de la ley no abre nuevas vías de impugnación frente a los actos de aplicación de la ley invalidada ni reabre las que por el transcurso del tiempo no son ya utilizables.

— El principio, con arreglo al artículo 79.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional alemán, de la inatacabilidad de todas las decisiones que fueran ya firmes y la prohibición de acciones basadas en el enriquecimiento ilícito.

— La invocación de la disposición transitoria 2.ª.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional español como 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».

— La solución inicial diametralmente opuesta adoptada por el Tribunal Constitucional en la STC 179/1985, derivada, según el autor, «de un entendimiento muy radical del principio de la eficacia *ex tunc*».

Nos vamos a centrar, a continuación, en la posición defendida por GARCÍA DE ENTERRÍA, tanto en su trabajo «Un paso importante para el desarrollo de nuestra jurisprudencia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes inconstitu-

[14] *Ob. cit.*, págs. 47-48.

cionales»[15] como en el posterior «Sobre la responsabilidad patrimonial del Estado como autor de una ley declarada inconstitucional»[16].

Según el citado autor, la STC 45/1989, sobre inconstitucionalidad del sistema de liquidación conjunta del Impuesto sobre la Renta de la «unidad familiar matrimonial», se habría acogido en su Fundamento undécimo a la doctrina de la llamada —por el Tribunal Supremo americano— «prospectividad» del fallo (efectos a partir de la fecha de éste), frente a la tradición de la retroactividad de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una ley (la sentencia «descubre» un vicio originario en la Ley que la da por nula o inexistente desde su origen, lo que permite revisar todas las aplicaciones pasadas de la misma).

Se reconoce, expresamente, sin embargo, algo que no es baladí:

> «*La única cita que el Fundamento 11.º hace de ese artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional es para añadir a los límites de la nulidad de las disposiciones, sobre los que los el artículo precisa, Sentencias con fuerza de cosa juzgada los actos administrativos firmes e incluso los pagos hechos en virtud de autoliquidación tributaria realizada por los contribuyentes, en donde no hay ya siquiera acto administrativo alguno.* ***Esta adición ya no se basa en ley alguna, salvo una invocación general al principio de seguridad jurídica establecido en el artículo 9.3 de la Constitución, sino en su propia voluntad explícita, que antes se ha reservado al decir que su propia Ley Orgánica "deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance [de la nulidad] en cada caso" (...)».***

A la hora, sin embargo, de juzgar y fundamentar el fallo, después de reiterar la «ausencia de apoyo normativo explícito», se invoca la jurisprudencia del Tribunal Supremo americano, del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (sentencia *Defrenne,* de 8 de abril de 1976) y del Tribunal Europeo de los Derechos Humanos (sentencia *Mark*, de 13 de junio de 1979). Dichas jurisprudencias habrían renunciado a buscar una explicación en una construcción abstracta y se han remitido directamente a una estimación ponderada, según las circunstancias de cada caso, de las consecuencias indeseables de la retroactividad:

---

[15] E. García de Enterría, *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 61.

[16] E. García de Enterría, *La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el Derecho Español,* Thomson-Civitas, 2005, págs. 221-288.

> «*Una revisión retroactiva de varios millones de liquidaciones fiscales del Impuesto sobre la Renta, en el caso mejor reducidas a los cinco años no cubiertos por la prescripción, hubiera bloqueado a la Administración tributaria durante años probablemente y puesto, además, en serio trance al Tesoro Público; los contribuyentes no ahorrarían nada, no obstante, pues la Hacienda tendría que poner en marcha nuevos tributos para cubrir esa sangría; al final, el rigor del purismo dogmático sólo habría servido para producir un inmenso desorden*».

En apoyo de la fundamentación invocada se cita, además, incidentalmente un trabajo de FIELD[17], según el cual «*no hay tradición en los Estados Unidos de que los impuestos ilegalmente obtenidos deban ser reintegrados o devueltos y el Derecho ha hecho solo progresos torpemente para que aparezca tal exigencia*».

Frente a los «críticos» de la doctrina «prospectiva», GARCÍA DE ENTERRÍA señaló inicialmente lo siguiente:

1) Que la técnica de la anulación prospectiva se ha desarrollado en la jurisprudencia para resolver un problema específico del control judicial de las leyes: la privación de soporte a innumerables actos jurídicos a causa de una infracción tardíamente descubierta.

La solución al problema del *summum ius summa inuria* debería venir, no obstante, de las propias «técnicas jurídicas» y no sería nunca una solución política.

2) Que la doctrina americana (MISHKIN, WELLINGTON, MILLER) ha señalado que si no se admitiese el pronunciamiento prospectivo no se declararía la inconstitucionalidad de un gran número de normas.

La técnica prospectiva permitiría los «ajustes sucesivos» sin convulsiones jurídicas.

3) La discriminación por la ausencia de aplicación retroactiva a quienes no tuvieron la misma fortuna que quien ve finalmente reconocida su pretensión de inconstitucionalidad —planteada en su *dissent* a la sentencia *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618 (1965), por los jueces Black y Douglas— sería peculiar de toda innovación legislativa: siempre existirá una diferencia entre aquel a quien se aplicó el viejo Derecho y quien se encuentra sometido al nuevo[18].

---

[17] Oliver F. FIELD, *The effect of an unconstitutional statute*, New York, 1971.

[18] En el mismo sentido se cita la opinión del Chief Justice Warren en *Stovall*: «resulta desigualdad, se arguye, de la aplicación de los resultados derivados de la nueva regla [establecida por la sentencia prospectiva]. Pero nosotros vemos el hecho de que las partes interesadas tengan posibilidades distintas de ser beneficiarias como un coste insignificante para apoyar los profundos principios de este tipo de decisión».

4) Respecto de la STC 45/1989, específicamente se señala que podría discutirse «*si ha sido el más adecuado el sistema adoptado para descargar de los efectos invalidatorios la actuación cumplida antes del fallo en aplicación de los preceptos declarados por éste inconstitucionales*». Y oportunamente se indica que entre la «actuación cumplida» encontrarían amparo en la STC 451/1989 sanciones giradas sobre cuotas inconstitucionales que tendrían, por ello, efecto retroactivo (art. 25 de la CE), o, mejor dicho, que no se beneficiarían indebidamente de lo establecido en el artículo 40.1 de la LOTC incluso respecto de los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada: «*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, resulta una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad*».

5) Por último, se indica, sin que podamos compartir la conclusión[19], que el problema anterior «*no existiría siquiera si, con la resolución con que lo han hecho sus predecesores es la justicia constitucional e internacional, la sentencia se hubiera limitado a definir sus efectos a partir de su fecha, sin más precisiones, dando por válida la legislación por él anulada hasta ese momento. Hubiera sido la técnica más simple con menos efectos derivativos no deseados, de la técnica prospectiva pura*».

2. *Las «técnicas» de la doctrina «prospectiva» según García de Enterría*

Más recientemente[20], el mismo autor se ha ocupado, con más detalle y con la perspectiva de la jurisprudencia adicional del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo español arriba indicada, de la misma cuestión en su vertiente «técnica».

---

[19] La jurisprudencia del Tribunal Supremo americano que más adelante examinamos no es compatible con la técnica prospectiva. Tampoco nos parece posible conciliar este planteamiento con la admisión de que nuestro sistema de revisión constitucional no sigue el modelo austriaco-kelseniano.

[20] E. García de Enterría, «Sobre la responsabilidad patrimonial del Estado como autor de una ley declarada inconstitucional», *ob. cit.*, págs. 248-288.

3. *Recurso de amparo como «instrumento» de ejecución de sentencias del TC*

Desde el punto de vista procedimental, la cuestión se refiere a la interposición de recursos de amparo cuando la vía de recurso se ha mantenido abierta y existe un fallo último contradictorio con la STC que declara la inconstitucionalidad de la ley.

El autor se declara decidido partidario de esta vía y cita otros autores[21] que defienden el mismo planteamiento.

Sin embargo, la realidad es que el propio TC en sus últimas sentencias ha denegado los amparos solicitados.

Por tanto, nos encontraríamos aquí con un efecto indeseado de la doctrina «prospectiva» de forma que la STC sólo desplegaría sus efectos en relación con cualquier actuación iniciada con posterioridad a su publicación, en la línea propugnada de la «innovación» legislativa de carácter negativo.

Vinculada a esta cuestión, pero no abordada más que formalmente por la jurisprudencia del TC, se encuentra aquella en que la ley fue declarada inconstitucional por infracción de un artículo de la CE no susceptible de ser invocado a efectos del amparo constitucional (por ejemplo, art. 9.3 CE).

4. *Nulidad o no de los actos liquidatorios del tributo creado por la ley declarada inconstitucional*

Ésta es, en nuestra opinión, la cuestión capital relacionada con los efectos de una ley tributaria declarada inconstitucional.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre responsabilidad patrimonial del Estado legislador la cita a veces, pero, sin embargo, es un *obiter dicta* de sus fallos, en la medida en que la responsabilidad patrimonial no tiene como requisito legal dicha nulidad (art. 139.3 de la LRJPAC). Frente a la «retórica de la nulidad», García de Enterría cita la opinión de Jiménez Campo:

> *«Éste es, a mi juicio, el sistema de la Constitución y de la LOTC, en el que no existe otra "retroactividad" del fallo anulatorio que la establecida en el último inciso del art. 40.1 de la citada Ley Orgánica. Si las cosas, pese a la sencillez de estas reglas se han ensombrecido un tanto*

[21] J. Jiménez Campo, «Qué hacer con la Ley inconstitucional», en el volumen colectivo *La Sentencia sobre la constitucionalidad de la Ley*, Madrid, 1997, págs. 15-79.

> *ello se debe a la pervivencia de algunas imágenes ilusorias sobre la idea misma de "nulidad" (quod nullum est, nullum producit effectum) y también, o principalmente, al empleo retórico por parte de todos —tribunal incluido— de nociones asociadas a una visión casi mítica del vicio de inconstitucionalidad como vicio "originario" y de la potestad de anular como poder taumatúrgico hacia el pasado: invalidez ex origina (SSTC 14/81/4 y 85/2) y efectos ex tunc de la declaración de nulidad (STC 171/8512). Empleo retórico, digo, porque nunca el propio tribunal ha extraído consecuencia jurídica alguna de tales declaraciones —en rigor impracticables—*».

En opinión de García de Enterría[22], además:

1) No es exacto, sin más, que, ateniéndose al régimen legal vigente, haya que considerar actos nulos de pleno derecho los que han aplicado una ley inconstitucional antes de que se declarase tal. Los actos administrativos nulos son los enumerados en el artículo 62 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común: ese supuesto no figura en la lista, simplemente; con lo que entra en aplicación lo que dispone, sin equívoco, el artículo 63.1 de la propia Ley:

> «*son anulables los actos de la Administración que incurren en cualquier [otra] infracción del ordenamiento jurídico*».

2) Tanto la propia Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, artículo 102.4, como la Ley de la jurisdicción contencioso-administrativo, artículo 73, declaran expresamente que cuando se anula en vía administrativa o contencioso-administrativa una disposición administrativa (teniendo en cuenta que lo normal será que esa nulidad sea debida a la infracción de la Constitución o de las leyes), la resolución que así lo acuerde o la sentencia que lo declare «no afectará por sí misma a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que la hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales».

Puede decirse, reitera García de Enterría, que «en el Derecho Administrativo es una regla general pacífica[23] que la anulación de

---

[22] *Ob. cit.*, págs. 265-266.

[23] Se menciona, no obstante, la posición contraria de un sector de la doctrina (Gómez-Ferrer, Beladiez Rojo) en los trabajos que se indican (*ob. cit.*, pág. 269), indicando que, con arreglo a la misma y al artículo 73 de la LJCA, sería en todo caso necesario «un procedimiento posterior de revisión de oficio».

una norma en cuya aplicación se hayan dictado actos administrativos firmes no determina la nulidad de dichos actos, regla que virtualmente viene a reproducir la jurisprudencia constitucional».

3) La ineficacia de actos aplicativos de leyes tributarias inconstitucionales «no se extiende en modo alguno a enervar o revocar las titularidades legítimas que han podido ganarse por cualquier sujeto de Derecho, por usucapión o prescripción».

En concreto, además, se indica que:

> «*La sentencia de inconstitucionalidad de la Ley tributaria se produce seis años después del cobro del tributo por la Administración, tiempo en el cual ésta ha usucapido el derecho a retener su importe por transcurso del plazo legal de devolución de ingresos indebidos, que es de cuatro años*».

Y se justifica el resultado en la forma siguiente:

> «*Las afirmaciones de retroactividad radical y absoluta de un acto jurídico suelen olvidar esa posibilidad de que se produzca una consolidación de la titularidad inicialmente inválida en una titularidad generada por prescripción (...). No existen superanulidades teóricas —o retóricas— capaces de afectar a esa exigencia elemental de la seguridad jurídica. No se comprende por qué tendría que ocurrir otra cosa cuando el (largo) poseedor es la Administración.*
>
> *La doctrina, utilizada por la jurisprudencia que estamos censurando, que pretende apoyarse en el principio de la actio nata, como si ésta no resultara afectada por la virtualidad de títulos contrarios, y que intenta así neutralizar y purgar cualquier efecto de una larga posesión legitimadora por la vía de la usucapión (tal como está regulada a propósito de las deudas y pagos tributarios) de la situación existente, resulta objetivamente insostenible*».

5. *La situación en el Derecho comparado*

García de Enterría sigue manteniendo[24] que nuestro sistema de control de la constitucionalidad de las leyes no es el austriaco-kelse-

[24] *Ob. cit.,* págs 278 y ss.

niano (efectos *ex nunc*), sino el seguido por la *judicial review* (efectos *ex tunc*), que parte del principio de que la contradicción entre la Constitución y la ley es un vicio originario de ésta que determina su invalidez.

En consecuencia, «la técnica de la retroactividad de la invalidez de una ley deja sin efecto los actos o negocios jurídicos que se produjeran mientras que dicha ley fue considerada válida», pero, sin embargo, la misma pondría como límites los antes señalados (inexistencia de nulidad, respeto de los actos firmes y de la posesión ganada por prescripción).

Esta situación no sería discordante con la que se da en el Derecho comparado, y en especial con el sistema aplicable en los Estados Unidos.

En éste, el más antiguo, sería posible apreciar, según García de Enterría, dos periodos distintos: «uno el que se aplica desde el origen de la "judicial review"; otro, el consolidado en el último tercio del siglo XX».

En el primer periodo, que se inicia con la sentencia *Marbury v. Madison,* de 1803, rige el principio de la denominada teoría de la nulidad de origen *(void ab initio theory),* que implica que los efectos de la constatación de inconstitucionalidad de la ley se aplicarían retroactivamente. Con arreglo a dicha retroactividad, «las relaciones constituidas por aplicación de la ley inconstitucional quedaron anuladas, si no se hubieran consolidado por cualquier título legal sin tacha de inconstitucionalidad»[25].

Sin embargo, en el segundo periodo (que dataría de la segunda mitad del siglo XX), en opinión de García de Enterría, se habría «corregido sustancialmente la doctrina de la retroactividad absoluta de los efectos de las sentencias de inconstitucionalidad», introduciendo la doctrina llamada «prospectiva».

Adicionalmente, el autor indica que «aun bajo el dogma de la absoluta retroactividad de las sentencias de inconstitucionalidad de una ley, de ese principio se excluyeron, precisamente, las sentencias que anulaban leyes tributarias. Nada menos que en 1835, la Corte Suprema estableció (sentencia Elliot) el criterio de que no debe devolverse el importe de los impuestos que se cobraron por una ley luego declarada inconstitucional por dos razones: porque esto causaría un *disrupt* (una muy grave alteración) en las finanzas del Gobierno y porque el contribuyente ha recibido ventajas de su pago bajo la forma de obras y servicios públicos realizados con esas finanzas».

Dejando al margen, porque es legal y conceptualmente indepen-

[25] *Ob. cit.,* pág. 281.

diente y tampoco constituye el objeto de este trabajo, el juicio de García de Enterría sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de responsabilidad del Estado legislador por leyes tributarias inconstitucionales, en nuestra opinión, y por lo que se refiere a los efectos de las leyes tributarias inconstitucionales, la posición de tan respetado autor plantearía las cuestiones siguientes:

1) La de los límites constitucionales a la fijación de efectos de sus sentencias por el Tribunal Constitucional. El Tribunal Constitucional, como órgano jurisdiccional, es sólo intérprete supremo de la Constitución (art. 1.1 LOTC) y carece de las facultades normativas o legales para «modular» los efectos de sus juicios sobre la constitucionalidad de las leyes. El artículo 164.1 CE establece que sus sentencias «que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos».

Resultaría incompatible con la división constitucional de poderes y con su condición de intérprete constitucional que el Tribunal Constitucional «decidiera» sobre los efectos de sus declaraciones de inconstitucionalidad.

Ni la Constitución ni la LOTC no le «dejan» al TC la determinación de los efectos de su fallo estimatorio.

El caso resuelto por la STC 45/1989 planteaba cuestiones difícilmente repetibles, pero la jurisprudencia posterior que lo ha seguido ha convertido la excepción en regla.

2) En especial y en materia tributaria, el TC no puede, por las razones indicadas, limitar o desconocer, aquí sí *pro futuro,* los efectos que se derivan de normas tributarias en vigor y que se refieren a los procedimientos de revisión en materia tributaria (art. 216 de la Ley 58/2003, General Tributaria).

Su desconocimiento o limitación atribuiría al TC una facultad legislativa incompatible con la Constitución.

3) Los tributos exigidos en virtud de leyes declaradas inconstitucionales constituyen supuestos de nulidad de pleno derecho con arreglo al artículo 217 de la Ley 58/2003, General Tributaria. La declaración de dicha nulidad no tiene, a diferencia de la declaración de lesividad y de la revocación, ningún límite temporal.

4) La nulidad de pleno derecho anterior no es una «supernulidad» o «nulidad retórica», pero tampoco estaría afectada por la prescripción en la forma que se pretende.

La Administración tributaria no puede adquirir por prescripción el derecho al cobro de tributos declarados inconstitucionales.

Si la nulidad del artículo 217 LGT fundamenta una devolución de ingreso indebido (art. 221.3 LGT) y dicha acción no está sujeta a plazo temporal, tampoco puede invocarse la prescripción de la acción de nulidad y del derecho a la devolución en contra de la misma.

Siguiendo el razonamiento sobre la inexistencia de «supernulidades», tampoco cabe pretender prescripciones no amparadas por la ley tributaria o civil.

Los artículos 1955 y 464 CC no facultan a la Administración tributaria para «retener» o «adquirir» un tributo ilegal. El artículo 1955 CC se remite, en cuanto «*al derecho del dueño para reivindicar la cosa mueble (…) de que hubiese sido privado ilegalmente*», al artículo 464 CC. Éste, a su vez, establece que fuera de los casos en él contemplados (venta pública, cosas empeñadas y adquiridas en Bolsa, feria o mercado —ninguno de los cuales ampara a la Administración tributaria—), y no obstante la posesión contraria, el propietario privado ilegalmente podrá reivindicarla de quien la posea.

Tampoco parece que la *actio nata* (art. 1969 CC) sea «insostenible», puesto que la acción de reintegro (reivindicatoria) como tal sólo puede «ejercitarse» a partir de la declaración de inconstitucionalidad. Los límites a la revisión del artículo 106 de la LRJPAC no son aplicables en materia tributaria como consecuencia del apartado 2 de la Disposición Adicional Quinta de dicha Ley:

> «*la revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma*».

5) El artículo 73 de la LJCA no es aplicable a los tributos exigidos en virtud de leyes tributarias inconstitucionales.

La diferencia entre ambos supuestos es insalvable. El tributo inconstitucional infringe directamente el artículo 31.1 CE. No resulta posible atribuir los efectos de dicho artículo 73 LJCA a una situación que no puede ser declarada por dicha jurisdicción, sino sólo por la jurisdicción constitucional.

6) No existe ningún precepto constitucional que pueda justificar la «retención» o «aplicación» por la Administración tributaria de tributos sin cobertura legal.

Las sentencias del TC han venido invocando el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE.

En materia tributaria, sin embargo, la seguridad jurídica lo que requeriría es el respeto del principio constitucional de legalidad tributaria, si es que hay que asignar al mismo un significado constitucional. ¿Cuál sería ese significado si en cualquier caso se puede contar con la «consolidación» de los efectos de leyes tributarias inconstitucionales?

Puede haber casos excepcionales, pero si existe un límite constitucional a los tributos ilegales, el mismo sólo puede imponerse exigiendo a la Administración tributaria la devolución de lo que carece de título legal. La técnica «prospectiva» en materia tributaria se convierte en un ejercicio «académico» y nomofiláctico que no coloca a los órganos constitucionales frente a su responsabilidad constitucional.

Es decir, se convierte en lo que se reconoce no es nuestro sistema de revisión de constitucionalidad: legislador negativo del modelo kelseniano.

7) La jurisprudencia del Tribunal Supremo de Estados Unidos, al menos la actual y abundante en materia tributaria, no se basaría en la técnica «prospectiva», sino que seguiría el modelo de *judicial review*.

Abordamos a continuación las cuestiones anteriores, empezando por el Derecho comparado.

V. La jurisprudencia del Tribunal Supremo de Estados Unidos posterior a *Chevron Oil* (1971) no seguiría, en general ni en materia tributaria, la llamada doctrina prospectiva

En relación con el examen de la jurisprudencia del Tribunal Supremo americano invocada por la doctrina administrativa y constitucional, hay que tener en cuenta, en primer lugar, que la misma ofrece matices diferenciales importantes como consecuencia de dos circunstancias que no pueden ignorarse. La primera de ellas, que el Tribunal Supremo americano es, además de juez constitucional, un juez situado en el vértice de la pirámide de un sistema basado en el precedente *(stare decisis)*, en relación tanto con las normas de *common law* precisadas por la jurisprudencia de los tribunales como en relación con las normas legales promulgadas por los órganos legislativos.

Como consecuencia de lo anterior, la cuestión de la aplicación de las decisiones del Tribunal Supremo tiene una doble vertiente, dado que la misma puede referirse tanto a la declaración de inconstitucio-

nalidad de leyes como al *overruling* o apartamiento de sus propios precedentes, iniciando una nueva línea jurisprudencial que se aparta de las decisiones adoptadas en los casos resueltos con anterioridad. El *overruling* es excepcional y obliga a una cuidadosa fundamentación y motivación.

En este último caso, lógicamente, también se plantea la cuestión de la forma de aplicar la nueva regla fijada por la decisión jurisprudencial a los casos pendientes de revisión, e incluso a los casos que se han decidido con arreglo al criterio que es objeto de modificación.

No obstante lo anterior, es cierto que las decisiones y la jurisprudencia del citado Tribunal sobre esta materia constituyen un elemento de gran importancia para valorar las mismas cuestiones en el ámbito de otras tradiciones jurídicas distintas, como la continental. En materia de revisión de constitucionalidad de las leyes, sin embargo, nuestro sistema discurre, en líneas generales, sobre los mismos cauces de la *judicial review*.

En cualquier caso, debe decirse que los precedentes vinculantes del Tribunal Supremo americano en materia penal y en materia civil y tributaria no siguen en la actualidad los planteamientos de la técnica prospectiva invocados por la doctrina administrativa y constitucional, lo que sin duda es muy importante a la hora de valorar la jurisprudencia de nuestro TC en esta materia.

La jurisprudencia prospectiva en materia penal

Se invoca como ejemplo de la misma la sentencia del Tribunal Supremo americano en *Linkletter* (1965)[26].

El caso resuelto por la misma tenía los siguientes antecedentes: Linkletter se encontraba en prisión en el momento de dictarse la sentencia del Tribunal Supremo y condenado por robo a nueve años por una Corte estatal de Louisiana como consecuencia de pruebas obtenidas en violación de la 4.ª y la 14.ª Enmiendas de la Constitución.

El robo tuvo lugar en 1959.

El 19 de junio de 1961, en la sentencia *Mapp*[27], el Tribunal Supremo decidió que todas las pruebas obtenidas en violación de la Constitución son, como consecuencia de la violación constitucional, inadmisibles en cualquier Tribunal estatal, y absolvió y estimó el recurso de Mapp contra la sentencia condenatoria basada en dicha evidencia.

La infracción penal de *Mapp* se cometió en mayo de 1957, y la de *Linkletter* en agosto de 1958.

---

[26] *Linkletter v. Walker*, 381 U.S. 618 (1965).
[27] *Mapp v. Ohio*, 367 U.S. 643 (1961).

La sentencia del Tribunal Supremo americano en *Linkletter* establece que el criterio contenido en *Mapp* no puede aplicarse retroactivamente a *Linkletter*.

Para ello, la opinión mayoritaria parte de las premisas siguientes:

1. La Constitución no prohíbe ni requiere el efecto retroactivo.
2. Es necesario ponderar los méritos de uno y otro efecto acudiendo a la historia de la regla legal que es objeto de modificación, su propósito y efecto, y a la circunstancia de si su aplicación retrospectiva contribuirá o no a su efectividad.

La conclusión del Tribunal Supremo en *Linkletter* fue que la nueva regla establecida en *Mapp* no debía aplicarse con carácter retroactivo, invocando la seria disrupción que produciría en la Administración de Justicia.

No obstante, la sentencia contó con un voto particular que, finalmente, el Tribunal haría suyo en el caso *Griffith* (1987).

Si bien es cierto que el criterio mayoritario de la sentencia *Linkletter* se siguió con posterioridad en otras (*Stovall*, 1967)[28], finalmente fue objeto de *overruling* por el propio Tribunal Supremo americano en el caso *Griffith* (1987)[29]. En esta última sentencia, el Tribunal Supremo, finalmente, hizo suyo el criterio previamente minoritario del juez Harlan en los términos siguientes:

> «*En la opinión del juez Harlan y en la nuestra ahora la no aplicación de una nueva regla constitucional a casos penales pendientes de revisión viola normas constitucionales básicas. En primer lugar, es un principio establecido que este Tribunal resuelve exclusivamente "casos" y "controversias". A diferencia de un legislador no promulgamos nuevas reglas de procedimiento constitucional penal en sentido amplio. Más bien, la naturaleza de la revisión judicial requiere que resolvamos casos específicos y cada caso usualmente llega a ser el vehículo para el anuncio de una nueva regla. Pero después que hemos decidido una nueva regla en el caso seleccionado la integridad de la revisión judicial requiere que apliquemos tal regla a todos los casos similares pendientes de revisión. El Juez Harlan observó: "si no resolvemos todos los casos pendientes de revisión ante nosotros a la luz de nuestra*

[28] *Stovall v. Denno*, 388 U.S. 293 (1967).
[29] *Griffith v. Kentucky*, 479 U.S. 314 (1987).

> *mejor interpretación de los principios constitucionales aplicables es difícil entender por qué deberíamos resolver ningún caso en absoluto. En verdad la afirmación por el Tribunal de su poder de desconocer la ley en la resolución de casos ante el mismo que todavía no han cumplido el curso completo de la revisión de apelación sería simplemente una afirmación de que nuestra función constitucional no es la de resolver sino en efecto la de legislar* (Mackey v. United States, 401 U.S. (1971)"».

En conclusión, la nueva regla establecida por el Tribunal Supremo en *Griffith* es que «*una nueva regla que afecte al procedimiento penal debe ser aplicada retroactivamente en todos los casos, federales o estatales, pendientes de revisión directa o todavía no finalizados sin ninguna excepción en relación con los casos en los cuales la nueva regla constituye un "claro corte" con el pasado*».

La situación anterior no es distinta, como tendremos ocasión de comprobar a continuación, en lo que se refiere a la jurisprudencia en materia civil y tributaria. En materia civil, el caso que inicia la serie de decisiones a tener en cuenta es *Chevron Oil Co. v. Huson*, 404 U.S. 97 (1971).

El mismo se refiere a una reclamación civil de un empleado que resultó herido en accidente y a la determinación del plazo de prescripción aplicable a su reclamación. La situación es, en lo esencial, estructuralmente idéntica a la de *Linkletter*.

Aquí, el Tribunal Supremo americano resolvió sobre la acción de daños planteada por el empleado y sobre la forma de computar el plazo de prescripción de dicha acción. Una previa decisión del Tribunal Supremo en *Rodrigue* (1969)[30] había considerado que el plazo de prescripción de dicha acción era de un año. Los hechos a los que se refería la acción de responsabilidad de *Huson* ocurrieron en diciembre de 1965 y la acción se ejercitó en enero de 1968.

El Tribunal Supremo consideró que una nueva regla sobre plazo de prescripción no es aplicable al empleado accidentado, y lo hace en los términos siguientes:

> «*En nuestros casos que resuelven acerca de la irretroactividad, hemos considerado generalmente tres factores separados. Primero, la decisión no aplicable retroactivamente debe establecer un nuevo principio del derecho bien por apartarse de un claro precedente previo en el*

[30] *Rodrigue v. Aetna Casualty & Surety Co.*, 395 U.S. 352 (1969).

> *cual los litigantes puedan haber confiado o por decidir una cuestión de primera impresión cuya resolución no fuera claramente previsible. Segundo, ha sido enfatizado que debemos ponderar los méritos y deméritos en cada caso considerando la historia previa de la regla en cuestión, su propósito y efecto, y si su aplicación retroactiva fomentará o retrasará su efectividad. Finalmente, hemos ponderado la injusticia impuesta por la aplicación retroactiva porque "donde una decisión de este Tribunal pudiera producir efectos sustancialmente injustos si se aplicara retroactivamente existe amplia base en nuestra jurisprudencia para evitar dicha injusticia mediante un pronunciamiento de no retroactividad (...)"*».

La línea iniciada por *Chevron* (1971) ha sido, sin embargo, desarrollada en materia fiscal en pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre leyes tributarias inconstitucionales.

El primero de dichos pronunciamientos es el de *Bacchus Imports, Ltd. v. Días,* 468 U.S. 263 (1984). El caso se refiere a una ley tributaria aprobada en Hawai que exoneraba del impuesto sobre las bebidas alcohólicas a los productos fabricados en dicho Estado o utilizando materias primas obtenidas en el mismo. El Tribunal Supremo de Hawai, para desestimar las peticiones de los contribuyentes, argumentó que el mismo no discriminaba inconstitucionalmente contra el comercio intraestatal porque el impuesto afectaba a los mayoristas y éstos podían repercutirlo, siendo finalmente soportado por los consumidores en Hawai.

La sentencia del Tribunal Supremo declara que dicha ley tributaria y exención son inconstitucionales por resultar incompatibles con la cláusula constitucional de libre comercio entre los Estados de la Federación. El Tribunal declara la inconstitucionalidad de la ley tributaria, y en relación con el reintegro de los tributos efectivamente percibidos con arreglo a la misma indica lo siguiente:

> «*Las solicitudes de devolución, que son esencialmente cuestiones de reparación por la imposición de un impuesto que discriminó inconstitucionalmente contra el comercio intraestatal no han sido abordadas por los tribunales estatales. También las cuestiones constitucionales afectadas pueden interferir con, o su consideración ser obviada por, cuestiones de derecho estatal. Asimismo la resolución de estas cuestiones, si fuera requerida, puede necesitar más antecedentes de los que se han formado*

> *en el presente caso. Somos reacios por tanto a abordar esta cuestión en la primera instancia. En consecuencia, anulamos la sentencia del Tribunal Supremo de Hawai y devolvemos el caso para ulteriores actuaciones no inconsistentes con nuestra opinión*».

En *McKesson* (1990)[31], el Tribunal Supremo americano considera las acciones de devolución de un tributo similar al de Hawai establecido en Florida. El Tribunal Supremo de Florida denegó las devoluciones solicitadas sobre la base de consideraciones de equidad.

La opinión del Tribunal Supremo en este caso fue unánime en anular la decisión del Tribunal Supremo de Florida, declarando lo siguiente:

> «*Los demandantes no cuestionan aquí que el impuesto exigido excediera meramente la cuantía autorizada por la Ley, lo que ellos reclaman es que el esquema tributario de Florida discriminó de manera inconstitucional contra el comercio intraestatal. El Estado no puede razonablemente pretender que la equidad le autoriza a retener impuestos ilegalmente exigidos a los demandantes debido a que los mismos fueron repercutidos puesto que dicha repercusión confirma la desventaja competitiva que constituye la violación de la cláusula de libre comercio que implica la inconstitucionalidad del tributo. Cuando un estado sanciona a sus contribuyentes por ingreso tardío de sus tributos, exigiéndoles el pago previo antes de cualquier revisión de la validez del impuesto exigido, los principios federales de proceso debido (Due Process) largamente reconocidos por la jurisprudencia de este Tribunal requieren un procedimiento estatal posterior a la privación que proporcione un claro y cierto remedio por la privación de impuestos de carácter inconstitucional. La sentencia del Tribunal Supremo de Florida es anulada y el caso remitido para ulteriores actuaciones no inconsistentes con esta opinión*».

En *American Trucking Associations* (1990)[32], el Tribunal Supremo declaró la inconstitucionalidad del impuesto exigido por el uso de autovías estatales establecido en Arkansas por violar la cláusula de libre comercio entre Estados. La petición de los demandantes se for-

---

[31] *McKesson Corp. v. Florida Alcohol & Tobacco Div.*, 496 U.S. 18 (1990).
[32] *American Trucking Associations, Inc. v. Smith*, 496 U.S. 167 (1990).

muló en el año 1983. En decisiones del Tribunal Supremo americano, aplicadas por el Tribunal Supremo de Arkansas, se estableció que dichos impuestos eran acordes a la Constitución. Dicho criterio cambió, sin embargo, mediante sentencia del Tribunal Supremo de los Estados Unidos de 23 de junio de 1987 en el caso *American Trucking Associations, Inc. v. Scheiner* (1987)[33].

El Tribunal Supremo de Arkansas desestimó las peticiones de devolución sosteniendo que, de acuerdo con la decisión del caso *Scheiner,* no debería ser aplicada retrospectivamente. No obstante, el Tribunal Supremo declaró que determinadas cantidades pagadas en una cuenta bloqueada con posterioridad a dicha decisión deberían ser devueltas.

La decisión del Tribunal Supremo anula la sentencia del Tribunal Supremo de Arkansas y declara el derecho a la devolución por ingresos correspondientes al ejercicio 1987-1988:

> «*En suma, concluimos que aplicar Scheiner retroactivamente produciría resultados sustancialmente injustos. La nulidad del impuesto de ecualización de uso de autovías puede gravar severamente las actividades del Estado. Dicha carga puede ser irrelevante cuando un Estado viola normas inconstitucionales bien establecidas bajo los precedentes en vigor pero consideramos injusto imponer esta carga cuando el estado ha confiado en un precedente en vigor al aprobar y exigir su impuesto. En consecuencia, concluimos que Scheiner no se aplica al impuesto de ecualización del uso de autovías por usos anteriores al 23 de junio de 1987*».

Como puede apreciarse, la limitación temporal del efecto de la sentencia tiene como exclusiva justificación la circunstancia de que el Estado aprobó su esquema sobre la base de una jurisprudencia del Tribunal Supremo que fue posteriormente cambiada por éste *(overruling)* en el caso *Scheiner.* Es este respeto de la confianza depositada por los operadores jurídicos en una decisión posteriormente desestimada el que justifica, en la sentencia del Tribunal Supremo considerada, la limitación en cuanto al efecto temporal de la sentencia de declaración de inconstitucionalidad de un tributo, a diferencia de lo sucedido en los casos *Bacchus* y *McKesson.*

En *James Beam*[34] (1991), el Tribunal Supremo americano anuló

---

[33] *American Trucking Associations, Inc. v. Scheiner*, 483 U.S. 266 (1987).
[34] *James M. Beam Distilling Co. v. Georgia*, 501 U.S. 529 (1991).

la sentencia del Tribunal Supremo de Georgia y remitió el caso para posteriores actuaciones.

El supuesto se refería igualmente a la inconstitucionalidad de una ley tributaria de Georgia que discriminaba favorablemente al alcohol fabricado utilizando productos cultivados en Georgia, y en el que el Tribunal Supremo de Georgia desestimó las peticiones de devolución de los contribuyentes invocando la jurisprudencia de *Chevron:*

> «*Abandonamos la posibilidad de prospectividad selectiva en el ámbito penal en Griffith (1987) incluso cuando la nueva regla constituía un "claro corte" con el derecho previo, a favor de la aplicación de la completa aplicación retroactiva de todas las decisiones correspondientes a casos pendientes de revisión. Aunque Griffith fue considerado sin incidencia en la materia de la retroactividad civil, la prospectividad selectiva nunca ha sido admitida en el contexto civil por este Tribunal. Este caso presenta dicha cuestión*».

Uno de los votos concurrentes (Scalia, Marshall, Blackmun) indica lo siguiente:

> «*Considero que el poder judicial de los Estados Unidos conferido a este Tribunal y a los tribunales inferiores que el Congreso pueda establecer debe considerarse como el Poder Judicial en el sentido de nuestra tradición de common law. Esto es el poder de decir lo que la ley es Marbury v. Madison (1803) no el poder de cambiarla. No soy tan ingenuo (ni pienso que los constituyentes lo fueran) como para no saber que los jueces hacen derecho en un sentido real, pero ellos hacen derecho en la forma propia de los jueces. Lo que es igual a decir que ellos discernen lo que es el derecho como si lo encontraran y no como si decretaran aquello a lo que hoy cambia el derecho o aquello que será derecho mañana. Desde luego este modo de actuación representa dificultades de índole práctica cuando los tribunales deciden apartarse de los precedentes previos pero estas dificultades son uno de los controles sobre el proceso judicial de creación. Eliminarlas es considerar a los tribunales sustancialmente libres de "hacer nuevo derecho" y por tanto alterar en una forma fundamental el equilibrio constitucional de responsabilidades y poderes entre las tres ramas del mismo. Por esta*

> *razón, y no por razones de equidad, encuentro que ambas la prospectividad selectiva y la pura prospectividad están más allá de nuestro poder constitucional*».

En consecuencia, el Tribunal Supremo americano consideró aplicable *Bacchus* (1984) a las solicitudes de devolución planteadas por los contribuyentes en relación con los impuestos inconstitucionales exigidos por Georgia durante los años 1982, 1983 y 1984, es decir, con anterioridad a que dicho Tribunal declarara la inconstitucionalidad de los mismos en el caso *Bacchus*.

Harper (1993)[35] se refiere a un impuesto estatal declarado inconstitucional como consecuencia del gravamen de las pensiones pagadas por el Gobierno federal en contraposición a la exención de determinadas pensiones pagadas por el Estado y sus subdivisiones políticas. La declaración de inconstitucionalidad se pronunció por el Tribunal Supremo en el caso *Davis*[36].

De nuevo la decisión se plantea la cuestión de los efectos de la declaración originaria de inconstitucionalidad. El Tribunal Supremo de Virginia desestimó la petición de los contribuyentes referida a las devoluciones de impuestos pagados con anterioridad a la decisión del Tribunal Supremo en *Davis* (1989).

Como consecuencia de *Davis,* Virginia derogó la exención inconstitucional y aprobó un periodo de prescripción especial para las peticiones de devolución basadas en *Davis*. Bajo esta ley, los contribuyentes podrían solicitar la devolución de los impuestos estatales sobre las pensiones percibidas en 1985, 1986, 1987 y 1988, con el límite de un año a contar desde la resolución judicial final acerca de si Virginia debía devolver dichos impuestos. El Tribunal Supremo de Virginia desestimó las peticiones de devolución basando su decisión en *Chevron* y en la no aplicación retroactiva de la inconstitucionalidad de la ley estatal. La decisión del Tribunal Supremo declara lo siguiente:

> «*Beam decide este caso y en consecuencia adoptamos la regla que refleja la posición de la mayoría de los jueces en Beam: cuando este tribunal aplica una regla de derecho federal a las partes en el caso dicha regla es la interpretación aplicable de la ley federal y debe tener pleno efecto retroactivo en todos los casos abiertos a revisión y en relación con todas las circunstancias, con independencia de si tales circunstancias son anteriores o posteriores a nuestro anuncio de la regla. Esta regla extiende la*

[35] *Harper v. Virginia Dept. of Taxation*, 509 U.S. 86 (1993).
[36] *Davis v. Michigan Dept. of Treasury*, 489 U.S. 803 (1989).

> *prohibición de Griffith contra la "selectiva aplicación de nuevas reglas". Conscientes de las normas constitucionales básicas aplicables que animaron nuestra visión de la retroactividad en el contexto penal, ahora prohibimos la erección de barreras temporales efectivas a la aplicación de la ley federal en casos no criminales. Tanto en casos civiles como criminales no podemos permitir que la ley sustantiva se oculte y surja de acuerdo a las particularidades de los casos, a la confianza en una regla anterior y al daño de la aplicación retroactiva de la nueva regla. Este enfoque de la retroactividad sigue la advertencia que el Tribunal no tiene más autoridad constitucional en los casos civiles que en los casos criminales para desconocer la ley aplicable y tratar diferentemente a los litigantes en idéntica posición (...), por tanto bajo Griffith, Beam y el enfoque retroactivo que adoptamos hoy, el Tribunal Supremo de Virginia debe aplicar Davis a las peticiones de devolución de los contribuyentes».*

Adicionalmente a los anteriores pueden también citarse los casos *Reich* (1994)[37] y *United States Petitioner* (1998)[38]. El primero de ellos se refiere a un impuesto inconstitucional de Georgia con idéntico contenido al del abordado en *Harper.* El segundo se refiere a un impuesto establecido sobre las exportaciones que el Tribunal declara contrario a la cláusula constitucional de exportaciones. En este último caso, la inconstitucionalidad del impuesto exigido sobre las exportaciones dio lugar a importantes devoluciones a los contribuyentes que soportaron dicho impuesto *(Harbor Maintenance Tax)*. Con arreglo a opiniones sobre el efecto temporal de dicha sentencia, no existe periodo de prescripción aplicable a esta solicitud de devolución, produciendo, por tanto, la sentencia plenos efectos en relación con los tributos inconstitucionales pagados con anterioridad a la declaración de inconstitucionalidad[39].

En resumen, toda la jurisprudencia del Tribunal Supremo americano comentada permite concluir, en nuestra opinión, lo siguiente:

1. La técnica prospectiva de anulación constitucional adoptada por la Corte en *Linkletter* para los casos criminales fue posteriormente abandonada en *Griffith.*

---

[37] *Reich v. Collins*, 513 U.S. 106 (1994).

[38] *United States Petitioner v. United States Shoe Corporation*, 523 U.S. 360 (1998).

[39] Una estimación menciona la cifra de 500 millones de dólares en impuestos inconstitucionales.

2. La técnica prospectiva nunca se habría aplicado como tal en el ámbito civil (y administrativo) y, en cualquier caso, los límites a los cambios por apartamiento de los precedentes previos se regían, en su caso, por los test establecidos en *Chevron*.

3. En materia tributaria, todos los casos decididos por el Tribunal Supremo a partir de *Bacchus* admiten la procedencia de la retroactividad sin límites a priori de los efectos devolutivos derivados de la declaración de inconstitucionalidad de leyes tributarias. También se admite, *obiter dicta*, la posibilidad de que los Estados establezcan normas procedimentales que temporalmente limiten la eficacia de dichos efectos derivados de la declaración de inconstitucionalidad. Dicha limitación, sin embargo, está igualmente sujeta a límites constitucionales (*Due Process*[40]), que no han sido específicamente considerados por el Tribunal Supremo en ninguna de las sentencias anteriores porque jamás se ha planteado dicho supuesto.

En conclusión, con todas las diferencias relevantes que existen entre ambos sistemas, puede decirse, en nuestra opinión, que cualquier sistema de revisión constitucional que no siga el esquema que García de Enterría denomina austriaco-kelseniano debería estar sujeto a límites constitucionales y a líneas jurisprudenciales similares a las indicadas, en general y en materia tributaria, por el Tribunal Supremo de Estados Unidos en los casos antes citados.

La técnica de anulación prospectiva de leyes tributarias consideradas inconstitucionales no es la seguida por el Tribunal Supremo americano, y ello sucede no por casualidad, sino porque el seguimiento de la misma claramente representaría, como el propio Tribunal meridianamente reconoce, la utilización de facultades que constitucionalmente no le están atribuidas por tener alcance y naturaleza legislativos. Consideraremos ahora las cuestiones planteadas en nuestro Derecho.

VI. La limitación de efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad de leyes tributarias contenida en las sentencias del Tribunal Constitucional: su naturaleza y límites constitucionales y tributarios

Como ha podido apreciarse, la senda iniciada por la STC 45/1989 ha convertido lo que se presentaba entonces como una «excepción»

[40] La claúsula está contenida en la sección 1 de la 14.ª Enmienda: «No state shall make or enforce any law which shall abridge the privileges or immunities of citizens of the United States; *nor shall any state deprive any person of life, liberty, or property, without due process of law;* nor deny to any person within its jurisdiction the equal protection of the laws».

debida a la singularidad del caso y/o a la inexistencia en la LOTC de una previsión sobre los efectos pasados *(«ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley»)* en «regla general» (el Tribunal es quien decide sobre los efectos pasados de la nulidad) con apoyo meramente en la propia jurisprudencia del Tribunal.

Sucede, sin embargo, que las premisas de tal doctrina constitucional resultan sumamente discutibles o erróneas, y no sólo por adoptar un planteamiento incompatible con nuestro sistema de revisión de la constitucionalidad de las leyes y con la nulidad de pleno derecho de la ley inconstitucional.

Sin negar todo margen al intérprete constitucional en esta materia, nos parece que la eficacia retroactiva adquiere una especial fuerza e importancia en materia tributaria, si es que no se quiere legitimar la deslegalización del tributo en un intervalo temporal muy importante, teniendo en cuenta el tiempo normalmente transcurrido entre la promulgación o impugnación y la declaración de inconstitucionalidad de la ley. Porque ¿cuál sería la efectividad de la protección contra la infracción constitucional en materia tributaria si el legislador puede contar siempre con la consolidación de los efectos pasados, es decir, con el mantenimiento de tributos exigidos en base a una ley declarada inconstitucional? O, de otra manera, ¿por qué el principio de legalidad tributaria es un derecho constitucional si cuenta igualmente como tributo el recaudado por ley declarada inconstitucional entre la promulgación y la declaración de inconstitucionalidad? ¿Cuál puede ser el incentivo de la mayoría a respetar los límites constitucionales si los efectos temporales de la declaración de inconstitucionalidad siempre respetan las situaciones consolidadas?

Ni estos interrogantes han sido contestados por las sentencias comentadas, ni parece tarea fácil una contestación de los mismos compatible con la Constitución. No es cierto, tampoco, que en materia tributaria *«los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado» no vengan definidos por la ley.* La ley tributaria ha regulado los efectos de la nulidad de pleno derecho en el artículo 153 de la Ley General Tributaria, antes incluso de que existiera un sistema de revisión de la constitucionalidad de las leyes. La nulidad de pleno derecho de los actos y disposiciones tributarios no podía contener entonces entre sus supuestos la inconstitucionalidad de las leyes tributarias. Pero no había duda de que la nulidad de pleno derecho, una vez declarada, desplegaba sus efectos respecto del pasado, sin limitación alguna del tipo de las establecidas por la STC 45/1989. Así, SAINZ DE BUJANDA[41] señala:

---

[41] F. SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho, Madrid, 1982, págs. 350-352.

> «*De ahí que los textos positivos regulen el procedimiento para la declaración de nulidad de pleno derecho (...) Como advierten Gónzalez Pérez, García de Enterría y Ramón Fernández respecto del artículo 109 de la LPA, doctrina íntegramente trasladable a nuestro supuesto,* ***se establece una verdadera acción de nulidad, ejercitable sin limitación de plazo por el interesado*** *(...)* ***Esta interpretación cuenta ya con el refrendo de la jurisprudencia, que la ha sancionado en forma concluyente en las sentencias de 14 y 19 de mayo y 15 de noviembre de 1965, 22 de abril y 13 de mayo de 1967 y 9 de noviembre de 1974. Esta última confirma expresamente las anteriores y rubrica definitivamente la interpretación que caracteriza la iniciativa del particular como un acción de nulidad estricto sensu*****».**

Si la acción de nulidad de pleno derecho es aplicable en los términos indicados respecto de los actos y disposiciones con rango inferior a la ley, ¿cómo es posible que dicha acción no pueda utilizarse en relación con leyes tributarias declaradas inconstitucionales? Carece de todo sentido y de cualquier apoyo considerar que el acto de aplicación de la ley inconstitucional no queda afectado por la nulidad de pleno derecho de la ley y que, en relación con el mismo, no es posible accionar en los términos del antiguo artículo 153 LGT y del actual artículo 217 de la LGT.

Con independencia de los límites constitucionales referidos a las facultades del Tribunal y a los efectos en general de las declaraciones de inconstitucionalidad, no cabe duda, en nuestra opinión, de que los efectos de la sentencia de inconstitucionalidad no pueden, como regla general, disponer de la acción de nulidad de pleno derecho de los contribuyentes en relación con actos que aplican leyes declaradas inconstitucionales. Dicha disposición sería una disposición propiamente legislativa (la acción está contenida en la LGT) y, además, por su propia naturaleza sería, salvo supuestos excepcionales, una disposición inconstitucional porque sanaría los efectos de un tributo exigido sin cobertura legal ni constitucional.

Es cierto, sin embargo, que la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2001 consideró que las liquidaciones derivadas de la aplicación de tributos inconstitucionales no estaban incluidas en el artículo 153 de la LGT. En similar sentido se ha pronunciado, como hemos visto, García de Enterría al indicar que las liquidaciones derivadas de la aplicación de tributos inconstitucionales no están comprendidas entre los supuestos de actos nulos del artículo 62 de la Ley

de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, y que, por el contrario, son meramente anulables.

En relación con ambas cuestiones, hay que invocar, además de lo ya señalado en su día por SAINZ DE BUJANDA en relación con la Ley General Tributaria entonces en vigor, la nueva regulación introducida por la Ley 58/2003 —en vigor desde el 1 de julio de 2004—, de los procedimientos tributarios para la revisión de actos de aplicación de los tributos —capítulos I (normas comunes) y II (procedimientos especiales de revisión) del título V (revisión en vía administrativa) de dicha Ley—.

Cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme, no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones ni las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas (art. 213.3 LGT).

Los preceptos aplicables a la revisión de actos nulos de pleno derecho y a la devolución de ingresos indebidos son los contenidos en los artículos 217 y 221 de la LGT.

Pues bien, el artículo 217.1*.e)* y *f)* de la nueva LGT, en vigor desde el 1 de julio de 2004, declara la nulidad de pleno derecho a efectos tributarios de las liquidaciones «por las que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición», y de las liquidaciones dictadas «prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legal establecido para ello».

No nos parece que las liquidaciones derivadas de leyes tributarias inconstitucionales no estén, en sí mismas, afectadas por los vicios de nulidad de pleno derecho contenidos en el artículo 217 de la LGT. Si se entendiera que los «requisitos» del apartado *f)* se refieren a una cuestión meramente fáctica (supuesto de hecho de la norma que establece la facultad o derecho) y no jurídica, hay que decir, como oportunamente señala el voto particular de la STC 111/2001, que la ley ya declarada inconstitucional es simplemente un dato fáctico y que dicha facticidad, a su vez, es la determinante de la inexistencia de título jurídico alguno para la liquidación (de la imposibilidad de considerar realizado el supuesto de hecho que origina el nacimiento del derecho tributario). No se trata, por tanto, de ninguna «retórica», sino de que el derecho tributario exigido (art. 17.1 LGT) es por completo inexistente por no haberse realizado ningún supuesto de hecho (hecho imponible).

Por la misma razón debe considerarse infringido el artículo 217.1*.e),* dado que el procedimiento sólo tiene sentido en cuanto dirigido a la liquidación de un tributo con respaldo legal y constitucional. La inexistencia del mismo, y en consecuencia del tributo, convierte al procedimiento, y a su resultado, en algo carente de fundamento material y también formal. El procedimiento para la exigencia de un tribu-

to inconstitucional no puede considerarse ni material ni formalmente un procedimiento cuyo resultado pueda ser respetado, o sometido tan sólo a la mera anulación por infracción no del procedimiento, sino del fundamento legal y material del mismo.

El artículo 64 de la Ley 30/1992 establece en relación con la «transmisibilidad» de las nulidades el principio de «independencia» *(«la nulidad o anulabilidad de un acto no implicará la de los sucesivos en el procedimiento que sean independientes del primero»),* así como que la nulidad o anulabilidad «parcial» no implicará la de las partes independientes, «*salvo que la parte viciada sea de tal importancia que sin ella el acto administrativo no hubiera sido dictado*». Ninguno de ambos criterios resultan aplicables, en nuestra opinión, al tributo inconstitucional. Su nulidad se transmite al procedimiento seguido para exigirlo, que no adquiere naturaleza independiente o «separable» y su contenido inconstitucional es de tal importancia como para arrastrar con su nulidad cualquier otro aspecto parcialmente independiente de dicha inconstitucionalidad.

No hay tampoco conversión (art. 65 de la Ley 30/1992) posible del acto porque el tributo no puede exigirse, ni hay acto o trámite alguno a conservar (art. 66 de la Ley 30/1992) en relación con un tributo ilegal, ni, por último, el acto es susceptible de convalidación (art. 67 de la Ley 30/1992) porque el vicio de inconstitucionalidad es insubsanable. ¿Cuál es entonces el supuesto acto «separable» del que se reclama firmeza o subsistencia por el transcurso del tiempo y por supuesta inexistencia de nulidad de pleno derecho?

Como consecuencia de lo indicado, además, resulta evidente que se lesionan también derechos susceptibles de amparo constitucional —art. 217.1.*a)* de la LGT—. Ningún obstáculo a la infracción existiría como consecuencia de estar recogido el principio de legalidad tributaria en el artículo 31.1 de la Constitución, puesto que un tributo inconstitucional es incompatible con la generalidad tributaria y, por tanto, con el derecho a la igualdad (art. 14) y su mantenimiento en vía de recurso, por negar la existencia de remedio constitucional a la privación así perpetrada, contrario al derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24)[42].

---

[42] El Tribunal Supremo americano así lo entiende cuando considera que el remedio contra impuestos inconstitucionales es una exigencia de la cláusula *Due Process* antes citada. El TEDH, en el caso *Dangeville v. France* (Application no. 36677/97), de 16 de abril de 2002, consideró que el Estado francés, que negó la devolución del IVA a un contribuyente, infringió su derecho de propiedad protegido por el Convenio. Por las razones indicadas en el texto, opinamos que considerar que el «derecho de propiedad» no es susceptible de amparo en estos casos es un formalismo incompatible con las garantías constitucionales. El artículo 24 de nuestra Constitución tiene en ellos el mismo alcance y finalidad de la cláusula *Due Process* (indebida privación de la propiedad por una ley tributaria inconstitucional).

Por tanto, tal y como admiten también, aunque *obiter dicta*, las sentencias del Tribunal Supremo sobre responsabilidad patrimonial del Estado legislador, la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones derivadas de leyes tributarias inconstitucionales no estaría limitada por la declaración contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional ni podría ser objeto de dicha limitación, puesto que implica, formal y materialmente, la disposición, en perjuicio de los contribuyentes afectados de una norma legal (LGT) no afectada por la declaración de inconstitucionalidad ni sujeta (constitucionalmente) a revisión o limitación por dicho Tribunal.

VII. ¿TIENE EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL JURISDICCIÓN PARA LIMITAR, DIRECTA O INDIRECTAMENTE, EN LA SENTENCIA DE INCONSTITUCIONALIDAD LA UTILIZACIÓN FUTURA DE PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN DERIVADOS DE SU DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD?

Sean cuales sean los límites constitucionales generales de la sentencia que declara la inconstitucionalidad de una ley tributaria, lo que resulta claro es que la sentencia no puede nunca invadir con carácter «prospectivo», como dice la doctrina administrativa antes citada, el ámbito legalmente reservado a los procedimientos de revisión en materia tributaria. Los procedimientos de revisión han sido diseñados por el legislador tributario, reflejan su interpretación de los principios constitucionales en esta materia y resultan aplicables, sin limitación constitucional o legal alguna, en los supuestos definitorios de cada uno de ellos. Ninguna STC puede, con carácter general, pretender completar, limitar o excluir la aplicación de los procedimientos especiales de revisión y, en especial, del procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho.

El legislador tributario es el único que constitucionalmente podría alterar en casos excepcionales el sistema general de efectos de la nulidad de pleno derecho contenido en la actualidad en el artículo 217 de la LGT en relación con los efectos de los actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales. Tampoco ofrece duda, sin embargo, que el legislador tributario tiene y tendría evidentes límites constitucionales en relación con dicha limitación legislativa.

Dichos límites vendrían representados por la circunstancia de que el propio artículo 217 de la LGT, cuando se refiere o afecta a los actos de aplicación de leyes tributarias declaradas inconstitucionales, tiene la naturaleza de una norma materialmente constitucional porque establece una acción de nulidad como remedio procesal idó-

neo para impedir un resultado inconstitucional por contrario al principio de legalidad tributaria: el mantenimiento de los efectos de una exacción sin cobertura constitucional ni legal. La limitación de los efectos del artículo 217 LGT representaría, por tanto, la limitación de dos derechos constitucionales, el derecho al establecimiento de tributos por ley (art. 31 CE) y el derecho a la igualdad en el establecimiento de tributos (art. 14 CE), puesto que cualquier tributo sin ley es imposible que cumpla con el principio de igualdad en el establecimiento y exigencia del tributo. Además, como la acción de nulidad es un remedio procesal, resulta evidente también que su supresión legal en determinados supuestos podría resultar también contraria al derecho de tutela judicial efectiva (art. 24 CE) frente a resultados inconstitucionales.

En todo caso, nos parece claro que no es el Tribunal Constitucional el órgano constitucionalmente facultado para limitar los efectos de las sentencias de declaración de inconstitucionalidad de leyes tributarias y de las acciones de nulidad de pleno derecho de los contribuyentes. Sólo el legislador (que es quien establece el tributo) podría constitucionalmente abordar dicha limitación, y al hacerlo debería respetar, siempre que sea posible, los límites constitucionales evidentes que dicha limitación tendría.

La situación actual puede juzgarse paradójica porque habría sido el órgano que carece de facultad constitucional para hacerlo quien ha establecido limitaciones que son, al menos, incompatibles con la legislación tributaria general y que representan una «derogación singular» de dicha legislación realizada por un órgano no legislativo, sino jurisdiccional. Esta grave anomalía constitucional nos parece injustificable. El legislador debería constitucionalmente impedir la invasión por otros órganos de sus facultades legislativas. Una vez que la jurisprudencia indicada adquiera carta de naturaleza constitucional, sólo hay dos medios de hacerlo, la reforma de la LOTC y el ejercicio de facultades legislativas en materia de los efectos de las sentencias de declaración de inconstitucionalidad de leyes tributarias. El legislador puede establecer, o reiterar, aunque sea redundante, que los efectos serán los derivados de los procedimientos de revisión de nulidad de pleno derecho, e incluso arbitrar el mismo como procedimiento de oficio, tal y como sucedió en relación con los efectos de las SSTC sobre inconstitucionalidad de preceptos tributarios de la Ley 24/1983.

VIII. ¿PUEDE CONSTITUCIONALMENTE DECLARARSE LA INTANGIBILIDAD DE «TRIBUTOS» SIN COBERTURA CONSTITUCIONAL Y LEGAL POR RAZONES DE SEGURIDAD JURÍDICA O DE OTRO TIPO?

En el ámbito tributario no existe la «seguridad jurídica» del tributo ilegal. Resulta constitucionalmente imposible pretender que tributos percibidos sin cobertura legal, y por tanto constitucional, puedan ser mantenidos y exigidos a los contribuyentes por razones de seguridad jurídica. No cabe mayor inseguridad ni atentado al principio de igualdad (generalidad) en el ámbito tributario que la percepción de tributos sin cobertura legal. La «seguridad» del mantenimiento por la Hacienda estatal o autonómica de un flujo suficiente de fondos es responsabilidad del legislador tributario y no tiene ni puede tener un nivel de protección constitucional superior al de los contribuyentes. El principio de seguridad jurídica (como el resto de principios del artículo 9.3 CE, el primero de los cuales es el de legalidad) se aplica en beneficio de los ciudadanos y contribuyentes y, sólo con carácter reflejo, en beneficio de los «poderes públicos»[43].

La pretendida seguridad jurídica en beneficio de la Hacienda introduciría en realidad una asimetría constitucionalmente incompatible con el principio de legalidad, que no por casualidad está supraordenado a la seguridad y a todos los demás principios en el artículo 9.3 CE. En efecto, si la seguridad permite a la Hacienda retener un tributo ilegal, entonces es que el contribuyente queda privado del principio de legalidad en materia tributaria. El orden constitucional, sin embargo, sólo puede significar que si la Hacienda ha exigido un tributo ilegal, el contribuyente pueda jurídicamente restaurar la situación previa a dicha vulneración constitucional utilizando para ello la acción de declaración de nulidad de pleno derecho.

La situación en modo alguno puede equipararse a la aplicación indebida del tributo o a la infracción manifiesta de la ley en dicha aplicación. Tampoco a la nulidad de las disposiciones reglamentarias y su incidencia en los actos que aplicaron las mismas (art. 73 de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa). Aquí no hay base legal alguna del acto aplicativo que exige el tributo y, por

---

[43] Sobre esta cuestión en el ámbito tributario pueden consultarse también: B. SESMA SÁNCHEZ, «La irretroactividad de las declaraciones de inconstitucionalidad de normas tributarias: valoración crítica», *Gaceta Fiscal,* núm. 212, septiembre 2002, págs. 17-33; A. GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES, «Los efectos de la inconstitucionalidad de ley fiscal y la responsabilidad del Estado legislador», *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 224, noviembre 2001, págs. 113-154.

este razón, el acto aplicativo es nulo de pleno derecho porque su base legal ha desaparecido por completo como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad. La mayor o menor «participación» del acto aplicativo *(legis executio)* en el contenido declarado inconstitucional es irrelevante cuando el acto liquida un tributo total o parcialmente ilegal porque el principio de legalidad es aplicable *in integrum*.

No puede invocarse un régimen idéntico o similar al previsto para la incidencia de la nulidad de las disposiciones reglamentarias en los actos aplicativos de las mismas.

El Tribunal Supremo, por ejemplo, se ha pronunciado en relación con el artículo 153 LGT, en conexión con la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1163/1990, en el sentido de que la revisión al amparo de dicho precepto únicamente sería posible cuando la nulidad de pleno derecho es predicable del acto de gestión tributaria, no cuando la nulidad se alega respecto de la norma en que se amparó dicho acto de gestión:

> «*Sentado que las liquidaciones eran firmes, es menester examinar si podían o no acogerse a la revisión prevista y regulada en la Disposición Adicional Segunda del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre.*
>
> ***Esta revisión es posible cuando los actos dictados en vía de gestión tributaria hubieran incurrido, por ellos mismos y por sus circunstancias, no por la nulidad de la disposición general bajo cuyo amparo se dictaron, en alguno de los casos que determinan la nulidad de pleno derecho, regulados en el artículo 153 de la LGT***» (STS de 21 de octubre de 2004).

El criterio jurisprudencial se basa, adicionalmente a la distinción entre acto y disposición, en el artículo 73 de la LJCA. Éste tiene una similitud indudable con los artículos 161.1.*a)* CE y 40.1 LOTC, pero no cabe duda que se aplica exclusivamente en relación con disposiciones de rango reglamentario, que son las únicas que pueden ser anuladas por los órganos de la jurisdicción. Dichos preceptos reglamentarios, sin embargo, nunca pueden ser determinantes de la aplicación de un tributo ilegal porque, como consecuencia del principio de reserva de ley, los reglamentos no pueden regular los elementos esenciales del tributo (art. 8 LGT).

Por ello, el artículo 73 LJCA no puede invocarse para justificar el mantenimiento de actos de aplicación de tributos que han aplicado un precepto legal declarado inconstitucional o incompatible con el

sistema de fuentes en el ámbito tributario (por ejemplo, por haber sido declarado por el TJCE como incompatible con una Directiva comunitaria).

El criterio de distinción a efectos de la nulidad de pleno derecho entre el acto y la «disposición general a cuyo amparo se dicta» se refiere en la sentencia a un reglamento de procedimiento tributario y no a un precepto tributario sustantivo, aunque tenga rango reglamentario. En este último caso, no parece que pueda decirse que la nulidad del precepto reglamentario no se comunica al acto de liquidación, puesto que el acto de aplicación se basa en el precepto reglamentario. En cualquier caso, cuando la liquidación deriva de la ley inconstitucional resulta jurídicamente imposible sostener que no está afectada por la misma cuando la ley es expulsada del ordenamiento, y en este caso sólo resultaría posible invocar, en su caso, la titularidad derivada de la posesión por el transcurso temporal, a la que se refiere García de Enterría, siempre que se niegue igualmente la aplicación de la nulidad de pleno derecho.

Ahora bien, de hacerlo así y negar que proceda el remedio procesal de la nulidad de pleno derecho (por entender que no está contemplado el caso en el artículo 217 de la Ley General Tributaria), habría que aplicar, nos parece, las normas generales civiles sobre prescripción de bienes muebles de los que su titular «hubiese sido privado ilegalmente» (arts. 1955 y 1956 CC) y no meramente las normas sobre prescripción tributaria, que tampoco debería considerarse incluyen el supuesto de prescripción adquisitiva de tributos inconstitucionales. Con arreglo a las mismas, entendemos que la Administración adquiriría por prescripción, en el mejor de los casos, a los seis años, salvo que se admita una «buena fe inconstitucional» en materia tributaria. En realidad, por aplicación del artículo 1956 CC (la prescripción de las cosas robadas o hurtadas requiere la prescripción del delito) y de lo previsto en el artículo 437 del Código Penal sobre «exacciones ilegales», la prescripción sólo podría producirse, en nuestra opinión, con la prescripción del delito, que sólo se consumaría, en su caso, cuando indebidamente se rechaza la acción de restitución del tributo ilegalmente percibido, una vez declarada su inconstitucionalidad.

IX. Los efectos en el ordenamiento jurídico interno de la declaración por el TJCE de la incompatibilidad entre una Directiva y una ley tributaria: sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto C-204/03, contra el Reino de España, por el incumplimiento de la Sexta Directiva como consecuencia de las limitaciones a la deducción del IVA incluidas en los artículos 102 y 104, apartado 2, número 2.º, de la Ley 37/1992

Opinamos que todo lo anteriormente indicado en relación con la nulidad de pleno derecho de los tributos inconstitucionales resulta de aplicación no sólo en relación con las leyes tributarias declaradas inconstitucionales por el Tribunal Constitucional, sino también en relación con las leyes tributarias declaradas incompatibles con el ordenamiento comunitario, y por tanto con la Constitución, por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. La Ley General Tributaria no contiene excepción alguna en cuanto a la aplicación a tributos afectados por una sentencia de dicho Tribunal de los procedimientos de revisión antes indicados, en especial de la acción de nulidad de pleno derecho.

Consideramos a continuación esta cuestión en relación con la reciente sentencia a la que se refiere este apartado[44]. La sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, publicada en el *DOCE* el 11 de noviembre de 2005, dispone, en lo que aquí interesa, lo siguiente:

> «*Que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, al*

[44] De esta cuestión se han ocupado recientemente: R. Falcón y Tella, «La STJCE 6 octubre 2005 sobre incidencia de las subvenciones en la prorrata y su interpretación por la Res. DGT 2/2005, de 14 de noviembre (I): La procedencia de revisar los actos firmes», *Quincena Fiscal*, núms. 21-22, diciembre 2005; C. Checa González, «Posibles vías jurídicas a emprender en el supuesto de no adaptarse adecuadamente el ordenamiento interno al contenido de una sentencia del Tribunal de Justicia Comunitario», *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 15, enero 2006.

> *prever una prorrata de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones»*[45].

La posición de la Administración tributaria española en relación con los efectos de la citada sentencia es, sin embargo, contraria a lo aquí argumentado y se encuentra recogida en la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la incidencia en el derecho a la deducción del IVA de la sentencia C-204/03:

> *«La aplicación de estos límites al presente caso en relación con las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones —a las que ha de aplicarse la normativa interna común a todos los casos y que, por tanto, no ha sido creada especialmente para la ejecución de esta sentencia ni por ello puede calificarse en ningún momento como más gravosa que la normativa general— puede sintetizarse de la siguiente forma:*
>
> *1. Supuestos en los que se ha dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta ha devenido firme. En tal caso no podrá procederse a la devolución de ingresos indebidos por aplicación del artículo 221.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*
>
> *2. Casos en los que se ha dictado liquidación administrativa pero no ha devenido firme, en los cuales habrá que estar a la resolución o sentencia que ponga término al procedimiento.*
>
> *3. En cualquier otro supuesto la solicitud deberá referirse siempre a ejercicios no prescritos. Así se desprende del artículo 66 de la Ley General Tributaria, que limita la posibilidad de exigir la devolución de ingresos indebidos más allá del plazo de cuatro años de prescripción.*
>
> ***Como conclusión final, ha de afirmarse que la sentencia tiene un efecto retroactivo limitado a las***

[45] *http://curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/gettext.pl?where=&lang=es&num=79948993C19030204&doc=T&ouvert=T&seance=ARRET*

***situaciones jurídicas a las que le sea aplicable y respecto de las que no haya cosa juzgada, prescripción, caducidad o efectos similares, respetando, por tanto, las situaciones jurídicas firmes*».**

Con arreglo a lo antes razonado, hay que decir que la Resolución de la DGT no resuelve adecuadamente el problema planteado por los efectos de la STJCE C-204/03, porque en relación con la misma es posible, al igual que en relación con leyes declaradas inconstitucionales por el Tribunal Constitucional, instar los procedimientos de revisión por nulidad de pleno derecho.

En efecto, opinamos que los contribuyentes pueden ejercitar la acción de declaración de nulidad de pleno derecho del artículo 217 de la LGT en relación con los actos «firmes» y/o ingresos tributarios realizados que aplicaron, total o parcialmente, los artículos de la Ley del IVA que el TJCE ha declarado incompatibles con la Sexta Directiva.

De nuevo, nos parece que el principal motivo de la nulidad de pleno derecho de dichos actos e ingresos sería el definido en la letra *f)* del artículo 217.1 LGT, porque al carecer los preceptos legales de cobertura en la Directiva el derecho tributario se habría adquirido sin los requisitos legales esenciales.

Si se sostuviera que la inconstitucionalidad del precepto legal no se traslada en este caso al acto de aplicación, o bien que no hay tal inconstitucionalidad, habría que decir que la Directiva es como tal fuente del ordenamiento tributario interno —art. 7.1.*c)* de la LGT— y que debe ser aplicada en el sentido indicado por el TJCE. El efecto directo, la primacía del Derecho comunitario y el principio de equivalencia mencionado por la STJCE aquí considerada obligan igualmente a sostener que el acto de aplicación queda sujeto a la acción de nulidad de pleno derecho del artículo 217 LGT, porque la ley incompatible con la Directiva es incompatible con el sistema constitucional de fuentes y, por tanto, inconstitucional, aunque su depuración del ordenamiento se produzca sin intervención del Tribunal Constitucional.

Por otra parte, la inconstitucionalidad del precepto legal incompatible no parece discutible, pues la única posibilidad de que una ley interna resulte legal y constitucionalmente inaplicable es la de su «inconstitucionalidad». Ni el hecho de que el órgano jurisdiccional que hace dicho pronunciamiento no sea el Tribunal Constitucional (sino el TJCE), ni la circunstancia de que la normativa comparada sea la ley y la Directiva y no la ley y la CE, afectarían a lo anterior porque el Derecho comunitario ha sido recibido por nuestro ordenamiento constitucional y, por ello, sus resultados se integran en el

mismo. La declaración de incompatibilidad entre la ley y la Directiva es indirectamente una declaración de incompatibilidad constitucional entre la Directiva recibida y la ley dictada como consecuencia de la misma. Además, puesto que la Directiva es fuente directa del ordenamiento tributario interno con arreglo al artículo 7.1.*c)* de la LGT, la exigencia de un tributo incompatible con la Directiva tal y como ha sido interpretada por el TJCE representa una infracción constitucional si se exige un tributo sin cobertura en la Directiva (como fuente legal tributaria) ni, por tanto, en la Constitución (art. 31.1).

Que es una infracción de la letra *f)* del artículo 217.1 de la LGT no nos ofrece ninguna duda. Que, además, constituiría una infracción de la letra *a)* del mismo artículo («lesión de los derechos susceptibles de amparo constitucional») por infracción del artículo 24 CE lo ha declarado el propio Tribunal Constitucional en su sentencia 58/2004, en la que, además, el sujeto amparado fue una Administración autonómica como consecuencia de la inaplicación del Derecho comunitario[46].

No puede reproducirse en este caso, en modo alguno, la controversia sobre la limitación de los efectos hacia el pasado de la sentencia del TJCE, porque aunque el Gobierno solicitó expresamente dicha limitación en el presente caso, el TJCE, con buen criterio, desestimó dicha petición. La pretensión gubernamental era —parece claro— invocar, una vez declarada dicha limitación, la jurisprudencia constitucional con origen en la STC 45/1989.

En cualquier caso, en nuestra opinión, incluso aunque el TJCE hubiera admitido el planteamiento gubernamental, podría ejercitarse la acción de nulidad del artículo 217 LGT, porque de la misma manera que el Tribunal Constitucional no puede limitarla, el TJCE carece de cualquier posibilidad de pronunciarse sobre los efectos del artículo 217 LGT. La acción de nulidad del artículo 217 LGT es un remedio idóneo e independiente para solicitar la declaración de nulidad de pleno derecho de un acto de aplicación de un tributo incompatible con la Directiva. La limitación temporal del efecto de la STJCE podría en su caso eximir a España frente a las autoridades europeas de la obligación de ejecutar los efectos derivados de la misma, pero no inmuniza en modo alguno a la Administración tributaria española frente a sus contribuyentes porque la Directiva es una fuente tributa-

[46] Nos hemos ocupado de esta cuestión desde una perspectiva diferente (la de si las Administraciones tienen o no verdaderos derechos constitucionales). Esto en modo alguno altera el planteamiento anterior: G. Ruiz Zapatero, «Sentencias y Puntos Ciegos. Otorgamiento de amparo a Administración Pública frente a vulneración del art. 24 CE originada por incumplimiento de la obligación de plantear cuestión de inconstitucionalidad y la cuestión prejudicial comunitaria (STC 58/2004, de 19 de Abril de 2004)», *http://noticias.juridicas.com/* (artículos doctrinales, «Constitucional»).

ria del ordenamiento interno supraordenada a la ley y de imposible omisión por cualquier aplicador, en el procedimiento de gestión y/o en los procedimientos de revisión. Por ello, entre otras razones, el Tribunal Constitucional pudo dictar la STC 58/2004[47].

No nos parece que quepa sostener que el supuesto se refiere más bien a una «infracción manifiesta de la ley» (Directiva). La ley se infringe cuando se aplica indebidamente por un acto previo y la misma ley subsiste como ley aplicable en el procedimiento de revisión por infracción manifiesta de la misma. Aquí, sin embargo, la ley se aplicó correctamente sin infracción alguna de la misma. Sólo en el procedimiento de revisión por declaración de nulidad de pleno derecho posterior se aplica un precepto distinto (o con un contenido distinto) y no subsiste el precepto legal aplicado anteriormente (que carece de vigencia temporal en el intervalo relevante). La consideración de que habría habido en todo caso en el acto aplicativo una aplicación incorrecta de la Directiva (fuente interna) no es admisible, porque dicho juicio sólo es posible después de la STJCE y porque la infracción de la Directiva por la ley es una infracción inconstitucional (en otro caso, no sería posible «inaplicar» la ley con el contenido con el que, «debidamente» en ese momento, se aplicó).

Por lo anterior, nos parece que carecen de todo fundamento constitucional y legal las siguientes limitaciones temporales indicadas por la Resolución de la DGT en relación con la STJCE:

a) Supuestos en los que se ha dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta ha devenido firme, en los que no podrá procederse a la devolución de ingresos indebidos por aplicación del artículo 221.3 de la Ley General Tributaria.

b) Otros supuestos en los que la solicitud deberá referirse siempre a ejercicios no prescritos, como se señala en el artículo 66 de la Ley General Tributaria, precepto que limita la posibilidad de exigir la devolución de ingresos indebidos más allá del plazo de cuatro años de prescripción.

En efecto, dichos supuestos no representan una limitación al ejercicio de la acción de nulidad de pleno derecho cuando se cum-

---

[47] La STC 58/2004 declara: «*Como concluimos en la STC 173/2002, el órgano judicial ha preterido nuevamente el sistema de fuentes existente relativo al control de normas, tanto por negarse a aplicar los arts. 163 CE y 234 TCE, como por desconocer la eficacia de unas normas legales plenamente vigentes. Por ello ha violado una de las garantías que integran el contenido del proceso debido, colocando además a la recurrente en amparo en una situación de efectiva indefensión (FJ 10)*».

La preterición del sistema constitucional de fuentes se produciría tanto cuando no se aplica una ley válida como cuando se aplica una ley declarada inconstitucional o incompatible con el Derecho comunitario según sentencia del TJCE.

plen, como en este caso se cumplen, los presupuestos habilitantes de la misma contenidos en el artículo 217 LGT.

X. CONCLUSIONES

Primera.—El principio constitucional de legalidad en materia tributaria (art. 31 CE) impide que puedan considerarse ingresos tributarios aquellos ya satisfechos en virtud de un precepto legal declarado nulo y debería impedir que la Administración tributaria invoque, para no revisar dichas situaciones, un título legal distinto de la protección por sentencia con fuerza de cosa juzgada. No correspondería al TC valorar o limitar las consecuencias de dicha declaración, y menos en situaciones diferentes de las excepcionales que concurrían en el caso resuelto por la STC 45/1989.

El único título que constitucionalmente justifica el tributo es la ley. Los efectos tributarios ya producidos de una ley nula no constituyen un tributo —«los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública *como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir» (art. 2.1 LGT)*—, no son exigibles al contribuyente y son plenamente revisables con arreglo a la normativa tributaria.

GARCÍA DE ENTERRÍA ha indicado que no existen supernulidades que impidan la adquisición o consolidación de derechos por el transcurso del tiempo, tampoco en el ámbito tributario. Aquí, sin embargo, debería tenerse en cuenta que el tributo exigido por ley inconstitucional sólo puede considerarse un bien mueble del que su propietario «ha sido privado ilegalmente» (art. 1955 CC) y que, en consecuencia, la prescripción sólo sería posible, en el mejor de los casos, por la posesión de seis años, a no ser que se invoque una «buena fe inconstitucional». Adicionalmente, habría que tener en cuenta el régimen especial de prescripción contenido en el artículo 1956 CC, si se entendiera que la no devolución del tributo inconstitucional constituye una exacción ilegal tipificada por el artículo 437 del Código Penal.

Segunda.—Los preceptos de la LGT aplicables en relación con la revisión de actos de aplicación de tributos basados en preceptos de una ley declarada nula por el Tribunal Constitucional u otro órgano jurisdiccional no contienen limitación alguna del tipo de las invocadas por la STC 45/1989 y las que siguen la misma (por ejemplo,

SSTC 289/2000, 194/2000) en relación con «actuaciones administrativas firmes».

En especial, el artículo 217 de la LGT (como su predecesor el artículo 153 de la Ley 60/1963) no contiene ninguna limitación temporal para instar la declaración de nulidad de pleno derecho de actos de aplicación de tributos basados en preceptos de una ley tributaria declarada nula.

El precepto presupone la firmeza de los actos y no contiene ningún límite temporal para su iniciación, a diferencia del previsto en el artículo 219.2 de la LGT. Tampoco resulta aplicable el límite del artículo 106 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico, como consecuencia de la plena remisión que la Disposición Adicional Quinta de la misma hace al régimen específicamente tributario.

En el ámbito tributario, en todo caso, opinamos que la nulidad de pleno derecho no debería poder cuestionarse como consecuencia de lo previsto en la letra *f)* del artículo 217.1 LGT, dado que la Administración tributaria habría adquirido un derecho (art. 17.1 LGT) careciendo por completo del único «requisito esencial para su adquisición», que es su exigencia por una ley tributaria constitucionalmente legítima. Es esta adquisición «imposible» (otro motivo de nulidad de pleno derecho) y llevada a cabo prescindiendo de procedimiento legal (no hay base legal para el tributo y falta por ello el primer presupuesto procedimental para iniciar su exigencia) la determinante de la revisión legal. En rigor, nos parece que en este supuesto se cumplen todos y cada uno de los motivos de nulidad de pleno derecho de las letras *a)* a *f)* del artículo 217.1 LGT.

No existe en la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional ningún artículo equivalente al 79.2 de la BVGG (Ley Orgánica del Tribunal Constitucional alemán), que establece la inatacabilidad de todas las decisiones firmes y la prohibición de acciones basadas en el enriquecimiento ilícito (RUBIO LLORENTE).

Tercera.—La jurisprudencia del Tribunal Supremo americano sobre leyes tributarias inconstitucionales no sigue, al menos desde la sentencia dictada en el caso *Bacchus* (1984), la técnica prospectiva mencionada por nuestra doctrina (GARCÍA DE ENTERRÍA, RUBIO LLORENTE) en sus trabajos previos sobre esta cuestión. Todas las sentencias del Tribunal Supremo dictadas a partir de dicho caso en materia de leyes tributarias inconstitucionales declaran la obligación constitucional, derivada del principio *Due Process*, de proporcionar una reparación adecuada por la exigencia de tributos inconstitucionales. Dichas sentencias no excluyen, en el ámbito de los principios constitucionales, la posibilidad de límites legales expresos a dicha repara-

ción, pero el alcance y constitucionalidad de los mismos nunca han sido objeto de consideración por parte de dicho Tribunal.

Por la naturaleza del control de constitucionalidad de las leyes asignado a nuestro Tribunal Constitucional, no parece que en materia tributaria, desde un punto de vista meramente constitucional, puedan sostenerse efectos distintos por completo de los establecidos por el Tribunal Supremo americano en las sentencias indicadas. Mucho menos, nos parece, la aplicación con carácter general en el ámbito tributario de la técnica de anulación prospectiva, que, en nuestra opinión, constituye una invasión de facultades legislativas incompatible con la división inconstitucional de poderes.

Cuarta.—El mismo régimen descrito para los efectos de leyes tributarias declaradas inconstitucionales por el Tribunal Constitucional español debería, en nuestra opinión, aplicarse en relación con los efectos de leyes tributarias declaradas incompatibles con una Directiva por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y en concreto en relación con la sentencia dictada por dicho Tribunal en el asunto C-204/03, contra el Reino de España.

No resultan, por tanto, ajustados a Derecho los límites indicados por la Resolución de la Dirección General de Tributos 2/2005, de 14 de noviembre.

Quinta.—Declarado, en su caso, por el TC en su sentencia el mantenimiento de actos firmes dictados en aplicación de la ley inconstitucional, se plantea, además de la cuestión de la compatibilidad de dicho efecto con el procedimiento general de declaración de nulidad de pleno derecho de dichos actos, la de los recursos legalmente disponibles contra las resoluciones contrarias a la revisión de los mismos.

En este sentido tienen la mayor importancia las SSTC 111/2001 y 159/1997, que denegaron el recurso de amparo interpuesto en relación con sentencias que aplicaron el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, declarado inconstitucional por la STC 1731/1996.

Cualquiera que haya sido el motivo de la declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria, el amparo contra la aplicación de la misma no puede sostenerse que sólo pueda infringir el mismo artículo que motivó la declaración de inconstitucionalidad. Resulta paradójico y desalentador que el TC sostenga en esta cuestión una concepción de los derechos constitucionales como compartimentos estancos sin comunicación alguna.

El mantenimiento de la aplicación de una ley tributaria declarada inconstitucional infringe los artículos 14 y 24 CE. El TC debería

abordar estas cuestiones con objeto de que sus sentencias desplieguen todos los efectos que nuestra Constitución exige. No hacerlo sólo puede contribuir a propagar anomalías constitucionales. Tampoco puede excluirse la modificación legal del artículo 40 de la LOTC recomendada por García de Enterría, «de forma que resulte perfectamente claro cuáles han de ser los efectos de las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de una ley». Arriba han sido indicados los efectos que, en nuestra opinión, deben seguirse en el caso de leyes tributarias declaradas inconstitucionales y/o incompatibles con una Directiva comunitaria. En nuestra opinión, cualquier modificación del artículo 40 de la LOTC debería respetar básicamente los mismos para resultar compatible con la Constitución.

INSTRUCCIONES PARA LOS AUTORES

1. **Temas de interés.** La *Revista de Administración Pública* publica trabajos de investigación originales sobre Derecho Administrativo, Administración Comparada e Historia de la Administración.

2. **Envío de originales.** Los trabajos deberán ser originales e inéditos; en caso de ser publicados una vez enviados a esta Secretaría, los autores deberán notificarlo y proceder a la retirada de los mismos. Se enviarán en lengua castellana, escritos en Microsoft Word o en formato compatible. Se harán llegar, en todo caso, en papel (una copia) y, además, en soporte electrónico, bien sea en disquete o CD-ROM, a nombre de la Secretaria de la *Revista,* a la dirección: CEPC, Plaza de la Marina Española, 9, 28071 MADRID, o por correo electrónico a la dirección ***public@cepc.es*.** Sólo se tomarán en consideración por el Consejo de Redacción aquellos trabajos que se hayan enviado, directamente, a la dirección de la *Revista* antes indicada.

3. **Formato.** Los originales deberán ir escritos a espacio y medio, en letra Times New Roman tamaño 12. La extensión total no debiera superar las 40 páginas (10.000 a 12.000 palabras), incluidos notas a pie de página, bibliografía y apéndices en su caso. La primera página incluirá el título, nombre del autor o autores, filiación académica, direcciones de correo ordinario y electrónico y teléfonos de contacto. En una segunda página se presentarán dos resúmenes, en español e inglés, de unas 120 palabras cada uno y con tres a cinco palabras clave (en los dos idiomas).

4. **Normas de edición:**

   a) **Bibliografía.** Las referencias bibliográficas, que se limitarán a las obras citadas en el trabajo, se ordenarán alfabéticamente por el primer apellido, en mayúsculas, del autor, bajo el título «Bibliografía» y al final del original. Ejemplo:

   PÉREZ PÉREZ, Luis (2005): «La convalidación de los actos administrativos», *Revista de Administración Pública,* 151, págs. 9-30.

   PÉREZ PÉREZ, Luis (2004): *Derecho Administrativo,* Madrid, CEPC.

   Si se citan dos o más obras de un determinado autor publicadas en el mismo año, se distinguirán por medio de una letra. Ejemplo: PÉREZ PÉREZ, Luis (2005a) y PÉREZ PÉREZ, Luis (2005b).

   b) **Notas a pie de página.** Todas las notas irán a pie de página, numeradas mediante caracteres arábigos y en formato superíndice. Tras la primera referencia bibliográfica completa, sólo se incluirá su forma abreviada. Ejemplo: PÉREZ PÉREZ, Luis (2005): 90.

5. **Reseñas de libros.** La *Revista de Administración Pública* acepta sugerencias sobre libros para su recensión, cuya extensión no podrá superar las 5 páginas.

6. **Proceso de publicación.** La *Revista de Administración Pública* decidirá, a través de su Consejo de Redacción, la publicación de los trabajos requiriendo, en los casos en los que lo considere necesario, informes de evaluadores externos anónimos. Los autores de artículos aceptados para publicación podrán ser requeridos para la corrección de pruebas de imprenta, que habrán de ser devueltas en el plazo de 5 días. No se permitirá la introducción de cambios sustanciales en las pruebas, quedando éstos limitados a la corrección de errores con respecto a la versión aceptada.

7. ***Copyright.*** El autor o los autores ceden a la *Revista,* en exclusiva, los derechos de reproducción en revistas científicas de los textos admitidos.

8. **Advertencia.** Cualquier incumplimiento de las presentes Normas constituirá motivo para el rechazo del original remitido.

ISSN 0034-7639
00169
9 770034 763905
19,00 €