

# Las sentencias del constitucional en materia tributaria y sus efectos temporales: ¿un riesgo que podemos mitigar?

Diciembre 2021

## Ponte en contacto con PwC Tax & Legal:

### Jaime Cornudella

Socio de Procedimientos Tributarios en PwC Tax & Legal

[jaime.cornudella.marques@pwc.com](mailto:jaime.cornudella.marques@pwc.com)

El Tribunal Constitucional ha limitado en las últimas sentencias en materia tributaria la eficacia temporal de sus pronunciamientos, impidiendo que la declaración de inconstitucionalidad tenga efectos retroactivos con carácter general. Si este criterio se reitera a futuro, estas limitaciones impedirán beneficiarse de los efectos positivos a los contribuyentes que no hayan adoptado las medidas de impugnación adecuadas.

### I. El régimen general de los efectos de las sentencias del Constitucional cuando se declara la inconstitucionalidad de una ley.

La Constitución Española no prevé todos los efectos de las sentencias del Constitucional cuando éste declara la inconstitucionalidad de una ley o una norma con fuerza de ley. Se limita a indicar que las sentencias deben publicarse en el BOE y que tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente al de su publicación, con efectos para todos (erga omnes). El hecho de que tengan valor de cosa juzgada significa que la cuestión no puede replantearse y que tampoco cabe un ulterior recurso.

La publicación en el BOE asegura el conocimiento general de la sentencia, por lo que su acatamiento es exigible a todos los poderes públicos, a partir de ese momento. Pero esto no equivale a que la norma sea inconstitucional desde dicho instante: la nulidad comporta que la ley -o la parte de la norma- declarada inconstitucional lo era ya de origen y, en consecuencia, se expulsa del ordenamiento también con estos efectos. (ex tunc).

Esto sí, los efectos retroactivos de la nulidad de la ley tienen unos límites y excepciones fijados en nuestro ordenamiento - imposibilidad de revisar procesos en los que ya haya sentencia firme-, o que se han construido por el propio Constitucional, como la equiparación de las actuaciones administrativas firmes a las sentencias firmes, y la imposibilidad de revisar situaciones consolidadas por la prescripción.

### II. Las excepciones al régimen general de los efectos de las sentencias.

En ocasiones, el Constitucional ha limitado los efectos retroactivos de sus pronunciamientos más allá de los casos



antes indicados, impidiendo revisar situaciones previas a la declaración de inconstitucionalidad que no eran firmes. Estas limitaciones normalmente se han justificado por razones de seguridad jurídica, aunque con escaso esfuerzo en la motivación.

Esta limitación de los efectos ha servido para proteger los intereses económicos de las Haciendas públicas. Este es el caso de la reciente sentencia 182/2021 de 26 de octubre, que ha anulado las reglas de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). El Constitucional impide una revisión general de situaciones nacidas antes de la fecha de la sentencia, negando la posibilidad de impugnar las autoliquidaciones. Por tanto, limita los efectos beneficiosos sólo a aquellas situaciones respecto de las que ya existía un litigio vivo frente a la Administración o ante los tribunales de justicia. La pugna entre el principio de seguridad jurídica y el de capacidad económica se ha resuelto a favor del primero. Algo parecido ocurrió con la sentencia 45/1989 de 20 de febrero, que declaró inconstitucional la obligación de la declaración conjunta de los matrimonios en el IRPF, cuando señaló que esta declaración impedía cualquier pretensión de restitución de aquellos importes que hubieran podido pagarse en exceso. Recordemos que las sentencias anteriores del alto tribunal relativas al IIVTNU no habían limitado temporalmente sus efectos más allá del régimen general.

En otros casos, la sentencia impide revisar obligaciones tributarias devengadas al amparo de la norma inconstitucional con la finalidad de proteger a los contribuyentes que se hayan beneficiado de la misma. Así ocurre en la reciente sentencia 186/2021, de 28 de octubre, relativa a la regulación del mínimo familiar en el tramo autonómico del IRPF en Cataluña.

### ¿Qué podemos hacer?

Las sentencias anteriores evidencian que no existe en estos momentos una doctrina consolidada que nos permita anticipar cuándo el Constitucional limitará los efectos temporales de las sentencias más allá del régimen general. Pero es claro que existe el riesgo de que así suceda, de forma que quien no haya tenido la cautela

de impugnar sus autoliquidaciones previamente podría no beneficiarse de las consecuencias favorables de la declaración de inconstitucionalidad.

A los anteriores efectos, destacamos que existen dos normas de alcance general cuya constitucionalidad se cuestiona actualmente y cuyos efectos económicos adversos para la Hacienda pública podrían llegar a justificar una limitación. La primera se refiere al pago mínimo a cuenta en el Impuesto sobre Sociedades a partir de 2018, que se incorporó mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018. Esta ley regula el pago mínimo -basado en el resultado contable- en términos parecidos al Real Decreto-ley 2/2016, que ya fue declarado inconstitucional.

La segunda norma es el Real Decreto-ley 3/2016. Este precepto incorporó modificaciones sustanciales en el Impuesto sobre Sociedades entre las que están:

- Los límites a la compensación de bases imponibles negativas, que son del 25% de la base imponible positiva previa para entidades cuya cifra de negocios superó los 60 millones el ejercicio anterior (50% si la cifra neta se situó entre 20 y 60 millones), frente al régimen general de limitación del 70% (60% en 2016).
- El límite a determinadas deducciones (como la doble imposición internacional), que es del 50% de la cuota íntegra para las sociedades cuya cifra de negocios superó los 20 millones el ejercicio anterior, frente a un régimen general en el que no existe tal límite.
- La imposibilidad de deducir las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades.
- La obligación de revertir un mínimo de 1/5 parte de las pérdidas por los deterioros de cartera que fueron fiscalmente deducibles antes de 2013.

Creemos que la importancia de estas medidas fiscales y el potencial riesgo de que una previsible declaración de su inconstitucionalidad limite los efectos favorables a quienes ya habían impugnado sus autoliquidaciones con anterioridad requiere que valoremos en cada caso si es conveniente tomar una posición activa para evitar o mitigar este riesgo.