

## Medidas fiscales anuladas y limitación de efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional



**Enrique Vázquez. Socio y director del área de Derecho Fiscal en Valencia de BROSETA.**



El pasado mes de enero tuvimos conocimiento, por una nota de prensa del Tribunal Constitucional (TC), que, en una sentencia pendiente de publicar, el Pleno ha estimado por unanimidad la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional respecto de varias modificaciones del Impuesto sobre Sociedades (IS) introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre (RDL 3/2016), por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.

El TC concluye que se ha vulnerado el art. 86.1 CE, pues mediante Real Decreto-ley (RDL) no se puede afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que establece el art. 31.1 CE, y las medidas adoptadas en el RDL 3/2016 afectan a elementos esenciales que inciden en la determinación de la carga tributaria en un impuesto estructural de nuestro sistema tributario (el IS), ya que afectan de manera relevante a la base imponible y a la cuota que son parte importante de la estructura del Impuesto. En concreto, las modificaciones del IS enjuiciadas son: 1) la fijación de topes más severos para la compensación de bases imponibles negativas; 2) la introducción ex novo de un límite a aplicación de las deducciones por doble imposición; y 3) la obligación de integrar automáticamente en la base imponible los deterioros de participaciones que hayan sido deducidos en ejercicios anteriores.

En cuanto a los efectos de la sentencia, que es donde queremos centrar el presente comentario, la nota de prensa nos adelanta que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por el IS que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido

decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC) o mediante resolución administrativa firme. Tampoco podrán revisarse aquellas liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia, ni las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada a dicha fecha. Se limitan así sus efectos hacia el pasado, en los mismos términos que hizo el Tribunal en la STC 182/2021, sobre la plusvalía municipal.

Como ya viene siendo costumbre cuando se trata de sentencias que afectan al sacrosanto deber de contribuir, sus efectos se limitan tanto que la justicia que imparte se encoje de tal manera que, en muchos casos, desaparece. Y esa limitación de efectos, se indica en la nota de prensa que es “por exigencias” del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), yo diría que más que por exigencias ese principio, que no lo exige, es por un sentido de Estado, que no de derecho, que cuando hablamos de dinero determinados derechos quedan en un segundo plano, y se establecen dos categorías de contribuyentes, sólo los litigantes ven reparados sus derechos, sin permitir al resto solicitar la reparación de un daño causado por una norma declarada inconstitucional.

¿Está justificada esa limitación de efectos? Pues por las medidas que se anulan parece que no, ya que son medidas que anticipaban tributación (limitación de créditos fiscales y reversión de deterioros) por lo que la reparación del daño, en la mayoría de los casos, daría lugar al pago de intereses de demora, lo cual, con los límites de la prescripción, no parece que justifique esa “exigencia” del principio de seguridad jurídica para impedir que los contribuyentes puedan instar, en aquellos casos que están en plazo, la rectificación de sus autoliquidaciones. En la propia nota de prensa se anuncia la formulación de un voto

## COYUNTURA ECONÓMICA Y BURSÁTIL

particular concurrente del magistrado Enrique Arnaldo Alcubilla, quien comparte la fundamentación y el fallo de la sentencia, pero disiente de la decisión relativa a la modulación de los efectos de la nulidad de los preceptos legales declarados inconstitucionales, pues “aunque no tiene por qué ser absoluta la vinculación entre nulidad e inconstitucionalidad, no tiene por qué excepcionarse en relación las normas tributarias con la genérica y solitaria invocación de la seguridad jurídica.”

Pero es más, esa limitación de efectos de la sentencia puede dar lugar a situaciones muy paradójicas, pues tenemos abiertos a inspección los ejercicios 2019 y siguientes del IS, ¿qué va a pasar en las liquidaciones que se practiquen por la Inspección o por la dependencia de gestión en procedimientos de comprobación? La administración tributaria tiene que aplicar las normas que se mantengan en vigor, y debe practicar las liquidaciones correctas, por lo que

podemos encontrarnos ante la paradoja de que se impida a un contribuyente rectificar su autoliquidación, por la restricción impuesta por el TC, y, por el contrario, si le comprueban los órganos de inspección o gestión, vea como al practicar la liquidación obtiene ese resultado querido por el contribuyente, y vetado por el TC. Y aquí volvemos a diferenciar dos tipos de contribuyentes, los comprobados que obtienen justicia de manera indirecta (de la Agencia Tributaria y no del TC), y los no comprobados que soportan con todo su rigor medidas fiscales inconstitucionales.

En cualquier caso, tendremos que esperar a leer esa sentencia anunciada por la nota de prensa que ya está desplegando efectos sin que se haya publicado en el BOE.

