

EL TRIBUNAL SUPREMO AVALA LA LIMITACIÓN DE EFECTOS CONTENIDA EN LA STC 186/2021 ¿UN PODER CONSTITUIDO NO SUJETO A LA CONSTITUCIÓN?: SSTs DE 10 DE JULIO DE 2023 REC. NÚM. 4701/2022 Y 5181/2022

Jesús Cudero Blas

Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Abogados

Antiguos magistrados del Tribunal Supremo

Resumen

La STC 186/2021, que declaró la inconstitucionalidad de determinados preceptos reguladores del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, resolvió limitar los efectos en el tiempo de su pronunciamiento. El contenido de esa limitación y el modo en el que se le dio publicidad por el Tribunal Constitucional han sido y son ciertamente polémicos, dando lugar a un debate jurídico que ha alcanzado al Tribunal Supremo. En dos recientes sentencias del pasado mes de julio, el Alto Tribunal avala la acotación que de sus efectos realizó el máximo intérprete de la Constitución Española.

Palabras clave

Tribunal Constitucional. Pronunciamientos de inconstitucionalidad. Limitación de efectos. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. STC 186/2021.

Abstract

STC 186/2021, which declared the unconstitutionality of certain precepts regulating the Tax on the Increase in Value of Urban Land, resolved to limit the effects in time of its pronouncement. The content of this limitation and the way in which it was publicized by the Constitutional Court have been and are certainly controversial, giving rise to a legal debate that has reached the Supreme Court. In two recent rulings of last July, the High Court endorsed the limitation of its effects made by the highest interpreter of the Spanish Constitution.

Keywords

Constitutional Court. Pronouncements of unconstitutionality. Limitation of effects. Tax on the Increase in the Value of Urban Land. STC 186/2021.

Cómo referenciar: Cudero Blas, J. y Huelin Martínez de Velasco, J. (2023). El Tribunal Supremo avala la limitación de efectos contenida en la STC 186/2021 ¿Un poder constituido no sujeto a la constitución?: SSTs de 10 de julio de 2023 rec. núm. 4701/2022 y 5181/202. *Revista Técnica Tributaria* (142), 231-241.

SUMARIO

1. Antecedentes
2. Doctrina del Tribunal
3. Análisis

1. Antecedentes

Mediado el año 2017, mediante la sentencia 59/2017, de 11 de mayo (BOE de 15 de junio de 2017, ES:TC:2017:15), el Tribunal Constitucional (TC) hizo saber al Poder Legislativo que, en el ejercicio de su potestad y haciendo uso de su libertad de configuración normativa, debía llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) que permitiesen arbitrar el modo de no someter a tributación situaciones de inexistencia de plusvalía [FD 5º.c)]. El TC hizo esta llamada de atención para que el legislador adaptase el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales [TRLHL], en particular sus artículos 107.2 y 110.4, a las exigencias que derivan del artículo 31.1 de la Constitución Española (CE), en la medida en que permitían gravar a quien había sufrido minusvalías con ocasión de la transmisión de un bien en operaciones sujetas al impuesto, sometiendo a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica.

Ya llovía sobre mojado, porque unos meses antes [SSTC 26/2017, de 16 de febrero (BOE de 25 de marzo de 2017, ES:TC:2017:26) y 37/2017, de 1 de marzo (BOE de 7 de abril de 2017, ES:TC:2017:37)], el TC había realizado igual advertencia en relación con la regulación del mismo impuesto por las normas de los Territorios Forales de Gipuzkoa (STC 26/2017, FD 7º) y de Álava (STC 37/2017, FD 5º).

En las tres sentencias mencionadas, el TC declaró expresamente que la regulación legal del IIVTNU no era en sí misma inconstitucional, sino únicamente en aquellas situaciones en las que su aplicación permitía someter a tributación situaciones inexpressivas de capacidad económica.

Los titulares de la potestad legislativa en los dos citados Territorios Forales acusaron recibo de la encomienda y, sin mayor demora que la exigida por la tramitación y la aprobación de los correspondientes proyectos normativos, publicaron disposiciones adaptando la disciplina del IIVTNU a las exigencias del principio de capacidad económica. El Legislador estatal miró hacia otro lado.

Casi dos años y medio más tarde, en la STC 126/2019, de 31 de octubre (BOE de 6 de diciembre de 2019, ES:TC:2019:126), el TC extendió la declaración de inconstitucionalidad de la norma a aquellos casos en los que, aun constatándose la existencia de un incremento de valor del terreno, la cuota tributaria resultante de la aplicación de la ley fuese superior a la ganancia obtenida, pues dicho exceso constituiría un ilícito gravamen de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad, que por mandato de la Constitución deben operar en todo caso como instrumento legitimador y como límite del tributo, respectivamente [FFDD 4º, *in fine*, y 5º.a)].

En esta sentencia, el TC insistió en «*la necesaria intervención del legislador*», enfatizando que «*es necesario señalar que una vez declarados*

inconstitucionales [...], es tarea del legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puesta de manifiesto» en esta sentencia y en la 59/2017. Y añadió, «no hay que olvidar que [...] los ciudadanos no sólo tienen el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también el derecho a hacerlo, no de cualquier manera, sino únicamente "con arreglo a la ley" y exclusivamente de acuerdo con su capacidad económica» [FD 5º.d)]. Terminaba el TC esta parte final de su sentencia recordando que sólo al legislador le es dado regular el tributo adecuándolo a la capacidad económica de cada cual, habiendo «transcurrido más de dos años desde la publicación de la STC 59/2017 sin que haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales».

Tampoco reaccionó el legislador estatal a este nuevo toque de atención. Tuvieron que transcurrir otros dos años para que se agotara la paciencia del máximo intérprete de la Constitución. Mediante la STC 182/2021, de 26 de octubre (BOE de 25 de noviembre de 2021, ES:TC:2021:182), declaró inconstitucionales e incondicionalmente nulos los apartados 1, segundo párrafo, 2.a) y 4 del artículo 107 TRLHL, porque el sistema objetivo y obligatorio en la determinación de la base imponible que establecen es ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica, operando, por tanto, al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente [FD 5º.D)]. El enfado del TC con el Legislador fue indisimulable. Allí donde había visto que la norma era inconstitucional sólo en la medida en que gravaba situaciones inexpresivas de capacidad económica o en las que, habiéndola, la cuota a satisfacer resultaba igual o superior al incremento patrimonial obtenido, se identifica ahora —en esta última sentencia— una inconstitucionalidad incondicionada, sin matices, por cuanto el método de cálculo de la base imponible resultaba contrario al principio de capacidad económica en todo caso, con independencia de que el contribuyente hubiera obtenido o no una plusvalía y, de haber sido así, al margen de si la cuota tributaria resultaba inferior, igual o superior a esa ganancia.

No obstante lo anterior, los efectos de la sentencia de 26 de octubre de 2021 no se proyectaron sobre el legislador estatal; tampoco sobre las administraciones locales, cuyas arcas siguieron alimentándose con el IIVTNU. Curiosamente, los verdaderos «perjudicados» por la decisión del TC fueron los contribuyentes que, como veremos inmediatamente, tuvieron y van a tener que seguir soportando la exacción de un tributo proclamado solemnemente inconstitucional.

Y es que, a diferencia de las SSTC 26/2017, 37/2017 y 59/2017, que no limitaron los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que contenían, y de la STC 126/2019, que lo hizo siguiendo el criterio clásico del TC [FD 5º.a), segundo párrafo], consistente en dejar a salvo las situaciones de firmeza judicial [en cumplimiento del artículo 40.Uno de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTIC)] y administrativas como viene haciendo desde la STC 45/1989, de 20 de febrero (BOE de 2 de marzo de 1989, ES:TC:1989:45), la STC 182/2021 [FD 6º.B)] fue más allá y equiparó a las situaciones de firmeza administrativa las que denomina «consolidadas», esto es, aquellas en

las que al día de dictarse el pronunciamiento de inconstitucionalidad (26 de octubre de 2021) existiesen (i) liquidaciones provisionales o definitivas del IIVTNU aún no impugnadas o (ii) autoliquidaciones cuya rectificación no hubiese sido solicitada en dicho momento.

Puesto negro sobre blanco, el TC, que como todos los poderes públicos está sometido a la Constitución (artículo 9.1 CE), al limitar los efectos del pronunciamiento de inconstitucionalidad contenido en la STC 182/2021, decidió privar a los contribuyentes de cauces impugnatorios, no caducados ni prescritos, para obtener la devolución de las sumas ingresadas en las arcas públicas en virtud de un tributo que ha juzgado inconstitucional en cuanto al método de cálculo de su base imponible, declarando la nulidad de los correspondientes preceptos legales. Lo que les dio con una mano, se lo quitó con la otra. Y lo hizo además en un contexto en el que la buena fe del Legislador era más que discutible; desde luego, su incuria parece fuera de cuestión.

El Legislador no cumplió con su tarea; pese a las repetidas advertencias del TC, prolongó durante más de cuatro años la vigencia de un impuesto que, a la postre, ha sido declarado inconstitucional, provocando que cientos de miles de contribuyentes ingresaran en las arcas municipales unas sumas indebidas y, además, en virtud de la limitación de los efectos del pronunciamiento de inconstitucionalidad, que dichos afectados no pudieran ejercer las acciones pertinentes y legalmente previstas para recuperarlas.

En un sentido técnico, con la limitación de efectos acordada el TC priva a los ciudadanos de vías impugnatorias vivas, en cuanto no prescritas ni caducadas, atribuidas por el ordenamiento jurídico en relación con los actos administrativos de liquidación y con el derecho de los contribuyentes a solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones, privación que, sin duda, restringe la efectividad del derecho fundamental de configuración legal que proclama el artículo 24.1 CE.

Este resultado, muy discutible en Derecho, se produjo además tras una gestión cuando menos «singular» de la comunicación de su decisión por el TC a la comunidad jurídica. No se supo de ella, como sería de rigor, mediante la publicación de la STC 182/2021 en el BOE (recuérdense los artículos 164.1 CE y 38.Uno LOTC), sino a través una nota de prensa (la nº 99/2021) hecha pública por el TC el mismo día 26 de octubre de 2021, mediante la que el Alto Tribunal dio a conocer la decisión que había adoptado, el sentido de la misma y la formulación de votos particulares y se limitaba a expresar que *«el fallo declara la intangibilidad de las situaciones firmes existentes antes de la fecha de la aprobación de la sentencia»*, sin mencionar en ese momento qué debía entenderse por «situaciones firmes» más allá de la referencia genérica a que la declaración de inconstitucionalidad lo era en los términos del FD 6º, cuyo contenido no se facilitaba.

En otras palabras, el 26 de octubre de 2021 fue de conocimiento general que el TC había declarado inconstitucionales, en la misma fecha y por mayoría, los preceptos citados del TRLHL; pero los «términos» de ese pronunciamiento en ese momento se ignoraban.

No obstante, días después se filtró a los medios de comunicación el contenido de ese FD 6º, momento a partir del cual, de forma irregular, la ciudadanía pudo alcanzar cabal conocimiento de las limitaciones que el TC había impuesto a su declaración de inconstitucionalidad.

Finalmente, el 3 de noviembre de 2021, emitió una nueva nota de prensa (nº 102/2021), en cuyo quinto párrafo se lee que no pueden ser revisadas con fundamento en la sentencia *«aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto, que a la fecha de dictarse hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme»*. En esta nota de prensa no se hacía mención a las llamadas situaciones «consolidadas» que aparecían en la filtración y que, definitivamente, conocería la ciudadanía una vez que el TC hizo público el contenido íntegro de su pronunciamiento (sin los votos particulares), colgando su texto en la página Web de la institución. En ese momento, la STC 182/2021 aún no había sido publicada en el BOE, que lo fue el 25 de noviembre de 2021.

Así pues, los afectados supieron el 26 de octubre de 2021 (nota de prensa nº 99/2021) que el TC había declarado inconstitucional incondicionalmente —esto es, al margen de la existencia o no de incremento de valor— y que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad serían limitados. Días más tarde, se filtró el alcance de esos efectos en unos términos distintos de los que después, el 3 de noviembre de 2021, apuntaría el propio TC en la nota de prensa nº 102/2021, pero que serían coincidentes con los del texto definitivo publicado en el sitio Web del Tribunal. Durante esos días, los contribuyentes por el IIVTNU no supieron a qué atenerse; al contrario que el Gobierno de la Nación que, en su condición de poder «legiferante», hizo en apenas dos semanas lo que no tuvo a bien realizar en cuatro largos años, invocando para acudir a la fórmula excepcional del Real Decreto-ley una situación de urgente necesidad que él, en cuanto titular de la potestad de iniciativa legislativa (artículo 87.1 CE), había provocado con su inacción.

Dicho en otros términos, los contribuyentes supieron mediante una filtración que no podrían ejercer acciones para recuperar las sumas indebidamente pagadas, aun cuando no hubieran transcurrido los plazos legales para recurrir la liquidación o para solicitar la rectificación de la autoliquidación; esa limitación, empero, no aparecía en la nota de prensa nº 102/2021 (que solo se refería, como hemos dicho, a las «obligaciones devengadas decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme»); la restricción, no obstante el contenido de dicha nota, sí aparecería en el texto definitivo de la sentencia, tanto en el colgado por el TC en su sitio Web, como en el que sería finalmente publicado en el BOE.

La STC 126/2019 subrayó que *«el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige no sólo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida como expectativa razonablemente fundada del ciudadano de*

cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho» (último párrafo del FD 5º). Creemos que, a su pesar, el TC poco ha contribuido en este caso a la claridad, la certeza, la confianza y la previsibilidad que él mismo reclama, como consecuencia de la forma en que ha gestionado la comunicación a la comunidad jurídica de su STC 182/2021. Todo ello, con un alto coste, pues en el camino han quedado arrumbados derechos y legítimos intereses de los contribuyentes, mediante una limitación de efectos que no sólo es muy discutible en estrictos términos jurídicos, sino también desde una perspectiva de política constitucional.

Algunos opinamos que el TC, con la limitación de efectos acordada en la STC 182/2021, por su contenido y por el modo en que se había producido, se situó extramuros del sistema constitucional y legal. Que había incurrido en una clara restricción del derecho a obtener la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE), en la medida en que hurtaba a los ciudadanos vías de impugnación (para reparar los efectos derivados de la exacción de un tributo inconstitucional) que les reconoce el ordenamiento jurídico, y que creaba un concepto jurídico nuevo, inexistente en nuestro sistema legal «infraconstitucional», el de las «situaciones consolidadas», una verdadera ficción difícilmente defendible desde la perspectiva legal y constitucional dada la extensión del concepto que establece el propio TC.

Entendimos también que la dicción literal del fundamento jurídico sexto de la repetida sentencia permitía una interpretación que impidiera la restricción o la vulneración descrita, precisamente porque resultaba difícil de entender que, por la vía de la referencia a las «situaciones consolidadas», pudieran derogarse derechos reconocidos en el ordenamiento y ejercitables por los interesados sin más limitaciones que las derivadas del cumplimiento de los plazos normativamente previstos.

Por ello albergamos la esperanza de que el Tribunal Supremo (TS) despejara nuestras dudas –impidiendo la vulneración de los derechos expuestos– con ocasión de la admisión a trámite de varios recursos de casación en los que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consistía en determinar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 182/2021, dictada el 26 de octubre de 2021, en relación con las liquidaciones que, a pesar de no haber adquirido firmeza, en esa fecha no habían sido impugnadas, precisando si ha de estarse a la fecha del dictado o de la publicación de la citada sentencia para discernir si se trata de una situación consolidada o no y si procede su impugnación con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad que realiza (rec. cas. 5181/2022, auto de 18 de enero de 2023, ES:TS:2023:291A), o en determinar si las liquidaciones provisionales o definitivas del IIVTNU notificadas en el mes anterior a dictarse la STC 182/2021 e impugnadas en vía administrativa después de dicha fecha, pero antes de la publicación de la sentencia en el BOE (25 de noviembre de 2021), tienen o no la consideración de situaciones consolidadas que puedan considerarse susceptibles de ser revisadas con fundamento en la citada sentencia a través de la interposición del correspondiente recurso de reposición (rec. cas. 4701/2022, auto de 25 de enero de 2023, ES:TS:2023:856A).

2. Doctrina del Tribunal

Pero nuestras esperanzas se han visto frustradas. En dos sentencias de 10 de julio de 2023 (rec. cas. 4701/2022, ES:TS:2023:3100, y rec. cas. 5181/2022, ES:TS:2023:3294), el TS ha señalado como doctrina jurisprudencial que las liquidaciones provisionales o definitivas por el IIVTNU que no hubieran sido impugnadas a la fecha del pronunciamiento de la STC 182/2021 (26 de octubre de 2021) no pueden ser atacadas con fundamento en la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la misma, al igual que tampoco pueden solicitarse con ese fundamento la rectificación, ex artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), de autoliquidaciones respecto de las que aun no se hubiera formulado tal solicitud al tiempo de dictarse la referida sentencia.

El TS ha avalado, pues, que el TC resuelva referir los efectos de su sentencia a un momento en el que aún no eran conocidos por la comunidad jurídica los fundamentos de su decisión, privando el ejercicio de acciones con sustento en la declaración de inconstitucionalidad a aquellos ciudadanos que, aun teniendo abiertas –por no haber transcurridos los plazos legales– las correspondientes vías impugnatorias, no las hubieran utilizado antes de dicho momento. Para el TS:

- (i) La potestad del TC de delimitar las situaciones intangibles y acotar los efectos de sus sentencias declaratorias de inconstitucionalidad no tiene fundamento en los artículos 164.1 CE y 38 LOTC, en los que se establece que los efectos generales de las sentencias del máximo interprete de la CE se producen desde la fecha de su publicación en el BOE, sino que es una creación doctrinal del propio TC extraída de la ausencia de regulación en la LOTC sobre la potestad de la limitación temporal de los efectos de una sentencia, potestad que comparte con otros Tribunales Constitucionales de nuestro entorno jurídico y con el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE).
- (ii) Es indudable la voluntad del TC de fijar la intangibilidad de las diversas situaciones consolidadas a la fecha del dictado de la sentencia, no a la de la publicación, opción que resulta constitucionalmente legítima, pues el momento del pronunciamiento es en el que se forma la decisión del Tribunal y un hito esencial en la exteriorización, aunque eventualmente no pueda ser conocido hasta que la sentencia sea publicada en el BOE.
- (iii) La situación creada con el devenir de los pronunciamientos del TC y del TS en relación con el IIVTNU y el riesgo cierto de provocar situaciones gravísimas para el interés común y la Hacienda Pública, justifican una sentencia del TC prospectiva, en detrimento de la certeza y la seguridad jurídica que deben guiar las relaciones entre los contribuyentes y la Hacienda Pública, pues se trata de tutelar intereses públicos dignos de mayor protección .

3. Análisis

Frente a tal modo de razonar y en un análisis de urgencia, creemos necesario dejar sentadas las siguientes reflexiones en el marco acotado que nos permite este comentario:

- (i) Con toda evidencia, el TC puede limitar los efectos de sus sentencias declaratorias de inconstitucionalidad y así lo viene haciendo desde la STC 45/1989, con fundamento en el artículo 40.Uno LOTC, pero como todos los poderes públicos en el sistema constitucional español sus decisiones no pueden (no deben) tener efectos *ad extra* hasta tanto no se hayan cumplido los condicionamientos que el ordenamiento jurídico impone. Todos los poderes públicos han de actuar con publicidad, máxime un órgano como el TC que actúa como garante último de que las decisiones del poder legislativo se atemperan a la Constitución. Si las normas deben ser públicas (artículo 9.3 CE), no produciendo efectos hasta que lo sean, también han de satisfacer ese requerimiento los pronunciamientos del TC que las expulsan del ordenamiento jurídico por inconstitucionales ejerciendo la función que se ha denominado como de «legislador negativo». No otro sentido tienen los artículos 164.1 CE y 40.Uno LOTC, pues difícilmente puede extraerse otra consecuencia de la declaración que en estos se contiene según la cual las sentencias del TC «*tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación*». Retrotraer los efectos de un pronunciamiento de inconstitucionalidad al momento de la toma de la decisión, cualquiera que sea la fecha y la forma de su publicación, y avalar jurídicamente esa forma de proceder, no solo carece de cobertura normativa de clase alguna, sino que puede extender la sospecha sobre el uso inapropiado o clandestino de esta potestad en un poder público de tan extraordinaria relevancia como el TC.
- (ii) Otros tribunales constitucionales y, en particular, el TJUE limitan también los efectos de sus sentencias. Pero este último tribunal tiene un asentado cuerpo de doctrina (*cfr.* los apartados 37 a 50 de la sentencia de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, EU:C:2014:108), debidamente sistematizado, en el que se establecen con claridad y nitidez los criterios que justifican acotar los efectos de sus pronunciamientos, cuerpo de doctrina del que no disponemos en el caso del TC, en cuyas decisiones «prospectivas» no se aprecia un hilo conductor que permita conocer *ex ante* los criterios a los que acude para limitar el alcance de sus pronunciamientos. La ausencia de estos criterios generales impide conocer a la comunidad jurídica y a los destinatarios de esas decisiones (los ciudadanos) las razones por las que el TC opta en unos casos por limitar los efectos de sus sentencias y en otros no, lo que difícilmente se compadece con las exigencias de certeza y seguridad jurídica que deben presidir el comportamiento de los poderes públicos.
- (iii) El propio TS justifica la decisión del TC en la necesidad de preservar valores jurídicos superiores, pero no explica cuáles fueran los que, estando en juego en el caso de la STC 186/2021, avalarían la decisión del TC. Es más, en las

sentencias que comentamos, el Alto Tribunal afirma que el TC debió justificar en qué valores se apoyaba para limitar los efectos de la sentencia y sacrificar determinados derechos (tutela judicial efectiva) y principios (seguridad jurídica) constitucionales, justificación que, como reconoce, fue omitida. No obstante, da por buena la limitación acordada por el TC, en los términos y los modos en que lo hizo, porque el «*fundamento jurídico sexto deja poco margen* –de la STC 186/2021– *para otra interpretación*». Con esta afirmación, parece que el TS da carta de naturaleza a una actuación libérrima del TC, efectuada al margen de las exigencias del ordenamiento jurídico, olvidando que, como todo poder constituido, está sometido a dicho ordenamiento y, de entrada, a la primera de sus normas (artículo 9.1 CE), cuya defensa es la razón que justifica su existencia.