El Tribunal Supremo interpreta el alcance de la limitación de efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la Sentencia 182/2021

La interpretación del Tribunal Supremo sobre el alcance de la limitación de los efectos de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 refuerza la interpretación restrictiva que debiera realizarse de las limitaciones de los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, en su Sentencia de 13 de junio del 2025 (rec. cas. núm. 4246/2023), ha fijado como doctrina que no cabe considerar como situación jurídica consolidada en los términos del fundamento jurídico sexto de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, las liquidaciones o las resoluciones desestimatorias de los recursos interpuestos contra acuerdos de liquidación cuando,

antes del 26 de octubre del 2021 (fecha del dictado de la citada Sentencia 182/2021), hubiera dado comienzo el plazo de dos meses para la interposición del recurso contencioso-administrativo.

Recordemos que la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 declaró inconstitucionales y nulos determinados preceptos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales relativos al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de

naturaleza urbana (IIVTNU) por entender que contravenían injustificadamente el principio de capacidad económica (art. 31.1 de la Constitución española). Sin embargo, el Tribunal Constitucional limitó sus efectos al considerar que no eran susceptibles de ser revisadas con fundamento en su citada sentencia las obligaciones tributarias devengadas por dicho impuesto que, hasta la fecha de dictarse ésta, se hubieran decidido definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, la mencionada Sentencia 182/2021 establecía que tendrían también la consideración de situaciones consolidadas: 1) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hubieran sido impugnadas hasta la fecha de dictarse la sentencia y 2) las autoliquidaciones cuya rectificación no hubiera sido solicitada ex artículo 120.3 de la Ley General Tributaria hasta dicha fecha.

Para poner en contexto la limitación de efectos contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 es interesante recordar algunos de sus precedentes. En su Sentencia 59/2017, de 11 de mayo, el Tribunal Constitucional declaró inconstitucionales y nulos determinados preceptos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, pero únicamente en la medida en que sometían a tributación por el concepto del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana situaciones de inexistencia de incrementos de valor. En esta primera sentencia, el Tribunal Constitucional no limitó los efectos de la declaración de nulidad.

Posteriormente, en su Sentencia 126/2019, de 31 de octubre, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad de determinado precepto del citado texto refundido en

aquellos casos en los que la cuota a pagar por el mencionado impuesto fuera superior al incremento patrimonial obtenido por el contribuyente. En este caso concreto, el Tribunal Constitucional sí limitó los efectos de su sentencia, invocando el principio de seguridad jurídica y precisando que únicamente podían ser susceptibles de revisión las situaciones que, hasta la fecha de publicación de la sentencia, «no [hubieran] adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía en ellas una resolución administrativa o judicial firme».

La Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 estableció una limitación de efectos más expansiva, y es precisamente esta limitación de efectos la que ha sido interpretada por parte del Tribunal Supremo en la sentencia objeto de análisis.

El núcleo del recurso ante el Tribunal Supremo residía en determinar si su doctrina sobre la revisión de las liquidaciones en concepto del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, practicadas y confirmadas en la vía administrativa previa a la judicial antes de dictarse y publicarse la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, era extensible también a los casos en los que, agotada la vía administrativa, la publicación de esta sentencia tuvo lugar cuando estaba corriendo el plazo legal de dos meses para la interposición del recurso contencioso-administrativo.

La parte recurrente —el Ayuntamiento de Madrid— defendía que la limitación de los efectos de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 impedía revisar liquidaciones ya confirmadas en vía administrativa antes del día 26 de octubre del 2021 —fecha de dictado de la sentencia—, aunque el plazo de

dos meses para la interposición del recurso contencioso-administrativo no hubiera expirado. Para ello, apelaba a la literalidad del fundamento jurídico sexto de dicha sentencia, a la seguridad jurídica y a la irretroactividad de las declaraciones de inconstitucionalidad respecto a las situaciones consolidadas.

Por su parte, el contribuyente sostenía que la liquidación no tenía el carácter de situación definitivamente decidida porque estaba pendiente el plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo y que, por tanto, no encajaba en ninguno de los supuestos expresamente previstos por la Sentencia

argumentando que «supone el sacrificio de derechos y de un interés general dignos de protección». A este respecto, afirma que llevar la situación consolidada a una situación como la enjuiciada supondría una «injustificada restricción de los medios de impugnación en curso y previstos por el ordenamiento jurídico, e incluso, conduciría a una vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva como derecho de acceso a la jurisdicción».

También es llamativa la calificación de «inexplicada y decisionista» que el Tribunal Supremo realiza de la limitación de efectos de la

Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, al considerar que «ha reducido toda esta previsión legal [refiriéndose a los procedimientos especiales de revisión de los artículos 217, 219 y 221 de la Ley General Tributaria] a la irrelevancia más absoluta,

orillando la tutela de los legítimos intereses y el derecho al resarcimiento de los daños sufridos por contribuyentes que cumplieron con el pago de una deuda tributaria devengada por un impuesto regido por una ley declarada inconstitucional».

Además, recoge como argumento adicional que, en el supuesto enjuiciado, el Tribunal Económico-Administrativo había tardado más de tres años en dictar la resolución expresa recurrida, y que no encuentra justificación para explicar por qué a los que recurrieron por silencio no se les había aplicado la situación consolidada y sí debiera aplicárseles a los que optaron por esperar a la resolución expresa de la Administración para recurrir. Conceder un trato diferente a ambos contribuyentes transformaría esta opción, a juicio del Tribunal

La interpretación no sólo ‘estricta’, sino ‘incluso restrictiva’, de la limitación de efectos recogida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021

del Tribunal Constitucional 182/2021 como situación consolidada, argumentando que dicha limitación de efectos no puede ser interpretada de manera extensiva.

En su sentencia, el Tribunal Supremo precisa que una liquidación no es firme ni definitiva cuando está pendiente y en curso el plazo para la interposición de un recurso contencioso-administrativo, sino que lo será cuando, habiendo llegado a su término tal plazo, recaiga resolución del recurso interpuesto en tiempo y forma.

Adicionalmente, el Tribunal Supremo considera que debe realizarse una interpretación no sólo «estricta», sino «incluso restrictiva», de la limitación de efectos recogida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021,

Supremo, en una perentoria obligación en contra de lo dicho por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en su vertiente de acceso al recurso.

Sobre la base de los argumentos indicados, el Tribunal Supremo fija como doctrina que no cabe considerar situación jurídica consolidada en los términos de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021 las liquidaciones o las resoluciones desestimatorias de los recursos interpuestos contra acuerdos de liquidación cuando antes de la fecha del dictado de la sentencia hubiera dado comienzo el plazo de dos meses para la interposición del recurso contencioso-administrativo. En consecuencia, falla que no ha lugar al recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid y confirma la anulación de la liquidación impugnada.

La relevancia de esta sentencia no radica exclusivamente en la interpretación que rea-

liza del alcance de la limitación de efectos de la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, que se limita a supuestos muy específicos, esto es, a aquellos en los que el dictado de la sentencia declarativa de la inconstitucionalidad haya tenido lugar dentro del plazo legal previsto para la interposición del recurso contencioso-administrativo. Adicionalmente y a nuestro juicio, los criterios hermenéuticos recogidos en esta sentencia refuerzan también la interpretación restrictiva que debiera llevarse a cabo de las limitaciones de los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad. En este sentido, bajo la invocación que el Tribunal Supremo realiza a la tutela de los legítimos intereses y al derecho al resarcimiento de los daños sufridos, sería deseable una apertura en las posibilidades de impugnación por parte de los contribuyentes que, bajo el principio de legalidad, hayan cumplido con el pago de una deuda tributaria devengada por un impuesto regido por una norma que, con posterioridad, haya sido declarada inconstitucional.