Creative Commons Reconocimiento-NoComercial 4.0 Internacional

CRÓNICA TRIBUTARIA NÚM. 194/2025 (49-87)

LA LESIÓN AL DERECHO A LA PROPIEDAD ESTABLECIDO EN EL CONVENIO EUROPEO DE DERECHOS HUMANOS DERIVADA DE LA LIMITACIÓN DE EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DE INCONSTITUCIONALIDAD

González-Cuéllar Serrano, M.ª Luisa
ORCID: https://orcid.org/0000-0002-0999-7711

Ortiz Calle, Enrique
ORCID: https://orcid.org/0000-0003-0410-6294
Universidad Carlos III de Madrid (España)

Recibido: 12 de julio de 2024
Aceptado: 28 de octubre de 2024

https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.1.2

RESUMEN

La limitación que ha establecido el Tribunal Constitucional en diversas sentencias del derecho de devolución de unas cuotas impositivas cuyo origen se encuentra en normas inconstitucionales y que todavía se encuentran en fase de recurso o de solicitud de rectificación de autoliquidación, implica una injerencia indebida y desproporcionada en el derecho de propiedad. Específicamente, infringe el artículo 31.1 de la Constitución española, este último en conexión con el artículo 33 CE, los artículos 6 y 13 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, y su Protocolo Número 1, de 20 de marzo de 1952, al igual que el artículo 14 CEDH.

Palabras clave: efectos temporales de las sentencias de inconstitucionalidad, derecho de propiedad, Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Crónica Tributaria 194 (1/2025), 49-87 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.1.2

THE INJURY TO THE RIGHT TO PROPERTY ESTABLISHED IN THE EUROPEAN CONVENTION ON HUMAN RIGHTS DERIVED FROM THE LIMITATION OF THE EFFECTS OF RULINGS OF UNCONSTITUTIONALITY

González-Cuéllar Serrano, M.ª Luisa
Ortiz Calle, Enrique

ABSTRACT

The limitation established by the Constitutional Court in various rulings regarding the right to the refund of tax payments originating from unconstitutional regulations, which are still under appeal or in the process of requesting rectification of self-assessments, constitutes an undue and disproportionate interference with the right to property. Specifically, it infringes Article 31.1 of the Spanish Constitution, this in connection with Article 33 CE, Articles 6 and 13 of the European Convention on Human Rights, as well as its Protocol No. 1 of March 20, 1952, and Article 14 of the ECHR.

Keywords: temporary effects of rulings of unconstitutionality, property rights, European Convention on Human Rights.

Crónica Tributaria 194 (1/2025), 49-87 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.1.2

SUMARIO

1. Introducción. 2. Regulación de los efectos temporales de las sentencias de inconstitucionalidad. 3. Vulneración del derecho de propiedad contenido en el artículo 1 del Protocolo Adicional Primero al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales. 4. La existencia de una "posesión" en el sentido del artículo 1. 5. La existencia de una interferencia en el derecho de propiedad de los demandantes. 6. Ausencia de previsión en una Ley de la injerencia en el derecho de propiedad: "test de legalidad". 7. Ausencia de un fin o interés legítimo de carácter público que justifique la medida limitadora del derecho de propiedad. 8. Test de proporcionalidad. 9. Conclusiones. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

La primera sentencia del Tribunal Constitucional (TC) que contempló esta última extensión en la limitación de efectos fue la 182/2021 (RTC/2021/182), de 26 de octubre, que declaró inconstitucionales determinados preceptos legales reguladores de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Hasta ese momento, el TC se había limitado a ampliar esta limitación de efectos a las obligaciones que hayan sido decididas mediante mera resolución administrativa firme bajo el argumento de la protección del principio de seguridad jurídica (STC 45/1989, de 20 de febrero; STC 180/2000, de 29 de junio; STC 60/2015, de 18 de marzo; STC 126/2019, de 31 de octubre, y STC 78/2020, de 1 de julio).

Así, la STC 182/2021 considera como no susceptibles de ser revisadas, además de las obligaciones tributarias devengadas por el IIVTNU que a fecha de dictarse la sentencia hayan sido decididas definitivamente por sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme, las liquidaciones provisionales o definitivas relativas al IIVTNU que no sean firmes y que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la Sentencia y las autoliquidaciones relativas a este impuesto cuya rectificación no haya sido solicitada ex artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) a esa misma fecha.

Con posterioridad a esta Sentencia, el TC ha vuelto a limitar los efectos de inconstitucionalidad a situaciones no consolidadas en la STC 133/2022, de 25 de octubre, en la que resuelve la cuestión planteada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo respecto del apartado cuarto del art. 6.bis de la Ley del Parlamento de Canarias 11/1997, de 2 de diciembre, de regulación del sector eléctrico canario; en la STC 11/2024, de 18 de enero, por la que se declara inconstitucional el Decreto Ley 3/2016, de 2 de diciembre, 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; y en la Sentencia 46/2024, de 12 de marzo, en la cuestión prejudicial de validez en relación con los arts. 4.1, segundo párrafo, 4.2.a) y 4.3 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, de Gipuzkoa, del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Esta limitación del derecho de devolución de unas cuotas impositivas cuyo origen se encuentra en normas inconstitucionales y que todavía se encuentran en fase de recurso o de solicitud de rectificación de autoliquidación implica una injerencia indebida y desproporcionada en el derecho de propiedad. Específicamente, infringe el artículo 31.1 de la Constitución española (CE), este último en conexión con el artículo 33 CE, los artículos 6 y 13 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (CEDH), de 4 de noviembre de 1950, y su Protocolo Número 1, de 20 de marzo de 1952, al igual que el artículo 14 CEDH en conexión con los anteriores preceptos [ratificado por España en el Instrumento de Ratificación del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950, y enmendado por los Protocolos adicionales números 3 y 5, de 6 de mayo de 1963 y 20 de enero de 1966, respectivamente (BOE de 10 de octubre de 1979).

2. REGULACIÓN DE LOS EFECTOS TEMPORALES DE LAS SENTENCIAS DE INCONSTITUCIONALIDAD

Lo primero que debe ser aclarado es que en España no existe una regulación constitucional de los efectos de las sentencias del TC que avale la limitación establecida en las SSTC 182/2021, 11/2024 y 46/2024. Hay que recordar que el artículo 161.1 CE delimita los efectos de la inconstitucionalidad a la cosa juzgada. Por su parte, el artículo 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC) restringe la irretroactividad de la nulidad derivada de la declaración de inconstitucionalidad a los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes inconstitucionales. Por ello, podemos afirmar que en el Derecho español la declaración de inconstitucionalidad tiene carácter retroactivo con la única excepción del respeto al efecto de la cosa juzgada (1).

A pesar de esta base normativa, el TC español se ha atribuido a sí mismo la competencia para limitar los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad más allá de la cosa juzgada desde la STC 45/1989, de 20 de febrero. Sin embargo, hasta la STC 182/2021, el Alto Tribunal sólo había excluido de la expulsión del ordenamiento tributario las actuaciones administrativas firmes y las autoliquidaciones respecto de las que hubiese transcurrido el plazo de solicitud de rectificación (2), en aras de la garantía del principio de seguridad jurídica y de la necesidad de evitar «un inaceptable trato de disfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con quien no instó en tiempo la revisión del acto en aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales» (STC 45/1989) (3). En este sentido, en la segunda Sentencia relativa a la in-

(1) Véase a favor de la eficacia *ex tunc* de las sentencias de inconstitucionalidad también Moreno Fernández (2020: 129).

(2) Véase, Aníbarro Pérez (2022: 17 y ss.).

(3) Sobre la base de la protección al principio de seguridad jurídica motiva el TC la exclusión de los efectos de nulidad de las situaciones administrativas consolidadas en otras Sentencias, como –entre otras muchas– la STC 189/2005, de 7 de julio y la STC 60/2015, de 18 de marzo. Esta última dice textualmente que «el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) reclama la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas; no solo las decididas con fuerza de cosa juzgada, sino también las situaciones administrativas firmes».

constitucionalidad del IIVTNU, el Alto Tribunal, en su STC 126/2019, de 31 de octubre, al declarar la inconstitucional del artículo 107.4 del TRLRHL respecto de los casos en los que la cuota a satisfacer fuera superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente y, por lo tanto, se agotase la riqueza generada con ocasión de la transmisión del terreno limitó los efectos de su declaración de inconstitucionalidad en este sentido (4).

Como es sabido, la STC 182/2021, de 26 de octubre, ha venido a declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLRHL. El motivo de la inconstitucionalidad se resume en que el método objetivo de cálculo de la base imponible –aun en aquellos supuestos en que tal método no da lugar al gravamen de minusvalías ni en que la cuota es mayor que el importe de la plusvalía realmente obtenida– produce en la generalidad de los casos una cuota «desproporcionada o excesiva» [FJ. 3 d)] que es contraria al principio constitucional de capacidad económica como «medida de la imposición» (FJ 4). Por lo que se refiere a los efectos de la inconstitucionalidad declarada, la STC 182/2021 [FJ 6 b)] extiende por primera vez la consideración de situaciones consolidadas a las liquidaciones que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la sentencia y a las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex artículo 120.3 LGT a dicha fecha. En consecuencia, declara no susceptibles de ser revisadas con fundamento en la propia Sentencia: a) las obligaciones tributarias devengadas por el IIVTNU que a fecha de dictarse la sentencia hayan sido decididas definitivamente por sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme; b) Las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse la Sentencia (26 de octubre de 2021); c) Las autoliquidaciones cuya

(4) La STC 59/2017, de 11 de mayo, que declaró la inconstitucionalidad parcial de la normativa común del IIVTNU no los limitó más allá de la imposibilidad de revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, de acuerdo con lo establecido en el artículo 40 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC). El TS interpretó este silencio –desde nuestro punto de vista de forma incorrecta– como una negativa a revisar actos de liquidación firmes ante la imposibilidad de emplear alguno de los recursos de revisión previstos en la LGT, en la Sentencia 436/2020, de 18 de mayo. En esta Sentencia 436/2020, el TS rechaza la posibilidad de aplicar el recurso de nulidad previsto en el artículo 217 LGT para revisar liquidaciones firmes. Sin embargo, esta doctrina es matizada por el propio TS cuando dichas liquidaciones se han dictado con infracción del Derecho comunitario. Así, la STS 1016/2020, de 16 de julio (Rec. casación núm. 810/2019) considera que el sistema impugnatorio español es demasiado rígido en relación con las vías que ofrece a los ciudadanos para el restablecimiento del derecho infringido aplicable y declara aplicable el recurso de nulidad de pleno derecho en los supuestos en que se pone de manifiesto una aplicación errónea del derecho de la Unión Europea como consecuencia de una sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dictada con posterioridad.

Ante la diversidad de pronunciamientos emitidos por los Tribunales Superiores de Justicia españoles que consideraban que la inconstitucionalidad declarada por la STC 59/2017 provocaba la necesaria anulación de las liquidaciones y el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones, el Tribunal Supremo (TS) fijó como criterio la mera nulidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2ª) del TRLRHL en su Sentencia, de 9 de julio de 2018 (STS) (recurso núm. 6226/2017).

rectificación no haya sido solicitada ex artículo 120.3 LGT a la fecha de dictarse la Sentencia (26 de octubre de 2021) (5).

En estos casos, la limitación de los efectos de la inconstitucionalidad establecida por la STC 182/2021 es muy grave. Además, el TC no aporta ninguna motivación al respecto, por lo que puede afirmarse que la limitación de efectos contenida en ellos corre el riesgo de ser arbitraria. Por otra parte, en caso de haber una motivación subyacente, completamente insuficiente a efectos de entender cumplimentado el requisito de la motivación, ésta sería el perjuicio económico para el erario español (6). Y esta justificación no debe ser aceptada, a la vista de la jurisprudencia del TJUE que analizaremos en este trabajo.

Como hemos expuesto en la Introducción a este artículo, la limitación de efectos establecida en la STC 182/2021 también se ha incorporado a las SSTC 133/2022, 11/2024 y 46/2024. En todas ellas ha emitido voto particular el magistrado Enrique Arnaldo, poniendo de manifiesto que el TC está incurriendo en una interpretación excesiva de sus funciones, «al proceder sin expresa habilitación legal a limitar los efectos de sus sentencias que declaran la inconstitucionalidad de un precepto, especialmente en el caso de normas tributarias». Señala de forma acertada que «la regla de principio debe ser que la declaración de inconstitucionalidad de una norma legal lleva aparejada su nulidad, lo que supone la definitiva y total eliminación de esa norma del ordenamiento jurídico, como si nunca hubiera existido». Continúa observando que esta regla general únicamente puede ceder en casos excepcionales, que no se producen en el supuesto de la sentencia emitida, «determinados por la necesidad de evitar las consecuencias indeseables que podrían derivarse de no limitar los efectos de la declaración de nulidad. Dicho de otro modo, en esos casos excepcionales se trata de preservar en los bienes o valores que este tribunal considera constitucionalmente relevantes, lo que justifica la desvinculación entre inconstitucionalidad y nulidad o la modulación del alcance de esta» (Voto particular a la STC 11/2024).

3. VULNERACIÓN DEL DERECHO DE PROPIEDAD CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 1 DEL PROTOCOLO ADICIONAL PRIMERO AL CONVENIO PARA LA PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS HUMANOS Y LAS LIBERTADES FUNDAMENTALES

La limitación de efectos de la declaración de inconstitucionalidad restringe en un grado muy considerable los derechos de devolución de los contribuyentes que han satisfecho unas cuotas impositivas cuyo origen se encuentra en normas legales inconstitucionales. Esa limitación del derecho de devolución, no prevista en la CE ni

(5) Apenas doce días después de haberse dictado la STC 182/2021, se aprobó el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. La STC 17/2023, de 9 de marzo, ha declarado la constitucionalidad de aquel Decreto-ley.

(6) Como explica Marín-Barnuevo, la anulación de los actos de liquidación y de las autoliquidaciones del IIVTNU por la declaración de inconstitucionalidad del IIVTNU hubiera tenido un coste para las arcas públicas de 10.000 millones de euros por los cuatro años en los que se hubiera podido solicitar la devolución (Marín-Barnuevo Fabo, 2022: 20).

tampoco en la LOTC, implica una injerencia indebida y desproporcionada en el derecho de propiedad que vulnera seguramente el artículo 1 del Protocolo Adicional Primero al CEDH (en adelante, el artículo 1). Esta afirmación se sustenta en los argumentos que exponemos a continuación.

Para empezar, de acuerdo con dicho artículo 1, bajo el título "Protección de la propiedad": «Toda persona física o moral tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del Derecho Internacional». No obstante, los Estados pueden aprobar las leyes que consideren oportunas para reglamentar el «uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos u otras contribuciones o de las multas». Nadie pone en duda que el pago de los tributos se enmarca en las actuaciones públicas que realizan el interés general. Pero esto no significa que cualquier medida estatal en el ámbito tributario sea respetuosa con el artículo 1.

En efecto, cabe como mínimo plantearse si las STC 182/2021, 133/2022, 11/2024 y 46/2024 vulneran el artículo 1 al interferir de manera indebida en el derecho a la propiedad de los contribuyentes. Este derecho se debería haber hecho efectivo mediante la devolución de las cuotas pagadas por un impuesto cuyas reglas de cuantificación han sido declaradas inconstitucionales porque de su aplicación se derivaban supuestamente resultados confiscatorios. La infracción de aquel artículo se produce al impedir a los demandantes el ejercicio del derecho a la devolución al margen de cualquier previsión legal y sin que se expliciten ni motiven los fines de interés general que justificarían la interferencia en los derechos de los contribuyentes. La ausencia total de motivación en las Sentencias, por lo que hace al alcance del fallo, convierte a la decisión del TC en arbitraria.

Centrándonos en la primera de las sentencias, la 182/2021, de un análisis objetivo de todas las circunstancias que dieron lugar al litigio se concluye que no concurre ningún fin o interés de carácter público o general con suficiente peso como para justificar una restricción tan grave del derecho a la propiedad de los contribuyentes. Entre las circunstancias a considerar destacan a nuestro juicio, por un lado, la ausencia de buena fe del legislador que desatendió las advertencias del TC y del TS para adecuar el impuesto a los preceptos constitucionales y, por otro, la buena fe de los contribuyentes que cumplieron con sus obligaciones tributarias confiando en la constitucionalidad de la normativa.

En definitiva, la STC 182/2021 no pondera de manera justa y equilibrada el interés general que, por una parte, podría motivar una restricción del derecho a la propiedad y, por otra, los intereses patrimoniales de los contribuyentes a la devolución de las cuotas pagadas por un impuesto confiscatorio. En definitiva, los medios empleados para alcanzar ese pretendido fin de interés general (nunca explicitado en la Sentencia) son excesivamente gravosos para los derechos de los ciudadanos, ya que el TC tenía a su disposición otro tipo de medidas menos onerosas que hubieran guardado una adecuada relación de proporcionalidad entre medios y fines a la luz de las circunstancias del caso, sin incurrir, en definitiva, en una vulneración del artículo 1.

Esta conclusión se sustenta en una serie de argumentos que vamos a exponer ordenadamente en las páginas siguientes y que tienen su fundamento, esencialmente, en la jurisprudencia del TEDH recaída sobre aquel precepto. De acuerdo con esta jurisprudencia la vulneración del derecho de propiedad consagrado en el artículo 1 pasa por el cumplimiento de determinados requisitos (7), a saber:

a) La existencia de una "posesión" en el sentido del artículo 1.

b) La existencia de una interferencia en el derecho de propiedad de los demandantes.

c) Ausencia de previsión en una Ley de la interferencia en el derecho de propiedad: "test de legalidad".

d) Ausencia de un fin o interés legítimo de carácter público que justifique la medida limitadora del derecho de propiedad.

e) "Test de proporcionalidad".

4. LA EXISTENCIA DE UNA "POSESIÓN" EN EL SENTIDO DEL ARTÍCULO 1

Constituye condición previa para poder solicitar del TEDH la aplicación del artículo 1 la existencia de una "posesión" o de un "bien" del que, posteriormente, se pueda acreditar la privación al ciudadano sin causa legítima que la justifique. El concepto de "posesión", a efectos del artículo 1, es autónomo (8). Por tanto, se trata de un concepto no necesariamente coincidente con el contenido en el Derecho doméstico de los Estados y, en general, mucho más amplio que el de los Derechos nacionales, entre otros, el español.

En efecto, dentro del concepto "posesión" encajan los derechos de los contribuyentes a efectuar reclamaciones frente a las autoridades nacionales para la devolución de impuestos pagados, a condición de que las pretensiones de los particulares cumplan con el requisito básico de estar fundadas en Derecho (9).

De la jurisprudencia del TEDH se desprende en general que el artículo 1 no sólo protege la propiedad en el sentido de vedar cualquier confiscación de bienes sin una causa de utilidad pública que la justifique, sino que garantiza también los "intereses patrimoniales" de las personas naturales o jurídicas en caso de que puedan verse atacados por medidas estatales –de cualquiera de los poderes sea el legislativo, el ejecutivo o el judicial– más allá de las afectaciones del derecho de propiedad que dicho precepto permite. Pues el concepto de posesión incluye no sólo bienes o activos de los que se puede haber sido titular, sino también reclamaciones sobre devolución de impuestos pagados

(7) Expuestos por Moreno Fernández (2020: 50 y ss.).

(8) Entre muchas otras, SSTEDH, de 16 de septiembre de 1996, Asunto *Matos e Silva, Lda. y otros contra Portugal,* demanda núm. 15777/89, § 75; de 5 de enero de 2000, Asunto *Beyeler contra Italia*, demanda núm. 33202/06, § 100.

(9) Entre otras muchas, se puede invocar la STEDH, de 23 de octubre de 1997, Asunto, *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society contra Reino Unido*, demanda núm. 117/96, § 70.

respecto de las cuales un demandante puede alegar que al menos tiene una "expectativa legítima" de que su pretensión sea reconocida (STEDH, de 14 de mayo de 2013, Asunto *N.K.M. contra Hungría*, demanda núm. 66529/11, § 34).

Es justamente en este terreno de los "intereses patrimoniales" donde la STC 182/2021 entra en contacto con el artículo 1. Partimos de la premisa evidente de que el pago de los tributos afecta al derecho de propiedad. En este caso, las personas naturales o jurídicas se sitúan en una posición deudora o pasiva frente a la Administración en el marco de una relación jurídico-pública. Aunque no es desde luego la única forma en que una medida estatal tributaria puede vulnerar el artículo 1, el supuesto más claro de vulneración es la exigencia de un tributo confiscatorio (ejemplo de ello es la recién citada STEDH, de 14 de mayo de 2013, Asunto *N.K.M. contra Hungría*, demanda núm. 66529/11, § 70).

Se debe subrayar que, aun cuando la cuestión de constitucionalidad que dio lugar a la STC 182/2021 planteaba con carácter exclusivo el posible carácter confiscatorio del IIVTNU, el TC elude inexplicablemente esta cuestión como claramente manifiesta su presidente en el Voto particular concurrente que suscribe. De la relevancia jurídica de esta omisión nos ocuparemos más adelante, ya que en este momento nos basta con constatar que la citada Sentencia declara inconstitucional el IIVTNU por ser contrario al principio de capacidad económica y, al mismo tiempo, limita de manera extraordinaria los efectos del fallo. Esa limitación de efectos impide, como ya hemos dicho, que se hagan efectivas las devoluciones a los contribuyentes que se derivan del pago de un impuesto que en sus aspectos esenciales fue declarado inconstitucional. Pues bien, lo que se ha de destacar es que todos los contribuyentes que han satisfecho un tributo regulado en una Ley que posteriormente ha sido declarada inconstitucional pueden razonablemente considerarse titulares de una "posesión", en el sentido del artículo 1. Una posesión que se materializaría en el derecho a obtener la devolución correspondiente, salvo que razones de interés general debidamente explicitadas y justificadas llevaran a la conclusión contraria (STEDH, de 27 de septiembre de 2011, Asunto *Agurdino SRL contra Moldavia*, demanda núm. 7350/06) (10).

Por otra parte, el TEDH exige, para la admisión de una demanda que alegue una vulneración del artículo 1, que el reclamante acredite la titularidad de una "posesión a la luz de su propio Derecho interno". Interesa subrayar que, de acuerdo con la jurisprudencia del TEDH, el artículo 1 da cobertura también a aquellos activos no existentes *stricto sensu* en el momento de producirse la vulneración, pero sobre los que el demandante tuviera una "expectativa legítima" de obtención futura sobre la base, como acabamos de señalar, del propio ordenamiento doméstico del afectado (11). Porque la existencia de una "posesión", como presupuesto previo que permita impetrar la protección que brinda

(10) Igualmente, SSTEDH, de 14 de diciembre de 1999, Asunto *Rizos Antonakopulos*, demanda núm. 37098/97, § 31 y de 28 de marzo de 2000, Asunto *Dimitrios Georgiades*, demanda núm. 41209/98, § 32; en el mismo sentido, STEDH, de 16 de abril de 2002, Asunto *Dangeville contra Francia*, demanda núm. 36677/97, § 48.

(11) SSTEDH, de 16 de abril de 2002, Asunto *Dangeville contra Francia*, demanda núm. 36677/97, §§ 47-48; de 22 de enero de 2009, Asunto *"Bulves" AD contra Bulgaria,* demanda núm. 3991/03, § 57; de 2 de abril de 2013, Asunto *N.K.M. contra Hungría*, demanda núm. 66529/11, §§ 34-35.

el artículo 1, ha de arrancar del análisis del ordenamiento interno que reconozca, sino un derecho adquirido, al menos una expectativa de derecho (STEDH, de 3 de julio de 2003, Asunto *Buffalo S.R.L. c. Italia*, demanda núm. 38746/97, § 29) (12).

Precisamente en este sentido, la LOTC dispone que «cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados» (artículo 39 Uno), con la única excepción consistente en que «las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes (…)» (artículo 40 Uno). En consecuencia, en el Derecho español la declaración de inconstitucionalidad tiene carácter retroactivo, con la única excepción del respeto al efecto de la cosa juzgada propia de procesos ya fenecidos. Esto significa que la inconstitucionalidad de la ley se traslada a sus actos de aplicación, lo que en materia tributaria conduce necesariamente a la devolución de las cuotas satisfechas con fundamento en preceptos legales inconstitucionales.

En suma, la citada LOTC constituye la base jurídica de Derecho interno que permite hablar de "posesiones" en el sentido del artículo 1. Por tanto, los contribuyentes tenían "expectativas legítimas" en cuanto a que una declaración de inconstitucionalidad de las normas que regulaban la base imponible del IIVTNU conllevaría una restitución patrimonial que se habría de concretar en la devolución de las cuotas tributarias satisfechas. Aunque es cierto que el propio TC español se arroga en ocasiones la facultad de delimitar el alcance de sus fallos –no prevista en la LOTC, lo que analizaremos más adelante respecto del cumplimiento del "test de legalidad" que impone la doctrina del TEDH–, en una de las sentencias precedentes sobre el mismo impuesto –la STC 59/2017– no lo había hecho y en otra también sobre el mismo tributo –la STC 126/2019– la limitación de efectos no fue tan radical. En cualquier caso, en las ocasiones en que el TC limita el alcance del fallo justifica su proceder en razones de interés general mediante la invocación de principios constitucionales, singularmente el de seguridad jurídica. En la STC 182/2021 concurre una flagrante ausencia de motivación de la limitación de efectos, sobre cuya relevancia jurídica daremos oportuna cuenta.

En cualquier caso, es innegable, a la vista de lo dispuesto en los artículos 39 y 40 de la LOTC, que los demandantes tenían una "expectativa legítima" de restitución de su patrimonio que se habría de concretar en la devolución de las cuotas impositivas pagadas con base en preceptos legales que se han declarado inconstitucionales. Por esta razón, no consideramos de aplicación la doctrina contenida en las Decisiones de la Comisión, de 8 de octubre de 1991 (15464/89), 18 de octubre de 1995 (22651/93) y de 26 de junio de 1996 (26560/95) que inadmiten demandas que pretendían la aplicación retroactiva de sentencias constitucionales que anulaban normas tributarias. Porque en los ordenamientos a que se refieren estas decisiones –el austríaco y el alemán– la anulación por inconstitucionalidad se ajustaba en aquel momento a un mecanismo que asimilaba la decisión del Tribunal a una derogación normativa, lo cual permitía

(12) Como señala Díaz Ravn (2016: 136 y ss.), los créditos fiscales pueden tener encaje en el concepto de "bien" como interés jurídico protegido por el artículo 1.

incluso dar un plazo al legislador para la reforma legal y establecer la normativa del período transitorio.

Bien distinta es la situación del ordenamiento español que vincula la inconstitucionalidad con la nulidad que de suyo se traslada a los actos de aplicación de la norma. En el sistema español la declaración de inconstitucionalidad expulsa directamente del ordenamiento la norma anulada con efectos "*ex tunc*", sin que el Tribunal tenga facultades expresamente atribuidas para disponer de un período transitorio. Además, como expondremos más adelante, las específicas circunstancias concurrentes en la STC 182/2021 deberían haber llevado a la devolución de las cuotas satisfechas en atención a la propia doctrina jurisprudencial del TEDH, que ya en anteriores ocasiones y en una doctrina muchísimo más reciente, que acabamos de citar, reconoce vulneraciones del artículo 1 en supuestos en que no se practican a favor de los contribuyentes las devoluciones correspondientes al pago de impuestos declarados inconstitucionales (13).

En resumidas cuentas, los preceptos aludidos de la LOTC, que prevén la nulidad de las disposiciones declaradas constitucionales, constituyen un más que suficiente anclaje legal para afirmar, sin ningún género de dudas, que los demandantes que han realizado determinados ingresos con fundamento en una ley parcialmente declarada inconstitucional son titulares de una "posesión" en el sentido contenido en el artículo 1, ya que existían "expectativas legítimas" en cuanto a la devolución de las cantidades pagadas. Y estas expectativas han quedado frustradas por la STC 182/2021 en una gran mayoría de supuestos. Pues es claro, en definitiva, que las cuotas pagadas en concepto de IIVTNU formaban parte del patrimonio de los demandantes y como bien afirma la STEDH, de 14 de mayo de 2013, Asunto *N.K.M. contra Hungría*, demanda núm. 66529/11, § 36, en relación con un gravamen que el TEDH declaró confiscatorio con la consiguiente vulneración del artículo 1, «el hecho de que este ingreso fuese gravado por el impuesto demuestra que era considerado como una renta existente por el Estado, resultando inconcebible gravar con un impuesto una renta o propiedad no adquirida».

Y el principio de no confiscatoriedad que en nuestra CE recoge el artículo 31.1 evidencia la tensión que se genera entre el derecho de propiedad (artículo 33 CE) y la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que por su propia naturaleza conlleva una invasión en la esfera patrimonial de los ciudadanos. Lógicamente, «esto no significa que el sistema tributario no pueda afectar a la propiedad privada sino lo que se prohíbe es la adopción de medidas que desvirtúen de algún modo el contenido esencial de dicha propiedad privada, dejándola más al servicio de la Hacienda Pública que del propio contribuyente» (14).

(13) *Vid.*, los ya citados Asuntos, *Agurdino,* § 41, *Rizos Antonakopoulos contra Grecia,* § 31 y la STEDH, de 28 de marzo de 2000, Asunto *Dimitrios Georgiades*, demanda núm. 41209/98 *Dimitrios Georgiades contra Grecia*, § 32.

(14) *Cfr.*, Luque Cortella (2016: 298).

5. LA EXISTENCIA DE UNA INTERFERENCIA EN EL DERECHO DE PROPIEDAD DE LOS DEMANDANTES

El pago de un tributo supone siempre, como tal, una injerencia en el derecho de propiedad, sin bien se trata de una injerencia en principio permitida por el artículo 1 (15). La posterior declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria, existiendo con carácter previo actos de aplicación que dieron lugar a ingresos indebidos, supone una nueva injerencia –ésta no debida– sobre el derecho de propiedad. Y, según acabamos de ver a la luz de la jurisprudencia del TEDH, la "expectativa legítima" de devolución de los ingresos efectuados constituye una "posesión" de acuerdo con el concepto que de la misma sostiene el TEDH.

En definitiva, la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria convierte el pago legítimo de un tributo en una injerencia indebida en el derecho a la propiedad garantizado por el artículo 1. De ahí que esta injerencia indebida deba dar lugar, con carácter general, a una *restitutio in integrum*, para lo cual es obligación del Estado la de otorgar a las víctimas (en este caso los obligados tributarios afectados por la disposición) la correspondiente indemnización que será equivalente a la cuantía del tributo ingresado en su momento, incrementada en los pertinentes intereses legales (16).

En resumen, si el pago de un tributo declarado inconstitucional o contrario al Derecho Comunitario supone una injerencia indebida en el derecho de propiedad, la posterior negativa del Estado a garantizar la *restitutio in integrum* a la víctima supone una nueva injerencia en el citado derecho (17).

La STC 182/2021 produce, en este sentido, un efecto confiscatorio al negar a la mayor parte de los contribuyentes la devolución de las cantidades satisfechas por la aplicación de un impuesto declarado inconstitucional, sin motivar las razones que le han llevado a tomar una decisión que de esta manera podría tildarse de arbitraria y, como tal, vulneradora el artículo 1. La vulneración se produce, en un primer momento, con el pago de un impuesto parcialmente declarado inconstitucional. Y la infracción se consolida más tarde para una inmensa mayoría de contribuyentes limitando radicalmente los efectos de la Sentencia. En este sentido, se aprecia una clara analogía entre la controversia planteada por la STC 182/2021 y el supuesto enjuiciado en la STEDH, de 27 de septiembre de 2011, Asunto *Agurdino SRL contra Moldavia*, demanda núm. 7359/06, (§ 40), antes citada, ya que en ambos casos se rechaza sin causa justificada restituir los intereses patrimoniales lesionados por una ley declarada inconstitucional.

En conclusión, en todos aquellos supuestos en que una norma se declara inconstitucional o contraria al Derecho Comunitario y las autoridades se niegan a reconocer su responsabilidad patrimonial por cualquiera de los cauces que el ordenamiento pone a

(15) Sobre las relaciones entre derecho de propiedad (artículo 33 CE) y deber de contribuir (artículo 31.1 CE), *vid*. Rodríguez Bereijo (2015: 210 y ss.).

(16) En este sentido, Moreno Fernández (2009: 38-39).

(17) SSTEDH, de 14 de diciembre de 1999, Asunto *Rizos Antonakopulos y otros contra Grecia*, demanda núm. 37098/97, § 31 y de 28 de marzo de 2000; Asunto *Dimitrios Georgiades contra Grecia*, demanda núm. 41209/98, § 32.

Crónica Tributaria 194 (1/2025), 49-87 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.1.2

disposición de los ciudadanos, entendemos que podríamos encontrarnos, si concurren los restantes requisitos que veremos a continuación, ante una posible vulneración del artículo 1.

6. AUSENCIA DE PREVISIÓN EN UNA LEY DE LA INJERENCIA EN EL DERECHO DE PROPIEDAD: "TEST DE LEGALIDAD"

El artículo 1 establece que cualquier interferencia limitadora del derecho de propiedad debe realizarse mediante una ley, ya que: «Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas en la ley». No es esta sino una manifestación del principio de reserva de ley, inherente a cualquier Estado de Derecho y que en España se reconoce en los artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución española (18).

El término "ley" contenido en el artículo 1 es entendido por el TEDH de una manera muy amplia, ya que permite dar cobertura a las distintas categorías de normas jurídicas escritas, no sólo a las aprobadas por el legislador, sino también a aquellas normas no escritas, incluyendo a la jurisprudencia (STEDH, de 26 de abril de 1979, Asunto *The Sunday Times contra Reino Unido,* demanda núm. 6538/74, § 47). Por otra parte, dicha "ley" debe presentar cierta "calidad normativa" (*quality of law*) propia de un Estado de Derecho (*rule of law*) que permita a los sujetos comprendidos dentro de su ámbito de aplicación disponer de ciertas garantías para reaccionar frente a posibles "actuaciones arbitrarias" de los poderes públicos (STEDH, de 25 de octubre de 2012, Asunto *Vistins y Perepjolkins contra Lituania*, demanda núm. 71243/01, § 96).

Partiendo de estas premisas, aunque admitiésemos a los meros efectos dialécticos la "naturaleza e influencia normativas" de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en su condición de legislador negativo al tener la facultad de expulsar del ordenamiento las normas contrarias a la Constitución, lo cierto es que la "calidad normativa" de la STC 182/2021 sería ciertamente muy endeble, refiriéndonos ahora a la parte relativa al alcance del fallo que aquí interesa. Porque es necesario afirmar que la mera previsión de una medida restrictiva en una norma legal "no es suficiente por sí misma" para justificar una interferencia en el derecho a la propiedad, debiendo tal norma ser "compatible con el Estado de Derecho" y "no ser arbitraria" (entre otras, SSTEDH, de 2 de julio de 2013, Asunto *Rs. Z. contra Hungría*, demanda núm. 41838/11, § 36; y de 4 de mayo de 2013, Asunto *N.K.M. contra Hungría*, demanda núm. 66529/11, §§ 46 y 47).

Para situar el debate en sus justos términos, señalemos de nuevo que la CE sólo pone como límite de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad el respeto a la cosa juzgada. En efecto, el artículo 161.1.a) de la CE dispone que «la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada».

(18) Como certeramente ha señalado Moreno Fernández (2020: 21), el tributo constituye una injerencia legítima en el derecho de propiedad, pero para que esto sea así debe tener lugar con arreglo a la ley, de acuerdo con la capacidad económica y no ha de tener alcance confiscatorio.

Más arriba hemos invocado el artículo 39 LOTC, que dispone que «cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados» (artículo 39 Uno), con la única excepción consistente en que «las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes (…)» (artículo 40 Uno). En consecuencia, en el Derecho español la declaración de inconstitucionalidad tiene carácter retroactivo, con la única excepción del respeto al efecto de la cosa juzgada propia de procesos ya definitivamente concluidos. Hemos igualmente de reiterar que la LOTC no atribuye al Tribunal Constitucional ninguna facultad para limitar los efectos propios, de carácter retrospectivo, de la nulidad de los preceptos declarados inconstitucionales. Y ha de destacarse que la nulidad significa que los efectos de una ley declarada inconstitucional se trasladan necesariamente a sus actos de aplicación, lo que en el ordenamiento tributario equivale a la devolución de los ingresos indebidos.

El hecho de que sea el propio TC en las SSTC 182/2021, 133/2022, 11/2024 y 46/2024 el que se haya arrogado esa facultad, al margen de lo dispuesto en la LOTC, impide que se supere el "test de legalidad". La exigencia de legalidad de cualquier medida restrictiva del derecho de propiedad constituye jurisprudencia constante del TEDH (entre otras, STEDH, de 25 de octubre de 2012, Asunto *Vistins y Perepjolkins contra Lituania,* demanda núm. 71243/01, § 96). De ahí se sigue que el TC español ha atacado de manera ilegítima los intereses patrimoniales de los contribuyentes que verán frustrados en la mayoría de los casos la efectividad de sus derechos de devolución de los impuestos satisfechos.

Pero aun en el caso, como señalábamos más arriba, que atribuyéramos naturaleza normativa a la jurisprudencia constitucional, lo cierto es que no existe en España una jurisprudencia constitucional uniforme y precisa sobre los efectos de la nulidad asociados a las sentencias de inconstitucionalidad. Así, nos encontramos con Sentencias que no limitan sus efectos (ver, por todas, STC 49/1995, 173/1996 y STC 59/2017); Sentencias que sólo declaran no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de la norma las situaciones decididas mediante Sentencia firme o acto administrativo firme (STC 189/2005); Sentencias que declaran no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de la norma las situaciones decididas mediante Sentencia firme o acto administrativo firme y las autoliquidaciones presentadas o liquidaciones dictadas que no se encuentren recurridas en el momento de dictarse la Sentencia (STC 45/1989); e, incluso, Sentencias que difieren los efectos de nulidad de la declaración de inconstitucionalidad a un momento futuro (STC 152/2014).

A pesar de la inexistencia de esa doctrina constitucional, el TS español sí ha declarado que la interpretación del artículo 40.1 de la LOTC avala la tesis de la eficacia *ex tunc* de las sentencias del TC declaratorias de inconstitucionalidad de las leyes, «dado que en dicho precepto se excepciona exclusivamente la eficacia retroactiva respecto de los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, salvo los casos de penas o sanciones, de manera que la consecuencia lógica es que en los demás supuestos cabe

la revisión como consecuencia de dicha retroactividad» (19). Incluso, la STC 45/1989, que aplicó por primera vez en Derecho español la eficacia prospectiva de la declaración de nulidad de las leyes, excluyendo la retroactividad de la declaración de nulidad a los actos administrativos firmes y las autoliquidaciones, manifiesta rotundamente la imposibilidad de diferir la efectividad de la nulidad derivada de una declaración de inconstitucionalidad. Así, en la citada STC 45/1989 rechaza la vigencia en Derecho español del diferimiento de los efectos de inconstitucionalidad (20). Y este convencimiento le lleva a aplicar los efectos de nulidad derivados de la declaración de inconstitucionalidad a los hechos imponibles devengados en el ejercicio 1988 (devengados, pero todavía no declarados en la fecha de publicación de la Sentencia) (21).

En aplicación de esta doctrina, no cabe la limitación de efectos a los hechos imponibles devengados, aunque no declarados en la fecha de publicación de la Sentencia. Mientras la STC 45/1989 aplica esta doctrina a través del establecimiento de un régimen transitorio para dichos hechos imponibles, en el caso del IIVTNU esta solución no es factible al tratarse de un tributo instantáneo, por lo que el margen temporal entre el devengo y la declaración es mucho más escaso que en un impuesto periódico. Lo que resulta evidente en todo caso es que es doctrina del TC –establecida en la STC 45/1989– que la norma declarada inconstitucional no puede ser aplicada a hechos imponibles devengados en el mismo ejercicio en que se dicta la Sentencia. Por lo tanto, es doctrina del propio TC que la retroactividad de la nulidad declarada debe aplicarse a todas las liquidaciones que se encontraran a la fecha de la Sentencia en plazo de ser recurridas y a las autoliquidaciones que se encontraran a la fecha de la Sentencia en plazo de solicitud de rectificación.

A ello se suma la absoluta ausencia de motivación en la STC 182/2021 y de las sentencias posteriores. Hasta la STC 182/2021 se habían expuesto las razones que a juicio del TC concurrían para limitar el alcance del fallo, adecuando los efectos a las circunstancias concurrentes en el caso concreto e invocando los principios constitucionales que

(19) Entre otras, SSTS 15 de julio y 30 de septiembre de 2000, 20 de enero, 17 de febrero, 3 y 17 de marzo y 27 de octubre de 2001 y 14 de mayo de 2003 – recurso de casación núm. 4152/2000, FJ7; 15 de febrero de 2005 – recurso de casación núm. 1299/2002, FJ 2.

(20) «En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal (art.39.1), las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el Boletín Oficial del Estado (art. 38.1 LOTC) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987, fundamento jurídico 6º) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad» (FJ 11).

(21) «Le cumple, pues, al legislador, a partir de esta Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, sirviéndose para ello de su propia libertad de configuración normativa que, como hemos venido señalando, no puede ser ni desconocida ni sustituida por este Tribunal Constitucional, al que en un proceso como el que ahora concluye, sólo le corresponde apreciar la conformidad o disconformidad con la Constitución de los preceptos enjuiciados (art. 27.1 de su Ley Orgánica), cuya ilegitimidad constitucional, sea cual sea la fórmula utilizada (nulidad o simple inconstitucionalidad) hace jurídicamente imposible su aplicación al ejercicio de 1988, puesto que el impuesto a él correspondiente, aunque ya devengado, no puede ser liquidado y exigido de acuerdo con preceptos contrarios a la Constitución» (FJ 11).

justificaban la limitación de efectos de aquella declaración, en especial el de seguridad jurídica (véase, en este sentido, la STC 45/1989). La STC 182/2021, por contraste, está huérfana de cualquier motivación.

Por otra parte, frente a la doctrina, ya de por sí discutible, por la que algunas sentencias del TC amplían los términos del artículo 40 de la LOTC a las situaciones administrativas firmes, a partir de la Sentencia 182/2021 extiende –como ya ha sido expuesto– más aún la doctrina prospectiva declarando consolidadas incluso aquellas situaciones en las que el contribuyente todavía está en plazo de reclamación y respecto de hechos imponibles devengados a la fecha de dictarse la Sentencia y cuando ésta todavía no había sido publicada. Y lo hace en detrimento de su propia doctrina expresa, por la que el propio TC incluía expresamente dentro de los efectos de nulidad derivados de la declaración de inconstitucionalidad «los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme» (STC 54/2002). Es cierto que el TC ya había previsto en la STC 60/2013 que sólo se consideraran revisables con fundamento en esta Sentencia aquellas situaciones que, a la fecha de su publicación, no hubieran adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellos una resolución administrativa o judicial firme. Pero los efectos se referenciaban a la fecha de publicación de la Sentencia.

Junto a ello, es importante destacar que si bien en otras Sentencias también se declaran no susceptibles de revisión las situaciones jurídico-tributarias producidas al amparo de la ley declarada inconstitucional, hay que aclarar que se trataba de normas beneficiosas para el ciudadano. Así ocurre en la reciente STC186/2021, relativa a la regulación del mínimo familiar en el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Cataluña. Por citar otros ejemplos, podemos mencionar la STC 137/2003, que declaró la inconstitucionalidad del artículo 34 del Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre; la STC 184/2011, que al igual que la STC 137/2003, modula el alcance de esta declaración de inconstitucionalidad para atender adecuadamente a otros valores con trascendencia constitucional, como los derechos de terceros que realizaron obras de conservación, mejora o rehabilitación de monumentos declarados de interés nacional en el entendimiento de que podrían disfrutar de la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras regulada en el precepto anulado; la STC 197/2012 en relación con una norma autonómica dictada que regula dos deducciones en la cuota autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; la STC 73/2017 que declara inconstitucional y nula la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introduce una condonación parcial de la obligación tributaria principal y condonación total de las eventuales consecuencias accesorias asociadas al incumplimiento existente hasta el momento de la regularización.

En conclusión, aun admitiendo a los meros efectos dialécticos que una sentencia del TC pudiera tener la naturaleza de "previsión legal suficiente" para limitar el derecho a la propiedad –lo cual negamos, pues hubiera exigido la modificación previa de la LOTC española–, ello requeriría una suficiente motivación de la preeminencia del principio de seguridad jurídica o de otros valores frente al principio de legalidad y debería tener el soporte de una jurisprudencia uniforme y constante acerca de la limitación de efectos de la declaraciones de inconstitucionalidad.

Porque, en definitiva, conviene trazar una frontera bien clara entre el derecho legítimo de los Estados a restringir el derecho de propiedad con ocasión del pago de los impuestos, que el artículo 1 autoriza, y una negación del derecho a la devolución de los impuestos pagados con ocasión de la aplicación de una norma declarada inconstitucional, sin que el Tribunal que dicta la sentencia motive razonadamente, en ausencia de una previsión legal expresa que le autorice a realizar tal cosa, la amputación de ese derecho.

En este tema es esencial traer a colación la jurisprudencia del TJUE en relación con los límites de los efectos retroactivos de la anulación de una norma y según la cual la interpretación de una norma del Derecho de la Unión Europea efectuada por el TJUE aclara y precisa el significado y alcance de la norma, tal y como debe ser entendida y aplicada *desde el momento de su entrada en vigor*. De ello resulta que la norma debe ser aplicada por el juez a las relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de que se haya pronunciado la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación (por todas, STJUE de 17 de septiembre de 2014, *Liivimaa Lihaveis*, C-562/12, ap. 80). Sólo con carácter excepcional permite el TJUE limitar la aplicación de sus sentencias a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia, en los términos que desarrollamos en el siguiente epígrafe.

Por tanto, el incumplimiento del "test de legalidad" en este caso se produce no sólo porque el TC español no motive su decisión de limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad hasta extremos hasta ahora desconocidos, incurriendo por ello en "arbitrariedad", sino porque además tal decisión no está prevista en la LOTC y tampoco era "previsible", en la medida en que no existe –como acabamos de ver– una jurisprudencia constitucional clara y asentada sobre los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad. Si tomamos como referencia la STC 182/2021, apreciamos que en la STC 59/2017 sobre el mismo IIVTNU no se limitó el alcance del fallo y la STC 126/2019 producía una limitación de efectos menos gravosa que la ordenada por la STC 182/2021.

La conclusión es que el contribuyente español se encuentra desamparado ante la ausencia de una aplicación uniforme del ordenamiento en relación con el alcance de las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas tributarias, lo que redunda en perjuicio de la "*calidad* normativa" de un fallo tan restrictivo como el contenido en la STC 182/2021, al que cabe tachar de arbitrario dada la ausencia de motivación. Y es que, de un examen de la propia jurisprudencia del TC, como el que hemos hecho aquí, se desprende que no puede hablarse con propiedad de una doctrina sobre la limitación de efectos, pues todos y cada uno de los supuestos en los que el TC ha decidido limitar efectos son diferentes y han respondido a enfoques igualmente diversos. Esto convierte a la medida adoptada por la STC 182/2021 en "imprevisible" y, en consecuencia, su "calidad normativa" es más que deficiente, lo que impide la superación con éxito del "test de legalidad".

Para finalizar este apartado, apuntemos que la medida contenida en las SSTC que limitan el efecto de inconstitucionalidad a situaciones no consolidadas es tanto más vulneradora de los derechos de los contribuyentes cuanto se advierte la posición institucional del TC, que coloca en una situación de clara indefensión a los ciudadanos que pagaron puntualmente el tributo y ahora carecen de reclamaciones en el ámbito nacional que puedan interponer para reaccionar frente a una decisión manifiestamente arbitraria.

7. AUSENCIA DE UN FIN O INTERÉS LEGÍTIMO DE CARÁCTER PÚBLICO QUE JUSTIFIQUE LA MEDIDA LIMITADORA DEL DERECHO DE PROPIEDAD

Corresponde ahora examinar el "test de interés público". Pues la interferencia estatal en el disfrute pacífico de los bienes ha de estar amparada en alguno de los objetivos del CEDH, ya sea la utilidad pública o el interés general. Es verdad que razones de política social y económica pueden justificar que el Estado frustre o restrinja, a través de una interferencia en el derecho de propiedad, las legítimas expectativas de los particulares respecto del disfrute pacífico de sus bienes (STEDH de 14 de mayo de 2013, demanda núm. 66529/11, Asunto *N. K.M. contra Hungría,* § 37).

Es cierto igualmente que, a este respecto, la jurisprudencia del TEDH reconoce un amplio margen de maniobra a los Estados para apreciar las causas de utilidad pública o de interés general que, en cada situación específica, justifican un recorte del derecho de propiedad, al entender que la autoridad nacional se encuentra en mejor posición y cuenta con un conocimiento más directo y preciso de la sociedad y sus necesidades que el TEDH a la hora de valorar, conciliar y ponderar los distintos intereses en conflicto. Esto resulta especialmente cierto en el ámbito de la legislación social y económica, incluida la fiscal. De esta manera, el TEDH tiende en general a reconocer como lícitos los motivos de interés público alegados por los Estados para limitar el derecho de propiedad (entre otras, STEDH, de 22 de septiembre de 1994 Asunto *Hentrich contra Francia* demanda núm. 13616/88, § 39). Sin embargo, siendo posible que la apreciación por las autoridades estatales de aquellos intereses carezca de razonabilidad, el TEDH naturalmente se reserva la potestad de revisar las decisiones de los Estados amparadas en sus facultades discrecionales (entre otras, STEDH, de 9 de enero de 2007, Asunto *Intersplav c. Ucrania*, núm. demanda 803/02, § 38).

Téngase en cuenta en este sentido que, si el derecho a la devolución de unos ingresos derivados de la aplicación de una norma declarada inconstitucional puede considerarse, de acuerdo con la jurisprudencia del TEDH una "posesión" o un "bien" con contenido patrimonial, el desapoderamiento de tal derecho sin una causa legítima que lo justifique podría constituir una invasión del derecho de propiedad protegido por el artículo 1 en el sentido subjetivo al que se ha referido con carácter general Palao Taboada, es decir, como tutela de la posición jurídica subjetiva del que "ya" es propietario y no tanto como garantía objetiva de la perduración de la institución misma de la propiedad y, por tanto, la posibilidad jurídica de que cualquier ciudadano se constituya en propietario (22).

Pues bien, aunque sin decirlo expresamente, habida cuenta la injustificable falta de motivación de la STC 182/2021 respecto a la delimitación del alcance del fallo, la razón de fondo que seguramente esté detrás de la decisión del TC no sea otra que salvaguardar la integridad presupuestaria de las Corporaciones Locales, máxime en una situación de profunda crisis económica agudizada por la pandemia del Covid-19.

A este respecto hay que recordar que el interés puramente recaudatorio como justificación de la limitación de efectos de las sentencias que declaran la incompatibilidad

(22) *Cfr*., Palao Taboada (2018: 107 y ss.).

de normas tributarias nacionales con el Derecho de la Unión Europea ha sido puesto en cuestión por la jurisprudencia del TJUE. Así, sucede en la STJUE, de 27 de enero de 2014, Asunto *Transportes Jordi Besora* C-82/12, por sólo citar un pronunciamiento de una jurisprudencia constante que resulta de especial relevancia.

Justamente en el mismo sentido que el TJUE, resulta de entrada muy oportuno destacar cómo en las SSTEDH de 14 de mayo de 2013, Asunto *N.K.M. contra Hungría*, demanda núm. 66529/11, § 59; de 25 de junio de 2013, Asunto *Gáll contra Hungría*, demanda núm. 49570/11, § 58 y de 2 de julio de 2013, Asunto *R.Sz. contra Hungría*, demanda núm. 41838/11, § 48, a pesar de aceptar de entrada como legítimo el objetivo de la protección del erario, el TEDH no lo acepta sin más, sino que realiza una evaluación de las circunstancias concurrentes en el caso concreto que incorpora el análisis de las distintas opciones que tenía a su disposición la autoridad fiscal.

Esto nos lleva de la mano al análisis del "test de proporcionalidad". Pero antes de entrar en ello, es necesario traer a colación, como hemos dicho, la jurisprudencia del TJUE en relación con los límites de los efectos retroactivos de la anulación de una norma, que de forma constante defiende el carácter excepcional de la limitación de efectos de sus sentencias. Porque dicha jurisprudencia del TJUE se refiere igualmente al principio de seguridad jurídica que suele ser invocado por la doctrina del TC para defender la intangibilidad de muchas situaciones jurídicas frente a una declaración de inconstitucionalidad. A juicio del TJUE la limitación de efectos de las sentencias sólo se encuentra justificada por la aplicación del principio de seguridad jurídica cuando concurran dos presupuestos: la buena fe de los actores interesados y el riesgo de trastornos graves (23).

Por lo que hace a los trastornos graves para las Haciendas municipales, debemos recordar que estamos tratando de la devolución de unas cuotas por un impuesto local que grava la transmisión de terrenos de naturaleza urbana y que, por tanto, no afecta a la generalidad de los contribuyentes, como sucede con los impuestos sobre la renta o el IVA, por lo que la práctica de las devoluciones a que tienen derecho los contribuyentes no debería generar trastornos graves a las Haciendas municipales. Dichos trastornos, además, deberían ser reparados a través de transferencias de la Hacienda estatal (central), ya que el legislador estatal es el que tiene la competencia para la regulación de los impuestos locales y, por tanto, el último responsable de que su régimen jurídico se acomode a los mandatos constitucionales.

En cualquier caso y al margen de esta consideración, no está de más recordar las expresivas palabras del TJUE, en su Sentencia de 2 de febrero de 1988, Asunto *M. Bruno Barra contra Estado belga y otros*, C-309/85, ap.12, relativo a una cuestión prejudicial sobre la procedencia de devolver unos derechos de matrícula pagados por estudiantes

(23) Entre otras, STJCE de 18 de mayo de 2007, *Brzezinski*, C-313/05, ap. 54 y ss.; STJCE de 12 de febrero de 2009, *Bélgica contra Cobelfret NV.*, C-138/07, ap. 66 y ss.; STJUE de 10 de mayo de 2012, *Santander Asset Management SGIIC SA y otros*, C-338/11 a C-347/11, p. 59; STJUE de 23 de octubre de 2012, *Emeka Nelson y otros*, C-581/10 y C-629/10, ap. 91; STJUE de 21 de marzo de 2013, *RWE Vertrieb AG contra Westfalen eV.*, C-92/11, ap. 56 y ss.; STJUE de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora*, C-82/12, ap. 41; STJUE de 22 de septiembre de 2016, *Microsoft Mobile Sales International y otros*, C-110/15, ap. 60).

franceses con anterioridad a la fecha de la sentencia emitida por el TJUE en la que declaraba contrario a Derecho comunitario el cobro de dichos derechos (cuestión prejudicial a la que respondió estableciendo la aplicación de la sentencia anulatoria de los pagos también a las situaciones producidas en el periodo anterior a la fecha de dicha sentencia) (24). En desarrollo de esta doctrina, para el TJUE la limitación de efectos requiere de «un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor» y que sea «patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones del derecho de la Unión» (por todas, la citada sentencia *Santander Asset Management SGIIC SA y otros*, ap. 60).

Por lo tanto, es reiterada la jurisprudencia del TJUE acerca de que las graves consecuencias económicas o implicaciones presupuestarias que produciría la aplicación de una sentencia «no significan, por si solas, la limitación de los efectos de esa sentencia en el tiempo» (STJUE 20 de septiembre de 2001, *Grezelczyk*, C-184/99, ap. 52; de 15 de marzo de 2005, C-209/03, ap. 68; 3 de junio de 2010, *Kaalinchev*, ap. 52; y 10 de mayo de 2012, *Santander Asset Management SGIIC SA y otros*, C-338/11 a C-347/11, p. 62).

La limitación de los efectos en el tiempo de las sentencias del TJUE requieren la concurrencia, junto a las consecuencias financieras, de la buena fe de las partes implicadas. Así lo ha puesto de manifiesto claramente el TJUE en su Sentencia de 27 de febrero de 2014, *Transportes Jordi Besora S.L. contra Generalitat de Cataluña*, C-82/12, ap. 37 y ss., ante la petición del Gobierno de España y de la Generalitat de Cataluña de limitar en el tiempo los efectos de la Sentencia que declaró contrario a Derecho comunitario el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH, en adelante). Aquellas partes alegaban que la obligación de devolver dicho impuesto, cuyo rendimiento alcanzó alrededor de trece mil millones de euros entre 2002 y 2011, pondría seriamente en peligro la financiación de la sanidad pública en las Comunidades Autónomas. Pues bien, el TJUE rechaza la limitación de efectos de su sentencia ante la inexistencia de buena fe por parte de la Generalitat de Cataluña y del Gobierno español. Hubiera sido necesario que la Administración tributaria española acreditase haber sido incitada a observar una conducta contraria a la normativa de la Unión Europea en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones del Derecho de la Unión; incertidumbre a la que hubieran contribuido eventualmente los mismos comportamientos observados por otros Estados miembros o por la Comisión (25). En el caso concreto, el TJUE concluyó la

(24) «Como ha reconocido en su sentencia de 8 de abril de 1976 (*Defrenne contra Sabena*, 43/75, Rec. 1976, p. 455), sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario y teniendo en cuenta los graves trastornos a que su sentencia podría dar lugar en cuanto al pasado en las relaciones jurídicas establecidas de buena fe, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen la disposición interpretada con el fin de volver a cuestionar esas relaciones jurídicas».

(25) En este sentido, además de la STJUE, de 27 de febrero de 2014, se debe mencionar la STJUE, de 27 de abril de 2006, *Richars*, C-423/04, ap. 42; y las ya citadas, STJUE *Kalinchev*, ap. 51 y *Santander Asset Managment*, ap. 60.

Crónica Tributaria 194 (1/2025), 49-87 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.1.2

ausencia de buena fe derivada del mantenimiento del Impuesto durante un período de diez años a pesar del dictamen de los servicios de la Comisión Europea manifestando que el IVMDH era contrario a Derecho Comunitario y de pronunciamientos del propio Tribunal con elementos hermenéuticos sobre impuestos especiales que podrían haber servido de criterio.

Como explica el Abogado general en sus Conclusiones, «España parece haber asumido deliberadamente durante años el riesgo de seguir adelante con una legislación, cuanto menos, controvertida» (Conclusiones del Abogado general en el asunto C-82/12, presentadas el 24 de octubre de 2013, ap. 58). El TJUE recoge este criterio: «En estas circunstancias (existencia de un dictamen previo de la Comisión contrario a la creación de un tributo sobre hidrocarburos con las características del objeto de litigio, de sentencias del propio TJUE sobre impuestos similares y del inicio de un procedimiento de incumplimiento contra España por la Comisión en relación con dicho impuesto) no puede admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el IVMDH en vigor durante un periodo de más de diez años» (ap. 45).

Las similitudes con la situación acontecida con la STC 182/2021 son evidentes, por lo que las conclusiones jurídicas deben ser las mismas. Es más, a diferencia del IIVTNU, sobre el IVMDH no había ningún pronunciamiento nacional dudando de su legalidad, tal y como reconocen los Gobiernos español y catalán y recoge la STJUE de 27 de febrero de 2014: «afirman –la Generalitat de Cataluña y el Gobierno español– que los tribunales españoles no han dudado nunca de la compatibilidad de dicho impuesto con el derecho de la Unión» (ap. 39).

A falta de buena fe, como dice el TJUE con una lógica indiscutible, «las consecuencias económicas que pudieran derivar para un Gobierno de la ilegalidad de un impuesto no han justificado jamás, por sí mismas, la limitación de los efectos de una sentencia del Tribunal de Justicia» (26). Por una parte, «si no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia en el tiempo basándose únicamente en consideraciones de este tipo redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que los contribuyentes obtienen de la normativa fiscal comunitaria» (27).

En aplicación de esta doctrina, el TJUE ha rechazado la limitación de efectos de su sentencia en casos en que, a pesar de existir perjuicio económico para un Estado miembro, no podía apreciarse buena fe ya que existían sentencias del propio Tribunal declarando contrario a Derecho comunitario normativas iguales a la que sea objeto de la

(26) Por todas, la citada STJUE de 27 de febrero de 2014, ap. 48; *vid*. también la STJUE de 31 de marzo de 1992*, Dansk Denkavit et Poulsen Trading,* C-200/90, Rec. p. 1-2217.

(27) STJUE de 11 de agosto de 1995, *FG Roders BV y otros contra inspector der invoerrechten en Accijnzen*, C-367/93 a C-377/93, ap. 48, en la que rechaza la limitación en el tiempo de su sentencia solicitada por el Gobierno neerlandés alegando el perjuicio económico que su ejecución supondría para su país; en el mismo sentido, STJUE de 27 de febrero de 2014, caso *Transportes Jordi Besora* ya citada.

resolución cuyos efectos se tratan (28). El TJUE ha llegado a negar la existencia de incertidumbre por parte de un Gobierno sobre la cuestión objeto de litigio que justificara la limitación en el tiempo de los efectos de su sentencia por la existencia previa no ya de una sentencia, sino de un Informe de evaluación del Consejo criticando la actuación del Gobierno declarada por el TJUE contraria a Derecho comunitario (STJUE de 10 de noviembre de 2016, caso *Rechtbank Amsterdam contra Ruslanas Kovalkovas*, C-477/16 PPU, ap.52).

Esta doctrina del TJUE debería ser asumida por el TEDH y por el TC español, porque los principios jurídicos en los que se fundamentan sus resoluciones son los mismos. Y aunque «las consecuencias prácticas de cualquier decisión jurisdiccional deben sopesarse cuidadosamente, no puede llegarse al punto de influir en la objetividad del Derecho y comprometer su aplicación futura por causa de las repercusiones que pueda tener una resolución judicial por lo que respecta al pasado» (STJCE de 2 de febrero de 1988, *Blaizot*, C-24/86, ap. 25 y ss., que cita la Sentencia de este Tribunal de 8 de abril de 1976, C-43/75, *Defrenne*; STJCE de 16 de julio de 1992, *Legros*, C-163/90, ap. 28 y ss.; STJUE de 9 de marzo de 2000, *Evangelischer Krankenhausverein Wien*, C-437/97, ap. 55 y ss.).

Mantener el criterio del TC –en el sentido de no extender los efectos de sus sentencias a situaciones ya devengadas en función del perjuicio económico para las arcas públicas– supone otorgar un trato más favorable cuanto mayor sea la infracción cometida por los poderes públicos en términos de gravedad y de extensión en el tiempo. Y supone, asimismo, un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos de los ciudadanos.

En el caso concreto de la STC 182/2021, es imposible mantener que el Legislador español no tuviera conocimiento fehaciente de la inconstitucionalidad del impuesto. Haciendo un paralelismo con la doctrina del TJUE (en especial, la contenida en la STJUE de 27 de febrero de 2014, ya citada), los pronunciamientos reiterados del propio TC español sobre la inconstitucionalidad de este tributo excluyen la mínima posibilidad de que el Gobierno y el Parlamento españoles puedan acreditar una incertidumbre objetiva y considerable en cuanto al alcance de las disposiciones constitucionales. Son perfectamente aplicables a este caso las palabras del Abogado General del caso *Transportes Jordi Besora* al defender la inexistencia de buena fe en el Gobierno español y en la Generalitat de Cataluña que pudiera justificar la limitación de efectos de la Sentencia a situaciones anteriores a esta: «España parece haber asumido deliberadamente el riesgo de seguir adelante con la legislación controvertida y, en consecuencia, esa legislación se ha apli-

(28) Entre otras, STJCE de 6 de marzo de 2007, Asunto *Meilicke y otros contra Finanzamt Bonn-Innesstadt,* C-292/04, ap. 38. En las palabras del TJUE, en su Sentencia de 22 de septiembre de 2016, caso *Microsoft Mobile Sales international OY y otros contra Ministero per i beni e le attività cultural y otros*, asunto C-110/15, ap. 62: «Es preciso observar que, en la sentencia de 21 de octubre, *Padawan* (C-467/08, EU:C:2010:620), apartado 53, el Tribunal de Justicia ya se había pronunciado sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de un sistema que preveía la aplicación indiscriminada del canon por copia privada (…). Siendo así, la Sociedad General de Autores y Editores de España no puede alegar fundadamente que había llegado a la convicción de que la normativa discutida en el litigio principal se ajustaba al Derecho de la Unión».

cado durante muchos años en perjuicio del consumidor final y del mercado interior» [ap. 57 y 58 de las Conclusiones (29)].

Paradójicamente, ha sido el propio TC el que en otras ocasiones ha criticado al legislador la tardanza en reaccionar a una tributación inconstitucional en un supuesto parecido al del IIVTNU. En concreto, en la STC 173/1996, de 31 de octubre, que declaró inconstitucional el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, justifica la aplicación retroactiva de la nulidad con el reproche de que «carece, por lo tanto, de la debida justificación que el legislador deje transcurrir tan dilatado periodo de tiempo sin adoptar las medidas oportunas y pretenda poner fin en 1990 a la citada discriminación mediante una norma dotada de eficacia retroactiva» (FJ 5º).

En resumen, sólo en aquellos casos en que se acreditara que el legislador ha actuado de buena fe podría tener sentido invocar el principio de seguridad jurídica para limitar parcialmente el alcance de la declaración de inconstitucionalidad, como en muchas ocasiones ha hecho el TC (así, en la STC 45/1989, FJ 11). No siendo así, como acontece en el caso enjuiciado por la STC 182/2021, no tiene sentido invocar aquel principio que equivale a que una norma siga desplegando efectos tras haber sido considerada inconstitucional.

La aplicación de la doctrina del TJUE, si fuera asumida por el TEDH en casos como el que nos ocupa o en cualquier otro, debería llevar a abrir la posibilidad, que la STC

(29) Es necesario recordar en este punto la pasividad del legislador español en relación con la aprobación de una nueva normativa del IIVTNU. Pues se dejaron pasar 4 años y 8 meses desde que el TC alertara por primera vez sobre la inconstitucionalidad del método de cálculo del citado impuesto –en la STC 26/2017, de 16 de febrero– hasta que se aprobó la primera norma de aplicación al territorio común que contiene una nueva regulación al respecto, el Real Decreto-Ley 26/2021. Y el poder legislativo mantuvo una inactividad total al respecto hasta el año 2021, a pesar de la reiteración en la alerta del TC. Prueba de que la propia Administración era consciente desde hace años de la necesidad de reformar el IIVTNU es, entre otros acontecimientos, la constitución por el Consejo de Ministros el 10 de febrero de 2017 de una Comisión de expertos para la reforma del modelo de financiación local, que emitió diversas propuestas en orden a suprimir o reformar el citado impuesto [https://www.hacienda.gob.es/CDI/sist%20financiacion%20y%20deuda/informacioneells/2017/informe_final_comisi%C3%B3n_reforma_sfl.pdf]. Incluso, el TS, en su Sentencia, de 9 de julio de 2018 (Rec. núm. 6226/2017), por la que se realiza una interpretación uniformadora de la declaración de nulidad contenida en la STC 57/2017, explicó de forma muy clara que «corresponde efectivamente al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que –añade el Tribunal y la aclaración no debe pasarse por alto– permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SsTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5) [FJ 5 c)]. La intervención legislativa se reclama, pues, expresamente, (a) para que en lo sucesivo dejen de gravarse situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana contrarias al principio de capacidad económica y, (b) obviamente, para cubrir la laguna legal que deja la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia (…)». A pesar de todas las Resoluciones jurisprudenciales, el legislador español no reformó el método de cálculo de la base imponible del IIVTNU hasta 2021. Esta tardanza provocó de forma directa que miles de ciudadanos hayan tributado de acuerdo con unas normas de cuantificación que se han expulsado del ordenamiento por la STC 182/2021, excluyéndose en muchos casos la posibilidad de reclamación.

182/2021 empezó a cerrar, de que los contribuyentes ejerzan las acciones pertinentes, en los términos previstos por el propio ordenamiento español, para obtener la nulidad de las liquidaciones dictadas y autoliquidaciones presentadas en relación con el IIVTNU, preservando los efectos de la cosa juzgada como establece el artículo 40 de la LOTC.

8. TEST DE PROPORCIONALIDAD

El principio de proporcionalidad, si bien no aparece explícitamente recogido en el CEDH, se entiende como inherente al mismo y, desde la STEDH, de 23 de abril de 1968, Asunto *Belgian Linguistic,* demandas núm. 1474/62, 1677/62, 1691/62, 1769/63, 1994/63 y 2164/64, § 32, el TEDH lo viene aplicando en la interpretación del artículo 1. Lo mismo sucede en el ordenamiento español, pues pese a que el principio de proporcionalidad no está explícitamente enunciado en la CE es inherente, en general, a todos los principios y derechos constitucionales y, en particular, al valor superior de la justicia propio de un Estado de Derecho y de una actividad pública no arbitraria y respetuosa con la dignidad de la persona (30).

En concreto, el TEDH verifica la existencia de un "justo equilibrio" (*fair balance*) entre el fin de interés público que la autoridad estatal persigue en cada caso y los intereses patrimoniales de los ciudadanos. Es decir, se precisa que concurra una relación de "proporcionalidad" entre la finalidad de interés público a la que se orienta la medida restrictiva del derecho de propiedad y los medios que se han empleado (31) al objeto de evitar la imposición de una "carga individual excesiva" sobre el individuo o un "menoscabo de su situación financiera" (*Buffalo srl en liquidación contra Italia*, § 32), para lo cual resultará esencial ponderar todos los intereses en juego, así como tomar en consideración el conjunto de las circunstancias relevantes del caso (STEDH de 14 de mayo de 2013, Asunto *N.K.M. contra Hungría*, demanda núm. 66529/11, § 62) (32).

En el ámbito tributario le corresponde cumplir a dicho principio de proporcionalidad una función clave, teniendo siempre presente que es misión del CEDH garantizar los derechos de manera "práctica y efectiva, no teórica ni ilusoria" (Asunto *N.K.M. contra Hungría*, § 62).

(30) *Vid*, con referencias exhaustivas a la jurisprudencia constitucional que sostiene esta postura, Moreno Fernández (2020: 28 y ss.).

(31) Así, entre otras, las SSTEDH de 22 de septiembre de 1994, Asunto *Hentrich contra Francia*, demanda núm. 13616/88, § 49; de 16 de abril de 2002, Asunto *Dangeville contra Francia*, demanda núm. 36677/97, § 52; de 3 de julio de 2003, Asunto *Buffalo srl en liquidación contra Italia*, demanda núm. 38746/97, § 32; de 9 de marzo de 2006, Asunto *Eko- Elda AVEE c. Grecia*, demanda núm. 10162/2002, § 31; de 9 de enero de 2007, Asunto *Intersplav contra Ucrania*, demanda núm. 803/02, § 38; 22 de enero de 2009, Asunto *Bulves AD contra Bulgaria*, demanda núm. 3991/03, § 62.

(32) Sobre los esfuerzos de la jurisprudencia del TEDH para encontrar, en cada caso, ese "justo equilibrio", Díaz Ravn (2016: 143 y ss.).

La superación del "test de proporcionalidad" constituye de este modo el contrapunto natural al amplio margen de apreciación que el TEDH concede a los Estados en la implementación de medidas tributarias restrictivas del derecho de propiedad (33).

El "justo equilibrio" a que refiere la jurisprudencia del TEDH se puede romper, por sólo citar dos ejemplos significativos, en el caso de los retrasos en que en ocasiones la Hacienda incurre en la satisfacción de los créditos fiscales de que son titulares los contribuyentes (34), aunque la Administración se ampare en la lucha contra el fraude fiscal del que no existen suficientes indicios en el caso concreto; o bien cuando se somete a un contribuyente a una carga fiscal excesiva que, aun cuando no llegue a agotar la riqueza imponible, no está suficientemente justificada en motivos de interés general (STEDH, de 14 de mayo de 2013, Asunto *N.K.M. contra Hungría*, demanda núm. 66529/11, §§ 46 y 47).

Esta jurisprudencia del TEDH es, por lo demás, plenamente coherente con la del TJUE, que también se sirve del principio de proporcionalidad para enjuiciar la licitud de las medidas estatales que restringen los derechos de deducción y de devolución de los saldos reembolsables en el IVA (35). Así, en la STJUE, de 18 de diciembre de 1997, *Garage Molenheide BVBA y otros,* C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, se planteó como cuestión prejudicial si la normativa belga que preveía la retención cautelar del saldo a devolver al contribuyente cuando hubiera indicios de fraude se oponía a los mandatos de la Sexta Directiva. Si bien el TJUE estimó que en ese supuesto no existía incompatibilidad con el ordenamiento comunitario, sí mantuvo que «de conformidad con el principio de proporcionalidad, los Estados deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los principios y objetivos establecidos por la legislación comunitaria de que se trata» (ap. 47).

En efecto, respecto de la adopción de concretas medidas tributarias para garantizar los derechos de la Hacienda Pública es preciso recordar que en el ejercicio de las facultades que les confiere el Derecho de la Unión, «los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión», entre otros, «el de proporcionalidad» (36); de manera que si bien es legítimo que

(33) Hay que anotar que una parte de la doctrina rechaza la aplicación del principio de proporcionalidad como límite de la imposición en aras a la protección del derecho de propiedad, ya que el mandato de optar por la intervención menos onerosa y más ponderada al fin perseguido no resulta útil cuando el fin perseguido es recaudar medios económicos (tributos) que por su propia naturaleza no están afectos a un fin concreto. Por tanto, falta la relación concreta entre medios y fines que se necesita para poder realizar el control de proporcionalidad de la medida. En este sentido, Papier (1996: 608). Con todo, esta tesis, de ser aceptada, no sería aplicable al problema que aquí analizamos, porque no es relativo a una carga fiscal excesiva, sino a la limitación de efectos de una declaración de inconstitucionalidad que impide a los ciudadanos obtener la restitución patrimonial correspondiente a unos pagos derivados de un impuesto contrario al principio de capacidad económica.

(34) STEDH de 9 de marzo de 2006, Asunto *Eko- Elda AVEE c. Grecia,* demanda núm. 10162/2002, § 31.

(35) Sobre la aplicación del principio de proporcionalidad por el TJUE, *vid.* Moreno Fernández (2020: 59 y ss.).

(36) SsTJUE Asunto *Garage Molenheide BVBA y otros,* ya citado, ap. 46; de 26 de marzo de 2015, Asunto *Marian Macikowsky y otro,* C-499/13, ap. 47.

los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin (SSTJUE, Asunto *Garage Molenheide BVBA y otros*, ap. 47; de 11 de mayo de 2006, Asunto *Federation of Technological Industries y otros,* C-384/04, ap. 30; Asunto *Marian Macikowsky y otro,* C-499/13, ap. 48).

Como sabemos, cuando de la protección de derechos fundamentales se trata, el TJUE se inspira en buena medida en el CEDH y en la jurisprudencia del TEDH, además de en las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros. Y esta jurisprudencia es clara en el sentido de obligar a conciliar los intereses generales plasmados en la recaudación tributaria o en la lucha contra el fraude fiscal con los intereses patrimoniales de los contribuyentes que se materializan en hacer efectivos sus créditos fiscales en un plazo razonable o en obtener la devolución de los ingresos indebidos efectuados con base en una ley contraria al Derecho Comunitario o al Derecho Constitucional.

Pues bien, el TC, en las sentencias 182/2021, 133/2022, 11/2024 y 46/2024 renuncia a dicha conciliación al sacrificar completamente los derechos de los contribuyentes que pagaron, de buena fe y en tiempo y forma, un impuesto contrario a la Constitución, haciéndoles de peor condición que aquellos que interpusieron un recurso en vía administrativa o judicial todavía pendiente de resolución a la fecha de dictarse la Sentencia. E, incluso, van mucho más allá en la injerencia sobre el derecho de propiedad de lo que pueda suponer un retraso en el pago de unos créditos fiscales. Pues la limitación de efectos que operan supone *de facto* una confiscación sin indemnización. Así, imposibilitan a una gran mayoría de contribuyentes la restitución patrimonial, a la que deberían tener derecho, mediante la devolución de las cuotas pagadas por un impuesto que ha sido posteriormente declarado inconstitucional por implicar una carga fiscal excesiva y desproporcionada y, en cuanto tal, contraria a los principios de justicia tributaria.

Afirmamos que se produce una confiscación sin indemnización porque la injerencia en el derecho de propiedad de los contribuyentes resulta desproporcionada en la medida en que no existe un justo equilibrio entre la finalidad de proteger el interés recaudatorio de la Hacienda pública y el medio empleado para conseguir esa finalidad, pues se opta por el sacrificio prácticamente generalizado de los derechos patrimoniales de los contribuyentes que de buena fe pagaron las cuotas tributarias.

El criterio del TC es desproporcionado y, como tal, arbitrario y por ello atenta contra el derecho de propiedad del artículo 1. Para sustentar esta afirmación nos basaremos en la propia jurisprudencia del TEDH. En efecto, en relación con el principio de proporcionalidad consideramos aplicable al supuesto que nos ocupa la doctrina contenida en la STEDH, de 16 de abril de 2002, Asunto *Dangeville contra Francia*, demanda núm. 36677/97 (37), posteriormente continuada por la STEDH, de 22 de julio de 2003, Asunto *Cabinet Diot y SA Gras Savoye contra Francia*, demandas núm. 49217/99 y 49218/99 (38).

(37) *Vid.* el análisis de Moreno Fernández (2020: 53-54).

(38) La demanda tuvo origen en el incumplimiento de los plazos por parte de Francia en la trasposición de la Sexta Directiva del IVA 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, lo que perjudicó a determinadas sociedades de seguros –entre ellas *Dangeville*– que reclamaron a la Administración tributaria las cantidades indebidamente ingresadas en concepto de aquel impuesto por unos

De esta Sentencia se debe destacar para el caso que nos ocupa, en primer lugar, que rechaza la posición del Consejo de Estado francés que admitió las solicitudes de devolución presentadas entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978 y, sin embargo, denegó las que se presentaran entre el 1 de julio y el 31 de diciembre de ese mismo año sobre la base de la Novena Directiva del Consejo que, sin tener carácter retroactivo –Directiva 78/583/CEE, de 26 de junio de 1978– concedió un plazo suplementario a los Estados para adaptar su normativa interna hasta el 1 de diciembre de 1979. El criterio para la admisión de las solicitudes de devolución se basaba, en última instancia, en la Instrucción de la Administración, de 2 de enero de 1986, que haciendo una interpretación *sui generis* de la citada Directiva que amplió el plazo para trasponer la normativa comunitaria, únicamente liberaba del pago a aquellos corredores y sociedades de seguros que no hubieran sometido sus operaciones al IVA entre el 1 de enero y el 30 de junio de 1978, incluso aunque hubieran sido requeridos para regularizar su situación. Pero el TEDH no acepta el trato desigual derivado de la aplicación de este criterio porque no realiza un "justo equilibrio" entre los intereses en conflicto

Pues bien, cuando en TC limita los efectos temporales de su declaración de inconstitucionalidad, por ejemplo, en la STC 182/2021, introduce un criterio temporal y de orden procedimental o procesal igualmente rechazable que hace depender la práctica de la devolución de haber ya pagado o no el tributo o de la interposición o no de un recurso administrativo o judicial que esté pendiente de resolución al tiempo de haberse dictado la Sentencia. El criterio es arbitrario porque nos encontramos en todo caso ante ingresos tributarios indebidos que tienen su fundamento en la aplicación de unos preceptos legales contrarios a la Constitución. Las circunstancias de haber pagado el impuesto, de no haber recurrido una liquidación o de haber interpuesto un recurso administrativo o judicial sobre el que no ha recaído todavía resolución, son completamente ajenas al derecho de obtener la devolución de un impuesto declarado inconstitucional.

Con otras palabras, el criterio que establece la STC 182/2021 para poder solicitar la devolución, con base en la firmeza de las situaciones administrativas, el haber presentado una reclamación o el ingreso efectivo de las autoliquidaciones a la fecha de dictarse la Sentencia, es cuanto menos tan arbitrario como el acordado por las autoridades francesas en el Asunto *Dangeville*, refrendado por el Consejo de Estado, y que el TEDH con razón rechazó. Un cri-

---

servicios exentos, al tiempo que solicitaban una indemnización por responsabilidad del Estado con motivo del citado incumplimiento. Tanto los órganos administrativos y judiciales como el Consejo de Estado francés rechazaron las pretensiones de la demandante. El TEDH entendió que las sucesivas decisiones nacionales –tanto de la Administración tributaria como del Consejo de Estado– desestimatorias de las pretensiones de *Dangeville* suponían una injerencia en el derecho de crédito de aquella entidad que no respondía a las exigencias del interés general (§ 58). En efecto, tal injerencia no estaba debidamente justificada al no existir en el Derecho interno, por un lado, un procedimiento que asegurase el derecho al respeto de sus bienes y, por otro, al perturbarse el «justo equilibrio que debería haber sido mantenido entre las demandas del interés general de la comunidad y las de los derechos fundamentales de los individuos» (§ 61). Siendo ello así, no se superó el control de proporcionalidad entre el fin perseguido por las autoridades y los medios empleados, por lo que se produjo una vulneración del artículo 1, ordenándose la indemnización del daño material causado mediante el pago de una cantidad equivalente a las sumas de IVA indebidamente ingresadas.

terio que, como sucede en el supuesto que nos ocupa, discriminaba a aquellos contribuyentes que habían cumplido sus obligaciones tributarias. Pues se trata de un criterio que no pondera adecuadamente los distintos intereses en juego y que se sirve de unos medios excesivamente gravosos para conseguir una finalidad que podría perfectamente alcanzarse por otros medios que tuvieran en consideración en mayor medida los intereses patrimoniales de los contribuyentes, sin vulnerar su derecho de propiedad.

De la Sentencia *Dangeville* hemos de advertir, en segundo lugar, cómo pasa por encima del efecto de cosa juzgada. Pues la cosa juzgada no posee un carácter absoluto; antes bien, existen excepciones a la fuerza de cosa juzgada. El TEDH, en efecto, no acepta la tesis del Consejo de Estado que rechazó la indemnización a favor de la entidad por responsabilidad patrimonial dada la existencia de cosa juzgada en la vía fiscal. Pues no cabe oponer la fuerza de cosa juzgada cuando una sentencia, en principio inatacable, constituye una infracción flagrante de los derechos fundamentales. Y, en efecto, del Asunto *Dangeville* se deduce que las decisiones firmes en sede judicial no pueden amparar una vulneración manifiesta de los derechos fundamentales, aunque el Consejo de Estado hubiera antepuesto ilegítimamente el efecto de cosa juzgada al derecho de propiedad.

Como muy bien recuerda la STJUE, de 30 de septiembre de 2003, As. C-224/01, *Köbler/República de* Austria (§ 49) «el CEDH, y en particular su artículo 41, permite al Tribunal Europeo de Derechos Humanos condenar a un Estado que haya violado un derecho fundamental a reparar los daños que dicho comportamiento haya causado a la persona perjudicada. De la jurisprudencia de dicho Tribunal resulta que también puede concederse tal reparación cuando la violación se deriva del contenido de una resolución de un órgano jurisdiccional nacional que resuelva en última instancia» (39). Si esto es así cuando nos encontramos ante procesos judiciales ya fenecidos, todavía más obligado ha de ser el hacer efectivo el derecho a la devolución, como concreción de la *restitutio in integrum* que reclama la protección del derecho de propiedad, en los casos de situaciones administrativas firmes y, con mayor razón, en los supuestos de autoliquidaciones que se encuentran todavía en plazo de solicitud de rectificación o de actos de liquidación que no eran firmes en el momento de dictarse la sentencia del STC.

Ya hemos visto que el TC, en las sentencias objeto de este artículo, relega absolutamente los legítimos intereses de los contribuyentes en que sus patrimonios se vean afectados en el grado mínimo. Y si presumimos que la finalidad del TC al limitar los efectos del fallo consistía en proteger los intereses financieros de la Hacienda pública, debería, en primer lugar, haberlo explicitado y motivado. Y, más importante, la atención de aquellos intereses debería y podía haberse efectuado guardando la debida relación de proporcionalidad entre los medios empleados y la finalidad en sí misma considerada. En el caso concreto de la STC 182/2021, existían medidas alternativas menos gravosas a disposición del TC. El Tribunal tenía en su mano, en efecto, otorgar un plazo al legislador para regular un sistema alternativo de determinación de la base imponible; sistema que se hubiera podido aplicar retroactivamente, y que no hubiera determinado necesariamente la devolución de todas y cada una de las cuotas satisfechas por el Impuesto municipal, con el riesgo que ello hubiera supuesto para el interés

(39) En el mismo sentido se pronunció la STEDH de 21 de marzo de 2000, Asunto *Dulaurans contra Francia*, demanda núm. 34553/97, §§ 33-39 que cita expresamente el TJUE.

general concretado en la estabilidad de las cuentas municipales, sino solamente en aquellos casos en los que la cantidad abonada resultara desproporcionada y atentatoria contra el derecho de propiedad en relación con la plusvalía del terreno realmente obtenida (40).

El TEDH, por otro lado, toma en consideración todas las "circunstancias" que rodean al caso en el momento de realizar el "test de proporcionalidad" de cuya superación depende que no se produzca una vulneración del artículo 1 (41). Partiendo lógicamente de las mismas premisas que la jurisprudencia del TEDH, analizamos a continuación las circunstancias que rodearon la emisión de la STC 182/2021. Para empezar, debemos destacar la relevancia jurídica de un dato objetivo y es que las reglas de cálculo de la base imponible del IIVTNU han sido declaradas inconstitucionales porque dan lugar a una "carga desproporcionada y excesiva" y no por motivos formales. Esta es la primera circunstancia que debería haber llevado al TC a adoptar una decisión distinta, en relación con la limitación de efectos de la Sentencia.

Porque no son razones de carácter formal, atinentes al instrumento normativo empleado o al procedimiento legislativo seguido, las que han provocado la inconstitucionalidad, sino motivos relacionados con una sobreimposición que se conecta directamente con una injerencia indebida sobre el patrimonio de los contribuyentes que afecta a su derecho de propiedad. La limitación de efectos del fallo hace que esa injerencia, lejos de corregirse, se consolide sin remedio alguno, con lo que el resultado es una "privación" patrimonial de los contribuyentes que vulnera el artículo 1.

Téngase en cuenta que el TEDH ha apreciado una vulneración del derecho de propiedad en supuestos considerablemente menos gravosos que el que nos ocupa y en los que como aquí

(40) Justamente así se proponía en el Voto particular que formuló el magistrado don Cándido Conde-Pumpido Tourón, al que se adhirió la magistrada doña María Luisa Balaguer Callejón a la STC 182/2021. En efecto, en dicho Voto particular a la STC 182/2021 se afirma que, como consecuencia de la limitación de efectos de la declaración de inconstitucionalidad, se verán claramente perjudicados los contribuyentes «que pagaron el impuesto sin presentar reclamación ni rectificación de autoliquidación alguna, atendiendo a la situación de confianza legítima que generaron los anteriores pronunciamientos de este tribunal en los que declaró que el impuesto era conforme con la Constitución en su configuración actual». Pero es que, además, en ese mismo Voto particular se indica que el Tribunal tenía a su alcance una vía sencilla para garantizar los derechos de los contribuyentes, en concreto, «no declarar la nulidad de la norma reguladora de la base, sino dar un plazo al legislador para regular el sistema alternativo, de aplicación retroactiva, que hubiera permitido pedir la devolución del IIVTNU en todos aquellos casos en los que la cantidad abonada no se adecuase a la plusvalía del terreno efectivamente obtenida».

(41) Así, en la STEDH, de 14 de mayo de 2013, Asunto *N.K.M. contra Hungría*, demanda núm. 66529/11 se declara que «Con el fin de valorar la conformidad *de la conducta del Estado con los requisitos del artículo 1 del Protocolo núm. 1, el Tribunal debe realizar un examen general sobre los diversos intereses en cuestión, teniendo en cuenta el hecho de que el Convenio pretende garantizar los derechos que son "prácticos y eficaces", no aquellos teóricos o ilusorios. Debe ir más allá de las apariencias y buscar la realidad de la situación en cuestión,* teniendo en cuenta todas las circunstancias pertinentes, *incluyendo la conducta de las partes respecto al procedimiento, los medios empleados por el Estado y la aplicación de esos medios*» (§ 62). En el mismo sentido se han pronunciado las SsTEDH, de 9 de enero de 2007, Asunto *Fener Ron Erkerk Lisei Vafki contra Turquía*, demanda núm. 34478/97, § 46; de 31 de mayo de 2007, Asunto *Bistrovic contra Croacia*, demanda núm. 25774/05, § 35. *Vid*. el análisis de Moreno Fernández (2020: 55-56).

sucede tampoco se encontró un "justo equilibrio" entre la protección del derecho de propiedad y el interés general (42).

Pues bien, los contribuyentes afectados por la limitación de efectos de la STC 182/2021 no sólo no han demostrado intención alguna de defraudar al Fisco, sino que, más bien al contrario, han acreditado una actitud de colaboración concretada en la mayor parte de los casos con el ingreso puntual de sus deudas tributarias. Y la lesión patrimonial que se causa a estos ciudadanos es mayor que la referida en las Sentencias que acabamos de mencionar, pues va mucho más allá del perjuicio financiero derivado de unas devoluciones que se practican con gran retraso sin causa que lo justifique. La privación patrimonial que provoca la STC 182/2021 se concreta en la confiscación definitiva de las cantidades ingresadas con fundamento en un Impuesto contrario a los principios constitucionales de justicia tributaria.

El análisis de las consecuencias que tiene la limitación de efectos de la STC 182/2021, desde la perspectiva del derecho reconocido en el artículo 1, debe efectuarse tomando en consideración el origen de este litigio. En efecto, esta Sentencia trae causa de una Cuestión de inconstitucionalidad del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede Málaga, de 28 de julio de 2020, Rec. núm. 749/2016, en el que se planteaba la posible inconstitucionalidad de los preceptos legales del TRLRHL reguladores de base imponible del IIVTNU precisamente por su eventual oposición a la prohibición de confiscatoriedad contenida en el artículo 31.1 CE. Con otras palabras, el carácter confiscatorio del IIVTNU fue la única causa que motivó que el TC tuviera que volver a pronunciarse sobre la constitucionalidad del IIVTNU (43). A

(42) Así, en la STEDH, de 22 de septiembre de 1994, Asunto *Hentrich contra Francia*, demanda núm. 13616/88, se consideró contrario al artículo 1 el ejercicio por la Administración tributaria de un derecho de adquisición preferente contra los bienes de una contribuyente por presumir la intención de fraude fiscal al declarar el valor de una transacción por un importe inferior al valor real. Aunque el TEDH admitió que la lucha contra el fraude fiscal podría justificar una interferencia en el derecho de propiedad, se calificó la medida como desproporcionada al no haber tenido la demandante la posibilidad de defenderse mediante un procedimiento contradictorio en el que se diera igualdad de armas (§ 42), razón por la cual no sólo se infringió el artículo 6.1 del CEDH, sino también el artículo 1 (§§ 43-50 y § 56). En el mismo sentido, la STEDH, de 3 de julio de 2003, Asunto *Buffalo S.R.L. c. Italia*, demanda núm. 38746/97, §§ 39-40, consideró que el retraso de la Hacienda Pública italiana de hasta trece años para ingresar las cantidades debidas al demandante en concepto de pagos a cuenta del Impuesto de Sociedades constituía una violación del artículo 1. Tal retraso causó un importante perjuicio económico a la sociedad demandante. Lo decisivo fue que el TEDH calificó las actuaciones comprobadoras de la Hacienda pública italiana al objeto de luchar contra el fraude fiscal como "desproporcionadas" (§ 39) para lograr la recaudación tributaria, por el hecho de haber privado al contribuyente durante un largo periodo de su propiedad, materializada en los créditos fiscales de que aquél era titular frente a la Administración. Justamente en el mismo sentido se pronunció el TEDH en el citado *Asunto Eko-Elda AVEE contra Grecia* (§ 31).

(43) En el Auto de planteamiento por el TSJ de Andalucía de la Cuestión de inconstitucionalidad el órgano judicial proponente subraya que el método de cálculo empleado por el legislador para obtener la base imponible del tributo puede dar lugar a cuotas tributarias que supongan una "carga fiscal excesiva" o "exagerada" para el contribuyente en supuestos como el controvertido en el que, aun cuando el importe de la cuota tributaria no resulta superior a la plusvalía realmente obtenida con la transmisión, sí supone una parte muy significativa de la misma. La propia STC 182/2021 vino a dar la razón más tarde al TSJ de Andalucía al reconocer que la regla de cálculo de la base imponible y la cuota del IIVTNU no tienen en consideración en absoluto el importe de la

pesar de estos precedentes, la STC 182/2021, de manera harto sorprendente, no se pronuncia sobre la posible vulneración del principio de confiscatoriedad por parte del IIVTNU, como bien advierte el Voto concurrente del Presidente del Tribunal. El TC debería haberlo hecho ya que la cuestión de inconstitucionalidad iba directa y exclusivamente dirigida a enjuiciar la Ley reguladora del tributo, en especial sus elementos cuantitativos, desde el parámetro de la prohibición de confiscatoriedad que se contiene en el artículo 31.1 CE.

Es cierto que el propio TC reconoce «la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en lo que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio» (STC 7/2010, FJ 6). Y es igualmente verdad que el TEDH, respecto de lo que deba considerarse como "carga fiscal excesiva", tampoco ha establecido criterios de referencia de carácter general que puedan servir para enjuiciar la conformidad con el artículo 1 de las legislaciones tributarias de los Estados, reconociendo a éstos –según ya nos consta– un amplio margen de apreciación (Asunto *N.K.M. contra Hungría*, § 65; Asunto *Rs.z.c. contra Hungría*, § 54). La cuantía del tipo de gravamen, en este sentido, no puede ser un parámetro determinante en sí mismo para apreciar una vulneración del artículo 1 (Asunto *N.K.M. contra Hungría*, § 67; Asunto *Rs.z.c. contra Hungría*, § 56).

Pero esto no significa que el TEDH renuncie a enjuiciar la legislación tributaria de los Estados desde la perspectiva de la garantía del derecho de propiedad. En este sentido, el TEDH ha considerado que el principio de proporcionalidad constituye un parámetro inexcusable en la ponderación del "justo equilibrio" con arreglo al cual debe valorarse la adecuación de las normas tributarias a lo establecido en el artículo 1. Y la valoración de la proporcionalidad de la injerencia y de la inexistencia "de carga fiscal excesiva" debe hacerse, necesariamente, en función de las "circunstancias concurrentes" en el caso concreto examinado, y dependerá, fundamentalmente, de los efectos que en cada supuesto específico produzca la aplicación de la norma sobre la carga fiscal del contribuyente (44).

---

plusvalía realmente obtenida; se trata concretamente de un método de cuantificación «ajeno a la realidad del mercado inmobiliario» (FJ 5). Por otro lado, destaquemos que el TC español subraya la conexión existente entre la interdicción de confiscatoriedad (artículo 31.1 CE) y el derecho de propiedad (artículo 33 CE) [entre otras, SSTC 233/1999, FJ 23; 242/1999, FJ 23, 120/2008, FJ 1; 342/2008, FJ 1; 26/2017 FJ 2].

(44) En aplicación de esta doctrina la ya citada STEDH, de 14 de mayo de 2013, Asunto *N.K.M. c. Hungría*, en un caso en el que una parte de la indemnización por despido satisfecha a un empleado público se había gravado a un tipo impositivo del 52 por 100, consideró que semejante gravamen comportaba para el recurrente "una carga fiscal excesiva" contraria al derecho reconocido en el artículo 1. Y ello por cuanto que el demandante, como consecuencia del impuesto satisfecho, se había visto privado de una parte sustancial de su renta por un gravamen que superaba con creces los niveles de presión fiscal de otros contribuyentes por razón de tributos distintos que sometían a imposición la misma fuente de riqueza (§§ 70 a 72). Y a la misma conclusión llegó un poco más tarde la STEDH, de 2 de julio de 2013, Asunto *R.Sz. c. Hungría*, en el que parte de la indemnización por despido abonada a otro empleado público tributó a un tipo del 98 por 100 (§§ 59 a 61). Nos interesa resaltar que son las circunstancias concurrentes en el supuesto enjuiciado las que pueden llevar a que un gravamen especialmente elevado implique una vulneración del derecho de propiedad garantizado en el artículo 1. En los casos a que nos acabamos de referir la protección del erario, alegada por las autoridades húngaras, no justificaba un recorte tan severo de unas indemnizaciones fijadas contractualmente a un grupo reducido de empleados mientras que los demás contribuyentes en una situación similar no estaban sometidos a una tributación tan elevada.

Aun cuando la STC 182/2021 eluda pronunciarse sobre el carácter confiscatorio del Impuesto, el TC reconoce implícitamente que la aplicación del IIVTNU produce en la mayoría de los casos una carga fiscal excesiva. Concretamente se declara que «el mantenimiento del actual sistema objetivo y obligatorio de determinación de la base imponible, por ser ajeno a la realidad del mercado inmobiliario y de la crisis económica y, por tanto, estar al margen de la capacidad económica gravada por el impuesto y demostrada por el contribuyente, vulnera el principio de capacidad económica como criterio de imposición (art. 31.1 CE)» (FJ 5). Porque si bien es cierto que la STC 182/2021 enjuicia el IIVTNU exclusivamente desde la perspectiva del principio de capacidad económica, no es menos verdad que al mismo tiempo afirma que «el principio de no confiscatoriedad entendido como proscripción del gravamen de una riqueza inexistente o ficticia implica *per se* una vulneración del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición (por todas, STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2 *in fine*). De otro lado, porque la duda planteada por el órgano judicial consiste en determinar si es constitucionalmente admisible que los preceptos legales cuestionados determinen la base imponible del IIVTNU sin tener en cuenta la capacidad económica que efectivamente aflora al tiempo de la transmisión del terreno urbano, generando incrementos de valor legales de cuantía superior a los efectivamente obtenidos y, en consecuencia, gravámenes o cuotas que, sin agotar la plusvalía real, resulten desproporcionados». En última instancia, para el TC, el enjuiciamiento de la «desproporción en el gravamen (…) debe ubicarse, (…) no tanto en el principio de no confiscatoriedad, como afirma el órgano judicial [proponente de la cuestión de inconstitucionalidad], sino en el principio de capacidad económica como criterio, parámetro o medida de la imposición» (FJ 2).

Con otras palabras, mientras que para el TEDH una tributación desproporcionada supone una vulneración del derecho de propiedad, el TC la califica de contraria a la capacidad económica. Se trata de una diferencia, a nuestro entender, puramente nominal que supone, en cualquier caso –y esto es lo relevante–, una injerencia indebida en aquel derecho fundamental. Sobre todo, porque el IIVTNU, como reconoce el propio TC español, prescindía por completo de la realidad al calcular la base imponible, de manera que la plusvalía real puesta de manifiesto con la transmisión de un terreno –es decir, el pretendido "incremento de valor" en palabras de la Ley– no guardaba ninguna relación con la cuota que finalmente tenía que pagar cada contribuyente. Este ha sido en realidad el motivo de fondo de la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos legales que regulaban la base imponible (45).

(45) Esto lo venía advirtiendo el TC, ante la inacción del legislador, desde la STC 59/2017 donde se declara que «la crisis económica ha convertido lo que podía ser un efecto aislado –la inexistencia de incrementos o la generación de decrementos– en un efecto generalizado» (FJ 3), lo que se vuelve a reiterar en la STC 182/2021, al declarar que «tampoco sean excepcionales o "patológicos" los supuestos en los que el efectivo incremento de valor sea de importe inferior –con frecuencia, incluso, notablemente inferior, como en el supuesto aquí enjuiciado– al incremento calculado ex art. 107 TRLHL» (FJ 5). De ahí cabe lógicamente deducir que la inacción del legislador al no modificar la regulación del Impuesto ha provocado que la STC 182/2021 lo haya declarado inconstitucional por la carga fiscal excesiva que superaba con creces las plusvalías reales puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de los terrenos.

El TC español, a diferencia del TEDH, sólo califica a un tributo como confiscatorio cuando agota la riqueza imponible (entre otras, SSTC 26/2017, FJ 2; 126/2019, FJ 4), mientras que el TEDH se sirve del principio de proporcionalidad para determinar si un tributo produce una carga fiscal excesiva. Esto explica que el TC, para valorar si se produce un exceso de gravamen, invoque el principio de capacidad económica no tanto como "fundamento de la imposición" –la manifestación de riqueza como justificación de la exigencia de un tributo– sino como "medida de la imposición" (46). En cualquier caso, yendo al fondo del asunto, esto es, más allá de un análisis puramente formal de cuáles son los principios que utiliza cada Tribunal para enjuiciar una posible vulneración de los derechos de los contribuyentes, lo cierto es que el IIVTNU fue declarado inconstitucional por implicar una "carga fiscal excesiva" o "desproporcionada" y no respetar el derecho del contribuyente a tributar de acuerdo con su capacidad económica (47).

En definitiva, el principio de proporcionalidad está bien presente en los razonamientos de la STC 182/2021. Principio que constituye el parámetro esencial de enjuiciamiento que utiliza el TEDH para determinar si un determinado tributo vulnera o no el artículo 1. Porque lo que viene a constatar el TC es que el sistema de cálculo de la cuota, al estar completamente alejado de la realidad y en el contexto de crisis económica que atraviesa desde hace años el mercado inmobiliario, produce una carga fiscal desproporcionada en un buen número de supuestos y no exclusivamente en casos aislados, lo que vulnera el principio de capacidad económica no tanto como "fundamento" sino como "medida de la imposición".

(46) Sobre esta doble proyección del principio de capacidad económica, como "fundamento" y "medida" de la imposición, *vid*. Rodríguez Bereijo (2015: 176 y ss.).

(47) En efecto, en expresión de la STC 182/2021, «la presente cuestión no versa sobre el principio de capacidad económica como fundamento del gravamen, puesto que no se objeta que el tributo contemple en su presupuesto de hecho situaciones inexpresivas de capacidad económica (en este caso la plusvalía existe); ni tampoco puede situarse, como pretende el órgano judicial, en el principio de no confiscatoriedad, puesto que no se esgrime que el tributo agote o supere la riqueza imponible gravada (en este caso la cuota tributaria es una parte significativa de la plusvalía existente). A pesar de que el órgano judicial pretenda la ampliación del contenido de la prohibición constitucional de confiscatoriedad a la luz de la doctrina de la carga fiscal excesiva del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, esta cuestión tiene su natural acomodo en el principio de capacidad económica como criterio o parámetro de la imposición, puesto que lo discutido es el propio método de cuantificación de la base imponible del tributo en tanto que no calcula el incremento de valor del terreno urbano gravado en función de la capacidad económica efectiva y cierta manifestada por el contribuyente con ocasión de su transmisión». Y la Sentencia termina por afirmar que lo que se enjuicia se reduce a determinar si «la cuota a pagar sea desproporcionada o excesiva, aunque no absorba por completo el aumento de valor existente al momento de la transmisión» (FJ 3).

Recuérdese que de acuerdo con el Auto, de 28 de julio de 2020, del TSJ de Andalucía, sede Málaga, núm. Rec. 749/2016, de planteamiento de la Cuestión de inconstitucionalidad que dio lugar a la STC 182/2021, la cuota tributaria oscilaba, en función de los elementos probatorios que sean considerados y de acuerdo con los informes periciales aportados, entre el 60,82 por 100 y el 58,99 por 100 de la plusvalía realmente obtenida y calculada por la diferencia entre los valores de transmisión y adquisición que figuraban en las escrituras públicas. A juicio del citado Auto, esa tributación podría atentar al principio de capacidad económica e incurrir en una confiscatoriedad constitucionalmente proscrita a luz del artículo 31.1 CE al deparar una "carga fiscal excesiva o exagerada para el contribuyente", lo que finalmente fue refrendado por la STC 182/2021 (48). Es el mismo Auto de planteamiento de la Cuestión de inconstitucionalidad el que señala que, aun cuando de acuerdo con la jurisprudencia del TC, la prohibición de confiscatoriedad formulada en el artículo 31.1 CE se entiende como un impedimento para que un tributo, o la conjunción de varios de ellos, agote «la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición–, so pretexto del deber de contribuir» (SSTC 150/1990, 14/1998, 233/1999 y 26/2017), dada la vinculación existente entre dicha prohibición y el carácter excesivo de la carga tributaria, en la forma en la que ha sido interpretado el artículo 1 del Protocolo Adicional Primero al CEDH, es razonable preguntarse si una carga tributaria que supere el 60 por 100 de la riqueza gravada puede ser considerada una "privación" de la propiedad del contribuyente o confiscación de la misma (49).

Por lo demás, en la medida en que la prohibición constitucional de confiscatoriedad del artículo 31.1 CE constituye la concreción del derecho de propiedad privada en el ámbito tributario (en este sentido, SSTC 150/1990,14/1998 y 233/1999), tampoco han de obviarse en su aplicación las exigencias que, de conformidad con la interpretación que del mismo efectúa el TEDH, se derivan del artículo 1. El artículo 10.2 CE, en este sentido, establece que la jurisprudencia del TEDH es herramienta hermenéutica en materia de derechos fundamentales y así lo reconocen las SSTC 84/1989, 36/1991, 64/1991 y 26/2014.

A la vista de todo lo expuesto podemos reiterar la conclusión al principio avanzada: tomando como referencia la STC 182/2021, el IIVTNU ha sido declarado inconstitucional por los mismos motivos que al TEDH le hubieran llevado a afirmar que infringía el artículo 1. Y la limitación de efectos que impone la STC 182/2021 consolida esta infracción, sin que los contribuyentes españoles tengan a su disposición en su Derecho nacional mecanismos jurídicos para reaccionar frente a la vulneración de sus derechos. Porque una vez que la STC 182/2021 declara contraria a la Constitución la forma de cálculo

(48) El Auto del TSJ de Andalucía invocaba con toda razón, al igual que había hecho la STC 126/2019 (FJ 4), las SSTDEH, de 3 de julio de 2003, Asunto *Buffalo Srl c. Italia*; de 9 de marzo de 2006, Asunto *Eko-Elda AVEE contra Grecia*; de 14 de mayo de 2013, Asunto *N.K.M. contra Hungría*; y de 2 de julio de 2013, Asunto *R.Sz contra Hungría*.

(49) Dicho Auto invocaba certeramente la STEDH, de 14 de mayo de 2013, asunto *N.K.M contra Hungría*, en la que se entendió que una carga fiscal de un 52 por 100 (§ 7) constituía una violación del artículo 1 que, en síntesis, proclama que nadie puede «ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la Ley y los principios generales del Derecho internacional».

Crónica Tributaria 194 (1/2025), 49-87 – DOI: https://dx.doi.org/10.47092/CT.25.1.2

objetivo de la base imponible del IIVNTU, la limitación de efectos del fallo equivale en la práctica a gravar una capacidad económica inexistente con un resultado claramente confiscatorio.

Y no sólo por cierto son el TEDH y el TC español los que utilizan el "test de proporcionalidad" para enjuiciar si un impuesto atenta contra el derecho de propiedad por tener efectos confiscatorios. Así lo hace también el TJUE, como hemos señalado más arriba, para enjuiciar las medidas estatales que restringen los derechos de deducción y de devolución de los saldos reembolsables en el IVA. Y del principio de proporcionalidad se sirven igualmente otros Tribunales Constitucionales de Estados que forman parte de la Convención. El Tribunal Constitucional alemán en su Sentencia de 18 de enero de 2006 (*BVerfG*, *2 BvR* 2194/99) declara que el derecho de propiedad constituye un límite a la imposición y aplica el principio de proporcionalidad a cada impuesto que enjuicia desde el parámetro de este derecho fundamental, verificando si la exacción concreta pondera adecuadamente los legítimos intereses implicados en un equilibrio equitativo: por un lado, el interés individual a gravar la propiedad de la menor manera posible y, de otro, el interés general a conseguir los recursos necesarios para atender las necesidades financieras del Estado. En el mismo sentido, el Consejo Constitucional de Francia realiza un control de constitucionalidad de los tributos que podrían ser tachados de confiscatorios de acuerdo con el parámetro del principio de proporcionalidad, al objeto de determinar en cada caso si se ha producido un "gravamen excesivo" para la capacidad contributiva de los contribuyentes (entre otras, Decisión 89-268 DC, de 29 de diciembre de 1989; Decisión 2012-662 DC, de 29 de diciembre de 2012; Decisión 2013-684 DC, de 29 de diciembre de 2013; Decisión 2013-685, de 29 de diciembre de 2013) (50).

Y lo propio ha hecho el TC español en la STC 182/2021 al constatar el carácter "desproporcionado" y la carga fiscal "excesiva" que generaba el impuesto enjuiciado. Resulta, en consecuencia, que el IIVTNU es un gravamen desproporcionado que interfiere indebidamente en el derecho de propiedad, razón por la cual en el fondo ha sido declarado inconstitucional.

Nos encontramos aquí con una primera interferencia sobre el patrimonio actual de los contribuyentes –sobre sus "bienes" o "posesiones" en los términos de la jurisprudencia del TEDH– que se produjo en el momento en que pagaron el impuesto y que provocó el legislador. A dicha interferencia le sigue una segunda, provocada por una decisión igualmente desproporcionada del TC, consistente en frustrar las "expectativas legítimas" de los contribuyentes en relación con la devolución de las cuotas satisfechas con fundamento en un Impuesto cuya base imponible ha sido declarada inconstitucional precisamente por implicar una carga fiscal "desproporcionada" y "excesiva".

Finalmente, teniendo en cuenta que –como ya hemos dicho– la jurisprudencia del TEDH exige tomar en consideración todas las circunstancias que rodean el litigio en la realización del test de proporcionalidad, debe destacarse cómo la STC 182/2021 frustra la confianza legítima de los contribuyentes que actuaron con buena fe ingresando en tiempo y forma las cantidades debidas mediante la presentación de sus autoliquidacio-

(50) Para el análisis de estas Resoluciones, *vid*. Rodríguez Bereijo (2015: 217-219).

nes e ignora por completo las consecuencias jurídicas que han de derivarse de la falta de diligencia puesta de manifiesto por el legislador (51).

Pues bien, la STC 182/2021 interfiere indebidamente en el derecho de propiedad al rechazar la devolución del impuesto en una gran mayoría de casos a unos contribuyentes que, al contrario de eludir el pago, actuaron de buena fe presentando en tiempo y forma sus autoliquidaciones e ingresando las cantidades correspondientes confiando en la presunción de constitucionalidad de las normas que informa el ordenamiento español. Y es que a la hora de valorar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, la STC 182/2021 debería haber tenido en cuenta las circunstancias concurrentes en este caso –a las que ya aludimos anteriormente–, puesto que el TC en las dos Sentencias anteriores sobre el mismo Impuesto [SSTC 59/2017 FJ 5c) y 126/2019, FJ 5b)] había hecho sendos llamamientos al legislador para que acomodara la ley reguladora del IIVTNU a los mandatos constitucionales, más concretamente, para que en ejercicio de su libertad de configuración normativa realizara la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto en dichas Sentencias. El hecho de que el legislador desatendiera estos llamamientos, a los que habría que añadir el efectuado por el TS, prueba sobradamente la falta de diligencia con la que se ha actuado y que debería haber sido tomada en consideración por el TC, junto con la buena fe de los contribuyentes, a la hora de modular el alcance de la declaración de inconstitucionalidad. La decisión adoptada por la STC 182/2021 deteriora la confianza que debe presidir las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes en un Estado de Derecho, al tiempo que supone un claro incentivo a la litigiosidad y envía una señal clara y especialmente peligrosa de impunidad al legislador en la aprobación de leyes de sospechosa inconstitucionalidad.

Todos estos argumentos conducen necesariamente a la conclusión de que la STC 182/2021 no supera el "test de proporcionalidad" exigido por la jurisprudencia del TEDH

(51) En efecto, en la STEDH, de 2 de julio de 2013, Asunto *R. Sz. c. Hungria,* demanda núm. 41838/11, al realizar el oportuno juicio de proporcionalidad entre, por un lado, el interés público que la norma pretende hacer efectivo y que podría legitimar una interferencia en el disfrute pacífico de los bienes y, por otro, el derecho de propiedad garantizado en el CEDH, se declara que se debe tener siempre presente la situación de los demandantes, incluyendo la "buena fe" con la que hayan actuado (§ 50), como ya se señaló anteriormente en el Asunto *Vistins and Pepepjolkins,* (§ 120). En esa misma STEDH, de 14 de mayo de 2013, Asunto *N.K.M. contra Hungría*, demanda 66529/11, §§ 37-40, se declara que si el interés público está en el centro de la controversia, se debe ir más allá de las apariencias y averiguar la realidad de la situación, teniendo en cuenta todas las circunstancias concurrentes y la actuación de los particulares, a fin de valorar si los poderes públicos han actuado en tiempo y forma oportunos y de una manera coherente, ponderando todos los intereses que entran en conflicto. En esa Sentencia a que nos referimos el TEDH consideró que el gravamen era confiscatorio, ya que rompía el justo equilibrio entre los intereses públicos que se pretendían realizar y el disfrute pacífico de sus bienes por parte del particular obligado al pago. Se calificó como desproporcionado el gravamen no sólo porque se tuvo en cuenta que la indemnización percibida tenía como finalidad la reinserción laboral y el gravamen controvertido la dificultaba, sino también atendiendo al dato de que el perceptor de la misma actuó en todo momento de "buena fe" y confiando en unas "expectativas legítimas" de poder recibir determinadas cantidades que estaban previstas contractualmente y que en absoluto se concedían graciosamente.

al no haberse realizado una justa ponderación entre los pretendidos intereses generales (no explicitados ni motivados en la Sentencia) que podrían estar detrás de la limitación radical de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de determinados preceptos legales del IIVTNU y los legítimos intereses patrimoniales de los ciudadanos–contribuyentes. Al no existir esa requerida relación de proporcionalidad entre los fines pretendidamente perseguidos y los medios extraordinariamente onerosos empleados por el TC concurre probablemente una vulneración del artículo 1.

9. CONCLUSIONES

La limitación radical de los efectos derivados de la declaración de inconstitucionalidad que efectúa el TC en algunas de sus sentencias, empezando por la STC 182/2021, es contraria al derecho a la propiedad contenido en el artículo 1 del Protocolo Primero del CEDH. Para valorar si una medida tributaria implica una intromisión en el derecho de propiedad la jurisprudencia del TEDH, en una doctrina constante, exige la superación de un test que comprende cinco pasos o escalones que requieren un análisis minucioso de todas las circunstancias que rodean el caso concreto.

El primer paso está constituido por la existencia de un "bien" o una posesión en los términos del artículo 1. En este sentido, el derecho a la devolución de los ingresos indebidos que traen causa del pago de un tributo cuya regulación ha sido declarada inconstitucional se podría calificar como "bien" en el sentido de la jurisprudencia del TEDH.

El segundo escalón alude a que haya habido una interferencia en el disfrute pacífico de los bienes. Ni que decir tiene que la limitación radical de efectos de la declaración de inconstitucionalidad que se deriva de algunas sentencias del TC, entre las que destaca la primera de ellas, la STC 182/2021, al limitar el alcance del fallo, interfiere en el derecho de devolución de los contribuyentes al impedir en la inmensa mayoría de los casos la restitución de las cuotas satisfechas por el pago de un tributo cuya regulación básica es contraria a la Constitución. De este modo, cabría sostener que existió una doble interferencia sobre el derecho de propiedad: la primera realizada por el legislador al provocar el pago de un tributo contrario al principio constitucional de capacidad económica y la segunda imputable al TC al amputar el derecho a la devolución.

El tercer paso del test consiste en que esa intromisión, para calificarse de lícita, se haya producido con arreglo a la ley. Ciertamente la jurisprudencia del TEDH permite atribuir la condición de norma a la jurisprudencia. Ahora bien, la disposición que restrinja el derecho de propiedad ha de gozar de una mínima "calidad normativa" de acuerdo con esa doctrina jurisprudencial. Y seguramente la limitación de efectos que efectúa la STC 182/2021 tampoco supera el filtro de la legalidad habida cuenta la inexistencia de una jurisprudencia constitucional mínimamente coherente que establezca unos criterios claros y previsibles que permitan a los ciudadanos anticipar en qué casos y bajo qué condiciones procede limitar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad; máxime cuando simultáneamente la LOTC establece de manera evidente que los efectos de dicha declaración serán siempre *ex tunc* con la única excepción del respeto a la cosa juzgada.

El cuarto test se refiere a que la restricción del derecho de propiedad obedezca a un fin o interés legítimo. En este punto llama la atención que, en concreto, la STC 182/2021 no motive la limitación de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, lo que permite tachar a la decisión de arbitraria. El principio de seguridad jurídica o la defensa de la integridad de las arcas públicas municipales, que la Sentencia tampoco menciona, sólo podrían justificar aquella restricción en el supuesto en que el legislador hubiera actuado de buena fe y con la diligencia debida porque existieran dudas razonables acerca de la conformidad con la Constitución de las normas que devinieron nulas. No parece que estas circunstancias concurran.

El quinto y último paso remite a la superación del test de proporcionalidad entre la finalidad de interés público a la que se orienta la medida restrictiva del derecho de propiedad y los medios que se han empleado. Sin perjuicio de que, según acabamos de indicar, la STC 182/2021 no motiva la limitación de efectos de la declaración de inconstitucionalidad, lo cierto es que el TC tenía a su disposición la adopción de medidas menos gravosas para encontrar un justo equilibrio entre el interés recaudatorio de la Hacienda pública y la protección de los intereses patrimoniales de los contribuyentes que actuaron con buena fe.

Todos los razonamientos expuestos llevan a una sola conclusión: la restricción de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad que lleva a cabo el TC cuando extrae de la aplicación de la nulidad situaciones no consolidadas vulnera el derecho de propiedad del artículo 1 del Protocolo Primero CEDH.

BIBLIOGRAFÍA

Aníbarro Pérez, S. (2022): "¿Hasta dónde puede llegar el TC limitando el alcance temporal de sus declaraciones de inconstitucionalidad?: A propósito de la STC 182/2021", *Tributos locales,* n.º 154.

Díaz Ravn, N. (2016): *La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria,* Aranzadi, Cizur Menor.

Herrera Molina, P. M. (2020): "La banalización de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad por el Tribunal Constitucional (sombras y luces de la STC 126/2019, de 31 de octubre sobre la segunda inconstitucionalidad de la plusvalía municipal)", *Quincena Fiscal*, n.º 6.

Luque Cortella, A. (2016): "El principio de no confiscatoriedad en el marco del Convenio Europeo de Derechos Humanos", en AA.VV.: *Hacienda Pública y dimensión internacional de la riqueza*, Tirant lo Blanch, Valencia.

Marín-Barnuevo Fabo, D. (2020): "La definitiva declaración de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal y la nueva regulación del impuesto", *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 468.

Moreno Fernández, J. I. (2009): *La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Aranzadi, Pamplona.

Moreno Fernández, J. I. (2020): *La prohibición de confiscatoriedad como límite a la actuación de todos los poderes públicos*, AEDAF, Madrid.

Palao Taboada, C. (2018): *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de Derecho Constitucional Tributario*, Civitas-Thomson Reuters, Cizur Menor.

Papier, H. J. (1996): "Ley fundamental y orden económico", en: Benda/Maihofer/Vogel/Hesse/Heyde, *Manual de Derecho Constitucional*, Marcial Pons, Madrid.

Pleite Guadamillas, F. (2022): "Efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del impuesto de plusvalía. Puertas que se cierran", *Actualidad administrativa*, n.º 3.

Rodríguez Bereijo, A. (2015): *La Constitución fiscal de España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.

Ruiz Almendral, V. (2018): "Alcance y efectos de la doctrina constitucional sobre el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: cuestiones problemáticas", en *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 427.

Ruiz Almendral, V. (2022): "Los efectos variables de las declaraciones de inconstitucionalidad de las normas tributarias y la imprevisibilidad de sus consecuencias", *Nueva fiscalidad*, n.º 2.