

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Quinta
Sentencia núm. 185/2024

Fecha de sentencia: 02/02/2024

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/a)

Número del procedimiento: 43/2023

Fallo/Acuerto: Sentencia Desestimatoria

Fecha de Vista: 09/01/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Carlos Lesmes Serrano

Procedencia: CONSEJO MINISTROS

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Sinfiriano Rodriguez
Herrero

Transcrito por:

Nota:

Resumen

Desestima recurso. Solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 43/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Carlos Lesmes Serrano

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. Sinfiriano Rodriguez

Herrero

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo Contencioso-Administrativo
Sección Quinta
Sentencia núm. 185/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Carlos Lesmes Serrano, presidente

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D. Fernando Román García

D.^a Ángeles Huet De Sande

En Madrid, a 2 de febrero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo número 43/2023, interpuesto por el procurador don José Manuel Álvarez Santos, en nombre y representación de la mercantil Asua Patrimonio, S.L., bajo la dirección letrada de doña Inés Meana Rodríguez, contra la resolución del Consejo de Ministros, de 15 de noviembre de 2022, desestimatoria de las solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Carlos Lesmes Serrano.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito presentado el 19 de enero de 2023, la representación procesal de la mercantil Asua Patrimonio, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Consejo de Ministros, de 15 de noviembre d3e 2022, que desestimaba varias solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador con sustento en la sentencia del Tribunal Constitucional nº 182/2021, de 26 de octubre , en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Por diligencia de ordenación de esta Sala y Sección, de fecha 23 de enero de 2023, se tuvo por interpuesto recurso y se ordenó la reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO.- Recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que formalizara escrito de demanda, lo que verificó en tiempo y forma, mediante escrito de fecha 7 de junio de 2022, en el que tras hacer las alegaciones que estimó oportunas, terminó suplicando a la Sala que dicte sentencia estimatorio y que contenga los siguientes pronunciamientos

«a.- Se acuerde anular y dejar sin efecto la Resolución dictada por el Consejo de ministros por la que se desestiman las reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado legislador interpuestas por esta parte con sustento en la STC 182/2021, en relación con el IIVTNU, por importe acumulado de 46.380,85 euros.

b.- Se declare la existencia de relación de causalidad entre el mal funcionamiento del Poder Legislativo español al aprobar los preceptos del IIVTNU declarados inconstitucionales y el daño que causado por el pago de la cuota del impuesto.

c.- Se valore el daño que ha causado el mal funcionamiento citado en la cuantía de 46.380,85 euros, sin perjuicio de su actualización a la fecha en que se ponga fin al procedimiento de responsabilidad con arreglo al Índice de Garantía de la Competitividad fijado por el Instituto Nacional de Estadística.

d.- Se reconozca el derecho a percibir una indemnización compensatoria del daño sufrido, ordenando el pago a nuestro favor de tal cantidad, más los intereses que correspondan conforme a lo dispuesto anteriormente.

e.- Se ordene a la parte demandada a estar y pasar por los anteriores pronunciamientos, así como se le condene al pago de las costas del presente procedimiento...»

En el mismo escrito, fijó la cuantía del presente recurso en 46.380,85€ y solicitó expresamente el recibimiento a prueba del procedimiento.

TERCERO.- El Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, contestó la demanda mediante escrito presentado en fecha 18 de abril de 2023, en el que tras fijar los puntos de hecho y de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando a la Sala la desestimación del recurso, la confirmación del acto recurrido con expresa condena en costas a la recurrente.

CUARTO.- Mediante auto de fecha 19 de abril de 2023 quedó fijada la cuantía del presente recurso en 46.380,85€. Por auto de 20 de abril de 2023, se acordó el recibimiento del pleito a prueba, admitiendo y declarando pertinente la documental aportada por la recurrente. En el mismo auto, se confirió traslado a la recurrente para que formulara escrito de conclusiones sucintas, lo que verificó mediante escrito de 12 de mayo de 2023. El Abogado del Estado evacuó igualmente sus conclusiones mediante escrito de fecha de presentación 25 de mayo de 2023.

QUINTO.- Conclusas las actuaciones, por providencia de 28 de noviembre de 2023, se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 9 de enero de 2024, fecha en que, efectivamente, tuvo lugar el acto, previa celebración de vista pública.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

Se impugna en este recurso el Acuerdo del Consejo de Ministros de fecha 15 de noviembre de 2022, identificado con referencia “PL/A/000007/2021 y acumulados (IJ)”, en virtud del cual se desestiman cincuenta solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador formuladas por los interesados que se citan en el anexo al Acuerdo, con sustento en la Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 182/2021, de 26 de octubre, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, entre las que se encuentran dos solicitudes formuladas por Asua Patrimonio, S.L., identificadas con número de expediente PL/A/00056/2022 y PL/A/00057/2022.

En el citado Acuerdo se señala que el principio de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en los casos de declaración de inconstitucionalidad de una ley admite excepciones, con cita de la sentencia núm. 1620/2019, de 21 de noviembre, del Tribunal Supremo, cuando circunstancias singulares, de clara y relevante entidad, podrían, como hipótesis no descartable, llegar a explicar y justificar una afirmación contraria, que aseverara que el perjudicado tuviera el deber de soportar el daño.

Tales circunstancias habrían sido apreciadas por el propio Tribunal Constitucional al limitar de forma expresa en la Sentencia n.º 182/2021, de 26 de octubre, el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad, no permitiendo la posibilidad de ser revisada con fundamento en la sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por el impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido

impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

Considera el Consejo de Ministros que la voluntad del Tribunal Constitucional es inequívoca en relación con la posibilidad de proceder a una revisión por la vía de resarcimiento económico que se pretende con la reclamación de responsabilidad patrimonial.

SEGUNDO.- Alegaciones y pretensiones de la parte actora.

En su escrito de demanda, la parte actora alega -en esencia- la improcedencia de la resolución recurrida por cuanto en el supuesto controvertido concurrían el conjunto de presupuestos legalmente establecidos en relación con la responsabilidad patrimonial del Estado legislador cuya apreciación debió conducir al reconocimiento de la indemnización instada por la recurrente.

Refiere la demanda que con fecha 11 de abril de 2022 Asua Patrimonio, S.L.. presentó dos solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador con base en la Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 182/2021, de 26 de octubre, de conformidad con lo previsto en el artículo 32.4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP).

Cada una de estas solicitudes se fundamentaba en los siguientes antecedentes, según se relata en la demanda:

«(1) De un lado, con la transmisión de 8 inmuebles situados en el edificio localizado en Plaza de Europa, número 11, en el municipio de Hospitalet de Llobregat, formalizada mediante escritura de compraventa otorgada ante el Notario del Ilustre Colegio de Cataluña Don Rafael de Córdoba Benedicto, con número de protocolo 1.958, de fecha 30 de julio de 2015. (Vid. páginas 41 a 72 del expediente administrativo PL-A-56-2022).

(2) Y, de otro, con la transmisión del elemento 308 (oficina B, planta 6ª), situada en el mismo edificio de Plaza Torre Europa, número 11, con referencia catastral

7088403DF2778G0309SO, autorizada mediante escritura de compraventa otorgada ante el Notario del Ilustre Colegio de Barcelona Don Ricardo Tejero Sala, con número de protocolo 1.327, en fecha 13 de septiembre de 2016. (Vid. páginas 54 a 74 del expediente administrativo PL-A-57-2022).

Como consecuencia de las citadas operaciones de transmisión, y siguiendo las instrucciones de la Ordenanza fiscal 1.03 del Ayuntamiento de Hospitalet de Llobregat, mi representada presentó ante dicho Ayuntamiento las autoliquidaciones del IIVTNU correspondientes.

Se detallan a continuación todos los elementos vendidos, con fecha 30 de julio de 2015, con indicación de su referencia catastral, número de referencia del expediente de plusvalía municipal asociada a cada inmueble y cuota satisfecha por dicho concepto. [...]

La totalidad de la deuda generada en concepto de plusvalía municipal fue abonada por la Sociedad dentro del periodo voluntario de pago. (Vid. páginas 95 a 102 del expediente administrativo PL-A-56-2022).

Asimismo, y en virtud de la autoliquidación presentada por la Sociedad, por la transmisión efectuada el 13 de septiembre de 2016, el Ayuntamiento de Hospitalet de Llobregat remitió a la Sociedad la respectiva carta de pago, de las que se desprendió una cuota tributaria a ingresar de 10.941,36 euros.

Nuevamente, la totalidad de la deuda tributaria fue abonada por la Sociedad dentro del período voluntario de pago. (Vid. páginas 246 y 247 del expediente administrativo PL-A-57-2022).

Considerando que las autoliquidaciones no eran ajustadas a Derecho, por cuanto el método de determinación de la base imponible del impuesto contenido en los arts. 107.1. párrafo 2º, 107.2ª) y 107.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobada mediante el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, “TRLHL”), vulneraba el principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución española (en adelante, “CE”), mi representada interpuso, en el plazo legal concedido al efecto, esto es, dentro del plazo legal de los 4 años desde las correspondientes autoliquidaciones, solicitud de rectificación de las autoliquidaciones con solicitud de devolución de ingresos indebidos ante el Ayuntamiento de Hospitalet de Llobregat.

La solicitud de rectificación de autoliquidación con solicitud de devolución de ingresos indebidos, presentada en fecha 25 de septiembre de 2015, consta en las páginas 290 a 302 del expediente administrativo PL-A-56-2022. La solicitud de rectificación de

autoliquidación con solicitud de devolución de ingresos indebidos, presentada en fecha 25 de octubre de 2016, consta en las páginas 283 a 295 del expediente administrativo PL-A-57-2022.

Ambas solicitudes de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos fueron desestimadas por el director del Órgano de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Hospitalet de Llobregat.

Fruto de la desestimación de las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos y disconforme con las Resoluciones dictadas por el citado Ayuntamiento de Hospitalet de Llobregat, la Sociedad interpuso las respectivas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo de Hospitalet de Llobregat (en adelante, "TEAH").

En dichas reclamaciones se denunció nuevamente la vulneración del principio de capacidad económica.

La interposición de la reclamación económico-administrativa, presentada en fecha 1 de febrero de 2016, consta en las páginas 290 a 302 del expediente administrativo PL-A- 6-2022. Por su parte, la interposición de la reclamación económico-administrativa, presentada en fecha 10 de enero de 2017, consta en las páginas 283 a 295 del expediente administrativo PL-A-57-2022.

Con fecha 21 de septiembre de 2016 y 17 de junio de 2019 respectivamente, le fueron notificadas a la Sociedad, las Resoluciones dictadas por el TEAH, por la que se desestimaban las alegaciones contenidas en las antedichas reclamaciones.

Disconforme con las citadas resoluciones desestimatorias, mi representada interpuso:

(1) Recurso contencioso-administrativo (procedimiento abreviado 289/2019) ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº13 de Barcelona. El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº13 de Barcelona, por medio de Sentencia nº81/2020 de 9 de marzo de 2020, recaída en el procedimiento abreviado 289/2019, desestimó el recurso interpuesto por mi representada.

Con fecha 4 de septiembre de 2020, se notificó a mi representada la Diligencia de Ordenación de 1 de septiembre de 2020, en virtud de la cual se declaraba la firmeza de la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº13 de Barcelona.

(2) Recurso contencioso-administrativo (procedimiento ordinario 425/2016) ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº11 de Barcelona. El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº11 de Barcelona, por medio de Sentencia nº83/2019 de

12 de marzo de 2019, recaída en el procedimiento ordinario 425/2016, desestimó el recurso interpuesto por mi representada.

No conforme con el contenido de la Sentencia mencionada, la Sociedad interpuso recurso ordinario de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su Sentencia nº 1025 de 4 de marzo de 2020 (recurso de apelación 73/2019), notificada a esta parte el 5 de marzo de 2021, desestimó la mencionada apelación.

Con fecha 2 de septiembre de 2020, se notificó a esta parte el Decreto de fecha 31 de agosto de 2020, en virtud del cual se declaraba la firmeza de la sentencia.»

Como admite el recurrente, los recursos contencioso-administrativos fueron desestimados y las sentencias dictadas devinieron firmes.

Con fecha 25 de noviembre de 2021 se publicó en el BOE la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, que estimó la cuestión de inconstitucionalidad 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, con sede en Málaga, declarando la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLRHL, por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de imposición consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución, y ello con independencia de que existiera o no incremento de valor de los terrenos en el momento de la transmisión.

Sostiene el actor que en sus recursos invocó siempre la inconstitucionalidad de las normas que le fueron aplicadas por contravenir el principio de capacidad económica establecido en el art. 31 de la Constitución, y, añade, en el presente caso se dan todas las circunstancias para exigir responsabilidad patrimonial al Estado-legislador como consecuencia de la referida declaración de inconstitucionalidad, sin que le sea aplicable la limitación de efectos contenida en el fundamento de derecho sexto de la referida STC 182/2021. Efectivamente, la Sentencia que declara la inconstitucionalidad no limita en modo alguno la posibilidad de promover una reclamación de responsabilidad patrimonial, lo que limita es la posibilidad de revisar liquidaciones o autoliquidaciones que no hubiesen sido objeto de

recurso o de petición de rectificación antes de determinada fecha, es decir, situaciones que hubieran adquirido firmeza en vía administrativa o judicial.

Si el Tribunal Constitucional hubiera querido cerrar también la acción de responsabilidad del Estado legislador lo habría indicado expresamente en el texto de la Sentencia 182/2021, del mismo modo que indicó expresamente que tendrían la consideración de “situaciones consolidadas” que no son susceptibles de revisión, las liquidaciones o autoliquidaciones del impuesto que no hubieran sido impugnadas a la fecha de dictado de la Sentencia, a pesar de estar aún en plazo para ello.

En definitiva, la acción de responsabilidad ejercitada es ajena al ámbito de la cosa juzgada de la sentencia que hizo aplicación de la ley posteriormente declarada inconstitucional, y no supone la reapertura de los procedimientos judiciales, habiendo existido un perjuicio individualizado, concreto y claramente identificable, siendo ésta la única (pero suficiente) vía de la que dispone el recurrente para conseguir el resarcimiento del daño antijurídico causado por los preceptos legales que han sido declarados inconstitucionales y expulsados del ordenamiento jurídico.

El perjuicio sufrido se cifra en la suma de las cuantías abonadas en concepto de IIVTNU, cantidad que debería ser actualizada con arreglo al Índice de Garantía de la Competitividad fijado por el INE e incrementada con los intereses de demora que procedan con arreglo a lo establecido en la Ley 47/2003, General Presupuestaria. Y ello no supone la devolución del impuesto por parte de la Administración recaudadora, sino la indemnización solicitada al Estado legislador por el perjuicio irrogado.

TERCERO.- Alegación de la parte demandada.

El Abogado del Estado en su escrito reconoce los hechos en los que funda su pretensión la parte actora, pero considera inviable la estimación de la pretensión, conforme a doctrina de este Tribunal Supremo (STS de 21 de noviembre de 2019, recurso 89/2019) por concurrir en el caso circunstancias singulares de clara y relevante entidad que justifican que el obligado tributario

que pagó la liquidación tiene, en este caso, el deber de soportar dicho impacto patrimonial y no el derecho a resarcirse.

Estas circunstancias singulares son las que caracterizan los presupuestos y pronunciamientos de la STC 2021, particularmente el pasaje de la sentencia que limita drásticamente el alcance de su declaración de inconstitucionalidad (Fundamento jurídico 6, b). Este pasaje impide revisar las obligaciones tributarias que hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada. También las decididas definitivamente mediante resolución administrativa firme. Y, finalmente, las obligaciones tributarias abiertas con toda naturalidad a los procedimientos de modificación o revisión ordinarios (recursos que están en plazo de interponerse, solicitud de rectificación de autoliquidaciones igualmente dentro de plazo), pero que no habían sido *todavía* utilizados. Esto es, el obligado que a la fecha de la sentencia no haya emprendido *todavía* alguna de estas iniciativas, ya no puede hacerlo, aun estando en plazo para ello. A juicio del Abogado del Estado, un pronunciamiento como este último no se había producido nunca.

La razón de este singular pronunciamiento, no contenido en las precedentes sentencias 59/2017, de 11 de mayo, y la STC 126/2019, obedece a que la STC 182/2021 derriba absoluta e incondicionalmente el sistema del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales en lo relativo a la determinación de la base imponible, lo que comporta la imposibilidad de su liquidación; y esto, con independencia de que realmente exista un incremento de valor y de la cuantía de éste.

Lo verdaderamente importante es que la declaración de inconstitucionalidad de la STC 2021 no se basa en las consideraciones concretas relativas al efecto lesivo que la normativa legal produce sobre el obligado. Las sentencias de 2017 y 2019 discernían casos en consideración al impacto de la liquidación resultante, y buscaban excluir el efecto confiscatorio allá donde éste se producía. La STC 2021 impide radicalmente declarar la obligación tributaria, tanto cuando esa liquidación fuera confiscatoria (por no darse incremento de valor o por determinar una deuda tributaria que consumiera en exceso el incremento existente) como cuando no lo fuera; tanto

cuando no hubiera incremento como cuando lo hubiera; tanto cuando el incremento “real” fuera inferior al incremento determinado mediante la estimación objetiva de la base como cuando fuera superior (sin que, por lo demás, la STC 2021 proporcione medio alguno para hacer posible esta comparación).

La razón de esta limitación la encuentra el representante de la Administración en que la decisión adoptada en la sentencia daba lugar a que numerosísimos contribuyentes que habían obtenido un real incremento de valor podrían beneficiarse de la sentencia de manera contraria a la justicia tributaria, en el caso de que quedaran liberados de todo gravamen.

En definitiva, la drástica limitación de efectos persigue evitar -en la mayor medida posible- que se alteren situaciones, consolidadas e incluso no consolidadas, en obediencia no solo al principio de seguridad jurídica sino también (y sobre todo) al de justicia tributaria y a la interdicción del enriquecimiento injusto, y esto con referencia a un cambio de criterio del TC respecto de decisiones muy recientes (las STC 2017 y 2019), que habían considerado que el sistema de determinación de la base imponible podía seguir aplicándose.

El propósito de la STC no fue corregir gravámenes *concretamente* injustos sino terminar con una regulación insatisfactoria; no evitar el gravamen donde no hay capacidad económica – se afirma expresamente que la hay- sino evitar que se hiciera sin la apropiada proporción.

Es por esto por lo que la STC 2021 limita sus efectos sobre las relaciones tributarias concretas tanto como cree que puede. El caso y el pronunciamiento presentan precisamente estas *singularidades*, por razón de las cuales no ha lugar a declarar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Se une a lo anterior la inexistencia en estos casos de un “daño efectivo” ya que a partir de la STC de 2021 es indiscernible si ha habido perjuicio y en qué medida.

Concluye el Abogado del Estado señalando que en el presente caso el alcance extremo de las limitaciones de efectos contenidas en la sentencia evidencia la concurrencia de circunstancias singulares que excluyen la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Si quien pagó una liquidación calculada mediante el sistema objetivo derribado por la STC 2021 estuviera en plazo para impugnarla o para pedir la rectificación, no podría hacerlo porque la STC 2021 se lo impide expresamente. Es absurdo que, no pudiendo hacer por tal motivo algo tan completamente directo, natural y provisto de amparo legal, sí pueda obtener el mismo resultado por la vía oblicua de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

CUARTO.- Los escritos de conclusiones.

En sede de conclusiones, la parte actora reitera que cumple con todos los requisitos para obtener la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador que reclama. La limitación de efectos declarada en la STC 2021 no puede extenderse a la responsabilidad patrimonial, que es una institución diferente. Y que, precisamente, la existencia de un fallo desestimatorio firme unida a la declaración de inconstitucionalidad no pueden ser tenidos por impedimentos para la reclamación de responsabilidad patrimonial porque son sus prerequisites de conformidad con la norma aplicable, por lo que no puede alegarse el principio de seguridad jurídica para eludir el pago de la indemnización. Concluye la parte argumentando que no conceder la responsabilidad patrimonial solicitada en este caso supondría una discriminación injustificada en relación con otros contribuyentes que sí se han visto beneficiados por el mismo.

El Abogado del Estado en sus conclusiones se remite a su escrito de contestación a la demanda.

QUINTO.- Las sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo de 2017, 126/2019, de 31 de octubre de 2019 y la 182/2021, de 26 de octubre de 2021.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en diversas ocasiones sobre la constitucionalidad de determinados preceptos contemplados en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU).

La primera -Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de fecha 11 de mayo de 2017, relativa a este Impuesto-, declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4, del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, pero únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Posteriormente, el Alto Tribunal, en su Sentencia 126/2019, de fecha 31 de octubre de 2019, declaró también inconstitucional el artículo 107.4 del citado texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, respecto de los casos en los que la cuota a satisfacer sea superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Y, finalmente, la Sentencia 182/2021, de fecha 26 de octubre de 2021, que ha venido a declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 del mencionado texto refundido, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad.

Esta sentencia da respuesta a la cuestión de inconstitucionalidad núm. 4433-2020, promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla –sede en Málaga–, respecto de los arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por posible vulneración del art. 31.1 CE.

Los referidos preceptos decían lo siguiente:

«Artículo 107. Base imponible.

1. La base imponible de este impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento del devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años.

A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, de acuerdo con lo previsto en los apartados 2 y 3 de este artículo, y el porcentaje que corresponda en función de lo previsto en su apartado 4.

2. El valor del terreno en el momento del devengo resultará de lo establecido en las siguientes reglas:

a) En las transmisiones de terrenos, el valor de éstos en el momento del devengo será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

No obstante, cuando dicho valor sea consecuencia de una ponencia de valores que no refleje modificaciones de planeamiento aprobadas con posterioridad a la aprobación de la citada ponencia, se podrá liquidar provisionalmente este impuesto con arreglo a aquel. En estos casos, en la liquidación definitiva se aplicará el valor de los terrenos una vez se haya obtenido conforme a los procedimientos de valoración colectiva que se instruyan, referido a la fecha del devengo. Cuando esta fecha no coincida con la de efectividad de los nuevos valores catastrales, éstos se corregirán aplicando los coeficientes de actualización que correspondan, establecidos al efecto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Cuando el terreno, aun siendo de naturaleza urbana o integrado en un bien inmueble de características especiales, en el momento del devengo del impuesto, no tenga determinado valor catastral en dicho momento, el ayuntamiento podrá practicar la liquidación cuando el referido valor catastral sea determinado, refiriendo dicho valor al momento del devengo.

(...)

4. Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, derivado de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 anteriores, se aplicará el porcentaje anual que determine cada ayuntamiento, sin que aquél pueda exceder de los límites siguientes:

a) Período de uno hasta cinco años: 3,7.

b) Período de hasta 10 años: 3,5.

- c) Período de hasta 15 años: 3,2.
- d) Período de hasta 20 años: 3.

Para determinar el porcentaje, se aplicarán las reglas siguientes:

1.^a El incremento de valor de cada operación gravada por el impuesto se determinará con arreglo al porcentaje anual fijado por el ayuntamiento para el período que comprenda el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto dicho incremento.

2.^a El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

3.^a Para determinar el porcentaje anual aplicable a cada operación concreta conforme a la regla 1.^a y para determinar el número de años por los que se ha de multiplicar dicho porcentaje anual conforme a la regla 2.a, sólo se considerarán los años completos que integren el período de puesta de manifiesto del incremento de valor, sin que a tales efectos puedan considerarse las fracciones de años de dicho período.

Los porcentajes anuales fijados en este apartado podrán ser modificados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.»

En el auto de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad de 28 de julio de 2020, el órgano judicial proponente, tras precisar los hechos que dieron lugar al planteamiento del recurso de apelación, 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. Esa tributación podría atentar al principio de capacidad económica e incurrir en una confiscatoriedad constitucionalmente proscrita (art. 31.1 CE).

En este sentido afirmaba que en el supuesto enjuiciado la cuota tributaria liquidada no había consumido la totalidad del importe de la ganancia generada, con lo que no se habría agotado la riqueza imponible, que es lo

prohibido por el principio de no confiscatoriedad (SSTC 150/1990, de 4 de octubre; 14/1998, de 22 de enero; 233/1999, de 16 de diciembre, o 26/2017, de 16 de febrero).

El Tribunal, para analizar la constitucionalidad de los preceptos, se centra en el examen del método estimativo utilizado, de naturaleza objetiva con exclusión de la estimación directa, en relación con el incremento del valor gravado en el IIVTNU, y afirma en el fundamento 5, apartado D, lo siguiente:

«D) Ahora bien, para que este método estimativo de la base imponible sea constitucionalmente legítimo por razones de simplificación en la aplicación del impuesto o de practicabilidad administrativa, debe (i) bien no erigirse en método único de determinación de la base imponible, permitiéndose legalmente las estimaciones directas del incremento de valor, (ii) bien gravar incrementos medios o presuntos (potenciales); esto es, aquellos que previsiblemente o «presumiblemente se produce[n] con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana» (SSTC 26/2017, FJ 3; 37/2017, FJ 3; 59/2017, FJ 3; 72/2017, FJ 3, y 126/2019, FJ 3). Esta última posibilidad pudo ser cierta con anterioridad a la caída del mercado inmobiliario, pero lo que resulta incontrovertido es 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» (STC 59/2017, FJ 3) y, por lo que aquí interesa, ha dado lugar a 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. Siendo, pues, que la realidad económica ha destruido la antes referida presunción de revalorización anual de los terrenos urbanos que operó en la mente del legislador para crear la norma objetiva de valoración ahora cuestionada, desaparece con ella la razonable aproximación o conexión que debe existir entre el incremento de valor efectivo y el objetivo o estimativo para que razones de técnica tributaria justifiquen el sacrificio del principio de capacidad económica como medida o parámetro del reparto de la carga tributaria en este impuesto. Con lo que la base imponible objetiva o estimativa deja de cuantificar incrementos de valor presuntos, medios o potenciales.

En consecuencia, 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).

Es más, cabe añadir que la simplificación en la aplicación del IIVTNU desaparece en su actual configuración, dado que para su gestión ya se recurre al incremento efectivo y a su cuantía. Así, la materialización del incremento de valor del terreno urbano transmitido es condición *sine qua non* para el nacimiento de la obligación tributaria tras la STC 59/2017, FFJJ 3 y 5 a), y su cuantía real es determinante para la inexigibilidad del tributo en los supuestos en los que la cuota tributaria agote o supere el referido incremento efectivo tras la STC 126/2019, FJ 5 a). Por lo que carece ya de sentido exigir obligatoriamente el gravamen en función de la cuantía de un incremento objetivo basando su legitimidad constitucional en razones de practicabilidad ante una pretendida dificultad para determinar la existencia y cuantía del incremento del suelo urbano transmitido, cuando esa dificultad forma parte hoy de la mecánica de la aplicación de este impuesto.”

Por todo ello, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla –sede en Málaga– y declarar inconstitucionales y nulos los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL por contravenir injustificadamente el principio de capacidad económica como criterio de la imposición (art. 31.1 CE).»

Declarada la inconstitucionalidad de estos preceptos, el Tribunal dedica el fundamento 6 de la sentencia al “alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad” en los términos siguientes:

«Sobre la presente declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL cabe realizar las siguientes precisiones:

a) Por un lado, la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL supone su expulsión del ordenamiento jurídico, dejando un vacío normativo sobre la determinación de la base imponible que impide la liquidación, comprobación, recaudación y revisión de este tributo local y, por tanto, su exigibilidad. Debe ser ahora el legislador (y no este tribunal) el que, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, lleve a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto para adecuarlo a las exigencias del art. 31.1 CE puestas de manifiesto en todos los pronunciamientos constitucionales sobre los preceptos legales ahora anulados, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de cuatro años desde la publicación de la STC 59/2017 («BOE» núm. 142, de 15 de junio). Como ya se recordó en la STC 126/2019, al tratarse de un impuesto local, corresponde al legislador estatal integrar el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE) como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes

en todo el territorio nacional [STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 c)] y el principio de autonomía local (arts. 137 y 140 CE), garantizando con ello adicionalmente la suficiencia financiera de las entidades locales exigida por el art. 142 CE.

b) Por otro lado, no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia aquellas obligaciones tributarias devengadas por este impuesto que, a la fecha de dictarse la misma, hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada o mediante resolución administrativa firme. A estos exclusivos efectos, tendrán también la consideración de situaciones consolidadas (i) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (ii) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.»

Mediante el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, se adaptó el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la referida sentencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, introduciendo, entre otras normas, una regla de salvaguarda con la finalidad de evitar que la tributación por este impuesto pudiera en algún caso resultar contraria al principio de capacidad económica, permitiendo, a instancia del sujeto pasivo, acomodar la carga tributaria al incremento de valor efectivamente obtenido, de manera que el sistema objetivo de determinación de la base imponible del impuesto se convierte en un sistema optativo, que solo resultará de aplicación en aquellos casos en los que el sujeto pasivo no haga uso del derecho que ahora tiene reconocido a la estimación directa del incremento del valor.

Junto a ello, se incorpora en el art. 104.5 el principio de no sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos respecto de los cuales se constate la inexistencia de incremento de valor por diferencia entre los valores de dichos terrenos en las fechas de transmisión y adquisición.

SEXTO.- Alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad efectuada por la STC 182/2021, de 26 de octubre de 2021. Incidencia en la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

En el fundamento anterior hemos recogido lo manifestado por el Tribunal Constitucional sobre el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos reseñados del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales.

Para analizar dicha manifestación hemos de partir del art. 39 de la LOTC, en relación con el art. 161.1.a) CE.

El art. 161.1.a) de la CE establece 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 [...]"*.

Por su parte el art. 39 de la LOTC dispone que *"[...] Cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad, declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma Ley, disposición o acto con fuerza de Ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia [...]"*, efecto de nulidad y expulsión del ordenamiento jurídico cuyo alcance, respecto a situaciones en las que hubiera sido aplicada la norma declarada inconstitucional ha venido siendo modulado en numerosas ocasiones por el propio Tribunal Constitucional.

El primer límite al alcance de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 182/20201 es el de las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, al disponer 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, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad [...]"*. Esta norma ha sido interpretada, entre

otras, en la STC 60/2015, de 18 de marzo, pero también en la STC 182/2021, de 26 de octubre, como un mínimo, que puede ser ampliado en aras de otros principios constitucionales, señaladamente el de seguridad jurídica (STC 126/2019, de 31 de octubre). En la STC 60/2015, de 18 de marzo, se afirma la excepcionalidad de la limitación de los efectos de las sentencias de declaración de inconstitucionalidad para las situaciones *pro futuro*, que define como los "[...] *nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme [...]*" y en análogos términos la STC 126/2019, de 31 de octubre [...]" (FJ 6ª).

Volviendo a la delimitación de efectos que ha realizado la STC 182/2021, de 26 de octubre, lo relevante es que esta sentencia equipara, a efecto de intangibilidad, por una parte (i) las situaciones decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, límite que impone expresamente el art. 40.1 LOTC, así como (ii) las resoluciones administrativas firmes y, finalmente, (iii) las "situaciones consolidadas" según las denomina la STC 182/2021, en las que se incluyen, a estos exclusivos efectos, (iii, a) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia y (iii, b) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha.

Como es de ver ninguna limitación de efectos se establece respecto al ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en los términos establecidos en el art. 32.6, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, que señala que "[...] *[l]a sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" o en el "Diario Oficial de la Unión Europea", según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa [...]*".

Es claro que la STC 182/2021 no ha establecido ninguna limitación de efectos en relación con la responsabilidad patrimonial del Estado legislador y es doctrina reiterada de este Tribunal (desde la sentencia del Pleno de la Sala Tercera de 2 de junio de 2010, recurso núm. 588/2008) que no constituye

obstáculo para ejercitar una acción de responsabilidad patrimonial del Estado por actos del legislador declarados inconstitucionales la circunstancia de que los actos generadores del daño (liquidaciones tributarias, en el caso) sean firmes, ni siquiera si gozan de la eficacia de la cosa juzgada, siempre que tales actos hayan fundamentado la decisión administrativa productora del perjuicio.

Como se dijo en aquella sentencia, ello es así porque las pretensiones que fueron juzgadas, y a las que alcanza la “*res iudicata*”, son distintas de las deducidas en el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial de Estado legislador. Precisamente ahí reside la razón jurídica que conduce a interpretar que lo ordenado en aquellos artículos 161.1.a) CE y 40.1 LOTC a los que antes nos referíamos no impide el ejercicio de una acción de responsabilidad patrimonial sustentada en el perjuicio irrogado por la aplicación en la sentencia dotada de ese valor de cosa juzgada de la ley o norma con fuerza de ley luego declarada contraria a la Constitución. El bien jurídico cuya protección se solicita al deducir esta pretensión está, nadie lo duda, claramente conectado con aquél que se solicitó en el proceso no revisable que feneció con esa sentencia, hasta el punto de que uno y otro pueden llegar a guardar una plena relación de equivalencia o utilidad económica, que les haría así, aunque sólo desde esta perspectiva, intercambiables. Pero no es el mismo bien jurídico; no hay identidad entre uno y otro. En el proceso fenecido lo era el derecho o derechos que a juicio del pretendiente derivaban de una concreta situación o relación jurídica. En el nuevo lo es el derecho a ser indemnizado cuando un tercero causa en su patrimonio un perjuicio que no tiene el deber jurídico de soportar. Como tampoco la hay necesariamente entre las partes de uno y otro proceso, entendidas con la extensión con que lo hace el párrafo primero del art. 222.3 LEC, pues en el fenecido sólo lo eran y sólo podían serlo quienes definían la situación o integraban la relación jurídica cuyo contenido o cuyos derechos se ponían en litigio, mientras que en el nuevo lo es el tercero tal vez ajeno a ellas a quien se imputa el daño antijurídico.

En suma, si lo que excluye la cosa juzgada es, tal y como dice el art. 222.1 LEC, un ulterior proceso cuyo objeto sea idéntico al del proceso en que aquélla se produjo, no es ese efecto de exclusión el que producen aquellos

artículos 161.1.a) CE y 40.1 LOTC para el posterior proceso de reclamación de responsabilidad, pues no es esa situación de identidad de objeto la existente entre éste y el anterior.

Mantenemos pues el criterio reiterado en la controvertida jurisprudencia que iniciaron aquellas sentencias de 29 de febrero, 13 de junio y 15 de julio de 2000, que afirma que la acción de responsabilidad patrimonial ejercitada es ajena al ámbito de la cosa juzgada derivada de la sentencia que hizo aplicación de la ley luego declarada inconstitucional, y que dota por tanto de sustantividad propia a dicha acción.

Criterio que es, asimismo, el que mejor se acomoda al que rige la posibilidad de ejercicio de acciones de responsabilidad patrimonial contra los Estados miembros, derivadas de los perjuicios que hubiera podido causar la aplicación de normas internas no compatibles con el Derecho Comunitario. Así, en la sentencia de 30 de septiembre de 2003, dictada por el Pleno del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto Köbler (C-224/2001), se dice en su FJ 39, con una argumentación que recuerda a la que antes hemos desarrollado, que *"Sin embargo, hay que considerar que el reconocimiento del principio de la responsabilidad del Estado derivada de la resolución de un órgano jurisdiccional que resuelva en última instancia no tiene como consecuencia en sí cuestionar la fuerza de cosa juzgada de tal resolución. Un procedimiento destinado a exigir la responsabilidad del Estado no tiene el mismo objeto ni necesariamente las mismas partes que el procedimiento que dio lugar a la resolución que haya adquirido fuerza de cosa juzgada. En efecto, la parte demandante en una acción de responsabilidad contra el Estado obtiene, si se estiman sus pretensiones, la condena del Estado a reparar el daño sufrido, pero no necesariamente la anulación de la fuerza de cosa juzgada de la resolución judicial que haya causado el daño. En todo caso, el principio de la responsabilidad del Estado inherente al ordenamiento jurídico comunitario exige tal reparación, pero no la revisión de la resolución judicial que haya causado el daño"*.

No obstante lo señalado anteriormente, en el Acuerdo del Consejo de Ministros ahora impugnado, sin excluir la posibilidad del ejercicio de la acción

de responsabilidad patrimonial derivada de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 182/2021, toma en consideración las limitaciones de efectos contenidas en dicha sentencia para valorar la antijuridicidad del daño reclamado por el pago del impuesto, llegando a afirmar que la garantía de la seguridad jurídica como principio esencial del Derecho, recogido en nuestra Constitución en su artículo 9.3, lleva a considerar que la limitación de los efectos establecida en esta sentencia por el Tribunal Constitucional se vería conculcada si, de forma subrepticia, a través de la vía de la responsabilidad patrimonial se reabrieran procedimientos administrativos y judiciales firmes, para reconocer el derecho al resarcimiento señalado.

Nos referiremos posteriormente a esta cuestión después de analizar los presupuestos de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

SÉPTIMO.- La responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

La responsabilidad patrimonial del Estado legislador se fundamenta, *prima facie*, en el art. 9.3º de nuestra Constitución, precepto utilizado inicialmente en la jurisprudencia de este Tribunal Supremo para reconocer su exigencia.

Tras haber sido contemplada expresamente en el artículo 139.3 de la Ley 30/1992, ha sido la vigente Ley de Régimen Jurídico del Sector Público de 2015, la que contiene una regulación precisa del régimen de esa responsabilidad en los artículos 32 y siguientes.

El art. 32 de la ley 40/2015 establece que:

«1. Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos salvo en los casos de fuerza mayor o de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley. [...]

3. [...] La responsabilidad del Estado legislador podrá surgir también en los siguientes supuestos, siempre que concurren los requisitos previstos en los apartados anteriores:

a) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, siempre que concurren los requisitos del apartado 4

[...]

4. Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada.»

Ha de destacarse cómo la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, introduce en nuestro ordenamiento jurídico la primera regulación legislativa específica de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas por leyes contrarias a Derecho. En efecto, como hemos visto, el precepto distingue entre los casos en que la lesión deriva de una norma con rango de ley declarada inconstitucional y aquellos en los que los daños fueron ocasionados por la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea.

En ambos supuestos, para que nazca el deber de indemnizar, deben concurrir los requisitos generales de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas:

a) que la aplicación de la ley haya ocasionado una lesión que «el particular no tenga el deber jurídico de soportar»; y b) que el daño alegado sea «efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas».

También respecto de ambos casos, la Ley 40/2015 dispone que [solo] procederá la indemnización «cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad [o la infracción del Derecho de la Unión Europea] posteriormente declarada». Es decir, los perjudicados por la aplicación de la ley posteriormente declarada inválida, que no agotaron todas las instancias

judiciales contra dicha aplicación o no adujeron en ellas la correspondiente inconstitucionalidad o infracción del ordenamiento jurídico comunitario, no podrán luego exigir el resarcimiento de los daños sufridos.

En cuanto a la antijuricidad del daño, como se señaló en nuestra sentencia de 21 de noviembre de 2019, rec. 86/2019, en los casos en que el título de imputación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador lo es la posterior declaración de inconstitucionalidad de la ley o norma con fuerza de ley cuya aplicación irrogó el perjuicio, debe imponerse como regla general o de principio la afirmación o reconocimiento de la antijuricidad de éste, pues si tiene su origen en esa actuación antijurídica de aquél, constatada por dicha declaración, sólo circunstancias singulares, de clara y relevante entidad, podrían, como hipótesis no descartable, llegar a explicar y justificar una afirmación contraria, que aseverara que el perjudicado tuviera el deber jurídico de soportar el daño.

Esa regla general o de principio es, sin duda, la que se desprende con toda evidencia de nuestra jurisprudencia iniciada en las primeras sentencias del año 2000, en donde se señala que no parece necesario abundar en razones explicativas de la antijuricidad del daño, dado que éste se produjo exclusivamente en virtud de lo dispuesto en un precepto declarado inconstitucional (STS de 15 de julio de 2000); o que no existía para los recurrentes el deber jurídico de soportar ese perjuicio, puesto que el mismo lo produjo una ley posteriormente declarada inconstitucional (STS de 9 de mayo de 2008).

OCTAVO.- Las circunstancias del caso juzgado puestas en relación con la declaración de inconstitucionalidad realizada por la STC 182/2021.

Asua Patrimonio, S.L., entre los años 2015 y 2016, procedió al pago de diversas autoliquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) al Ayuntamiento de Hospitalet de Llobregat. Concretamente varias autoliquidaciones por importe total de 30.806,65 euros, con fecha 17 de septiembre de 2015, y otra por importe de 10.941,36 euros con fecha 28 de octubre de 2016.

En todos estos casos, la parte recurrente cuestionó las autoliquidaciones tanto en sede administrativa como judicial por considerar que el tributo aplicado (IIVTNU) era inconstitucional por contravenir el principio de capacidad económica, entre otras alegaciones.

Tanto en sus recursos administrativos como judiciales, la parte alegó la STC 59/2017, que había declarado la inconstitucionalidad y nulidad parcial de determinados preceptos del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, donde se encuentra regulado el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Dicha alegación fue tenida en cuenta en esos procedimientos administrativos y judiciales a los efectos de facilitar a la parte la posibilidad de aportar pruebas que justificaran la inexistencia de la plusvalía y su consecuente falta de expresión de una capacidad económica que justificara el gravamen del impuesto.

Se tuvo así en cuenta el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017 sobre el que se había pronunciado nuestra sentencia 1.163/2018, de 9 de julio, considerando, de una parte, que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que debe darse al fallo y fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, *"adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial"*.

"En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar (...) que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos) no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE".

De otra parte, entiende esta sentencia que *"el artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total)"*

porque, como señala la STC 59/2017, ‘no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene’, o, dicho de otro modo, porque ‘impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)’.

Es, precisamente, esta nulidad total del artículo 110.4 del TRLHL la que, de acuerdo con la sentencia de esta Sala, *“posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL”.*

En relación con la prueba de la inexistencia de una plusvalía real y efectiva obtenida en la transmisión del terreno, considera la sentencia, en primer lugar, que corresponde *“al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor del terreno onerosamente transmitido”*; en segundo término, que para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU *“podrá el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla”* (como es, por ejemplo, la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas); y, en tercer lugar, en fin, que aportada *“por el obligado tributario la prueba de que el terreno no ha aumentado de valor, deberá ser la Administración la que pruebe en contra de dichas pretensiones para poder aplicar los preceptos del TRLHL que el fallo de la STC 59/2017 ha dejado en vigor en caso de plusvalía”*

Pues bien, como hemos anticipado, y acogiéndose a esa doctrina constitucional, se intentó acreditar por la parte la inexistencia de la plusvalía, bien mediante la aportación de escritura públicas, informes periciales u otros medios de prueba. Sin embargo, tanto la Administración en un primer momento, como posteriormente el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo y la Sala del Tribunal Superior de Justicia que conocieron del asunto llegaron a la conclusión de que la minusvalía no había sido acreditada. Las sentencias dictadas ganaron firmeza.

De este modo, podemos afirmar que en el presente caso no se ha vulnerado el principio de capacidad económica, que es la *ratio decidendi* tanto de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, como de la declarada en la STC 182/2021, circunstancia que resultará relevante como veremos a la hora de determinar la existencia de la antijuricidad derivada de la declaración de inconstitucionalidad y de un daño efectivo y cuantificable económicamente, presupuestos imprescindibles para que la responsabilidad patrimonial pueda ser apreciada.

La STC 182/2021 da un paso más en relación con los criterios de determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, pero no declara la inconstitucionalidad del Impuesto, ni, particularmente, del hecho imponible expresivo de capacidad económica que lo justifica -el incremento del valor de los terrenos puesto de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, ex art. 104 del TRLHL-

Como examinamos en el fundamento quinto de esta sentencia, lo que se cuestionó en el proceso constitucional fue el método de cálculo empleado por el legislador para obtener la base imponible del tributo, que, utilizado de forma excluyente, podía dar lugar a cuotas tributarias que supusieran una “carga fiscal excesiva” o “exagerada” para el contribuyente. Sin embargo, esa reflexión no le lleva al Tribunal Constitucional a rechazar el método estimativo utilizado, de naturaleza objetiva, basado en los valores catastrales -lo considera constitucionalmente legítimo- sino que lo que considera inconstitucional es la exclusión, como alternativa también legítima y necesaria, de la estimación directa de la base imponible. Tan es así que unos días después de publicada la sentencia, mediante el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, se adaptó a lo señalado en ella el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, introduciendo, entre otras normas, una regla de salvaguarda con la finalidad de evitar que la tributación por este impuesto pudiera en algún caso resultar contraria al principio de capacidad

económica, permitiendo, a instancia del sujeto pasivo, acomodar la carga tributaria al incremento de valor efectivamente obtenido, de manera que el sistema objetivo de determinación de la base imponible del impuesto se convierte en un sistema optativo, que solo resultará de aplicación en aquellos casos en los que el sujeto pasivo no haga uso del derecho que ahora tiene reconocido a la estimación directa del incremento del valor.

En nuestro caso, la parte actora utilizó ante la Administración y luego en sede judicial el método de estimación directa para tratar de acreditar la existencia de un decremento de valor. Ante esta pretensión, y en la valoración que se hizo de esas pruebas, se llegó a la conclusión de que no había existido decremento de valor y así se declaró expresamente. Tal declaración ganó firmeza y para lo que aquí nos interesa produjo efecto de cosa juzgada material en el punto relativo a la inexistencia de un decremento patrimonial sin que la STC 182/2021 permita alterar esa conclusión, ya que en los procesos judiciales fue utilizado el método de estimación directa de la base imponible que es el que ahora resulta obligado -opcionalmente- de acuerdo con la nueva doctrina constitucional y el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre.

Por este motivo, no se puede afirmar que de la nulidad de los preceptos contrarios a la Constitución, declarada en la STC 182/2021, emerja imperativamente un daño antijurídico que pueda ser cuantificado por equivalencia a la cantidad satisfecha. El Tribunal Constitucional no considera ilegítimo el impuesto, ni siquiera el método de estimación objetiva de la base imponible hasta ahora utilizado. Lo que sí considera contrario a la Constitución es la exclusividad de ese método, pero tal exclusividad había sido ya eliminada por nuestra jurisprudencia al aplicar la doctrina contenida en las SSTC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, y 126/2019, de 31 de octubre de 2019, que abrieron la puerta a la posibilidad de utilizar métodos de estimación directa de las bases imponibles dirigidos a acreditar la existencia y cuantía de los incrementos o decrementos patrimoniales. Así ocurrió en el presente supuesto de hecho, en el que se permitió la estimación directa del valor mediante la prueba, sin que se alcanzara en ninguno de ellos el resultado pretendido por la parte, de manera que vino a confirmarse la existencia de un incremento de

valor del terreno y, en consecuencia, una manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con artículo 31.1 CE.

Es cierto que, declarados contrarios al texto constitucional determinados preceptos del TRLHL, la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto, como así se hizo a través del Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre, pero de esta atribución al poder legislativo de la competencia exclusiva para reformar el IIVTNU no puede inferirse que, hasta que el legislador no lleve a cabo semejante tarea, no pueda probarse por el contribuyente -ni, en consecuencia, valorarse por el aplicador del Derecho- la existencia o inexistencia de plusvalía real susceptible de ser sometida a imposición. Ya la propia STC 59/2017 recordó que correspondía 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 para que en lo sucesivo dejaran de gravarse situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana contrarias al principio de capacidad económica, pero ello no significa que para las situaciones existentes y previas a la obligada modificación legal impuesta por la STC 182/2021 no pueda utilizarse por el contribuyente la base legal que proporciona el ordenamiento tributario para disciplinar la prueba de las bases imponibles, o que se excluya la posibilidad de valoración por el aplicador del Derecho de la existencia o inexistencia de un incremento de valor del terreno, o de una regla positiva de cálculo para cuantificarla.

La expulsión del ordenamiento jurídico de determinados preceptos del TRLHL por la STC 182/2021 no conduce necesariamente -como pretende el recurrente- a calificar de antijurídico el abono de determinadas cantidades en concepto del IIVTNU o que esas cantidades, por equivalencia, constituyan un daño efectivo desde la perspectiva de la responsabilidad patrimonial. Para llegar a tal conclusión es preciso que se acredite a través de los medios de prueba establecidos en el ordenamiento tributario que el hecho imponible no

se ha producido o que se ha producido en cuantía distinta a la establecida por la Administración con su método de estimación objetiva, o que las reglas de cálculo aplicadas eran incorrectas. Ninguno de estos extremos resultó acreditado en el presente caso pese a la utilización de diferentes medios de prueba por parte del actor.

Aunque de una declaración de inconstitucionalidad puede extraerse la presunción de la antijuricidad de los daños derivados de los actos de aplicación, lo cierto es que tal presunción no es absoluta y puede ser desvirtuada por las circunstancias que concurren en el caso concreto, como aquí acontece. No existe, pues, el automatismo pretendido por la parte actora, que deduce su derecho a la indemnización del simple hecho de haber abonado el tributo, obviando la existencia de unos procesos previos en los que se tuvo en cuenta la doctrina constitucional emanada de las SSTC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, y 126/2019, de 31 de octubre de 2019, y que facilitaron una prueba del hecho imponible en línea con lo declarado por la STC 182/2021, sin que se pusiera de manifiesto una realidad patrimonial que sometida a tributación contraviniera el principio de capacidad económica. Esa insuficiencia probatoria se hace ahora extensiva, en este proceso, a la determinación de la efectividad del daño y a su cuantía, circunstancias que tampoco podemos presumir obviando los resultados de los procesos judiciales previos.

NOVENO.- Conclusiones y costas.

A la vista de lo razonado en los precedentes Fundamentos, procede declarar no haber lugar y desestimar el presente recurso, así como confirmar el Acuerdo impugnado por ser conforme a Derecho.

Y, en consecuencia, conforme a lo previsto en el art. 139 de la LJCA, procede imponer las costas a la parte recurrente, al no apreciarse serias dudas de hecho o de derecho que pudieran excluirlas. No obstante, haciendo uso de la facultad de moderación prevista en el apartado 3 de dicho precepto disponemos que dicha imposición solo alcance, por todos los conceptos acreditados por la parte demandada, a la cantidad máxima de 4.000 euros,

más el IVA si procediere, a la vista de la índole del asunto, la cuantía litigiosa y las actuaciones procesales desarrolladas.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.- Declarar no haber lugar y desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 43/2023 interpuesto por la representación procesal de Asua Patrimonio, S.L., contra el Acuerdo del Consejo de Ministros de 15 de noviembre de 2022, desestimatoria de las solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Segundo.- Confirmar el Acuerdo del Consejo de Ministros impugnado por ser conforme a Derecho.

Tercero.- Imponer las costas a la parte recurrente en los términos indicados en el último Fundamento de esta sentencia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.