



Roj: **STS 1269/2024 - ECLI:ES:TS:2024:1269**

Id Cendoj: **28079130052024100049**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **04/03/2024**

Nº de Recurso: **188/2023**

Nº de Resolución: **364/2024**

Procedimiento: **Recurso ordinario**

Ponente: **WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

Sentencia núm. **364/2024**

Fecha de sentencia: 04/03/2024

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

Número del procedimiento: **188/2023**

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/01/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

Procedencia: CONSEJO MINISTROS

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

Transcrito por:

Nota:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: **188/2023**

Ponente: Excmo. Sr. D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

Sentencia núm. **364/2024**

Excmos. Sres. y Excmo. 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 4 de marzo de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo número **188/2023**, interpuesto por el procurador D. Alejandro Ignacio Salvador Torres, en nombre y representación de D.^a Carlota , bajo la dirección letrada de D.^a Elisa Azcona García y D. Francisco Javier Garde Garde, contra la resolución del Consejo de Ministros, de 20 de diciembre 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. Wenceslao Francisco Olea Godoy.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito presentado el 14 de febrero de 2023, la representación procesal de D.^a Carlota , interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Consejo de Ministros, de 20 de diciembre de 2022, que desestimaba cincuenta solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador formuladas por los interesados, 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.

Por diligencia de ordenación de esta Sala y Sección 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, en el que tras hacer las alegaciones que estimó oportunas, terminó suplicando a la Sala que dicte en su día sentencia por la que estimando íntegramente el recurso:

"a) Se determine la existencia de relación de causalidad entre el mal funcionamiento del Poder Legislativo español al promulgar los artículos 107.1 segundo párrafo, 107.2 letra a) y 107.4 todos del TRLHL, que sirvieron de fundamento para el cálculo de la base imponible del I.V.T.N.U. exigido por las liquidaciones tributarias que aquí nos ocupan, y el daño que nos ha causado el pago de sus cuotas, intereses y sanciones.

b) Se valore el daño que nos ha causado la norma declarada inconstitucional. En particular, esta parte ha tenido que hacer frente a un total (sin tener en cuenta ni cuantificar otros gastos anteriormente mencionados) de 10.536,11 euros, que se corresponden con los siguientes gastos y tributos:

1. Las cuotas e intereses pagados por Doña Carlota por importe de

5.993,56 euros.

2. Las sanciones soportadas por importe de 4.191,53 euros.

3. Los gastos del procurador por importe de 351,02 euros.

4. Otros gastos de Notaría y gastos de apoderamientos, honorarios de abogados, desplazamientos... por parte de Doña Carlota a los profesionales que le han asistido en este procedimiento que no han sido cuantificados.

c) Se nos reconozca el derecho a percibir una indemnización compensatoria del

daño sufrido por importe de 10.536,11 euros, ordenando el pago a nuestro favor de tal cantidad más los correspondientes intereses de demora a contar desde la fecha del correspondiente ingreso, según previenen los artículos 17 y 25 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria."

En el mismo escrito, fijó la cuantía del presente recurso en 10.536,11 €.

TERCERO.- El Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, contestó la demanda y, 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.- Siguió el recurso los trámites procesales pertinentes, y concluidas las actuaciones, se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 9 de enero de 2024, fecha en que, efectivamente, se produjo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.- Objeto del presente recurso contencioso-administrativo.**

Se impugna en este recurso el Acuerdo del Consejo de Ministros de fecha 20 de diciembre de 2022, identificado con referencia "PL/A/000045/2022 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 encuentra la solicitud formulada por D.ª Carlota , identificada con número de expediente NUM000 .

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 D.ª Carlota . presentó una solicitud 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).

Esta solicitud se fundamentaba en los siguientes antecedentes, según se relata en la demanda:

"Doña Carlota adquirió, mediante escritura de 2 de diciembre del 2002, un apartamento de nueva construcción, junto con una plaza de garaje, en el Conjunto Residencial " DIRECCION000 ", en término municipal de Estepona (Málaga). El precio de adquisición conjunto (vivienda y garaje) fue de 264.176,14 euros (IVA incluido) como se acredita con la copia de la escritura que se adjunta como ANEXO I. Posteriormente, con fecha 3 de octubre de 2013, se otorgó escritura pública de venta de la vivienda y el garaje, anteriormente mencionados, por un precio de transmisión conjunto (vivienda y garaje) de 225.000 euros (206.943,75 euros si descontamos los gastos de intermediación asociados a la venta) como se acredita con copia de la escritura que se adjunta como ANEXO II. Resulta acreditado, por tanto, que esta parte no obtuvo un incremento de patrimonio real, ni beneficio económico alguno, con ocasión de la transmisión del apartamento y de la plaza de garaje anteriormente citados, sino que, por el contrario, con ocasión de su transmisión se materializó una pérdida patrimonial conjunta para el contribuyente de 39.176,14 euros (sin tener en cuenta, ni siquiera, determinados gastos o comisiones abonadas a la inmobiliaria con ocasión de la transmisión).

A pesar de lo anterior, la Diputación de Málaga practicó liquidación por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de la que, por aplicación del método objetivo regulado en el artículo 107 del R.D.L. 2/2004, en la redacción vigente al tiempo del devengo, resultaba un incremento de patrimonio, exigiéndose una cuota tributaria por importe de 5.451,40 euros respecto de la vivienda y de 205,96 euros respecto del garaje. El citado método objetivo, siempre daba como resultado la existencia de una plusvalía que, en nuestro caso, como en tantos otros, nada tenía que ver con el resultado real de la operación (obtención de minusvalía). Se adjuntan tales liquidaciones como ANEXO III y ANEXO IV. Asimismo, se liquidaron intereses de demora y se impusieron sanciones que se adjuntan, para una mejor identificación, como ANEXO V y ANEXO VI.



Esta parte impugnó las liquidaciones practicadas por el Ayuntamiento en concepto de IIVTNU, así como las sanciones impuestas, habiéndose obtenido sentencia judicial firme que ratificó tanto las liquidaciones como las sanciones (sentencia 68/2021 de 12 de febrero de 2021 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Málaga) que fue aportada junto con la reclamación interpuesta ante el Juzgado de lo contencioso-administrativo nº 5 de Málaga. Para su mejor identificación se adjunta a la presente demanda como ANEXO VII. En la referida sentencia se admite que se aprecia "una pérdida o decremento patrimonial en cuanto al valor de mercado", al comparar el valor de transmisión con el de adquisición de las fincas y que queda documentado en las respectivas escrituras públicas. Sin embargo, califica de "prueba indiciaria" dichas escrituras y concluye que es exigible el impuesto porque según un Informe aportado por la Administración se tendría por probado que, aunque la transmisión haya generado una pérdida, el terreno transmitido habría experimentado un incremento de valor de acuerdo con el cálculo objetivo. En definitiva, se hace tributar a este contribuyente en función de un supuesto "incremento de valor" del terreno, incremento que no se traslada ni refleja en el resultado real de la operación que, recordemos, fue una flagrante minusvalía patrimonial. Ahora bien, lo que resulta indiscutible es que las escrituras de transmisión y adquisición son pruebas válidas. Así lo tiene reconocido expresamente este Tribunal,[...]

SEGUNDO: Al declararse nulo el precepto aplicado a este contribuyente, esta parte solicitó al Consejo de Ministros indemnización por responsabilidad patrimonial de la administración al amparo del artículo 106.2 de la CE y 32.3 letra a) de la Ley 40/2015, solicitando la devolución de lo ingresado en concepto del IIVTNU no habiéndose producido un incremento patrimonial en el contribuyente."

Como admite la recurrente, el recurso contencioso-administrativo fue desestimado y la sentencia dictada devino firme al no haber contra ella recurso alguno.

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 la actora que concurren la totalidad de los requisitos para obtener una indemnización a través de la institución de la responsabilidad patrimonial, por cuanto se le ha ocasionado un daño antijurídico que no tenía obligación de soportar, particularmente porque la transmisión que fue gravada no resultó en incremento patrimonial, sino en una pérdida, como quedó demostrado con las escrituras de compra y venta aportadas. Señala que la acción de responsabilidad patrimonial no ha sido limitada por la STC 182/2021, y que es diferente y separada de la de revisión de actos tributarios. Igualmente, considera que no puede entenderse que se vulnere el principio de seguridad jurídica y que lo reclamado es consecuencia del deber de indemnizar los daños derivados de la aplicación de una norma inconstitucional.

La parte actora reclama que se le indemnice en los importes correspondientes al tributo abonado por importe de 5.993,56 euros, por las sanciones tributarias pagadas por importe de 4.191,53 euros, por gastos de procurador por la suma de 351,02 euros y por otros gastos (de abogado, Notaría, desplazamientos...) de los que no especifica cuantía. Tales importes deberán ser incrementados con los intereses de demora desde el ingreso, de conformidad con los artículos 17 y 25 de la Ley General Tributaria.

TERCERO.- Alegaciones de la parte demandada y escritos de conclusiones.

El Abogado del Estado en su escrito rechaza que haya quedado demostrada una reducción del valor del bien y, por ello, una pérdida económica, toda vez que la sentencia de instancia rechaza esta reducción de valor según la prueba practicada y particularmente un informe municipal de comparación de valores catastrales. Igualmente, rechaza que deban ser objeto de indemnización conceptos diferentes de la propia cuota tributaria.

En todo caso, 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.

Los escritos de conclusiones reiteran las posiciones de las partes en el procedimiento.

CUARTO.- 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.

QUINTO.- 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 "[...] *[[]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.

SEXTO.- 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).

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

D.^a Carlota adquirió, mediante escritura de 2 de diciembre del 2002, un apartamento de nueva construcción, junto con una plaza de garaje, en el Conjunto Residencial " DIRECCION000 ", en término municipal de Estepona (Málaga). El precio de adquisición conjunto (vivienda y garaje) fue de 264.176,14 euros (IVA incluido). Posteriormente, con fecha 3 de octubre de 2013, se otorgó escritura pública de venta de la vivienda y el garaje, anteriormente mencionados, por un precio de transmisión conjunto (vivienda y garaje) de 225.000 euros). Por esta transmisión se giró liquidación en relación con acta de disconformidad por importes de 5.775,50 euros por la vivienda y 218,06 euros por el garaje. Consta, igualmente, el pago de dos sanciones tributarias en las que, aunque no consta la resolución que las impone, se observa que las sumas del tributo son totalmente coincidentes con las anteriormente señaladas; además de ello, tanto las liquidaciones tributarias como las sanciones fueron objeto del mismo recurso contencioso-administrativo, decidido por la sentencia 68/2021, de 12 de febrero, del Juzgado Contencioso-administrativo n.º 5 de los de Málaga.

En todos estos casos, la parte recurrente cuestionó las liquidaciones 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.

Sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017 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, en este caso, mediante la aportación de escrituras públicas e informe pericial. Sin embargo, tanto la Administración en un primer momento, como posteriormente el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que conoció del asunto llegaron a la conclusión de que la minusvalía no había sido acreditada. Sin embargo, debemos tener presente la razón de decidir del Juzgado Contencioso, que se refleja en su fundamento jurídico décimo:

"DÉCIMO.- Pues bien, en el supuesto de autos la parte demandante alega pero no acredita suficientemente que el valor de adquisición de la vivienda ha sido mayor que el valor de transmisión de la misma, para intentar demostrar que se ha producido una pérdida o decremento patrimonial, limitándose a aportar tan sólo la Escritura Pública de Compraventa de las mencionadas fincas de 2 de diciembre de 2002, según la cual el precio de adquisición habría ascendido a 245.000 euros más IVA, y la Escritura Pública de Venta de 3 de octubre de 2013, conforme a la cual el precio de enajenación habría sido de 211.115 euros (vivienda) y 13.885 euros (garaje), considerando que de esta cantidad total habría que descontar los gastos de intermediación por importe de 18.056,25 euros, lo que ha sido expresamente rechazado por la STS de 12 de marzo de 2019 (recurso de casación nº 3107/2017), si bien incluso sin tener en cuenta esta última cantidad se habría producido, en principio, una pérdida o decremento patrimonial en cuanto al valor de mercado en un periodo nada más y nada menos que de once años (i). En vía administrativa, la actora se basa únicamente en las mencionadas escrituras públicas (mera prueba indiciaria), de ahí que la Resolución impugnada nº 6906/2019 desestimase los recursos de reposición, aportando ahora en sede jurisdiccional una tasación de "TINSA" de 3 de enero de 2019 (Anexo IV de la demanda), con la que intenta acreditar que los terrenos han experimentado un decremento de valor, lo que hace concluir a la recurrente que dichas liquidaciones tributarias atentan al principio de capacidad económica y no confiscatoriedad que preconiza la referida STC nº 126/19, de 31 de octubre de 2019. Dicho Informe de "TINSA" determina que el valor del suelo de la vivienda se cuantifica en 83.835 euros en 2002 y en 48.853,42 euros en 2013 y que el valor del suelo del garaje se fija en 2.550 euros en 2002 y en 408 euros en 2013, de donde se infiere un decremento de valor acreditado por la parte actora que desplaza la carga de la prueba del incremento de valor a la Administración Tributaria demandada, que se apoya en un Informe del Jefe de la Unidad de Gestión e Inspección del Patronato de recaudación de Málaga de 11 de diciembre de 2020, en el que se analiza la proporcionalidad del valor catastral del suelo (VCS) respecto al valor catastral total (VCT) en el momento de la compra y en el momento de la venta, poniendo en relación ese porcentaje con el precio/valor en ambos momentos, concluyendo que tanto la vivienda como el garaje han experimentado un incremento de valor entre 2020 y 2013 que oscila en la primera entre 59.418,72 euros y 129.796,63 euros y el segundo entre 2.040,30 euros y 4.452,27 euros (doc. nº 1 aportado con la contestación a la demanda), lo que supone un incremento del valor del suelo en el caso de la vivienda de 70.377,91 euros y en el supuesto del garaje de 2.411,97 euros, por lo que de esta manera queda desvirtuado el informe de la parte recurrente, que ni tan siquiera ha sido afirmado y ratificado a presencia judicial por su autor, sin que las liquidaciones del IIVTNU hayan sido superiores al incremento del valor del suelo como exige la STC 126/2019, FF. JJ. 4º y 5º para que se respete el principio de capacidad económica y de no confiscatoriedad."



Debemos recordar, llegados a este punto, que el principio de capacidad económica es la *ratio decidendi* tanto de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, como de la declarada en la STC 182/2021, y que esta circunstancia 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 trató de utilizar ante la Administración y luego en sede judicial el método de estimación directa para tratar de acreditar la existencia de un decremento de valor, aportando tanto las escrituras como un informe pericial que acreditaban su pretensión. Ante esta pretensión, la respuesta recibida del órgano jurisdiccional fue la de dar prevalencia al método objetivo de valores catastrales, si bien por la vía indirecta de valorar un denominado informe que, en realidad y según refleja la propia sentencia, lo único que hacía era utilizar dichos valores catastrales (que, es notorio, nunca han experimentado reducción alguna). Por ello, podemos concluir que el órgano judicial, a pesar de conocer y citar profusamente nuestra sentencia 1.163/2018 y la jurisprudencia que la siguió, no realizó una verdadera valoración probatoria conforme a los parámetros que dicha sentencia contenía, sino que reiteró la aplicación de la doctrina que -entonces y ahora- resultaba inconstitucional al anudar una consecuencia tributaria a un incremento de valor basado únicamente en valores catastrales con total independencia, y contradicción, con la realidad acreditada.

De este modo, aunque 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, como tenemos declarado en nuestras sentencias 163/2024, de 1 de febrero (recurso 55/2023) y 185/2024, de 2 de febrero (recurso 43/2023), entre otras, pues 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. 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.

En el presente supuesto de hecho, la falta de aplicación de dicha doctrina provocó que resultara gravada una operación económica en la que no quedó constatada la existencia de un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, una manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resultara compatible con artículo 31.1 CE. De hecho, la prueba presentada, si algo permite tener por acreditado, es precisamente la inexistencia de este incremento y, consiguientemente, la inconstitucionalidad de la tributación exigida en este caso.

OCTAVO.- Conclusiones y cuantificación de la indemnización.

A la vista de lo razonado en los precedentes Fundamentos, procede declarar haber lugar y estimar el presente recurso, si bien como veremos de manera no total sino sustancial, anulando el Acuerdo impugnado por ser



contrario a Derecho. En consecuencia, debe procederse a cuantificar la indemnización que, por concepto de responsabilidad patrimonial, corresponde a la parte actora, teniendo en cuenta los principios que rigen esta materia.

En primer lugar, ha de reconocerse a la parte actora el derecho a percibir la cuantía indebidamente abonada por el tributo, por importe de 5.775,50 euros por la vivienda y 218,06 euros por el garaje. Esta suma no ha sido discutida por ninguna de las partes.

La Abogacía del Estado cuestiona, sin embargo, el resto de las cuantías que solicitó la parte como indemnización. En particular, se opone al abono de las cuantías que fueron pagadas como sanciones tributarias y la suma que se solicita por el concepto de honorarios de procurador. Respecto a las sanciones, sostiene que no es posible su abono porque no derivan de una imposición tributaria inconstitucional, sino de incumplimientos con la Hacienda local, y respecto de los gastos de procurador, entiende que los mismos deben ser resarcidos a través de las costas.

Respecto a las sanciones tributarias, esta Sala considera que, derivándose la indemnización de una responsabilidad patrimonial por inconstitucionalidad de la norma tributaria, todas las consecuencias anudadas al tributo inconstitucional deben quedar debidamente resarcidas. No cabe duda de que las sanciones tributarias que se abonaron en este caso tienen, como prerrequisito indispensable, la sujeción de la operación a tributación, pues en caso contrario ni se hubiera iniciado un expediente tributario ni se hubieran podido imponer sanciones por incumplimientos en el mismo. Y si hoy declaramos que la operación fue sometida a un gravamen inconstitucional (hecho denunciado desde un primer momento por la parte actora), puede deducirse que las consecuencias sancionadoras derivadas de la falta de cumplimiento o cumplimiento defectuoso de ese gravamen están afectadas por el mismo vicio, porque aparecen anudadas, de manera imprescindible, al propio tributo girado. Dicho de otro modo, si el tributo nunca tenía que haberse abonado, mal puede sostenerse que su abono tardío o incorrecto pueda dar lugar a responsabilidades de ninguna especie. Por ello, también deben ser resarcidas estas sumas, que en este caso se concretan en 4.191,53 euros.

Sí asiste la razón a la Abogacía del Estado al cuestionar los restantes importes reclamados, pues los honorarios de procurador, en efecto, han de ser satisfechos a través de las costas en los términos que se fijarán; por lo demás, la parte actora reclama determinados importes que no cuantifica y que además están excluidos de la cuantía fijada en este procedimiento, y en la propia reclamación administrativa, por lo que no pueden ser objeto de consideración ni abono.

Y, respecto a los intereses, tampoco son procedentes los que solicita la parte actora, puesto que no nos hallamos en el ámbito tributario, sino de la responsabilidad patrimonial. En este sentido, lo procedente es fijar la indemnización en los términos del artículo 34.3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, que dispone "La cuantía de la indemnización se calculará con referencia al día en que la lesión efectivamente se produjo, 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, y de los intereses que procedan por demora en el pago de la indemnización fijada, los cuales se exigirán con arreglo a lo establecido en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, o, en su caso, a las normas presupuestarias de las Comunidades Autónomas."

En estos términos procede acordar una indemnización a favor de la actora en la suma de 10.185,03 euros, a actualizar en los términos anteriormente expuestos, fijando como día de la lesión, para cada una de las cuantías, el día que resultó efectivamente abonada.

NOVENO.- Costas

Conforme a lo previsto en el art. 139 de la LJCA, procede imponer las costas a la parte recurrida, 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 haber lugar y estimar sustancialmente el recurso contencioso-administrativo núm. **188/2023** interpuesto por la representación procesal de D.^a Carlota , contra el Acuerdo del Consejo de Ministros de 20 de diciembre 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.- Anular el Acuerdo del Consejo de Ministros impugnado por ser conforme a Derecho.

Tercero.- Reconocer a D.^a Carlota el derecho a percibir la suma de 10.185,03 euros, con las actualizaciones e intereses señalados en el Fundamento Jurídico Octavo de esta sentencia.

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

Notifíquese esta resolución a las partes , haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ