

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094310

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1463/2024, de 18 de septiembre de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 72/2024

SUMARIO:

Responsabilidad patrimonial del Estado legislador. IIVTNU. Gestión. Incidencia de la STC 182/2021. Pese a la evidente minusvalía en la transmisión de los inmuebles en 2014, que supuso una pérdida de 1.412.546,40 euros para el recurrente recibió catorce liquidaciones del IIVTNU emitidas por el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento. No estando conforme con las liquidaciones y considerándolas lesivas para sus intereses, con fecha 30 de abril de 2018 formuló solicitudes para la revocación y la declaración de nulidad de pleno derecho de las mismas, instando también la devolución de ingresos indebidos y en 2019 presentó el recurso contencioso administrativo contra la desestimación presunta por silencio administrativo de su solicitud, en el que alegó como motivos de recurso que no se produjo el hecho imponible invocando varias sentencias del Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo que, con base en ese razonamiento, han delimitado el hecho imponible del impuesto hasta la declaración de inconstitucionalidad de algunos de los preceptos legales reguladores del mismo. El Ayuntamiento se opuso al recurso solicitando que fuese desestimado ya que las liquidaciones no fueron impugnadas oportunamente y porque no incurren en vicio de nulidad ni en causa de revocación y este fue finalmente desestimado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo. En el ínterin, el 25 de noviembre de 2021 se publica en el BOE la STC182/2021, por la que se estima la cuestión de inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRLHL y la STJUE de 28 de junio de 2022, asunto C-278/20 (NFJ086708), en la que se resuelve sobre la normativa española reguladora de la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado. La parte recurrente acogiendo a la doctrina constitucional contemplada en la STC 59/2017, intentó acreditar la inexistencia de la plusvalía, en este caso, mediante la aportación de escrituras públicas de compra y de posterior aportación para la ampliación de capital e informe de valoración de la administración tributaria. Sin embargo, tanto la Administración en un primer momento, como posteriormente el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo que conoció del asunto, al inadmitir la petición de revisión de oficio imposibilitaron tal acreditación, exclusivamente sobre la base de que no nos encontrábamos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho que permite articular el procedimiento de revisión de oficio previsto en el art. 217 LGT, considerando necesario articular la pretensión anulatoria vía recurso de reposición. 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 informe de valoración de la administración tributaria que acreditaban su pretensión. Ante esta pretensión, la respuesta recibida, tanto en sede administrativa como del órgano jurisdiccional al confirmar la resolución impugnada fue la de inadmitir la petición al no concurrir los supuestos previstos en el art. 217 de la LGT y estimar que la vía procedente era la interposición de recurso de reposición frente a las liquidaciones tributarias. Por ello, podemos concluir que, ni en vía administrativa ni en sede judicial, se realizó una verdadera valoración probatoria conforme a los parámetros que dicha sentencia contenía, sino que se limitó a inadmitir la revisión de oficio sin analizar la posible concurrencia del art. 217.1.g) LGT. 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 SSTS de 1 de febrero, recurso n.º 55/2023 (NFJ092443) y de 2 de febrero de 2024, recurso 43/2023 (NFJ092438), 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 (NCJ062411) y 126/2019, de 31 de octubre de 2019 (NFJ075398), que abrieron la puerta a la posibilidad de utilizar métodos de estimación directa de las bases imponibles dirigidas 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 art. 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. A la vista de lo razonado procede declarar haber lugar y estimar el presente recurso, y 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 71.563,76 euros y, respecto a los intereses, lo procedente es fijar la indemnización en los términos del art. 34.3 LRJSP.

PRECEPTOS:

RDLeg 2/2004 (TRLHL), art. 107.
Ley 58/2003 (LGT), art. 217.
Ley 40/2015 (Régimen Jurídico del Sector Público), arts. 32 y 34.
Ley 39/2015 (LPAC), arts. 67, 91 y 92.
Constitución española, art. 31.

PONENTE:

Don Carlos Lesmes Serrano.

Magistrados:

Don CARLOS LESMES SERRANO
Don WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO
Don JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ
Don FERNANDO ROMAN GARCIA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

Sentencia núm. 1.463/2024

Fecha de sentencia: 18/09/2024

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

Número del procedimiento: 72/2024

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/09/2024

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:

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 72/2024

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. 1463/2024

Excmos. Sres.

D. Carlos Lesmes Serrano, presidente

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D. José Luis Requero Ibáñez

D. Fernando Román García

En Madrid, a 18 de septiembre de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso-administrativo número 2/72/2024, interpuesto por la procuradora doña Lourdes Trella López, en nombre y representación de INSTITUCIÓN DOCENTE MALAGUEÑA, S.L. bajo la dirección letrada de don José María Caro Mateo contra el Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de diciembre de 2023 con número de referencia PL/A/000743/2023, por el que se desestima la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador con sustento en la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre, en relación con el Impuesto sobre el Incremento del 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 29 de enero de 2024, la representación procesal de INSTITUCIÓN DOCENTE MALAGUEÑA, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo contra el Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de diciembre de 2023 con número de referencia PL/A/000743/2023, por el que se desestima la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador con sustento en la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre, en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Por diligencia de ordenación de esta Sala y Sección, de fecha 31 de enero de 2024, 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 20 de marzo de 2024, en el que tras hacer las alegaciones que estimó oportunas, terminó suplicando a la Sala que, previos los trámites legales oportunos se sirva:

"- Anular la resolución del Consejo de Ministros que inadmitió la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador objeto de la controversia conforme a lo razonado en el fundamento de derecho primero.

- Formular cuestión de inconstitucionalidad del artículo 32.4 de la LRJSP en concordancia con el artículo 67.1 párrafo 3º de la LPAC conforme a lo razonado en el fundamento de derecho primero, por cuanto que suponen,

en casos como el que hoy nos ocupa (i) una vulneración del principio constitucional de responsabilidad patrimonial de la Administración, previsto en los artículos 9.3 y 106.2 de la Constitución Española y (ii) supone además una vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24.1 de la Constitución Española por cuanto que con su plazo de prescripción se impide al particular reclamar en vía judicial contra la Administración por los daños que ésta le haya podido ocasionar.

- Y, por economía procesal, entre a conocer sobre el fondo del litigio, reconozca la procedencia de la reclamación y ordene una indemnización por importe de 71.563,76 euros más los intereses de demora que legalmente correspondan, todo ello en los términos expuestos en el fundamento jurídico segundo del presente escrito."

En el mismo escrito, fijó la cuantía del presente recurso en indeterminada y solicitó la formulación de conclusiones escritas.

Tercero.

El Abogado del Estado, en la representación que ostenta de la Administración General del Estado, contestó la demanda mediante escrito presentado en fecha 7 de mayo de 2024, 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 condena en costas a la recurrente.

Cuarto.

Mediante Decreto de 21 de mayo de 2024 quedó fijada la cuantía del presente recurso en indeterminada.

Quinto.

Por Auto de 30 de mayo de 2024 se acordó no haber lugar al recibimiento a prueba y se confirió traslado a la parte demandante para formular escrito de conclusiones.

Sexto.

Mediante escrito de 19 de junio de 2024 la parte actora formuló escrito de conclusiones y el Abogado del Estado mediante escrito de fecha de presentación el día 22 de julio de 2024.

Séptimo.

Conclusas las actuaciones, por providencia de 29 de julio de 2024, se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 10 de septiembre de 2024, fecha en que, efectivamente, tuvo lugar el acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

Se impugna en este recurso el Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de diciembre de 2023, con número de resolución PL/A/000743/2023, en virtud del cual se inadmiten ciento ocho 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 nº 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 de INSTITUCIÓN DOCENTE MALAGUEÑA, S.L.

En el citado Acuerdo se decreta la inadmisión de la reclamación de responsabilidad patrimonial al considerarse extemporánea, dado que teniendo como fundamento la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 107.1 segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRHL por STC 182/2021, publicada en el BOE de 25 de noviembre de 2021, el plazo de presentación expiró el 25 de noviembre de 2022, y la recurrente presentó su reclamación el día 26 de junio de 2023.

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 y, especialmente entre ellos el haber presentado la reclamación de responsabilidad patrimonial en plazo.

Refiere la demanda que INSTITUCION DOCENTE MALAGUEÑA, S.L. presentó 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).

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

"PRIMERO.- INSTITUCIÓN DOCENTE MALAGUEÑA S.L. (en lo sucesivo, IDM) adquirió entre mayo y noviembre de 2006 el aprovechamiento urbanístico de una serie de terrenos con un total de 24.305,01 metros cuadrados, edificables 2.160,06 m², por un precio total de dos millones seiscientos siete mil cuatrocientos setenta y cinco euros con ochenta y cinco céntimos (2.607.475,85 euros), a razón de mil doscientos siete euros por metro cuadrado (1.207€/m²).

Se adjuntan como Anexos 1 a 12 las escrituras de adquisición de los aprovechamientos urbanísticos, con el siguiente detalle:

A efectos aclaratorios interesa puntualizar que al coste de adquisición en escritura pública del m² de techo de 1.207 €/m² habría que añadirle los gastos de urbanización abonados a la Junta de Compensación por la demandante, con el siguiente detalle:

Nótese, asimismo, que el coste de adquisición de las parcelas de 1.207 euros/m² es un hecho comprobado que se reconoce en la sentencia n.º 427/2022 de 13 de diciembre de 2022 del Juzgado de lo contencioso-administrativo n.º 7 de Málaga

(véase fundamento de derecho segundo) a la que posteriormente haremos amplia alusión y que se adjunta como Anexo 13.

Segundo.

Que en sendas escrituras notariales de 9 de julio y 5 de septiembre de 2014 IDM aportó las parcelas resultantes de aquellos aprovechamientos urbanísticos a la sociedad GOVIR, S.L., vía aportación no dineraria para la ampliación de capital de ésta última. Se adjuntan como Anexos 14 y 15 copias de las escrituras públicas de ampliación de capital.

Como esta Excma. Sala podrá observar, IDM solicitó sendos informes previos de valoración vinculante de los previstos en el artículo 90 de la LGT para cada una de las parcelas que se transmitieron vía ampliación de capital a GOVIR, S.L., informes de valoración que fueron expedidos tempestivamente por la Agencia Tributaria de Andalucía y que se acompañaron a las escrituras públicas. Las operaciones se materializaron por dicho valor vinculante de manera que la primera ampliación de capital asciende a 593.148,05 euros y la segunda ampliación de capital asciende a 601.781,40 euros, lo que totaliza 1.194.929,45 euros.

Consecuentemente, es evidente que si IDM adquirió los derechos de aprovechamiento de estos terrenos por 2.607.475,85 euros en 2006 y transmite las parcelas resultantes en 2014 por 1.194.929,45 euros, existe una pérdida patrimonial de 1.412.546,40 euros, cuya existencia se acredita, ni más ni menos, que con los informes previos de valoración vinculante expedidos por la Agencia Tributaria de Andalucía al efecto.

En otras palabras, consta acreditado que en el tiempo transcurrido entre la adquisición de los terrenos (2006) y su posterior transmisión a la sociedad GOVIR, S.L. (2014), las fincas sufrieron una pérdida de su valor, ya que el m² techo pasó de valer mil doscientos siete euros (1.207 €) a cuatrocientos setenta y seis euros con ocho céntimos (476,08 €).

El valor por m² de techo de las parcelas en 2014 se deduce de una simple operación aritmética a partir de los datos consignados en las escrituras públicas de ampliación de capital, en las que consta el valor fiscal vinculante de cada parcela (atribuido mediante informes de la Agencia Tributaria de Andalucía), el valor de cada parcela en la ampliación de capital -similar al anterior-, el número de m² y el porcentaje de edificabilidad (techo) atribuido a cada parcela según el planeamiento urbanístico, con el que se pueden calcular los m² de techo de cada parcela y de ahí -por la división entre el valor de aportación- el precio del m² de techo con el siguiente detalle:

Tercero.

Que pese a la evidente minusvalía en la transmisión de los inmuebles en 2014, que supuso una pérdida de 1.412.546,40 euros para el recurrente, IDM recibió catorce liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en lo sucesivo, IIVTNU o Plusvalía Municipal) emitidas por el Organismo

Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Málaga el 16 de junio de 2015, con números 2204323, 2204329, 2204338, 2204363, 2204367, 2204371, 2204374, 2204376, 2204377, 2204379, 2204380, 2204384, 2204386, 2204391, por un importe total de setenta y un mil quinientos sesenta y tres euros con setenta y seis céntimos (71.563,76 euros) y que se adjuntan como Anexo 16. Dichas liquidaciones fueron abonadas con fecha 28 de julio de 2015.

Cuarto.

Que no estando conforme con la liquidación de las Plusvalías Municipales referidas en el apartado anterior y considerándolas lesivas para sus intereses, con fecha 30 de abril de 2018 mi mandante formuló ante el Excmo. Ayuntamiento de Málaga solicitudes para la revocación y la declaración de nulidad de pleno derecho de las mismas, instando también la devolución de ingresos indebidos, lo que se acredita con el justificante que se acompaña como Anexo 17.

Quinto.

Que en 2019 mi mandante presentó el recurso contencioso administrativo número 846/2019, contra la desestimación presunta por silencio administrativo de la solicitud identificada en el antecedente de hecho anterior, en el que alegó como motivos de recurso que no se produjo el hecho imponible, esto es, incremento del valor del suelo en las transmisiones, invocando varias sentencias del Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo que, con base en ese razonamiento, han delimitado el hecho imponible del impuesto hasta la declaración de inconstitucionalidad de algunos de los preceptos legales reguladores del mismo.

Por su parte, el Ayuntamiento se opuso al recurso solicitando que fuese desestimado ya que las liquidaciones no fueron impugnadas oportunamente y porque no incurren en vicio de nulidad ni en causa de revocación.

Este recurso fue turnado y tramitado por el Juzgado de lo contencioso administrativo nº 7 de Málaga, que con fecha 13 de diciembre de 2022 dictó la sentencia nº 427/2022, que se adjunta como Anexo 13, que desestimó el recurso por considerar, en síntesis, (i) que conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo entonces vigente (STS 2019 y 2020) la existencia de minusvalía en una transmisión de terrenos no implicaba la nulidad de pleno derecho de una liquidación por el IIVTNU no recurrida en plazo y (ii) porque la revocación es una facultad de oficio de la Administración que los contribuyentes no tienen la facultad ni legitimación para incoar.

Interesa puntualizar que, como esta Excmo. Sala seguro conoce, la jurisprudencia de este Tribunal Supremo en esta materia ha sido recientemente revisada en la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo contencioso administrativo nº 339/2024 de 28 de febrero de 2024, en la que este Alto Tribunal finalmente estima que la existencia de minusvalía en la transmisión de unos terrenos sí que constituye una causa de nulidad de pleno derecho de una liquidación no recurrida en plazo, concretamente incurre en el supuesto del artículo 217.1 apartado g) de la LGT, lo que evidencia que la sentencia recibida en diciembre de 2022 por mi mandante ha devenido improcedente, lo que se pone de manifiesto a los efectos oportunos.

Sexto.

Que, en el ínterin, el 25 de noviembre de 2021 se publica en el BOE la sentencia del Tribunal del Constitucional 182/2021, de 26 de octubre de 2021 por la que se estima 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, con sede en Málaga y, en consecuencia, declara la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, segundo párrafo, 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, en los términos previstos en el fundamento jurídico 6.

La novedad es que en esta sentencia se declara por primera vez expresa y claramente que la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos antedichos "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".

Séptimo.

Que con fecha 28 de junio de 2022 se dicta sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Gran Sala) en el asunto C-278/20, en la que se resuelve sobre la normativa española reguladora de la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado, con el siguiente tenor:

"Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de efectividad al adoptar y mantener en vigor los artículos 32, apartados 3 a 6, y 34, apartado 1, párrafo segundo, de

la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y el artículo 67, apartado 1, párrafo tercero, de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en la medida en que dichas disposiciones someten la indemnización de los daños ocasionados a los particulares por el legislador español como consecuencia de la infracción del Derecho de la Unión:

- al requisito de que exista una sentencia del Tribunal de Justicia que haya declarado el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada;
- al requisito de que el particular perjudicado haya obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, sin establecer ninguna excepción para los supuestos en los que el daño deriva directamente de un acto u omisión del legislador, contrarios al Derecho de la Unión, cuando no exista una actuación administrativa impugnada;
- a un plazo de prescripción de un año desde la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la sentencia del Tribunal de Justicia que declare el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada, sin abarcar aquellos supuestos en los que no exista tal sentencia, y
- al requisito de que solo son indemnizables los daños producidos en los cinco años anteriores a la fecha de dicha publicación, salvo que la sentencia disponga otra cosa".

Octavo.

Que, a sazón de dicha sentencia, el 26 de junio de 2023 el recurrente presentó una reclamación de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador ante el Consejo de Ministros, conforme a lo dispuesto en los artículos 67, 91 y 92 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en lo sucesivo Ley 39/2015), en concordancia con los artículos 32 a 35 de Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (en lo sucesivo Ley 40/2015).

Noveno.

Que, con fecha 11 de enero de 2024 mi mandante recibió la notificación de una resolución del Consejo de Ministros por la que se inadmiten ciento ocho solicitudes de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador formuladas por los interesados que se citan en el anexo, entre los que se encuentra la hoy recurrente, 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, cuyo texto literal consta en el documento adjunto a la resolución, siendo la cuantía de la indemnización reclamada en este caso de 71.563,76 euros, más los intereses de demora que legalmente correspondan. Dicha resolución de inadmisión ha sido impugnada en esta sede jurisdiccional."

Como admite la recurrente, el Acuerdo recurrido inadmite la pretensión indemnizatoria por extemporaneidad de la reclamación presentada en vía administrativa con fecha 26 de junio de 2023, al haber expirado el plazo de presentación el día 25 de noviembre de 2022, un año después de la publicación de la STC 182/2021, en el BOE de 25 de noviembre de 2021.

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 cuando se publicó en el BOE la STC 182/2021 que declaró la inconstitucionalidad de la normativa del IIVTNU, todavía no había obtenido una sentencia firme desestimatoria de su recurso, en el que alegó la inconstitucionalidad de la norma como motivo de impugnación de las liquidaciones del impuesto, sentencia que se dictó con fecha 13 de diciembre de 2022 y, de este modo: " cuando nació su derecho a reclamar la responsabilidad patrimonial (en diciembre de 2022), ya había prescrito su derecho a la reclamación (en noviembre de 2022) conforme a lo dispuesto en el artículo 67.1 de la LPAC ".

La demandante solicita el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad con relación art. 32.4 de la Ley 40/2015 en concordancia con el art. 67.1 párrafo 3º de la Ley 39/2015, dado que: "... es evidente, por cuanto que suponen, en supuestos de hecho como el que hoy nos ocupa (i) una vulneración del principio constitucional de responsabilidad patrimonial de la Administración, previsto en los artículos 9.3 y 106.2 de la Constitución Española y (ii) supone además una vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva previsto en el artículo 24.1 de la Constitución Española , por cuanto que impiden al particular reclamar en vía judicial contra la Administración por los daños que ésta le haya podido ocasionar".

De modo subsidiario considera que el derecho a reclamar, en puridad, surgió cuando el TJUE dictó su sentencia de 28 de junio de 2022 en el asunto C-278/20.

Considera la recurrente que, en el presente supuesto, concurren los presupuestos 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.

El perjuicio deriva de haber soportado un tributo cuyo método de cálculo ha sido declarado inconstitucional, por lo que debe ser indemnizado como consecuencia de la aplicación de los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL por la STC 182/2021.

Considera que concurren todos y cada uno de los requisitos que regula la normativa para determinar la existencia de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador, en especial el carácter antijurídico de la lesión irrogada a INSTITUCION DOCENTE MALAGUEÑA, S.L.

El perjuicio sufrido se cifra en la suma de la cuantía abonada en concepto de IIVTNU, cantidad que debería ser actualizada.

Tercero.

Alegación de la parte demandada.

El Abogado del Estado comienza indicando que los requisitos legalmente exigidos para que sea procedente una pretensión indemnizatoria con base en la responsabilidad del estado legislador están suficientemente explicitados en el art. 32.3 y 4 de la Ley 40/2015 sin que exista duda alguna con relación a la plena aplicabilidad de estos.

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. Considera que carece de todo sentido pretender que el dies a quo de su reclamación sea cualquiera diferente a la fecha de la publicación en el BOE de la STC182/2021 en que la reclamación se basa. El hecho de que la fecha de la notificación de la sentencia dicta en el recurso contencioso-administrativo n.º 846/2019 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 7 de Málaga sea posterior a la publicación de la STC 182/2021 no abre un nuevo plazo de un año para interesar la responsabilidad del estado legislador, sin que resulte procedente el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

Por último, considera, en cuanto al fondo de la cuestión, que la misma se encuentra ya resuelta entres otras por la STS 185/2024, de 2 de febrero (recurso de casación n.º 43/2023).

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 182/2021 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 6º).

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: "[...] [I]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".

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.

El plazo para reclamar.

Como hemos indicado anteriormente, el Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de diciembre de 2023 con número de referencia PL/A/000743/2023, objeto del presente recurso, inadmite la reclamación de responsabilidad patrimonial instada por la sociedad recurrente con base en la extemporaneidad de aquella al considerar que se presentó fuera del plazo legalmente establecido.

Efectivamente, en el citado Acuerdo se decreta la inadmisión de la reclamación de responsabilidad patrimonial al considerarse extemporánea, dado que, teniendo como fundamento la declaración de inconstitucionalidad de los arts. 107.1 segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 TRHL por STC 182/2021, publicada en el BOE de 25 de noviembre de 2021, el plazo de presentación expiró el 25 de noviembre de 2022, y la recurrente

presentó su reclamación el día 26 de junio de 2023. Procede pues, que entremos a analizar con carácter previo si concurre o no la prescripción apreciada por la resolución recurrida.

A estos efectos, caber recordar que el art. 67.1 párrafo tercero de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas relativo a las solicitudes de iniciación en los procedimientos de responsabilidad patrimonial dispone que en los casos de responsabilidad patrimonial a que se refiere el artículo 32, apartados 4 y 5, de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público, el derecho a reclamar prescribirá al año de la publicación en el "Boletín Oficial del Estado" o en el "Diario Oficial de la Unión Europea", según el caso, de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma o su carácter contrario al Derecho de la Unión Europea.

Por su parte, el art. 32.4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, sobre el Régimen Jurídico del Sector Público dispone que, 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.

Como hemos señalado en nuestras sentencias de fecha 21 de mayo de 2024 (recurso n.º 452/2023), 24 de mayo de 2024 (recurso 474/2023) y 18 de julio de 2024 (recursos n.º 1145/2023, 1146/2023, 1158/2023 y 1060/2023), en el supuesto de responsabilidad patrimonial como consecuencia de la aplicación de normas con rango de ley que han sido declaradas inconstitucionales, además de los requisitos generales exigibles para todo tipo de responsabilidad patrimonial, establecidos en los apartados 1 y 2 del art. 32 de la Ley 40/2015, a los que remite el apartado 3, son también exigibles los reseñados en el apartado 4 del precepto, entre los que ahora importa destacar el que "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".

Esta Sala ha tenido ocasión de pronunciarse ya sobre este requisito de haber obtenido una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa causante del daño previsto no sólo en el art. 32.4, sino también en el art. 32.5 de la Ley 40/2015, atinente a la responsabilidad derivada de la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea. En nuestra sentencia de 21 de septiembre de 2020, rec. 2820/2019 (y, luego, en las que la han seguido: SSTS de 10 de diciembre de 2020, rec. 8022/2019, así como las de 25 de enero de 2021, rec. 53 y 54/2020, entre otras), se recuerda la jurisprudencia de esta Sala sobre la responsabilidad patrimonial del Estado legislador -responsabilidad que, hasta la llegada de la Ley 40/2015, había sido de construcción eminentemente jurisprudencial no exenta de dificultades, como lo demuestra los fundados votos particulares que siempre la han acompañado-, uno de cuyos supuestos es el que aquí nos concierne en el que la responsabilidad deriva de la declaración de inconstitucionalidad de una norma con rango de ley, y con fundamento en dicha jurisprudencia hemos entendido que resulta procedente realizar una "interpretación amplia" de dicho requisito en cuanto "supone una limitación o cortapisa procedimental considerable" que el legislador impone al interesado.

Los razonamientos contenidos en la primera de las sentencias que hemos citado (sentencia de 21 de septiembre de 2020, rec. 2820/2019, FJ 2) son los siguientes:

"... Pues bien, dicha jurisprudencia no puede perderse de vista cuando se examina el alcance de la exigencia establecida en el art. 32.4 -haber 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- ya que en dichas sentencias se describe la compleja posición jurídica en la que se encuentra el perjudicado a la hora de hacer valer su derecho frente a la lesión causada en razón de la inconstitucionalidad de la norma aplicada, en cuanto su valoración no se limita a cuestionar la legitimidad de la actuación administrativa ajustada a la norma aplicada y causante del daño cuya reparación pretende sino que, implica, superando la presunción de legalidad de la norma, la realización de un juicio o valoración de su constitucionalidad, que siempre entraña dificultades notables; y ello en un marco jurídico en el que el perjudicado no está legitimado para ejercitar la acción de inconstitucionalidad ante el Tribunal competente para su conocimiento, que en la impugnación en vía administrativa no es posible plantear la cuestión de inconstitucionalidad, y en la impugnación jurisdiccional se limita a solicitar su planteamiento ante el órgano jurisdiccional que está conociendo de la impugnación frente al acto administrativo, que es el competente para decidir al respecto.

En esta situación, lo procedente es efectuar una interpretación amplia de la exigencia del art. 32.4 LRJSP en cuanto, como señalan las sentencias citadas, supone una limitación o cortapisa procedimental considerable que, además, se proyecta sobre el acto administrativo, siendo que el resarcimiento del perjuicio causado por el poder legislativo no implica necesariamente dejar sin efecto el acto sino el reconocimiento de que ha existido un perjuicio individualizado, concreto y evaluable que resulta indemnizable, derecho que nace y tiene su fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la norma por el Tribunal Constitucional.

Por ello, cuando el precepto se refiere a sentencia firme en cualquier instancia desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa, ha de entenderse que comprende todas aquellas formas de impugnación de dicha

actuación que, de una parte, pongan de manifiesto la disconformidad del interesado con la misma cuestionando su constitucionalidad y, de otra, den lugar al control jurisdiccional plasmado en una sentencia firme en la que se valore la constitucionalidad de la norma que después es objeto de pronunciamiento por el Tribunal Constitucional.

(...) con la precisión, en virtud de la regulación del art. 32.4 LRJSP, de que el procedimiento de revisión de oficio ha de instarse antes de la declaración de inconstitucionalidad de la norma.

(...) Y entre estas formas de impugnación se encuentra la solicitud de revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho por responder a la aplicación de una norma que resulta inconstitucional y el correspondiente recurso jurisdiccional, interpuesto contra la resolución administrativa que desestimó un procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho, promovido contra la actuación que ocasionó el daño, que colma el requisito que fija el artículo 32.4 de la Ley 40/15."

Estos pronunciamientos de la Sala que propugna una interpretación no rigorista, en los términos expuestos, del requisito contemplado en el art. 32, apartado 4, de la Ley 40/2015 -también existen otros pronunciamientos que sostienen esa misma interpretación no rigorista del mencionado requisito en los supuestos del art. 32.5 de la Ley 40/2015, como las SSTs de 12 de abril de 2021, rec. 158/2019, FJ 7, ó 6 de mayo de 2021, rec. 351/2019, FJ 6-, se encuentran en línea con el reciente pronunciamiento del TJUE en su sentencia de 28 de junio de 2022, asunto C-278/20, dictada en el recurso por incumplimiento (art. 258 TFUE) interpuesto por la Comisión contra el Reino de España por su regulación de la responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho de la Unión, sentencia a la que alude la demandante para sostener la inexigibilidad del mencionado requisito.

Ahora bien, no es posible invocar aquí la doctrina establecida en esta sentencia del TJUE porque en ella el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se refiere exclusivamente a la responsabilidad patrimonial derivada de la aplicación de una norma contraria al Derecho europeo y a la compatibilidad con el mismo de la regulación interna para exigirla (art. 32.5 de la Ley 40/2015), supuesto claramente distinto del que aquí analizamos atinente a la responsabilidad patrimonial derivada de una declaración de inconstitucionalidad (art. 32.4 de la Ley 40/2015), que queda, por tanto, fuera del ámbito de la aplicación del Derecho Europeo al regirse, no por éste, sino por el Derecho interno. La doctrina del TJUE sólo resulta de aplicación en relación con derechos reconocidos por el Derecho de la Unión, pero no, como aquí ocurre, cuando se trata de derechos o instituciones regidas por el Derecho interno. Así pues, la invocación por la actora de los principios de efectividad y equivalencia, propios del Derecho comunitario, que son los abordados por el TJUE en dicho pronunciamiento, resulta aquí improcedente, pues nos encontramos extramuros del Derecho europeo. Por otra parte, el principio de equivalencia -que no puede suponer, como parece pretenderse, la obligación de extender una regulación propia del Derecho europeo a derechos sólo regidos por el Derecho interno en una suerte de invocación inversa- no se consideró vulnerado en dicha STJUE (parágrafos 176 a 185) y, en cuanto al principio de efectividad, tan sólo con matices se entendió vulnerado por TJUE en relación con el requisito que aquí analizamos.

Así pues, además de la inaplicabilidad directa de esta STJUE -así como de las diferencias existentes entre ambos tipos de responsabilidad patrimonial que, aunque presentan aspectos comunes, también tienen importantes elementos que las diferencian-, no cabe deducir de la misma, como se pretende, la absoluta invalidación del requisito que venimos comentando.

La sentencia de la Sección 8ª de esta Sala de 21 de diciembre de 2022 (recurso n.º 376/2021), invocada por el Abogado del Estado en su contestación a la demanda, y que tuvo por objeto del recurso el acuerdo del Consejo de Ministros de 3 de agosto de 2021, desestimatorio del recurso de reposición formulado frente a la resolución de 23 de marzo de 2021 por la que se inadmitió por extemporánea, la solicitud de indemnización, en concepto de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, como consecuencia de del IVMDH, tributo declarado contrario al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, por la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, dispuso con relación al "dies a quo" del plazo del ejercicio de la acción:

"En los casos de responsabilidad patrimonial a que se refiere el artículo 32 apartados 4 y 5, de la Ley de Régimen Jurídico del Sector público, el derecho a reclamar prescribirá al año de la publicación en el "Boletín Oficial del Estado" o en el "Diario Oficial de la Unión Europea", según el caso, de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma o su carácter contrario al Derecho de la Unión Europea". El artículo 142.5 de la derogada Ley 30/1992 de aplicación al caso por razones temporales, al ser la ley vigente en el momento de los hechos, - tempus regit actum-, recogía el mismo plazo de prescripción de un año: "En todo caso, el derecho a reclamar prescribe al año de producido el hecho o el acto que motive la indemnización o de manifestarse su efecto lesivo. En caso de daños, de carácter físico o psíquico, a las personas el plazo empezará a computarse desde la curación o la determinación del alcance de las secuelas". Dicho precepto fue complementado por la conocida Jurisprudencia de esta Sala fijando el dies a quo en la publicación de la sentencia del TJUE en el DOUE, igual que recoge el precepto en vigor, artículo 67.1 de la ley 39/2015 (entre otras sentencias de 23 de julio de 2013, 22 de octubre de 2015 y 10 de mayo de 2016, dictadas en los recursos 889/2011, 157/2013 y recurso 376/2014). Dicho plazo de prescripción ha sido objeto de valoración en la sentencia de la Gran Sala del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 28 de junio de 2022 en el asunto C-278-20, señalando que respecto de dicho plazo que

"es compatible de entrada con el principio de efectividad establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo, aun cuando, por definición, el transcurso de estos plazos dé lugar a la desestimación, total o parcial de la acción ejercitada" (113) No obstante lo anterior, considera igualmente la sentencia que "(...) no es aceptable, a juicio de la Comisión, empezar a contar el plazo de prescripción de la acción a partir de una fecha que depende de una sentencia del Tribunal de Justicia que no es necesaria para que un órgano jurisdiccional nacional pueda no solo declarar la responsabilidad patrimonial del Estado, sino también obligar al Estado miembro de que se trate a reparar un daño ocasionado como consecuencia de una infracción del Derecho de la Unión." (147) En consecuencia, concluye el TJUE, "procede declarar que la parte de las alegaciones de la Comisión relativa al dies a quo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67, apartado 1, párrafo tercero, de la Ley 39/2015 resulta fundada, dado que dicha disposición solo contempla los supuestos en los que existe una sentencia del Tribunal de Justicia que declara el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada." (161). De la lectura de la resolución y de los extractos de la misma reflejados anteriormente, se extrae la conclusión de que dicha sentencia censura el dies a quo del inicio del plazo prescriptivo en la medida en que se condiciona a la existencia de una sentencia del Tribunal de Justicia que haya declarado el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada, y en la medida en la que no abarca aquellos supuestos en los que no exista tal sentencia a los efectos del cómputo de la prescripción. El TJUE considera pues que la regulación contenida, entre otros preceptos, en el artículo 67.1 de la Ley 39/2015, y por las razones expuestas, vulnera el principio de efectividad. La censura a la normativa española de la sentencia se centra, a la vista de lo anterior, en los supuestos en los que no exista sentencia del TJUE que haya realizado el pronunciamiento sobre la ley, en tanto su ausencia priva de la posibilidad de su reclamación y en tanto la sentencia no puede constituir el dies a quo, por excluir de la posibilidad de reclamación los supuestos en los que esta sentencia no exista. Así lo señala el fallo de la sentencia citada cuando declara que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en referencia al plazo prescriptivo "sin abarcar aquellos supuestos en los que no exista tal sentencia". No sucede lo mismo en el caso que nos ocupa, en el que el TJUE ya se pronunció sobre el llamado "céntimo sanitario" en la sentencia de 27 de febrero de 2014, y el recurrente ha dejado sobradamente transcurrir el plazo de un año desde la fecha de la publicación de la sentencia al presentar la solicitud en fecha 13 de junio de 2019 según obra en el expediente administrativo, sin que haya efectuado alegaciones obstativas a la prescripción invocada tanto por la administración como por el Abogado del Estado en el presente recurso."

La doctrina sentada en la citada sentencia no resulta de aplicación por las razones anteriormente expuestas y por el hecho de que da respuesta a una situación diferente a la planteada en el presente proceso.

En este caso, de aceptar la argumentación expuesta por el Acuerdo del Consejo de Ministros recurrido y considerar extemporánea la reclamación, estaríamos privando a la sociedad recurrente de la posibilidad de ejercitar la pretensión indemnizatoria con posibilidades de éxito. Y ello, debido a que cuando a juicio de la Administración demanda prescribió el derecho a reclamar al año de publicarse la STC 182/2021, el día 25 de noviembre de 2022, aún no se había dictado sentencia desestimatoria de la impugnación de la resolución desestimatoria de su solicitud de revisión de oficio de las liquidaciones tributarias, la cual se dictó el día 13 de diciembre de 2022 pese a que el recurso se interpuso en el año 2019. De este modo, no concurriría el presupuesto legalmente exigido de haber obtenido, con carácter previo, una sentencia desestimatoria firme contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada. Con el fin de garantizar adecuadamente el art. 24 CE y el derecho que asiste a la sociedad a reclamar, sobre el que ninguna limitación de efectos reconoce la propia STC 182/2021, en este supuesto concreto, en que la parte actora interpuso con anterioridad a la STC que anuló la disposición de carácter legal, recurso contencioso-administrativo, en el que alegó la inconstitucionalidad de la norma, recurso que, por razones ajenas a la actuación procesal de la recurrente, no se resolvió sino transcurrido el plazo de un año desde la publicación en el BOE de la STC 182/2021, el plazo para ejercitar la pretensión indemnizatoria, vía responsabilidad patrimonial, debe computarse desde la fecha de notificación de la sentencia firme de instancia que desestimó la pretensión anulatoria de la actividad administrativa que ocasionó el perjuicio.

Así, dado que la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 7 de Málaga, procedimiento ordinario 846/2019, es de fecha 13 de diciembre de 2022 y la reclamación en vía administrativa de la pretensión indemnizatoria se presentó el día 26 de junio de 2023, la reclamación no puede considerarse extemporánea.

Octavo.

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

La entidad INSTITUCION DOCENTE MALAGUEÑA, S.L. procedió al pago con fecha 28 de julio de 2015 de las catorce liquidaciones del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) al Ayuntamiento de Málaga, por un importe total de 71.153,76 euros.

Según relata la parte actora mediante escrito presentado con fecha 30 de abril de 2018 INSTITUCIÓN DOCENTE MALAGUEÑA, S.L. solicitó al Ayuntamiento de Málaga la declaración de nulidad y revisión de oficio de

las liquidaciones tributarias y la devolución de ingresos indebidos. Ante la desestimación por silencio de la citada solicitud la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo que mediante auto de 13 de julio de 2021 se amplió a la resolución de 29 de abril de 2021 que inadmitió la resolución de revisión de oficio de actos nulos, recurso tramitado ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 7 de Málaga, procedimiento ordinario 846/2019.

Por sentencia n.º 427/2022, de 13 de diciembre de 2022, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 7 de Málaga se desestimó el recurso. Por lo que respecta a la revisión de oficio y declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones tributarias giradas la sentencia en su fundamento de derecho cuarto indica, tras la cita de la STC 182/2021 que:

"La aquí demandante presentó solicitud de revisión/nulidad de varias liquidaciones del IIVNTU por entender que no se había producido el hecho imponible (incremento de valor), petición que fue inadmitida mediante la resolución que ahora se impugna.

Pues bien, es nítido a la vista de la doctrina jurisprudencial que los vicios que imputa la actora a las liquidaciones no constituirían causa de nulidad de pleno derecho, y debieron alegarse a través del preceptivo recurso de reposición, lo que no hizo la interesada por lo que procede desestimar el recurso en este particular."

Con independencia de lo anterior, tanto en su petición de revisión de oficio como en el procedimiento judicial, 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.

Ya desde el escrito inicial la parte actora alegó y acreditó mediante las correspondientes escrituras públicas de adquisición en las que constan informes de valoración expedidos por la Agencia Tributaria de Andalucía que el valor de adquisición del aprovechamiento urbanístico de los 24.305,01 metros cuadrados, edificables 2.160,06 m², fue de 2.607.475,85 euros, a razón de 1207€/m²; mientras que el valor de las parcelas resultantes de los aprovechamientos urbanísticos, vía aportación dineraria para la ampliación de capital a la sociedad GOVIR, S.L. fue de 1.194.929,45€, a razón de 476,08 € m², existiendo un decremento patrimonial.

De este modo, no 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 inexpressiva 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, en el recurso interpuesto contra la inadmisión de la solicitud de revisión de liquidación del IIVTNU, presentada en su día por la INSTITUCIÓN DOCENTE MALAGUEÑA, S.L., y consiguiente denegación de devolución de ingresos indebidos, la recurrente acogiéndose a esa doctrina constitucional, no pudo acreditar la inexistencia de la plusvalía, dado que se inadmitió la solicitud en vía administrativa y se desestimó el recurso contencioso-administrativo al considerar la sentencia n.º 427/2022 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 7 de Málaga en su fundamento de derecho cuarto que los vicios que imputaba la actora a las liquidaciones, el entender que no se había producido el hecho imponible (incremento de valor) no constituirían causa de nulidad de pleno derecho, y debieron alegarse a través del preceptivo recurso de reposición. Ahora bien, cabe

recordar, a estos efectos, que la sentencia n.º 399/2024 de la Sección 2ª de esta Sala de 28 de febrero (recurso de casación n.º 199/2023), fijó la siguiente doctrina jurisprudencial:

"Todo ello nos lleva a establecer como doctrina jurisprudencial, en los términos que resultan de los anteriores fundamentos jurídicos, que la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 y 107.2.a) y 110.4 de la LHL, efectuada por la STC 59/2017, de 11 de mayo, traslada los efectos de nulidad de estas normas inconstitucionales a las liquidaciones tributarias firmes por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana que, con aplicación de dichas normas inconstitucionales, hubieran determinado una ficticia manifestación de capacidad económica, y sometido a gravamen transmisiones de inmuebles en las que no existió incremento del valor de los terrenos, con vulneración del principio de capacidad económica y prohibición de confiscatoriedad proclamados en el artículo 31.1 CE. Estas liquidaciones firmes pueden ser objeto de revisión de oficio a través del procedimiento previsto en el artículo 217 Ley General Tributaria, por resultar de aplicación el apartado g) del apartado 1, en relación con lo dispuesto en los artículos 161.1.a) y 164.1 CE y 39.1 y 40.1 LOTC, todo ello con los límites previstos en los artículos 164.1 CE y 40.1 LOTC, que impiden revisar los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las normas declaradas inconstitucionales.

Con esta doctrina jurisprudencial revisamos y modificamos la establecida en las sentencias de esta Sala y Sección de 18 de mayo de 2020, números 435/2020 (rec. 1665/2019 - ECLI:ES:TS:2020:973), 436/2020 (rec. 2596/2019 - ECLI:ES:TS:2020:970) y 454/2020 (rec. cas. 1068/2020 - ECLI:ES:TS:2020:984), y las demás que las reiteran."

La parte recurrente, como hemos anticipado, y acogiendo a la doctrina constitucional contemplada en la STC 59/2017, intentó acreditar la inexistencia de la plusvalía, en este caso, mediante la aportación de escrituras públicas de compra y de posterior aportación para la ampliación de capital e informe de valoración de la administración tributaria. Sin embargo, tanto la Administración en un primer momento, como posteriormente el Juzgado de lo Contencioso- Administrativo que conoció del asunto, al inadmitir la petición de revisión de oficio imposibilitaron tal acreditación, exclusivamente sobre la base de que no nos encontrábamos ante un supuesto de nulidad de pleno derecho que permite articular el procedimiento de revisión de oficio previsto en el art. 217 LGT, considerando necesario articular la pretensión anulatoria vía recurso de reposición.

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 informe de valoración de la administración tributaria que acreditaban su pretensión. Ante esta pretensión, la respuesta recibida, tanto en sede administrativa como del órgano jurisdiccional al confirmar la resolución impugnada fue la de inadmitir la petición al no concurrir los supuestos previstos en el art. 217 de la LGT y estimar que la vía procedente era la interposición de recurso de reposición frente a las liquidaciones tributarias.

Por ello, podemos concluir que, ni en vía administrativa ni en sede judicial, se realizó una verdadera valoración probatoria conforme a los parámetros que dicha sentencia contenía, sino que se limitó a inadmitir la revisión de oficio sin analizar la posible concurrencia del art. 217.1.g) LGT. 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 dirigidas 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.

Noveno.

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 71.563,76 euros. Esta suma no ha sido discutida por ninguna de las partes. Y, respecto a los intereses, 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 71.563,76 euros, a actualizar en los términos anteriormente expuestos, fijando como día de la lesión, el día que resultó efectivamente abonada la liquidación del tributo.

Décimo.

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 demandante, 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 el recurso contencioso-administrativo núm. 72/2024 interpuesto por la representación procesal de INSTITUCIÓN DOCENTE MALAGUEÑA, S.L., contra el Acuerdo del Consejo de Ministros de 27 de diciembre de 2023 con número de referencia PL/A/000743/2023, por el que se inadmite la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador con sustento en la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre, en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los terrenos de naturaleza urbana.

Segundo.

Anular el Acuerdo del Consejo de Ministros impugnado por ser contrario a Derecho.

Tercero.

Reconocer a INSTITUCIÓN DOCENTE MALAGUEÑA S.L. la suma de 71.563,76 euros más los intereses señalados en el Fundamento Jurídico Noveno 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 e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.