



Roj: **STS 1216/2021 - ECLI:ES:TS:2021:1216**

Id Cendoj: **28079130052021100089**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **5**

Fecha: **24/03/2021**

Nº de Recurso: **357/2019**

Nº de Resolución: **421/2021**

Procedimiento: **Recurso ordinario**

Ponente: **RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

Sentencia núm. 421/2021

Fecha de sentencia: 24/03/2021

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

Número del procedimiento: 357/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/06/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

Procedencia: CONSEJO MINISTROS

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Pera Bajo

Transcrito por: MAS

Nota:

Resumen

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 357/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Pera Bajo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

Sentencia núm. 421/2021

Excmos. Sres. y Excmo. Sra.

D. Segundo Menéndez Pérez, presidente

D. Rafael Fernández Valverde

D. Octavio Juan Herrero Pina

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D^a. Ángeles Huet De Sande

En Madrid, a 24 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto el Recurso Contencioso-administrativo 357/2019, interpuesto por la entidad URBEME TERRA, S. L. representada por el procurador D. Aníbal Bordallo Huidobro, y asistida por el letrado D. Francisco Picó Sala, contra el Acuerdo del Consejo de Ministros, adoptado en su sesión de fecha 19 de julio de 2019, desestimatorio de su reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado-legislador, formulada como consecuencia de la STS 59/2017, de 11 de mayo, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), por medio de la cual se declararon inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), por infringir el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 de la Constitución.

La cuantía del recurso ascendió a 282.872,87 euros.

Ha intervenido como parte demandada la Administración General del Estado, representada y asistida por el Abogado del Estado D. Francisco Espinosa Fernández.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Valverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Mediante escrito presentado el 10 de mayo de 2018, para ante el Consejo de Ministros, la entidad Urbeme Terra, S. L. formuló reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, como consecuencia de la STS 59/2017, de 11 de mayo, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), solicitando, por tal concepto, el abono de 282.272,87 euros, más los intereses legales correspondientes.

Por Acuerdo del Consejo de Ministros, adoptado en su sesión de fecha 19 de julio de 2019, fue desestimada la citada reclamación de responsabilidad patrimonial.

Contra dicho Acuerdo la entidad recurrente interpuso, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, Recurso Contencioso-administrativo 357/2019.

SEGUNDO.- Con diligencia de ordenación de 25 de septiembre de 2019, se tuvo por interpuesto Recurso Contencioso-administrativo contra el citado Acuerdo el Consejo de Ministros, el cual se admitió trámite, teniéndose por personada a la entidad recurrente, y acordándose requerir al Ministerio de Hacienda, a fin de que, en el improrrogable plazo de veinte días, bajo los apercibimientos a que se refiere el artículo 48 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LRJCA), remitiera el expediente administrativo correspondiente al acto impugnado, debiendo practicar los emplazamientos a que se refiere el artículo 49 de la citada Ley.

TERCERO.- Por diligencia de ordenación de fecha 14 de octubre de 2019 se tuvo por recibido el expediente administrativo y por personado como parte recurrida al Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, dándose traslado a la parte demandante del expediente administrativo a fin de que, en el plazo de veinte días, pudiera formalizar la demanda.

CUARTO.- En fecha 14 de noviembre de 2019 la entidad recurrente presentó escrito de formalización de la demanda en la que, tras la exposición de los hechos que consideraba relevantes y su argumentación jurídica, concluía solicitando en el suplico de la misma la estimación íntegra del recurso, pidiendo, en concreto, que se *"estimen totalmente las pretensiones de esta parte, anulando la resolución del Consejo de Ministros de 19 de julio de 2019, desestimatoria de la solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador formulada por la entidad mercantil URBEME TERRA, S.L., reconociendo a ésta la procedencia de la indemnización en la cantidad reclamada en el presente recurso, más los correspondientes intereses, todo ello con expresa imposición de costas a la Administración demandada"*.

Mediante otrosíes (1º) fijaba la cuantía del recurso en 282.872,87 euros, (2º) solicitaba el recibimiento del pleito a prueba, exponiendo los puntos de hecho y proponiendo prueba documental pública, documental privada y pericial, (3º) solicitaba el trámite de conclusiones, y (4º) solicitaba el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad sobre la adecuación del artículo 32.4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen jurídico del sector público, en relación con la tutela judicial efectiva (artículo 24 de la Constitución), de conformidad con el artículo 35 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

QUINTO.- Por diligencia de ordenación de 19 de noviembre de 2019 se tuvo por formalizada la demanda y se dio traslado por veinte días al Abogado del Estado, con entrega del expediente administrativo, para contestación



a la demanda, y que formula mediante escrito que presentó el 26 de diciembre de 2019, en el cual da por reproducidos los hechos que obran en el expediente y, tras argumentarla jurídicamente, concluye suplicando que se dicte sentencia por la que se desestime íntegramente la demanda, con condena a la parte actora de las costas incurridas.

SEXTO.- Por Decreto de 7 de enero de 2020 se acordó fijar la cuantía del presente recurso en la suma de 282.872,87 euros, pasando las actuaciones a resolver por el Magistrado Ponente para resolver sobre el recibimiento a prueba solicitado por la entidad demandante.

SÉPTIMO.- En fecha de 10 de enero de 2020 fue dictado un Auto por la Sala en el que se acuerda recibir el proceso a prueba, teniéndose por reproducidos los documentos aportados; y, no estimándose necesaria la celebración de vista pública, se concedió a la parte recurrente el plazo de diez días para evacuar el trámite de conclusiones, presentándose las mismas por la entidad Urbeme Terra, S. L., mediante escrito del día 30 de enero de 2020, en el que solicita se dicte sentencia de conformidad con el suplico del escrito de demanda.

OCTAVO.- Mediante diligencia de ordenación de 3 de febrero de 2020 se da traslado al Abogado del Estado para que evacue sus conclusiones en el plazo de diez días, lo que llevó a cabo mediante escrito presentado el 13 de febrero siguiente, ratificándose en la pretensión desestimatoria de la contestación a la demanda.

NOVENO.- Por providencia de 14 de mayo de 2020 se señaló para votación y fallo el día 23 de junio de 2020, dictándose, como consecuencia de la deliberación, providencia de fecha 1 de julio de 2020, dando traslado a las partes del inicio —en el recurso contencioso administrativo 164/2019— de los trámites previstos en el artículo 35.1 y 2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional, en relación con la procedencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del artículo 32.4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen jurídico del sector público, y ordenando la suspensión de plazo para dictar sentencia.

DÉCIMO. Dictada sentencia 5/2021, de 7 de enero, en el citado recurso contencioso administrativo 164/2019, la misma fue unida a las actuaciones mediante providencia de 21 de enero siguiente, dándose traslado a las partes para alegaciones, que evacuaron, sucesivamente, las partes mediante escritos presentados en fechas de 9 y 25 de febrero de 2021, continuando la deliberación de la Sala en fecha de 23 de marzo de 2021, fecha en la que la misma concluyó

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El presente recurso se interpone contra el Acuerdo del Consejo de Ministros, adoptado en su sesión de fecha 19 de julio de 2019, por el que fue desestimada la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado-legislador, formulada por la entidad recurrente, en fecha de 10 de mayo de 2018, por importe de 282.872,87 euros, como consecuencia de la STS 59/2017, de 11 de mayo, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), y en relación con la liquidación girada, y abonada, por aplicación del citado Impuesto, por parte del Ayuntamiento de Benidorm, en fecha de 23 de diciembre de 2014, al entender improcedente el citado abono, por aplicación de la doctrina del Tribunal Constitucional en la citada STC y haberse producido un decremento en la venta de la finca a la que afectaba la liquidación entre el momento de su adquisición y el de su venta.

El Acuerdo del Consejo de Ministros impugnado se fundamentó para rechazar la reclamación de la recurrente en una doble argumentación:

1. Por considerar que no concurrían los presupuestos habilitantes para la formulación de una acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, pues, no obstante ser cierto que el perjuicio patrimonial derivaba de la aplicación de una norma declarada inconstitucional (artículo 32.4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen jurídico del sector público, LSP), sin embargo, no se cumplía el requisito que el mismo precepto también impone como necesario, cual era que *"el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño"*. Deducía el Acuerdo tal ausencia de la circunstancia de que la sentencia estimatoria —y anulatoria de la liquidación— obtenida por la recurrente en el Juzgado de lo Contencioso administrativo número 2 de los de Alicante, fue revocada en apelación por la Sala de lo Contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, mediante STSJ 446/2017, de 10 de marzo, por considerar que la recurrente procedió a la interposición del recurso de reposición contra la liquidación de forma extemporánea, aquietándose, pues, con la liquidación tributaria, que devino firme e inatacable; en tal sentido informó el Consejo de Estado.

2. Como segundo argumento — *"a título meramente dialéctico"*—, que también puso de manifiesto el Consejo de Estado, se señala que la entidad compradora de la finca asumió el pago del IIVTNU de conformidad con lo dispuesto en el artículo 106.1.b) del TRHL, y, sin embargo, la reclamación la efectuó la recurrente exclusivamente en su propio nombre y derecho.



SEGUNDO.- La entidad mercantil recurrente expone que adquirió la finca urbana mediante escritura pública de fecha 19 de diciembre de 2005, por un importe de 7.446.880 de euros, siendo transmitida en fecha de 19 de diciembre de 2014, mediante escritura pública de compraventa, por un precio de 1.639.050 euros. Por ello le fue girada, por el Ayuntamiento de Benidorm, la liquidación de referencia, por el IIVTNU, que ascendió a 282.872,87 euros.

Señala que procedió a la impugnación de la misma en vía administrativa y en vía judicial; y, como consecuencia de ello, el Juzgado de Alicante (SJCA 106/2016, de 15 de marzo) consideró que la rectificación de la autoliquidación presentada lo fue dentro del plazo de prescripción de la deuda tributaria, y que el decremento se acreditaba con las escrituras públicas, por lo que procedía la anulación de la liquidación.

El Ayuntamiento de Benidorm recurrió en apelación dicha sentencia, la cual fue revocada por la Sala de lo Contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, mediante sentencia 446/2017, de 10 de marzo, que devino firme, al no haberse interpuesto recurso de casación. Conocida la STC 59/2017, de 11 de mayo (BOE 15 de junio) formuló la reclamación de responsabilidad patrimonial que fue denegada por el Acuerdo del Consejo de Ministros impugnado.

Fundamentó su pretensión en la siguiente argumentación:

a) El cumplimiento del requisito de procedibilidad establecido en el artículo 32.4 de la LSP (esto es, que *"el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño"*), de conformidad con la interpretación literal que realizaba del citado precepto, con referencias al debate parlamentario seguido para su aprobación, señalando que la Sentencia de la Sala de Valencia, tras estimar la apelación, desestimó el recurso (distinto a inadmitirlo); igualmente realiza una interpretación finalista de la norma, señalando que había alegado ante el Juzgado la improcedencia del pago del impuesto, invocando su inconstitucionalidad con anterioridad a la STC, siendo la misma estimada por el Juzgado de Alicante (realizando una interpretación razonable avalada por otros órganos jurisdiccionales), aunque luego la misma fuera revocada por la Sala de Valencia.

En concreto, señala que, en vía administrativa impugnó la liquidación girada a través del procedimiento previsto en el artículo 221 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT): esto es, mediante solicitud de devolución de ingresos indebidos, instando la rectificación de la autoliquidación por el IIVTNU (que es el sistema previsto en la Ordenanza municipal de Benidorm) formulada por la recurrente, de conformidad con el artículo 120.3 de la Ley. Esta vía de rectificación se deduce de la propia Ordenanza y fue avalada por el Juzgado de Alicante, pero rechazado por la Sala de Valencia que sólo consideró viable la impugnación mediante el sistema de revisión de la liquidación, resultando inadecuada la rectificación, y, por tanto, firme la liquidación; muestra, con diversos argumentos su disconformidad con la interpretación realizada por la Sala, de conformidad con los argumentos y jurisprudencia que cita, señalando que la interpretación realizada no es la única posible.

En segundo término, expone que el artículo 32.4 de la LSP es incompatible con el artículo 24.1 de la CE en la medida en que infringe la tutela judicial efectiva e impide la consecución del restablecimiento de las situaciones perjudiciales estableciendo un requisito de procedibilidad desproporcionado, de conformidad con la jurisprudencia y razonamientos que efectúa.

b) En segundo lugar la recurrente niega el posible enriquecimiento injusto derivada de haber asumido la entidad compradora de la finca urbana el pago del Impuesto, lo cual no fue alegado por el Ayuntamiento de Benidorm.

c) Alega en tercer lugar la inexistencia de incremento de valor de la finca vendida, con referencia al contenido de la sentencia de la Sala de Valencia y a los criterios establecidos, en relación con la caga de la prueba en supuestos como el de autos, en la STS 1163/2018, de 9 de julio (RC 6226/2017), llegando a la conclusión de que consta acreditada la inexistencia del incremento del valor de los terrenos, al haber aportado la recurrente los medios de prueba suficientes.

TERCERO.- El Abogado del Estado se opone a la demanda, basándose en los siguientes argumentos:

a) El cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 32.4 de la LSP, de conformidad con el Informe del Consejo de Estado de 6 de junio de 2019, interpretados de conformidad con las SSTC del Tribunal Constitucional (fundamentalmente la 59/2017), de las que derivaría la exigencia de responsabilidad patrimonial, y las STS del Tribunal Supremo, que estableció la doctrina procedente para la viabilidad de este tipo de reclamaciones, destacando que, conforme a esta doctrina, *"salvo que el contribuyente demuestre la inexistencia de plusvalía ... procederá dicha liquidación, correspondiendo al contribuyente la carga de la prueba"*, añadiendo, en consecuencia que *"si se prueba la inexistencia de plusvalía, no procederá la exigencia del impuesto. En cambio, si se produce el hecho imponible (incremento del valor real del inmueble), el impuesto debe liquidarse"*.



- b) En segundo lugar, la representación estatal niega la prueba del decremento (haciendo referencia Informe de la Dirección General de Tributos, Subdirección General de Tributos Locales), poniendo de manifiesto que el valor escriturado no es, en el supuesto de autos, el valor de mercado, al estarse en presencia de una operación comercial compleja en la que, el contrato de compraventa, fue, en realidad, una dación en pago del capital pendiente de amortizar de un préstamo garantizado con hipoteca que gravaba la finca.
- c) En tercer lugar la representación estatal apoya el argumento del Acuerdo del Consejo de Ministros en relación con la firmeza de la resolución administrativa que la liquidación del IIVTNU representaba.
- d) Insiste, igualmente, en la imposibilidad de que la recurrente reclamara por el indebido pago del impuesto cuando la deuda se había transmitido a la compradora, apelando al enriquecimiento injusto, como se expresaba en el Acuerdo impugnado. Y,
- e) Concluía oponiéndose a al planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 32.4 de la LSP.

CUARTO.- La argumentación principal que utiliza el Acuerdo impugnado del Consejo de Ministros (Fundamento Jurídico Tercero) ha consistido en la falta de concurrencia de los requisitos habilitantes para la viabilidad de la acción de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador. Si bien el Acuerdo asume que podría haber concurrido el requisito principal del "*perjuicio económico resarcible*", sin embargo, considera que "*no se cumple ... el otro requisito que impone la Ley como necesario para la mera admisibilidad de tal acción*".

Como sabemos, el precepto legal concernido es el artículo 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen jurídico del sector público (LSP) establece:

"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 LSP 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 LSP 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.

Como hemos expuesto en otras sentencias se trata de garantizar la indemnidad patrimonial, mediante la reparación de las lesiones producidas a los particulares en sus bienes y derechos, por la actividad de la Administración, en este caso la aplicación de actos legislativos, causándole una lesión que no tiene el deber



de soportar. La finalidad de la institución se asocia a la reparación de la situación patrimonial del administrado afectada por la actividad administrativa y el fundamento legal viene determinado por la falta de justificación de la lesión en cuanto no existe un título que imponga al interesado el deber de asumir el daño patrimonial. De tal manera que el sistema de la responsabilidad patrimonial de la Administración, teniendo como presupuesto la existencia de una lesión patrimonial real y actual, responde al elemento fundamental de la antijuridicidad del daño, que viene a configurar la lesión como indemnizable, antijuridicidad que no se refiere a la legalidad o ilegalidad de la conducta del sujeto agente que materialmente la lleva a cabo sino a esa falta de justificación del daño, es decir, a la inexistencia de una causa legal que legitime la lesión patrimonial del particular e imponga al mismo el deber de soportarla.

Pues bien, concretándonos a supuesto de autos el Acuerdo impugnado considera que no ha concurrido la exigencia prevista en el artículo 32.4 que impone al reclamante de responsabilidad patrimonial la necesidad de 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"*.

Lo cierto es que el recurrente no se aquietó a la liquidación tributaria girada por el Ayuntamiento de Benidorm (de fecha 23 de diciembre de 2014), pues formuló, frente a la liquidación, recurso de reposición que fue declarado inadmisibles —por extemporáneo—, lo que motivó la impugnación de la resolución municipal ante uno de Juzgado de lo Contencioso administrativo de Alicante que, en sentencia de 15 de marzo de 2016, procedió a la anulación de la resolución. así como a la devolución del importe abonado. No obstante, el Ayuntamiento recurrió en apelación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana que, estimando el recurso de apelación, en sentencia de 10 de marzo de 2017, procedió, a continuación, a la desestimación del recurso contencioso administrativo y, consecuencia, a confirmar la liquidación girada por el Ayuntamiento de Benidorm por el IIVTNU, derivada de la venta realizada por la entidad recurrente.

La deducción de la Administración fue que, a la vista de lo acontecido, y de la conclusión del proceso impugnatorio seguido por la recurrente, esta *"se aquietó en su día a la liquidación tributaria en cuestión ya que dejó transcurrir el plazo legalmente establecido para impugnar la misma ... deviniendo tal liquidación, por tanto, firme e inatacable"*. Por ello la resolución concluye señalando que el aquietamiento a la liquidación tributaria provocó su firmeza, *"por lo que, en el presente caso, no se cumple el presupuesto legal habilitante aquí examinado; y ello impone la desestimación de la reclamación formulada"*.

QUINTO.- No podemos asumir la conclusión alcanzada por el Acuerdo del Consejo de Ministros impugnado, de conformidad con la doctrina establecida por esta Sala y Sección sobre la interpretación del artículo 32.4 de la LSP sin necesidad de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad para ante el Tribunal Constitucional. Doctrina fijada, inicialmente, en la STS 1186/2020, de 21 de septiembre (ECLI:ES:TS:2020:2917, RC 2820/2019), y, luego, en las que la han seguido: SSTS 1706/2020, de 10 de diciembre (ECLI:ES:TS:2020:4115, RC 8022/2019), así como 264 y 265/2021, de 25 de enero (ECLI:ES:TS:2021: 817 y 818, RRCCAA 53 y 54/2020), entre otras.

La doctrina establecida se expresaba en los siguientes términos:

"De acuerdo con lo expuesto y respondiendo a la cuestión planteada en el auto de admisión de este recurso, ha de entenderse que los mecanismos que permiten dar por cumplido el requisito estipulado en el artículo 32.4 de la Ley 40/15, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público , a efectos de instar válidamente la acción de responsabilidad patrimonial prevista en dicho precepto comprenden todas aquellas formas de impugnación que, de una parte, pongan de manifiesto la disconformidad del interesado con el acto administrativo cuestionando la constitucionalidad de la norma aplicada 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. Y que 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 ".

A tal conclusión llegábamos tras realizar los siguientes razonamientos:

"La resolución de la cuestión planteada en el auto de admisión de 18 de noviembre de 2019 remite a la interpretación del art. 32.4 de la Ley 40/2015 de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público , según el cual: "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."

En concreto se cuestiona la interpretación que debe darse a la exigencia de 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".

(...) La jurisprudencia viene señalando, en relación con la imputación derivada de actos legislativos no expropiatorios, que resulta exigible responsabilidad y, por lo tanto, no existe deber de soportar el perjuicio, entre otras, con las siguientes expresiones: cuando el daño revista caracteres suficientemente singularizados e imprevisibles; cuando exista un sacrificio particular de derecho o al menos de intereses patrimoniales legítimos, en contra del principio de buena fe que debe regir las relaciones de la administración con los particulares, de la seguridad jurídica y del equilibrio de prestaciones que debe presidir las relaciones económicas; cuando existe un sacrificio patrimonial singular de derechos o intereses económicos legítimos que pueden considerarse afectados de manera especial por las actuaciones administrativas anteriores o concomitantes con la legislación aplicable; o cuando se produce la privación singular de un derecho o interés económico consolidado o incorporado al patrimonio, unido al principio de confianza legítima que lleva al interesado, con fundamento en las previsiones legales, a llevar a cabo determinadas actuaciones que se ven frustradas por la innovación normativa.

En el mismo sentido, cuando la imputación de la responsabilidad deriva de la declaración de inconstitucionalidad de una norma con rango de ley, la jurisprudencia, ya desde la sentencia de 29 de febrero de 2000 (rec. 49/1998) -dictada en un recurso interpuesto contra la desestimación por el Consejo de Ministros de la reclamación de daños y perjuicios como consecuencia de la aplicación del art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria por el que se creaba un gravamen complementario sobre la tasa fiscal que gravaba los juegos de suerte, envite o azar- señala que "por definición, la ley declarada inconstitucional encierra en sí misma, como consecuencia de la vinculación más fuerte de la Constitución, el mandato de reparar los daños y perjuicios concretos y singulares que su aplicación pueda haber originado, el cual no podía ser establecido "a priori" en su texto".

Añade dicha sentencia, como fundamento de dicho criterio, "que la acción de responsabilidad ejercitada es ajena al ámbito de la cosa juzgada derivada de la sentencia. El resarcimiento del perjuicio causado por el poder legislativo no implica dejar sin efecto la confirmación de la autoliquidación practicada, que sigue manteniendo todos sus efectos, sino el reconocimiento de que ha existido un perjuicio individualizado, concreto y claramente identificable, producido por el abono de unas cantidades que resultaron ser indebidas por estar fundado aquél en la directa aplicación por los órganos administrativos encargados de la gestión tributaria de una disposición legal de carácter inconstitucional no consentida por la interesada. Sobre este elemento de antijuridicidad en que consiste el título de imputación de la responsabilidad patrimonial no puede existir la menor duda, dado que el Tribunal Constitucional declaró la nulidad del precepto en que dicha liquidación tributaria se apoyó."

Por otra parte y en relación con la exigencia de impugnación por los interesados del acto administrativo de aplicación de la norma inconstitucional, resulta significativa la sentencia de 13 de junio de 2000 (rec. 567/1998), que ante un recurso planteado en semejantes términos, añade a lo ya establecido en la anterior que: "Podría sostenerse que las partes recurrentes están obligadas a soportar el perjuicio padecido por no haber en su momento recurrido las autoliquidaciones en vía administrativa. De prosperar esta tesis, el daño causado no sería antijurídico, pues, como expresa hoy el artículo 141.1 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común sólo serán indemnizables las lesiones producidas al particular provenientes de daños que éste no tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley.

Esta Sala, sin embargo, estima que no puede considerarse una carga exigible al particular con el fin de eximirse de soportar los efectos de la inconstitucionalidad de una ley la de recurrir un acto adecuado a la misma fundado en que ésta es inconstitucional. La Ley, en efecto, goza de una presunción de constitucionalidad y, por consiguiente, dota de presunción de legitimidad a la actuación administrativa realizada a su amparo. Por otra parte, los particulares no son titulares de la acción de inconstitucionalidad de la ley, sino que únicamente pueden solicitar del Tribunal que plantee la cuestión de inconstitucionalidad con ocasión, entre otros supuestos, de la impugnación de una actuación administrativa. Es sólo el tribunal el que tiene facultades para plantear "de oficio o a instancia de parte" al Tribunal Constitucional las dudas sobre la constitucionalidad de la ley relevante para el fallo (artículo 35 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional).

La interpretación contraria supondría imponer a los particulares que pueden verse afectados por una ley que reputen inconstitucional la carga de impugnar, primero en vía administrativa (en la que no es posible plantear la cuestión de inconstitucionalidad) y luego ante la jurisdicción contencioso- administrativa, agotando todas las instancias y grados si fuera menester, todos los actos dictados en aplicación de dicha ley, para agotar las



posibilidades de que el tribunal plantease la cuestión de inconstitucionalidad. Basta este enunciado para advertir lo absurdo de las consecuencias que resultarían de dicha interpretación, cuyo mantenimiento equivale a sostener la necesidad jurídica de una situación de litigiosidad desproporcionada y por ello inaceptable."

Abunda en ello la sentencia de 17 de julio de 2000 (rec.736/1997) que, tras reiterar que: "no parece necesario abundar en razones explicativas de la antijuridicidad del daño causado por el desembolso de determinadas cantidades en concepto de gravamen complementario sobre la tasa de juego, pues tal abono se produjo exclusivamente en virtud de lo dispuesto por el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, declarado inconstitucional por Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, de manera que quienes lo efectuaron no tenían el deber de soportarlo", señala que "si no hubieran impugnado jurisdiccionalmente las liquidaciones de dicho gravamen complementario, los interesados tienen a su alcance la vía de pedir, en cualquier momento, la revisión de tal acto nulo de pleno derecho, como prevé el mencionado artículo 102 de la Ley de Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, y, simultánea o sucesivamente, de no tener éxito dicha revisión, están legitimados para exigir responsabilidad patrimonial derivada de actos del legislador, pero también pueden utilizar directamente esta acción, ya que no cabe imponer a quien ha sufrido un daño antijurídico la vía previa de la revisión de disposiciones y actos nulos de pleno derecho, a fin de dejarlos sin efecto, y sólo subsidiariamente permitirle demandar la reparación o indemnización compensatoria por responsabilidad patrimonial, cuando son las propias Administraciones quienes deben proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno derecho de tales disposiciones o actos y el ciudadano descansa en la confianza legítima de que la actuación de los poderes públicos se ajusta a la Constitución y a las leyes.

Sin embargo, en los supuestos en que no exista el valladar de la cosa juzgada, cabe instar en cualquier momento la revisión del acto nulo de pleno derecho, en virtud de la declaración de inconstitucionalidad de la norma en que se basaba, por el procedimiento establecido en la referida Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, sin perjuicio de que, como en el proceso terminado con nuestra Sentencia de 13 de junio de 2000, el interesado promueva directamente la acción de responsabilidad patrimonial, derivada de actos del legislador, dentro del plazo legalmente establecido.

Ese criterio mayoritario es el que se ha mantenido en numerosas sentencias posteriores, que llegan hasta la actualidad (SS 3 y 15 de noviembre de 2006) relativas a reclamaciones derivadas de la inconstitucionalidad de dicho art. 38.2.2. de la Ley 5/90 declarada por la STC 173/1996."

En tal sentido la expresa la sentencia de 17-3-2001 (rec 520/1998) que refiere todas las anteriores de igual contenido de 29-2-2000 (rec49/98); 13-6-2000 (rec 567/98); 15-7-2000 (rec 736/97); 30- 9-2000 (rec 481/98); 20-1-2001 (rec.562/98); 17-2-2001 (rec.349/98) y 3-3-2001 (rec. 529/98).

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.

En este sentido, entre estas formas de impugnación, según la propia legislación tributaria, se encuentra la solicitud de revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho, como uno de los procedimientos especiales de revisión, que, junto el recurso de reposición y las reclamaciones económico-administrativas, integran los medios de revisión de los actos de aplicación de los tributos. Así se reconoce en las referidas sentencias, por responder a la aplicación de una norma que resulta inconstitucional, de acuerdo con la legislación general, señalando que cabe instar en cualquier momento la revisión del acto nulo de pleno derecho, en virtud de la declaración de inconstitucionalidad de la norma en que se basaba, por el procedimiento establecido en la referida Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, criterio que ha de mantenerse 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.

Por otra parte, que esto es así se reconoce en este caso en la sentencia de 28 de octubre de 2016, que resolvió el recurso de casación 2624/2005, al que se refieren las partes, cuando en relación con la impugnación de la Orden Foral 969/2012, de 14 de noviembre, de la Diputación Foral de Guipúzcoa que desestimó el recurso especial de revisión interpuesto contra liquidaciones por el IRPF, ejercicio 2007, señala que "sobre dicha resolución no cabe la menor duda que la competencia para su revisión jurisdiccional corresponde al orden contencioso-administrativo. Y solo si, como consecuencia de dicha impugnación directa contra una actuación administrativa, la norma decisiva para la adoptar la decisión procedente fuera la Norma Foral Fiscal, el Tribunal de instancia, como resulta de la mencionada STC 3/2016, de 18 de enero, debería considerar si tal norma adolece de un posible vicio de inconstitucionalidad, en cuyo caso vendría obligado a suscitar la correspondiente cuestión prejudicial ante el TC, y, por el contrario, si entendiera que no incurre en tal vicio habría de limitarse a aplicarla como ocurrió en el presente caso. Dicho en otros términos, ante una impugnación indirecta de una norma foral fiscal, no puede negarse la competencia de la jurisdicción contencioso-administrativa, aunque, en ningún caso, pueda anular aquella, porque, esto sí, es una competencia reservada al Tribunal Constitucional desde la entrada en vigor de la LO 1/2010."

SEXTO- A ello, debemos añadir, en un supuesto como el de autos, lo que también dijimos en las dos últimas STS citadas (264 y 265/2021, de 25 de enero Fundamentos Jurídicos Décimos Terceros), por guardar cierta relación con el supuesto de autos:

"La calificación realizada de los escritos de rectificación y devolución del recurrente --como si de recurso de reposición se tratara--, y que, a su vez, constituye el fundamento para la inadmisión de la solicitud de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador, no puede ser considerada correcta.

Al margen de la doble y diferente consideración y calificación de los escritos de 3 de octubre de 2018 --bien como solicitud de rectificación con devolución de ingresos indebidos, bien como recurso de reposición-- en dos resoluciones de la misma fecha, en función de que el objeto de la rectificación fueran, bien las cuotas, bien los recargos ingresados por el ISD, además, resulta que la propia fundamentación de los Acuerdos que califican el escrito como recurso de reposición --en cuanto el mismo se refería a los recargos-- no deja de ser contradictoria. La decisión de inadmisión se fundamenta, en el texto de los Acuerdos, en que --pese a calificarse como un recurso de reposición y como procedimiento de recurso de reposición-- el procedimiento que se resuelve se trata --según se expresa en el texto de los Acuerdos-- de un procedimiento de los regulados en los artículos 17 y siguientes del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, en los que se regula el Procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en los supuestos del artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Esta --la rectificación y la devolución-- fue, sin duda, la intención y la pretensión del recurrente. Pero a ello debemos añadir que no es sólo una referencia nominatim al procedimiento y a la devolución de ingresos indebidos, sino que, expresamente, se cita y reproduce el artículo 221.3 de la LGT, en el que se expresa:

"3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley".

Los procedimientos de revisión establecidos en los citados apartados del artículo 216 de la LGT son (a) la revisión de actos nulos de pleno derecho, (c) la revocación y (d) la devolución de ingresos indebidos.



Por ello, la firmeza argumentada —en relación con las liquidaciones abonadas por los recargos— como único motivo para declarar la inadmisión por extemporaneidad de las solicitudes de devolución de los recargos, es obvio que no cuenta con apoyo jurídico en la normativa tributaria.

En relación con esta cuestión, debemos recordar que mediante ATS de 17 de octubre de 2019 fue admitido a trámite el RC 810/2019 (interpuesto por la Administración General del Estado y seguido contra SAN de 22 de noviembre de 2018, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional, dictada en el RCA 514/2016), que sería resuelto, en sentido desestimatorio, por la STS (Sección Segunda) 1016/2020, de 16 de julio (ECLI: ES:TS:2020:2724). La cuestión que allí se resolvía, por haberse considerado que contaba con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, consistía en "[d]eterminar si la doctrina del TJUE contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto Comisión/España (C-127/12) constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar, en interpretación del artículo 217.1 LGT, la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia".

Pues bien, como puede observarse, la cuestión suscitada en el ATS, que hemos reproducido, hace también referencia a la incidencia de la STJUE de 3 de septiembre de 2014 en el derecho interno español, si bien ahora, desde la perspectiva del derecho tributario; en concreto, se pretendía que se dilucidara si la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea —que ya conocemos suficientemente— podía constituir una causa de nulidad de las liquidaciones, por el ISD, giradas por la Administración tributaria española a un sujeto pasivo no residente en España, y que habían devenido firmes por no haber sido, en su día, impugnadas. Esto es, justamente, lo que en el supuesto de autos aconteció con las resoluciones dictadas por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en respuesta a la solicitud de devolución formulada por el recurrente del importe de las liquidaciones giradas y abonadas por el concepto de recargos de extemporaneidad; resoluciones denegatorias de la devolución con base en la firmeza de las liquidaciones en su día giradas y abonadas.

Lo que resulta significativo de esta STS (Sección Segunda) 1016/2020, de 16 de julio, es que —en concreto— toma en consideración nuestra STS 242/2018, de 19 de febrero y, partiendo de ella, establece el siguiente criterio interpretativo en relación con la cuestión que allí se suscitaba:

"Conclusión de todo lo expuesto es que, al margen de toda otra consideración, restringido el caso a lo que se nos pregunta en el auto, podemos afirmar que:

1.- Si bien la doctrina del TJUE contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, asunto Comisión/España (C-127/12) no constituye, por sí misma, motivo suficiente para declarar la nulidad de cualesquiera actos, sí obliga, incluso en presencia de actos firmes, a considerar la petición sin que haya de invocarse para ello una causa de nulidad de pleno derecho, única posibilidad de satisfacer el principio de efectividad.

2. - En cuanto a la interpretación del artículo 217.1 LGT, la nulidad de pleno derecho de una liquidación girada a un sujeto pasivo no residente en España, por el Impuesto sobre sucesiones, en aplicación de una ley declarada no conforme al Derecho de la Unión Europea, que es firme por haber sido consentida por éste antes de haberse dictado aquella sentencia, en este caso la liquidación adolece de nulidad de pleno derecho, en virtud de la causa prevista en la letra a) del mencionado precepto, referida a los actos "a) Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional", pues no otro efecto cabe aplicar a un acto administrativo basado en una ley que, al margen de su evidente contravención del Derecho de la Unión Europea, consagra una situación de diferencia de trato discriminatoria entre los residentes y los no residentes (con quebrantamiento del artículo 14 de la CE) en cuanto al régimen de beneficios fiscales previstos para los primeros por razón de residencia, ya que la sentencia del TJUE declara que "(el Reino de España) ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España... y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste".

Por ello la Administración no podía alegar la firmeza de las liquidaciones giradas y abonadas por el recurrente, en su condición de recargos, como único motivo para no proceder a su devolución".

En consecuencia, por las razones que acabamos de exponer, pero, sobre todo, por la doctrina de la Sala recogida en el Fundamento Jurídico anterior, no podemos confirmar la interpretación que se realiza en el Fundamento Jurídico Tercero del Acuerdo impugnado.

SÉPTIMO- Como segunda fundamentación del Acuerdo impugnado — aunque el mismo se esgrime "a título meramente dialéctico"— se expone que la entidad compradora de la finca vendida ("Solvia Developemnet, S. A.") asumió el pago de la deuda correspondiente al IIVTNU, que, correspondía abonar a la recurrente vendedora, de



conformidad con lo dispuesto en el artículo 106.1.b) del TRHL. A pesar de ello, quien formula la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador es la entidad vendedora —legalmente responsable, pero que había transmitido la deuda tributaria—; reclamación que, según señala el Acuerdo, formula *"exclusivamente en su propio nombre y derecho, es decir, no actúa también por cuanta de Solvia Developemnet, S. A. y ni siquiera consta acreditado que cuente con el consentimiento de esta"*.

De ello, el Acuerdo impugnado también deduce que lo procedente era la desestimación de la reclamación, pues, *"el principio de prohibición del enriquecimiento injusto se opone a que una reclamación formulada en estos términos pueda prosperar"*.

Olvidan las partes la indisponibilidad de crédito tributario, de conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como la inderogabilidad de la obligación tributaria, cuyo elemento principal es el pago de la deuda. De conformidad con estos principios, la Administración no puede renunciar al crédito tributario, ni transmitirlo a un tercero, aun con causa onerosa, ni tampoco puede aceptar un cambio o novación en el lado pasivo de la relación jurídico-tributaria, pues, la expresada, se trata de una característica que diferencia nitidamente el régimen de la obligación tributaria respecto del regulado en el Código Civil. En éste, de conformidad con el principio de autonomía de la voluntad, las situaciones jurídicas subjetivas, tanto de crédito como de deuda, son, en principio, disponibles. Esto es, como regla general, el acreedor del Derecho Privado puede disponer libremente de su crédito, a título oneroso o gratuito, y puede consentir la novación en el lado pasivo de la obligación. Sin embargo, de ninguna de estas facultades dispone la Administración tributaria, pues la Ley demanda a la Administración, no simplemente que cobre el tributo, sino que lo haga precisamente de aquel que aparece fijado en la propia Ley. Por ello los pactos que los particulares lleven a cabo —como en el caso de autos— al respecto tienen un alcance meramente privado, sin repercusión alguna en la relación jurídica tributaria. Así se establece de forma expresa en el artículo 18 de la LGT, conforme al cual *"[el crédito tributario es indisponible salvo que la Ley establezca otra cosa"*.

Es decir, que ello implica la imposibilidad de aceptar modificaciones o novaciones en la situación de los sujetos y demás elementos de la deuda. Por ello, los pactos no son oponibles frente a la Administración, aunque sí pueden existir y producir efectos entre los particulares, aplicándose entonces las normas del derecho común. Por ello, si —como en el supuesto de autos acontece— en la transmisión de un inmueble, la entidad vendedora pacta con la compradora que ésta asuma el pago del IIVTNU (que —artículo 106.1.b) del TRHL— corresponde a la vendedora), y, con posterioridad, la compradora no paga ese tributo, la Administración tributaria se dirigirá contra la vendedora, pues es esta quien, según ley, debe pagar el impuesto, sin perjuicio de la posterior acción de regreso contra la compradora por el incumplimiento del contrato pero en el ámbito civil.

De conformidad con lo anterior la reclamación formulada por el legal obligado tributario no debió ser utilizada por el Consejo de Ministros, pues la expresada obligación legal —indisponible— le facultaba para el ejercicio de la misma, sin perjuicio, todo ello, de las relaciones entre vendedora y compradora, que resultan intrascendentes a los efectos de las obligaciones tributarias.

OCTAVO- Pese a que las dos argumentaciones contenida en el Acuerdo del Consejo de Ministros impugnado han sido rechazadas, los términos en los que ha discurrido el recurso nos permite —con respeto del principio de contradicción y sin afectar al artículo 24 de la Constitución Española— analizar la pretensión articulada por la entidad recurrente, obligada al pago de la deuda tributaria, como consecuencia de la venta de un inmueble mediante escritura pública suscrita en fecha de 19 de diciembre de 2014, que había sido adquirido en anterior escritura de 19 de diciembre de 2005.

La viabilidad de la misma dependerá de la realización del hecho imponible, esto es, de que, en el momento de la venta se haya producido y acreditado un incremento del valor del inmueble, pues, en caso contrario —esto es, en caso de decremento— el hecho imponible no se habría producido y no resultaba procedente liquidación de deuda tributaria alguna por el IIVTNU.

Para acercarnos a la cuestión que se suscita debemos reiterar la doctrina que ya establecimos en las SSTs, de esta Sección, 1303/2019, de 3 de octubre (RC 262/2018, ECLI:ES:TS:2019:3120) y 1347/2019, de 10 de octubre (RC 255/2018, ECLI:ES:TS:2019:3202); doctrina en la que, obviamente partimos de los anteriores pronunciamientos realizados por la Sección Segunda, de esta misma Sala, en la STS 1163/2018, de 9 de julio (ECLI:ES:TS:2018:2499, RC 6226/2017), y en las que le siguieron.

Se tratan, en todas ellas, de supuestos, como el de autos, en los que, se resolvía en relación con la existencia y acreditación de un daño indemnizable, y en los que el centro del debate se situaba a partir de la circunstancia de que la reclamación de responsabilidad patrimonial —del Estado Legislador— era formulada por los recurrentes, a partir de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, de 11 de mayo, ya citada.

Nuestros pronunciamientos fueron los siguientes:



"La sentencia 1.163/2018, de 9 de julio, de este Tribunal interpreta el alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, 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 que "el artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, 'no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene', o, dicho de otro modo, porque 'impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7, y 37/2017, FJ 5)".

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

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

Finalmente, se considera que, en la medida en que la existencia de una plusvalía real y efectiva resulta perfectamente constatable sobre la base del empleo de los medios de comprobación que establece la Ley General Tributaria en los artículos 105 y siguientes, medios que permiten rechazar que la norma autorice a la Administración para decidir con entera libertad el valor real del terreno onerosamente transmitido, no existe -en los casos en los que se liquida el IIVTNU- vulneración de la reserva de ley tributaria recogida en los artículos 31.3 y 133.1 CE, ni quiebra alguna del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE).

Dice así nuestra sentencia de 9 de julio último:

"CUARTO. El alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017: no se declara la inconstitucionalidad total o absoluta de todos los preceptos mencionados en el fallo [artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL].

En el fallo de la STC 59/2017 se declara -y citamos textualmente- "que los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor", no, por tanto -podría concluirse tras una primera lectura del fallo-, en aquellos casos en los que se gravan plusvalías realmente existentes, supuestos estos últimos para los que -cabe entender- han quedado en vigor y, por ende, resultan plenamente aplicables los mencionados preceptos.

Como decimos, esta es la interpretación que a priori podría inferirse del fallo. Sin embargo, de un análisis sosegado del texto de la STC 59/2017 en el que se tomen en consideración, no solo la literalidad de su fallo o incluso de algún fundamento jurídico aislado [señaladamente, del FJ 5 c), que vienen citando los Tribunales Superiores de Justicia que defienden la imposibilidad de liquidar en la actualidad el IIVTNU], sino también, y fundamentalmente, la verdadera ratio decidendi o, lo que es igual, las razones de fondo que llevaron al Pleno del Tribunal a efectuar la declaración de inconstitucionalidad que interpretamos, pueden inferirse dos conclusiones: de una parte, que en la STC 59/2017 se declara la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL; y, de otra parte, que el alcance de la declaración de inconstitucionalidad que se efectúa en relación con el artículo 110.4 del TRLHL es total (o, más exactamente, que se expulsa completa y definitivamente del ordenamiento jurídico la imposibilidad que hasta ese momento tenían los sujetos pasivos de acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en los artículos 107.1 y



107.2 a) del TRLHL y, en consecuencia, de demostrar la improcedencia de liquidar y venir obligado al pago del IIVTNU en ciertos casos).

1. La declaración de inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL. Como es sabido -y a este respecto existe unanimidad en las exégesis que se han venido efectuando de la STC 59/2017-, los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLHL se declaran contrarios al texto constitucional (no entramos todavía en el alcance de esta declaración) porque, (1) estableciendo los artículos 107.1 y 107.2.a) del TRLHL un regla objetiva para el cálculo de la base imponible del impuesto en los casos de transmisión onerosa de terrenos cuya aplicación conlleva, en todo caso, la existencia de una plusvalía objeto de tributación, y (2) impidiendo el artículo 110.4 del TRLHL que el sujeto pasivo del impuesto pueda probar la inexistencia de incremento de valor real del terreno transmitido, en ocasiones (que en los últimos tiempos han resultado cada vez más frecuentes como consecuencia de la crisis económica), se someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica o, lo que es igual, manifestaciones de capacidad económica inexistentes, virtuales o ficticias, en flagrante contradicción con el contenido que al principio de capacidad económica establecido en el artículo 31.1 CE le ha venido atribuyendo el máximo intérprete de nuestra Constitución en reiterada jurisprudencia.

Así se encarga de puntualizarlo expresamente el Pleno del Tribunal Constitucional en el FJ 3, in fine, de la STC 59/2017: "el tratamiento que los preceptos cuestionados de la Ley reguladora de haciendas locales -explican- otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE. En consecuencia, los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, aunque solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor (SSTC 26/2017, FJ 3; y 37/2017, FJ 3)".

Pues bien, siendo como es la vulneración del principio de capacidad económica la ratio decidendi de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017, carece de sentido -y, por ende, consideramos que el Pleno del Tribunal Constitucional no pudo pretender este efecto- que la nulidad de los preceptos cuya contradicción con la Constitución se denuncia se extienda también a supuestos en los que existe un incremento de valor del terreno y, en consecuencia, un manifestación de riqueza real o potencial cuyo gravamen resulta plenamente compatible con artículo 31.1 CE. Y es que -y a mayor abundamiento-, en estos casos, no solo se grava la que a priori o en abstracto es una manifestación de riqueza real o potencial compatible con los dictados del artículo 31.1 CE, sino también la que en su configuración legal concreta resulta plenamente compatible con las exigencias que derivan del principio de capacidad económica. Así se encargó de puntualizarlo el máximo intérprete de la Constitución en el FJ 3 de STC 26/2017, de 16 de febrero, y de reiterarlo en la posterior STC 59/2017: "es plenamente válida -explicó- la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto" (FJ 3) por el contribuyente.

Y, en fin, por si pudiera existir alguna duda de que la que acabamos de exponer en apretada síntesis es la exégesis correcta -aunque, lo adelantamos ya, necesitada de ulteriores precisiones- del pronunciamiento que venimos comentando, el Pleno del Tribunal se encarga de precisar en el FJ 5, que destina a efectuar "una serie de precisiones últimas" sobre el alcance del fallo al que conduce la Sentencia, lo siguiente: (1) que el IIVTNU "no es, con carácter general, contrario al Texto Constitucional, en su configuración actual"; (2) que "No es únicamente en aquellos supuestos en los que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, esto es, aquellas que no presentan aumento de valor del terreno al momento de la transmisión"; y (3) que "deben declararse inconstitucionales y nulos, en consecuencia, los arts. 107.1 y 107.2 a) LHL, "únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica" (SSTC 26/2017, FJ 7; y 37/2017, FJ 5)" [letra a) del FJ 5 de la STC 59/2017].

2. La exégesis que consideramos certera del FJ 5: la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 del TRLHL contenida en la STC 59/2017 y la posibilidad que se abre para probar la inexistencia de plusvalía. Esto sentado, tenemos que refutar a continuación la interpretación excesivamente literal -y, lo que es más reprochable, asistemática - que algunos Tribunales Superiores de Justicia vienen efectuando de la letra c) del FJ 5 de la STC 59/2017, que les lleva a transformar el que es el entendimiento correcto del fallo de la Sentencia -la declaración de inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL- en una comprensión errónea del mismo: en particular, a defender la declaración de inconstitucionalidad radical y absoluta de los mencionados preceptos y, por derivación, a descartar a radice que, hasta tanto se produzca la reforma legal del IIVTNU, puedan girarse liquidaciones correspondientes al mismo.



Ciertamente, en el FJ 5.c) de la STC 59/2017 el Pleno del Tribunal afirma que, declarados contrarios al texto constitucional los preceptos denunciados del TRLHL, "la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de esta Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto". Ahora bien, de esta atribución al poder legislativo de la competencia exclusiva para reformar el IIVTNU no puede inferirse que, hasta que el legislador no lleve a cabo semejante tarea, no puede probarse por el contribuyente -ni, en consecuencia, valorarse por el aplicador del Derecho- la inexistencia de plusvalía real susceptible de ser sometida a imposición, y ello por cuanto que esta prueba o, en su caso, la determinación del eventual incremento/decremento del valor del terreno que pudiera producirse, carecerían de la debida cobertura legal, en contra de las exigencias que dimanarían de los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y de reserva de ley que en materia tributaria establecen los artículos 31.3 y 133.1 CE . Y no podemos compartir estas conclusiones, al menos, por tres razones:

2.1. En primer lugar, porque quienes efectúan semejante interpretación obvian la puntualización que efectúa el Tribunal Constitucional a renglón seguido del propio FJ 5 c) de la STC 59/2017 , que acabamos de transcribir parcialmente (y cuya primera parte es la que insistentemente se cita). Corresponde efectivamente al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de la Sentencia, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que -añade el Tribunal y la aclaración no debe pasarse por alto- " permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (SSTC 26/2017, FJ 7 ; y 37/2017 , FJ 5)" [FJ 5 c)]. La intervención legislativa se reclama, pues, expresamente, (a) para que en lo sucesivo dejen de gravarse situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana contrarias al principio de capacidad económica y, (b) obviamente, para cubrir la laguna legal que deja la declaración de inconstitucionalidad contenida en la Sentencia, no porque no exista -a continuación nos pronunciaremos expresamente sobre este extremo- base legal en el ordenamiento tributario que discipline la prueba por el contribuyente y la valoración por el aplicador del Derecho de la inexistencia de un incremento de valor del terreno o de una regla positiva de cálculo para cuantificarla (por mucho que su acierto haya sido cuestionado, pero que, insistimos, el máximo intérprete de la Constitución ha declarado compatible con el artículo 31.1 CE).

De hecho, tal como se desprende del apartado I de la Exposición de Motivos de la Proposición de ley núm. 122/000196, presentada por el Grupo Parlamentario Popular en el Congreso, por la que se modifica el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOCG núm. 225- 1, de 9 de marzo de 2018), así como de la redacción del apartado 5 que añade al artículo 104 TRLHL el Artículo único. Primero. Uno. de la citada Proposición, esta lectura es la que parece haber hecho también el poder legislativo de la tarea que expresamente se le encomienda en el FJ 5 c) de la STC 59/2017 y del alcance del fallo que en ella se contiene.

2.2. En segundo lugar, porque la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia a la que nos venimos refiriendo desconoce -o, al menos, lo pasa por alto- el corolario que se desprende de la declaración de inconstitucionalidad total del artículo 110.4 TRLHL. A este respecto, señala, inequívocamente, el FJ 5 b) de la STC 59/2017 que, teniendo en cuenta la íntima relación existente entre el artículo 110.4 TRLHL y las reglas de valoración previstas en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, "cuya existencia no se explica de forma autónoma sino solo por su vinculación con aquel, el cual "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene" [SSTC 26/2017, FJ 6 , y 37/2017 , FJ 4 e)]", "debe declararse inconstitucional y nulo el artículo 110.4 LHL, al impedir a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpresiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7 , y 37/2017 , FJ 5)".

Pues bien, anulada y expulsada definitivamente del ordenamiento jurídico la prohibición que hasta la fecha de dictarse la Sentencia tenían los sujetos pasivos del impuesto de probar la inexistencia de incrementos de valor en la transmisión onerosa de terrenos de naturaleza urbana, prohibición de la que indirectamente derivaba la quiebra del principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE , queda expedita la vía para llevar a cabo esta prueba.

Cuestión distinta es a quién corresponda la carga de la misma, qué medios probatorios sean idóneos para llevarla a efecto o, en fin, si estos aspectos cuentan en la actualidad con la debida cobertura legal, extremo este último -lo adelantamos ya- al que responderemos afirmativamente en el Fundamento de Derecho siguiente.

2.3- Y, en tercer lugar -pero no por ello menos importante-, no compartimos la doctrina sentada, por primera vez, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 y reiterada, posteriormente, por el mismo órgano jurisdiccional y por otros Tribunales Superiores de Justicia, porque priva absolutamente de sentido al fallo de la STC 59/2017 , que venimos comentando. En efecto, atribuyendo en exclusiva y en todo caso al legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento de valor del terreno susceptible de ser sometido a tributación y negando al aplicador del Derecho la posibilidad de valorar la prueba aportada por el contribuyente (de existencia de una minusvalía o decremento de valor del terreno enajenado), se desnaturaliza



completamente el fallo de la Sentencia, pues únicamente si se permite al contribuyente probar la inexistencia de plusvalía y al aplicador del Derecho valorar la prueba aportada por el contribuyente el fallo de la STC 59/2017 puede cumplirse en sus términos estrictos; en particular, resulta posible inaplicar el IIVTNU únicamente en la medida en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

A este respecto, acertadamente, se afirma en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 31 de enero de 2018, recaída en rollo de apelación núm. 159/2017, lo siguiente:

"Por lo demás, a juicio de la Sala, el alcance de la reiterada sentencia no es otro que el que resulta del claro tenor que expresa el fallo como resultado del fundamento jurídico último que el Tribunal dedica a precisar tal extremo, lo que evidencia que no ha tenido voluntad de realizar un pronunciamiento de inconstitucionalidad de carácter absoluto, radical o incondicionado. En este mismo sentido se razona en las sentencias de los Juzgados n. 1 y 4 antes citadas indicando que de admitirse la anulación de cualquiera liquidación recurrida que se hubiera emitido en aplicación de los preceptos declarados inconstitucionales en los términos de las sentencias reseñadas, se estaría igualando las consecuencias de estas sentencias con los efectos de una sentencia con declaración de inconstitucionalidad genérica y sin matizaciones. Es decir, no se entiende para qué se habrían hecho las salvedades en el Fallo y fundamentos de las sentencias." (FJ 3º).

Esta doctrina general, interpretando la de la Sección Segunda, sería reiterada por nuestra STS 1620/2019, de 21 de noviembre (ECLI:ES:TS:2019:3808, RC 86/2019), entre otras muchas, y, más recientemente en la STS 155/2021, de 8 de febrero (ECLI:ES:TS:2021:485, RC 45/2020).

NOVENO.- Partiendo de la anterior doctrina de esta Sala ---Secciones Segunda y Quinta---, debemos situarnos, en concreto, en el ámbito de la cuestión probatoria que se nos suscita, pues, si se recuerda, la falta o ausencia de acreditación de la minusvalía, o decremento, del valor de la fina vendida por la recurrente, haría inviable su reclamación resarcitoria.

Sobre este concreto aspecto probatorio de la cuestión, hemos realizado, recientemente, diversos pronunciamientos, bien de carácter general (A), bien relacionados, específicamente, con la valoración de los datos, relativos al valor del inmueble transmitido, que figuran en las escrituras públicas (B) aportadas por los recurrentes.

A) Así, con carácter general, en el STS 1414/2020, de 28 de octubre (ECLI:ES:TS:2020:3466, RC 148/2019) --a la que luego seguiría la STS 5/2021, de 7 de enero (RC 164/2019)-- se puso de manifiesto por la Sala que la *"exigencia esencial para el reconocimiento de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en un caso como el de autos" ... "es la inexistencia de ese incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana lo que ha de acreditar, como exigencia esencial, quien, en un caso como el de autos, solicita la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador como consecuencia de la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2.a) y 110.4 de ese Texto Refundido"*, por cuanto, según expresa la sentencia, el *"IIVTNU grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos (art. 104.1 del TRLHL)"*.

La misma sentencia se remite ---en relación con la cuestión relativa a la prueba de la minusvalía o decremento del valor de los terrenos--- a la doctrina establecida por la Sección Segunda, de esta misma Sala, en la tan citada STS 1163/2018, de 9 de julio (ECLI:ES:TS:2018:2499, RC 6226/2017) y en las que le siguieron (que en la misma se citan) de la que destaca:

"En definitiva, de dicha jurisprudencia se deduce que el sujeto pasivo del IIVTNU puede acudir a cualquier medio de prueba de los que prevén los arts. 106 y 108 de la LGT para acreditar que el valor que tiene el terreno en la fecha en que lo transmite no es mayor que el que tenía en la fecha en que lo adquirió. Y se deduce, también, que las escrituras públicas de adquisición y transmisión y, por tanto, los valores que en ellas consten, no es un medio de prueba del que no quepa prescindir, sustituyéndolo por otro u otros.

En este sentido, no es ocioso transcribir algunos apartados de los arts. de la LGT que acaban de ser citados. Así, el 106.1 dispone: 'En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la Ley establezca otra cosa'. Y el 108.2 añade: 'Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano'. [...]"

En la misma línea, la STS 1412/2020 de 28 de octubre de 2020 (ECLI:ES:TS:2020:3479, RC 428/2019) insistió:



"A la vista del alcance de la inconstitucionalidad declarada en la STC 59/2017 , el presupuesto básico que determina la inaplicabilidad del IIVTNU y, por ello, la falta del deber de soportar el correspondiente gravamen y el derecho a la correspondiente indemnización viene constituido por la inexistencia de incremento del valor de los terrenos, que es lo que se cuestiona y discute por las partes en este recurso.

Corresponde al obligado tributario acreditar tal inexistencia de incremento de valor, para lo que dispone de los medios que se acaban de indicar en la referida sentencia, lo que habrá de valorarse para resolver la discrepancia planteada".

Por su parte, desde esta misma perspectiva general de la cuestión suscitada, la STS 1720/2020, de 14 de diciembre (ECLI: TS:2020:4082, RC 447/2019), analiza igualmente la mencionada STS 1163/2018, de 9 de julio, de la Sección Segunda de la Sala, señalando al respecto:

" En conclusión, solo resulta posible inaplicar el IIVTNU en la medida en que se someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.

Que a tal efecto, corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU probar la inexistencia de una plusvalía real conforme a las normas generales sobre la carga de la prueba previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT") [mandato que no conlleva una quiebra de los principios de reserva de ley tributaria o del principio de seguridad jurídica].

Que el obligado tributario puede demostrar que el terreno no ha experimentado un aumento de valor y, por ende, que no se ha producido el nacimiento de la obligación tributaria principal correspondiente al IIVTNU; que demostrada la inexistencia de plusvalía, no procederá la liquidación del impuesto (o, en su caso, corresponderá la anulación de la liquidación practicada o la rectificación de la autoliquidación y el reconocimiento del derecho a la devolución); y que, en caso contrario, habrá de girarse la correspondiente liquidación cuantificándose la base imponible del impuesto de conformidad con lo previsto en los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.

Que para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el IIVTNU podrá el sujeto pasivo (a) ofrecer cualquier principio de prueba, que al menos indiciariamente permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas [cuyo valor probatorio sería equivalente al que atribuimos a la autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los fundamentos de derecho 3.4 de nuestras sentencias de 23 de mayo de 2018 (RRCA núms. 1880/2017 y 4202/2017), de 5 de junio de 2018 (RRCA núms. 1881/2017 y 2867/ 2017) y de 13 de junio de 2018 (RCA núm. 2232/2017); (b) optar por una prueba pericial que confirme tales indicios; o, en fin, (c) emplear cualquier otro medio probatorio ex artículo 106.1 LGT que ponga de manifiesto el decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar liquidación por el IIVTNU. Precisamente -nos interesa subrayarlo-, fue la diferencia entre el precio de adquisición y el de transmisión de los terrenos transmitidos la prueba tenida en cuenta por el Tribunal Constitucional en la STC 59/2017 para asumir -sin oponer reparo alguno-, en los supuestos de hecho examinados por el órgano judicial que planteó la cuestión de inconstitucionalidad, existía una minusvalía".

B) Descendiendo al concreto terreno de las escrituras públicas, en la STS 1620/2019, de 21 de noviembre (RC 86/2019, ECLI:ES:TS:2019:3808) se había puesto de manifiesto:

"Para resolver esta discrepancia, debemos señalar cómo, tras la sentencia de 9-7-2018 del Tribunal Supremo , las escrituras de adquisición y transmisión del terreno constituyen un sólido principio de prueba de la inexistencia de incremento de valor del terreno. Este Tribunal Supremo, en sentencia de 18-7-2018 (recurso 4777/2017), les atribuye la misma presunción de certeza que a las autoliquidaciones presentadas por un contribuyente. Se presumen ciertas para los contribuyentes (artículo 108.4 de la LGT). Y la Administración puede darlas por buenas, o comprobarlas (artículo 101.1 LGT).

Por otra parte, frente a la exigencia, en todo caso, de una prueba pericial completa, como única forma de acreditar que el valor del terreno no se ha incrementado. Los costes que dicha prueba conlleva han disuadido a muchos contribuyentes de su derecho a recurrir, el Tribunal Supremo ha reaccionado y en sentencia de 5-3-2019 (Recurso 2672/2017) ha estimado un recurso de casación contra una resolución del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que había desestimado el recurso del contribuyente "con fundamento en que, para que el obligado tributario acredite la inexistencia de plusvalía no es suficiente, como ha sucedido en este caso, aportar como indicio las escrituras de compra y venta, sino que es preciso una tasación pericial contradictoria".

Es cierto, sin embargo, que los valores resultantes de las escrituras no son válidos en todos los casos, dado que, como hemos declarado en sentencia de 17-7-2018 (5664/2017) los valores contenidos en las escrituras constituyen un principio de prueba de la inexistencia de incremento de valor a menos que fueran simulados. Introduce por tanto el Supremo, la posibilidad de que los valores consignados en las escrituras de adquisición



y transmisión de un terreno no siempre sean un instrumento válido para acreditar la inexistencia de incremento de valor del terreno.

Hemos de tener en cuenta, igualmente, el contenido de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 107/2019, la cual, al resolver un recurso de amparo, estudia la alegación de un contribuyente que consideró vulnerado el artículo 24.1 de la Constitución, por no haberse valorado las pruebas conforme a las reglas de la sana crítica. Y ello porque aportó las escrituras de compra y venta del terreno, de las que se deducía una clara pérdida en la transmisión, y éstas no fueron tenidas en cuenta por el Juzgado a la hora de dictar sentencia.

El Tribunal Constitucional estima el recurso, declarando vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente, por no haberse valorado las pruebas (escrituras de adquisición y transmisión del terreno) conforme a las reglas de la sana crítica y declara la nulidad de la sentencia dictada, al tiempo que ordena la retroacción de actuaciones hasta el momento inmediatamente anterior al de dictarse la sentencia. Y ello para que el Juzgado de lo Contencioso dicte otra resolución en la que reconozca el contenido del derecho fundamental vulnerado. Es decir, para que valore, y tenga en cuenta, las escrituras de adquisición y transmisión del terreno, antes de dictar sentencia".

Esta doctrina sería reiterada por las SSTs 73 y 74/2020, de 27 de enero (ECLI:ES:TS:2020:240, RC 107/2019 y ECLI:ES:TS:2020:241, RC 116/2019), 1412/2020, de 28 de octubre (ECLI:ES:TS:2020:3479, RC 428/2019), y la ya citada 1720/2020, de 14 de diciembre (ECLI:ES:TS:2020:4082, RC 447/2019).

Por su parte, en la STS 54/2020, de 22 de enero (ECLI:ES:TS:2020:152, RC 177/2019), añadimos, en relación con la falta de aportación de las escrituras:

"Esa falta de aportación no conduce, por sí sola, o de modo obligado, a la desestimación del recurso, ni impide que la decisión de éste se sustente en la valoración de otros medios de prueba, como son, en este caso, los que la parte recurrente adjuntó con su reclamación y, luego, con su escrito de demanda.

La falta de aportación es, sin más, otro dato en la valoración de la prueba, que podrá ser relevante si condujera racionalmente a poner en duda lo que aparentemente resulta del conjunto de los otros medios aportados.

Eso, no lo contrario, es lo que se desprende de la jurisprudencia de la Sección Segunda de esta Sala Tercera que las mismas partes han tomado en consideración, pues en ella se mencionan los medios de prueba de que puede valerse el sujeto pasivo del IIVTNU de modo abierto, no cerrado, aptos unos u otros, en principio, por sí solos o en conjunto, y, en fin, sin preferencia alguna, o necesaria, entre ellos. Y en ella no se atribuye a la aportación de las escrituras públicas de adquisición y/o transmisión un carácter imprescindible, obligado, de la que dependa necesariamente, o en todo caso, la posibilidad de tener por acreditada la inexistencia de incremento en el valor de los terrenos adquiridos y luego transmitidos".

DÉCIMO.- Pues bien, en el marco de lo que acabamos de sintetizar, en el supuesto de autos, se trata, en la valoración probatoria que debemos efectuar, debiendo decidir entre:

1. Dar prioridad a la depreciación defendida por la recurrente —que se deduce del examen comparativo entre el valor escriturado de adquisición del inmueble (2005, 7.446.880 euros), y el de venta —con subrogación y cancelación de crédito hipotecario— (2014, 1.639.050 euros); o bien,
2. Dar prioridad al incremento producido en el valor catastral asignado a la finca vendida (3.683.240,46 euros, en 2014).

A tal efecto, debemos destacar:

a) Resulta acreditado que finca en cuestión fue adquirida, por la recurrente, de la entidad mercantil Iniciativas Urbanísticas de Levante, S. L., en fecha de 29 de diciembre de 2005, tendiendo ambas entidades el mismo administrador solidario. La finca, clasificada como rústica, se encontraba inscrita en el Registro de la Propiedad nº 2 de Benidorm (Libro 85, Tomo 498, Folio 161, Finca 9689, Inscripción 2ª). El precio que consta en la escritura es el indicado de 7.446.880 euros, del que sólo se dice abonado, con anterioridad a la fecha de la escritura, la cantidad de 1.000.000, quedando el resto aplazado sin pacto de intereses.

b) Por otra parte, también resulta acreditado que la venta de la finca se lleva a cabo en fecha de 19 de diciembre de 2014, junto (en la misma escritura) con otros 16 inmuebles situados en diversos municipios de la provincia de Alicante, que son adquiridos, por la entidad gestora inmobiliaria de la entidad bancaria (Banco de Sabadell), que era acreedora de diversos préstamos hipotecarios sobre las fincas que se transmitían; la entidad adquirente, en la misma escritura, se subroga en la posición de deudor hipotecario y se procede a la cancelación, entre otros, del préstamo hipotecario existente sobre la finca de autos, que había sido constituido mediante escritura de fecha 10 de marzo de 2006 (modificada por otra posterior de 26 de julio de 2012).



También se cancelan otros créditos hipotecarios que pesaban sobre varios de los otros inmuebles vendidos en la misma escritura.

c) El crédito hipotecario subsistente a la fecha de la venta, sobre la finca de autos era de 5.832.431 euros.

d) El precio total de la venta —de las 17 fincas— fue de 6.498.434 euros, que se distribuyen de la siguiente forma:

1. 5.832.431 euros por la venta de seis fincas, en la que la entidad adquirente se subroga en la condición de deudor hipotecario de la sociedad vendedora por el importe de la cantidad pendiente de amortizar; cantidad coincidente con el importe del préstamo pendiente. De este total de seis fincas, y de dicho importe global (5.832.431 euros), a la finca de autos se atribuye el importe de 1.639.050 euros.

2. 565.305,94 euros por diez fincas sobre las que pesaba una deuda hipotecaria equivalente a dicho importe, que también se cancela en el mismo acto. Y,

3. 101.216,06 para el pago de la deuda existente por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Pues bien, con tales datos no podemos acoger la pretensión de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador articulada por la entidad recurrente, pues ha de concluirse que el obligado tributario no ha aportado los elementos de prueba suficientes para entender acreditada la existencia de un decremento y minusvaloración patrimonial entre el momento de la adquisición de la finca y el de la transmisión del inmueble. Por ello, el hecho imponible correspondiente al IIVTNU, se habría producido y la vendedora tenía el deber de soportar la correspondiente liquidación y, por lo tanto, no puede ser indemnizado en la cantidad que solicita, a la que ascendió la debida liquidación.

La recurrente aportó a las actuaciones las correspondientes escrituras públicas de compra o adquisición del inmueble en 2005, y de venta o transmisión en el año 2014, de la que debemos destacar dos aspectos:

a) Que, como se ha puesto de manifiesto, la escritura no refleja una simple compraventa, pues a tal actuación jurídica, se añade en la misma escritura que se procede a la cancelación del crédito hipotecario que pesaba sobre la finca y del que era acreedor el Banco de Sabadell, subrogándose en el mismo la entidad compradora que era la gestora del patrimonio de la entidad bancaria citada. No deja de ser significativo que el precio que se fija, en su conjunto, para la venta de la finca de autos, y de otras seis, coincide con el importe del crédito hipotecario subsistente.

b) En relación con lo anterior, junto con la incidencia que en a compraventa tuvo la cancelación y subrogación de crédito hipotecario, se desconoce cual fue el criterio para adjudicar, a cada una de las siete fincas que garantizaban el préstamo hipotecario, el valor correspondiente a cada una (en concreto a la de autos, 1.639.050 euros).

DÉCIMO PRIMERO.- Pues bien, con tal argumentación podemos considerar desvirtuados los valores que constan en la escritura de transmisión del inmueble.

Resultaba, pues, posible exigir a la recurrente más pruebas dirigidas a acreditar los valores reales del mercado, cuando de las particulares características de la escritura de venta se ha puesto de manifiesto que el precio escriturado en la transmisión venía determinado por la previa existencia de un crédito hipotecario que pesaba sobre la finca vendida.

Como también hemos señalado, los valores resultantes de las escrituras no son válidos en todos los casos, dado que, como hemos declarado en la STS 1248/2018, de 17 de julio (RC 5664/2017) los valores contenidos en las escrituras constituyen un principio de prueba de la inexistencia de incremento de valor, a menos que fueran simulados. Introduce, por tanto, el Tribunal Supremo, desde el primer momento de interpretación de la STS 59/2017, la posibilidad de que los valores consignados en las escrituras de adquisición y transmisión de un terreno no siempre sean un instrumento válido para acreditar la inexistencia de incremento de valor del terreno, en cuanto no respondan a valores reales o de mercado. Sobre la incidencia en el valor del terreno de los supuestos de dación en pago, ya nos pronunciamos en la STS 1682/2019, de 5 de diciembre (ECLI:ES:TS:2019:3899, RC 59/2019), y en la que poníamos de manifiesto la incorrección del intento pericial de equiparación *"entre el precio de dación en pago y el precio de mercado en la fecha del devengo"*.

Pero, en supuestos como el de autos —esto es, en presencia de un contrato de compraventa con las características del de autos— la presunción probatoria que se deduce de las escrituras públicas, requería de una actividad probatoria de la recurrente, que no puede limitarse a esgrimir los valores escriturados. Dicho de otra forma, que la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017, propicia la posibilidad de acreditar, frente al sistema de valoración catastral, que no ha existido incremento patrimonial susceptible de imposición, pero, en supuestos como el de autos, la entidad recurrente venía obligada a contrastar que, los



valores de mercado expresados por el sujeto pasivo en la escritura de transmisión, era, realmente, los valores de mercado correspondientes a la concreta finca de autos, con independencia de la subrogación del crédito hipotecario que pesaba sobre la misma.

En atención a lo expuesto, ha de concluirse que no se ha acreditado que se haya producido el decremento patrimonial entre adquisición y transmisión del inmueble, y, en consecuencia, procede desestimar el recurso interpuesto.

DÉCIMO SEGUNDO.- La anterior decisión no resulta contradictoria con la adoptada por la Sala en la STS 54/2020, de 22 de enero (ECLI:ES:TS:2020:152, RC 177/2019), correspondiente también con liquidación girada por el Ayuntamiento de Benidorm, dada la diferente actividad probatoria llevada a cabo en uno y otro recurso.

Por otra parte, la conclusión a la que llegamos no se ve alterada por la posterior STC 126/2019, de 31 de octubre, en la que el Tribunal Constitucional puso de manifiesto que *"es necesario no descuidar que todo tributo que someta a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, o que agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, estaría incurriendo, además, "en un resultado obviamente confiscatorio" (STC 26/2017 , de 16 de febrero , FJ 2, y ATC 69/2018 , de 20 de junio , FJ 3).*

Por consiguiente, en aquellos supuestos en los que de la aplicación de la regla de cálculo prevista en el art. 107.4 TRLHL (porcentaje anual aplicable al valor catastral del terreno al momento del devengo) se derive un incremento de valor superior al efectivamente obtenido por el sujeto pasivo, la cuota tributaria resultante, en la parte que excede del beneficio realmente obtenido, se corresponde con el gravamen ilícito de una renta inexistente en contra del principio de capacidad económica y de la prohibición de confiscatoriedad que deben operar, en todo caso, respectivamente, como instrumento legitimador del gravamen y como límite del mismo (art. 31.1 CE)".

El Tribunal Constitucional aprovecha la sentencia para reclamar sobre esta materia la *"necesaria intervención del legislador"*, indicando al respecto que *"es importante señalar que una vez declarados inconstitucionales, primero los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 del TRLHL por la STC 59/2017 , de 11 de mayo , y ahora el art. 107.4 TRLHL por la presente sentencia, es tarea del legislador, en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, realizar la adaptación del régimen legal del impuesto a las exigencias constitucionales puestas de manifiesto en una y otra sentencia.*

No hay que olvidar que, de conformidad con el art. 31.1 CE, los ciudadanos no solo tienen el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sino también el derecho de hacerlo, no de cualquier manera, sino únicamente "con arreglo a la ley" y exclusivamente "de acuerdo con su capacidad económica". Por otra parte, el principio de autonomía financiera de los municipios (arts. 137 y 140 CE) exige que las haciendas locales dispongan de medios financieros suficientes para poder ejercer, sin condicionamientos indebidos, las funciones que legalmente les han sido encomendadas, fundamentalmente, mediante tributos propios (art. 142 CE), pero que por estar sometidos al principio de reserva de ley (arts. 31.3 y 133.1 y 2 CE), corresponde al legislador estatal integrar las exigencias derivadas de esa reserva de ley como medio de preservar tanto la unidad del ordenamiento como una básica igualdad de posición de los contribuyentes [STC 233/1999 , de 16 de diciembre , FJ 10 c)].

Solo al legislador le es dado, entonces, regular esa contribución y la forma de adecuarla a la capacidad económica de cada cual, dado que a fecha de hoy han transcurrido más de dos años desde la publicación de la STC 59/2017 , de 11 de mayo (en el "BOE" núm. 142, de 15 de junio), sin que haya acomodado el impuesto a las exigencias constitucionales. Es importante subrayar que el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) exige no solo la claridad y certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, sino también la legítima confianza y la previsibilidad en sus efectos, entendida como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano de cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del Derecho (STC 135/2018 , de 13 de diciembre , FJ 5)".

DÉCIMO TERCERO.- La desestimación del presente recurso contencioso administrativo, de conformidad con lo establecido en el artículo 139 de la LRJCA —en la redacción dada al mismo por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de agilización procesal—, nos obliga a la imposición de las mismas a la parte demandante, al no apreciarse serias dudas de hechos o de derecho que pudieran excluirlas.

No obstante, esta condena, de conformidad con lo establecido en el citado artículo 139, apartado 3, sólo alcanzará, por todos los conceptos acreditados por la parte demandada, a la cantidad máxima de 4.000 euros —más el correspondiente Impuesto sobre el Valor Añadido, de resultar procedente—, a la vista de la índole de asunto y las actuaciones procesales desarrolladas y concretadas en el escrito de contestación a la demanda.

VISTOS los preceptos y jurisprudencia citados, así como los de pertinente aplicación.

FALLO



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

1º. Desestimar el recurso contencioso administrativo 357/2019, interpuesto por la entidad URBEME TERRA, S. L. contra el Acuerdo del Consejo de Ministros, adoptado en su sesión de fecha 19 de julio de 2019, desestimatorio de su reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado-legislador, formulada como consecuencia de la STS 59/2017, de 11 de mayo, en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), por medio de la cual se declararon inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRHL).

2º. Imponer las costas del recurso en los términos expresados en el Fundamento Jurídico Décimo Tercero de la sentencia.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ