

“LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO EN LA STC 182/2021, DE 26 DE OCTUBRE. ESTUDIO JURISPRUDENCIAL”

FRANCISCO MEDINA SUÁREZ¹

Doctor en derecho

Profesor Asociado de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

Resumen

La STC 182/2021 estableció una modulación del alcance de sus efectos que privó a la mayor parte de los contribuyentes de formular las oportunas reclamaciones en vía administrativa y judicial, tras la declaración de inconstitucionalidad de aquella. Esta particularidad ha abierto el planteamiento de otras posibles vías para que los contribuyentes afectados por la imposibilidad de reclamar puedan solicitar la compensación de los perjuicios soportados por otros cauces. La institución de la responsabilidad patrimonial se presenta como una vía idónea. Si bien, debe realizarse un estudio de la jurisprudencia que ha ido recayendo sobre esta cuestión para determinar en qué medida se proyectará sobre la generalidad de los contribuyentes que han pagado el impuesto de plusvalía municipal o solo en casos determinados bajo ciertas condiciones. Además, la traba al ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva derivado de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021 obliga a plantearnos la posibilidad de que, además, nos encontremos ante un supuesto adicional de responsabilidad patrimonial por infracción del Derecho de la Unión Europea, en qué modalidad y en qué términos podría reclamarse.

Palabras clave: responsabilidad patrimonial, STC 182/2021, antijuridicidad, DUE, tutela judicial efectiva.

Abstract

STC 182/2021 did a modulation of the scope of its effects that deprived most taxpayers of making the appropriate claims through administrative and judicial channels, after the declaration of unconstitutionality of the former. This particularity has opened up the possibility of other avenues for taxpayers affected by the impossibility of making a claim to be able to make it through other channels. The institution of patrimonial liability is presented as an ideal avenue. However, a study of the jurisprudence that has been falling on this issue must be carried out to determine to what extent it will be projected on the generality of taxpayers who have paid the municipal capital gains tax or only in certain cases under certain conditions. Furthermore, the obstacle to the exercise of fundamental rights such as the right to effective judicial protection arising from the declaration of unconstitutionality of STC 182/2021 forces us to consider the possibility that, in addition, we may be faced with an additional case of patrimonial liability for infringement of European Union Law, in what form and under what terms it could be claimed.

¹ <https://orcid.org/0009-0007-7161-7840>

Keywords: *patrimonial liability, STC 182/2021, unlawfulness, DUE, effective judicial protection.*

SUMARIO

- I. Introducción.
 - II. La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en la Ley 40/2015.
 - 1. Régimen jurídico de la responsabilidad patrimonial
 - 2. La responsabilidad patrimonial derivada de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes
 - 3. Responsabilidad patrimonial derivada de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes en el ámbito tributario
 - III. La responsabilidad patrimonial del Estado legislador frente a las autoliquidaciones consolidadas en la STC 182/2021.
 - 1. El reconocimiento de la responsabilidad patrimonial como mecanismo de compensación al contribuyente en la STC 182/2021
 - 2. Casuística jurisprudencial del reconocimiento de la responsabilidad patrimonial
 - 2.1 Estimación de la responsabilidad patrimonial derivada de la declaración de inconstitucionalidad en la STC 182/2021
 - 2.2 Desestimación de la responsabilidad patrimonial derivada de la declaración de inconstitucionalidad en la STC 182/2021
 - IV. La responsabilidad patrimonial por posible infracción del DUE en la STC 182/2021. Especial referencia al derecho a la tutela judicial efectiva.
 - V. Conclusiones.
- Fuentes consultadas.

I. INTRODUCCIÓN

La declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021, de 26 de octubre, de los artículos 107.1, párrafo segundo, 107.2.a) y 107.4 TRLHL del Real Decreto Legislativo 2/2004², de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales impidió que la mayoría de los contribuyentes pudieran reclamar la devolución de los impuestos indebidos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana³, al vetar el ejercicio de los recursos administrativos que estaban en plazo para poder impugnar las declaraciones; la iniciación del procedimiento de revisión de actos nulos; y más importante aún, el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva acordando el Tribunal Constitucional⁴, de un día para otro, el cierre de los tribunales de justicia para sustanciar cualquier reclamación relacionada con tal declaración de inconstitucionalidad.

Esta situación abre una veda para buscar mecanismos alternativos, a través de los cuales los contribuyentes puedan intentar resarcirse de los perjuicios que les ha generado la exacción de un impuesto basado en unos métodos de cálculo declarados contrarios a la Constitución Española⁵.

En este orden, *a priori*, la responsabilidad patrimonial podría ser un instrumento idóneo. Si bien, previamente, se hace necesario estudiar esta institución jurídica y su tratamiento jurisprudencial en la senda de las declaraciones de inconstitucionalidad en general y, en nuestro caso, en particular, para determinar la viabilidad o no de la misma. Esto es así, dadas las severas restricciones impuestas en la STC 182/2021 para que el contribuyente pudiera solicitar la tutela de sus derechos e intereses legítimos derivados de dicha declaración de inconstitucionalidad.

Es por ello, por lo que se aborda el presente trabajo con la finalidad de poder arrojar algo de luz acerca de las posibilidades del contribuyente de acogerse a esta figura y, en su caso, en qué supuestos y bajo qué condiciones.

² BOE núm. 59, de 09 de marzo de 2004. En adelante, TRLHL.

³ En adelante, IIVTNU.

⁴ En adelante, TC.

⁵ En adelante, CE.

II. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR

El fundamento de la responsabilidad patrimonial viene en el artículo 106.2 CE⁶ que contempla el derecho de los particulares a ser indemnizados por las lesiones que sufran sus bienes o derechos como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos. Todo ello, en los términos que se regulan las leyes, exceptuando los casos de fuerza mayor.

Por ello, resulta menester una breve referencia a esta institución jurídica, a grandes rasgos (dentro de las limitaciones del presente trabajo), centrándonos en la regulación de la misma prevista en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público⁷; y ver su aplicación en las contingencias jurídico-tributarias y su posible viabilidad para reclamar los daños y perjuicios que pudieran derivarse de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021.

1. Régimen jurídico de la responsabilidad patrimonial

El artículo 32.1 de la Ley 40/2015 dispone que los particulares tendrán derecho a ser indemnizados de toda lesión en cualquiera de sus bienes y derechos como consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos, salvo en los supuestos en que hubiera fuerza mayor o se trate de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar con arreglo a lo dispuesto en la ley. El artículo 32.3 añade que los particulares tienen igualmente derecho a ser indemnizados como consecuencia de la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria que no tienen el deber jurídico de soportar, cuando se establezca en las propias leyes y en los términos que se especifiquen.

Asimismo, también se reconoce el derecho de los particulares a ser indemnizados por las lesiones en sus bienes y derechos, cuando se produzcan por

⁶ Si bien, ya se contemplaba en la época preconstitucional, en particular, en el Decreto de 26 de julio de 1957, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado, BOE, n.º 195 de 31 de Julio de 1957 (artículos 40 y 41).

⁷ BOE n.º 236, de 02 de octubre de 2015. Debe tenerse en cuenta otras normas complementarias sobre esta materia. Por ejemplo, concerniente a la corresponsabilidad de las administraciones públicas, Real Decreto 515/2013, de 5 de julio, por el que se regulan los criterios y el procedimiento para determinar y repercutir las responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, BOE, n.º 161, de 6 de julio de 2013. Y el artículo 8 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, BOE, n.º 103, de 30 de abril de 2012.

aplicación de una ley declarada inconstitucional siempre que concurran los requisitos exigidos en el apartado 4 de este artículo 32; y también cuando los daños deriven de la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea⁸ con los requisitos exigidos en el apartado 5⁹. En relación a la responsabilidad patrimonial por el funcionamiento de la administración de justicia, el artículo 32.7 hace remisión a la regulación contenida en la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial¹⁰.

Además, el precepto aclara que la anulación en vía administrativa o judicial de actos o disposiciones administrativas no presupone de forma automática el derecho a indemnización.

En este sentido, en consideración a todo lo expuesto y a las exigencias del artículo 32.2, el daño alegado debe cumplir los siguientes requisitos:

- Que se trate de un daño efectivo.
- Que sea evaluable económico.
- Que se pueda individualizar con relación a una persona o grupo de personas, físicas o jurídicas.
- Que sea imputable al funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos; a actos o disposiciones administrativas; y por actos legislativos declarados inconstitucionales o contrarios al DUE.
- Que exista relación de causalidad directa y real entre el daño ocasionado a la persona y el hecho imputable a la administración.
- Ausencia de fuerza mayor o que no exista el deber jurídico de soportarlo.

Todo lo cual, indica que el recurso a esta institución jurídica requiere el cumplimiento de una serie de requisitos. No pudiendo pues entenderse como un

⁸ En adelante, DUE.

⁹ Si bien, han sido corregidos por la Corte de Luxemburgo, que se señalará en la parte final del trabajo.

¹⁰ BOE, n.º 157, de 02 de julio de 1985. En adelante, LOPJ.

automatismo para cualquier lesión en los bienes o derechos de las personas afectadas¹¹.

2. La responsabilidad patrimonial derivada de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes

El artículo 32.4 de la Ley 40/2015 dispone que el ciudadano tendrá derecho a obtener la correspondiente indemnización como consecuencia de la aplicación de una norma declarada inconstitucional¹². Para ello, además de los requisitos exigidos en el precepto señalado en el apartado anterior (*daño efectivo; evaluable económicamente; individualizable con relación a una persona o grupo de personas (físicas o jurídicas); derivado de un acto legislativo declarado inconstitucional; relación de causalidad directa entre el daño y la norma declarada inconstitucional; ausencia de fuerza mayor o que no exista el deber jurídico de soportarlo*), se exige que el afectado haya obtenido una sentencia firme desestimatoria en un recurso interpuesto contra una actuación administrativa que le ocasionó el daño. Además, exige haber alegado la inconstitucionalidad del precepto que, posteriormente, fue declarado inconstitucional. El artículo 32.6 dispone que la sentencia que hubiera declarado la inconstitucionalidad de una norma con rango de ley producirá efectos desde la fecha de publicación en el BOE, salvo que se establezca otra cosa.

La competencia para fijar las indemnizaciones derivadas de la declaración de inconstitucionalidad o funcionamiento anormal de la administración por parte del Tribunal Constitucional corresponde al Consejo de Ministros, a instancia de parte. El procedimiento se tramitará por el Ministerio de Justicia, con audiencia al Consejo de Estado¹³.

Luego, como señala la STS, de 16 de mayo de 2023¹⁴, en su fundamento jurídico 5º, los presupuestos de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador

¹¹ Para un estudio general sobre esta institución, vid. Gabriel Doménech Pascual, G., Medina Alcoz, L. La responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas, en Manual de Derecho administrativo (Revista de Derecho Público: Teoría y Método), Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2024, 801-832.

¹² También en los casos de normas declaradas contrarias al DUE que trataremos, posteriormente.

¹³ Un estudio sobre el fundamento del instituto de la responsabilidad patrimonial, su evolución y desarrollo puede consultarse en Campos Martínez Y. A. La responsabilidad patrimonial del Estado legislador por la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias: el IIITNU como último desaguisado, en *Nueva Fiscalidad*, n.º 3, 2024, 212-229.

requeridos son: que el ciudadano haya sufrido una lesión que, en sentido técnico jurídico, no tenga el deber de soportar: que esta lesión derive de una actividad administrativa al aplicar una norma con rango de ley, en su caso, aplicación directa de la ley; que se haya declarado la inconstitucionalidad de la ley que se aplicó al perjudicado, previamente; que la actividad administrativa que produjo la lesión fuera impugnada en plazo, alegando la inconstitucionalidad de dicha ley, habiendo desembocado el litigio en sentencia desestimatoria¹⁵: que la reclamación de responsabilidad patrimonial se formule, antes del transcurso de 1 año, desde la publicación de la STC; y que los daños objeto de reclamación se hayan generado dentro de los 5 años anteriores a la fecha de publicación de la sentencia declaratoria de la inconstitucionalidad. Huelga comentar que, en estos casos, no cabe apreciar fuerza mayor o deber jurídico de soportar el daño¹⁶.

3. Responsabilidad patrimonial derivada de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes en el ámbito tributario

Las reclamaciones de responsabilidad patrimonial en el ámbito tributario no son escasas tanto si de trata de acciones por funcionamiento anormal¹⁷ de la administración tributaria como responsabilidad de actos legislativos. A partir de la STS, de 29 de febrero de 2000, se empezó a determinar la aplicación de esta institución jurídica en el ámbito tributario derivada de la declaración de inconstitucional del artículo 38.2.2 de la Ley 5/90, de 29 de junio, sobre el

¹⁴ STS, n.º 603/2023, de 16 de mayo de 2023. Sobre esta modalidad, vid. Gabriel Doménech Pascual, G., Medina Alcoz, L. La responsabilidad patrimonial...Cit., pp. 826-829. Enrique Rivero Ysern, E. Jaime Rodríguez-Arana Muñoz, J. La responsabilidad patrimonial del poder legislativo en España. fundamentos y principios, Tirant lo Blanch, 2023.

¹⁵ Campos Martínez Y. A. La responsabilidad patrimonial del Estado legislador por la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias: el IIVTNU...cit., pp. 232-233. La exigencia de este requisito ha sido objeto de críticas en tres cuestiones importantes. En primer lugar, no es necesario obligar al ciudadano a asumir la carga de impugnar para poder promover la acción. En segundo lugar, la exigencia del mismo resulta desproporcionada. Y la tercera, tal desproporcionalidad resulta contraria al derecho a la tutela judicial efectiva. Esta desproporcionalidad también es reconocida por el TS, en las STS, de 16 de mayo de 2023 y en la STS n.º 629/2023, 17 de mayo, FD 6º y 4º en tanto en cuanto las opciones del ciudadano de que se estimen sus pretensiones son complejas, al no haber, en ese momento previo a la declaración de inconstitucionalidad, soporte jurídico para estimar la acción, ni que se obtenga una declaración de inconstitucionalidad, la cual dependerá de que el tribunal, si lo estima oportuno, elevaría una cuestión de inconstitucionalidad ante el TC.

¹⁶ Salvo que las leyes o la STC declarativa de la inconstitucionalidad disponga otra cosa.

¹⁷ Entre otras, SSTS, n.º 242/2018, de 19 de febrero de 2018 ECLI:ES:TS:2018:550 y, n.º 488/2018, de 21 de marzo de 2018 (recurso 2893/2016, ECLI:ES:TS:2018:1099), que estimaron las pretensiones formuladas por las partes perjudicadas.

gravamen complementario a la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar, a través de numerosas sentencias del TS¹⁸.

En lo que concierne al presente objeto de estudio, cabe citar algunos casos de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, por ejemplo, la STS, de 29 de noviembre de 2021¹⁹. El supuesto de hecho comprendió el de un sujeto pasivo del IRPF que tributaba en la modalidad de signos, índices o módulos en el régimen de estimación objetiva y realizaba la actividad de transporte de mercancías por carretera.

El contribuyente presentó las oportunas autoliquidaciones del IRPF en los períodos 2007 y 2008, pero, en el año 2010, le notificaron liquidaciones por dichos períodos (8.914,12 € correspondientes al ejercicio 2007 y 24.054,15 €, correspondientes al 2008) en régimen de estimación directa, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En fecha 14 de octubre de 2011, el interesado instó a la Diputación Foral la revisión de oficio del acto que fue desestimado. Aquél interpuso recurso contencioso-administrativo que fue igualmente desestimado y, finalmente, recurso de casación con el mismo resultado.

Posteriormente, la STC 203/2016, de 1 de diciembre²⁰, estimó la cuestión prejudicial de validez de normas forales fiscales 1042-2015 declarando la inconstitucionalidad del artículo 30.2 de la referida Norma Foral 10/2006, de 20 de diciembre. Por ello, el contribuyente formuló reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por el daño económico soportado por la aplicación del artículo 30.2 de la referida Norma Foral 10/2006 declarado inconstitucional.

La contienda judicial sustanciada en el TS abordó dos aspectos concretos. El primero, si el contribuyente había cumplido con el requisito previsto en el artículo 32.4²¹ de haber obtenido una sentencia desestimatoria contra un acto

¹⁸ Campos Martínez Y. A. La responsabilidad patrimonial del Estado legislador por la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias: el IIIVTNU...cit., p. 220.

¹⁹ STS, n.º 1393/2021, de 29 de noviembre de 2021¹⁹, Ecli: ES:TS:2021:4437.

²⁰ BOE, n.º 7, de 9 de enero de 2017.

²¹ Debe advertirse que la reclamación de responsabilidad patrimonial reviste carácter subsidiario. Así, el artículo 32.4 Ley 40/2021 obliga al contribuyente a promover las vías de recurso específicas para reclamar la devolución de ingresos indebidos invocando la inconstitucionalidad de la aplicada. Y, si tras la declaración de inconstitucionalidad,

administrativo que causó el daño habiendo alegado que la norma aplicada era inconstitucional. A tal efecto, el tribunal *a quo* no había reconocido el cumplimiento de este requisito por parte del reclamante. Sin embargo, el TS, en diversas sentencias anteriores²² consideró cumplido dicho requisito, dado que, aunque no impugnó las liquidaciones tributarias del año 2010, sí lo considera cumplido el requisito mediante la solicitud de la revocación de oficio alegando la inconstitucionalidad de aquel precepto y consiguientes recursos hasta el TS que lo desestimó en la STS, de 8 de junio de 2017.

La segunda cuestión debatida era el plazo para solicitar la reclamación. El TS esgrimió que *"cuando el daño se imputa a un acto administrativo que se considera ilegal, la producción del daño viene referida al momento en que se consolida la situación perjudicial derivada del acto causante, que tiene lugar al agotarse las vías para corregir o evitar la efectividad del perjuicio utilizadas por el interesado que, en este caso, se corresponde con la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2017, que desestima el recurso de casación formulado frente a la resolución administrativa que rechazaba la revisión de oficio del acto administrativo perjudicial"*. Luego, la reclamación no era extemporánea dando lugar a la estimación del recurso de casación condenado al Gobierno Foral, en concepto de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, a abonar al reclamante el importe de 32.968,87 euros, más intereses legales, desde la fecha de la reclamación.

el contribuyente dispone de plazo para reclamar la devolución de ingresos indebidos, debe accionar los procedimientos tributarios, a tal efecto, alegando la declaración de inconstitucionalidad de los tributos abonados. Cuando ya no disponga de otros cauces procedimentales y haya cumplido, al menos con el requisito de dicho precepto, solo entonces, podrá reclamar por la vía de la responsabilidad patrimonial, en concepto de daño. Al respecto, cabe señalar la STS, n.º 603/2023, de 16 de mayo de 2023, ECLI:ES:TS:2023:2181. En esta sentencia se sustanció una reclamación de responsabilidad patrimonial derivada del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, por el que se introducen medidas tributarias dirigidas a la reducción del déficit público, en su artículo único dio una nueva redacción a la Disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). La STC 78/2020, de fecha 1 de julio de 2020, BOE, n.º 207, 31 de julio de 2020, declaró nula la modificación del régimen legal de los pagos fraccionados del Impuesto de Sociedades (IS), introducida por el artículo único del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, dado que esas modificaciones, al afectar a derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I CE, no podrían aprobadas por decretos-leyes. El alcance de la STC 78/2020 era el general del art. 40.1 LOTC, no el restrictivo de la STC 182/2021. Con lo cual, quedaba abierta la vía de impugnación de liquidaciones provisionales no firmes y la vía judicial; y, además, también la rectificación de autoliquidaciones.

²² Cita textualmente *"Sección en sentencias nº 1158/20, de 14 de septiembre, RCA 2486/19; nº 1186/20, de 21 de septiembre, RCA 2820/19; nº 1422/20, de 19 de octubre, RCA 5964/19; nº 1255/20, de 5 de octubre, RCA 3626/19; nº 1264/20, de 7 de octubre, RCA 4216/19; nº 876/20, de 25 de junio, RCA 3144/19; STS nº 1384/20, de 22 de octubre, RCA 6717/19; o nº 1706/20, de 10 de diciembre, RCA 8022/19, en un sentido que resulta favorable a la tesis que sostiene el aquí recurrente."*

Otro supuesto a resaltar, vinculado al tema que nos ocupa se abordó en la STS, de 8 de febrero de 2021²³, en la que se reclamaban daños derivados de la aplicación del IIVTNU por inexistencia de incremento de valor de los terrenos donde la STC 59/2017²⁴, de 11 de mayo, declaró la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 TRLHL por infringir el principio de capacidad económica (ex. artículo 31.1 CE).

La recurrente interpuso recurso contra el Acuerdo del Consejo de Ministros que negaba la petición de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, al considerar que aquel no había demostrado la inexistencia de incremento del valor de los terrenos. El Consejo de Ministros fundamentó este argumento en que las escrituras de adquisición y venta contenían valores globales que permitiera acreditar el decremento del valor de los terrenos citando la doctrina de la STS 1163/2018, de 9 de julio²⁵. Con lo cual, se refirió a los valores catastrales del inmueble al momento de la adquisición y venta. Por el contrario, la demandante entendió acreditada la inexistencia de incremento en los terrenos con las escrituras de adquisición del inmueble (por importe de 220.000 euros) y venta (por importe de 152.000 euros). Pese a lo cual, tuvo que abonar 6.553,93 euros por el IIVTNU.

El TS, citando la STS 1347/2019, de 10 de octubre (RC 255/2018), en relación con la antijuridicidad del daño, señaló que cuando el título de imputación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador parte de una declaración de inconstitucionalidad de una nueva fuerza de ley cuya aplicación original generó el perjuicio, rige como regla general o principio el reconocimiento de la antijuridicidad del mismo, salvo circunstancias singulares de relevante entidad, en que el perjudicado tiene el deber jurídico de soportar el daño²⁶. Ahondando en el supuesto litigioso, el TS abordó la cuestión con base en abundante doctrina jurisprudencial sobre asuntos como el presente sobre existencia y acreditación del daño a

²³ STS, n.º 155/2021, de fecha 8 de febrero de 2021²³, Ecli:ES:TS:2021:485.

²⁴ BOE n.º 142, de 15 de junio de 2017.

²⁵ Que argumenta que le corresponde al sujeto pasivo del IIVTNU demostrar que no existe incremento de valor del terreno, con arreglo a las normas generales sobre carga de prueba reguladas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

²⁶ Añade el TS que “*Esa regla general o de principio es, sin duda, la que se desprende con toda evidencia de nuestra jurisprudencia iniciada en las primeras sentencias del año 2000, en donde se señala que no parece necesario abundar en razones explicativas de la antijuridicidad del daño, dado que éste se produjo STS de 15 de exclusivamente en virtud de lo dispuesto en un precepto declarado inconstitucional (julio de 2000); o que no existía para los recurrentes el deber jurídico de soportar ese perjuicio, STS de 9 depuesto que el mismo lo produjo una ley posteriormente declarada inconstitucional (mayo de 2008)*”.

indemnizar²⁷. Sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017, el TS recordó lo esgrimido en aquella, en el sentido de que la inconstitucionalidad y nulidad son parciales aplicables a los supuestos en que no se ha puesto de manifiesto la existencia de una capacidad económica, al no haberse producido un incremento de valor.

En conclusión, el TS puso de manifiesto la necesidad de acreditar la inexistencia del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana como requisito necesario acreditativo del daño con la connotación de antijuridicidad. De lo cual, derivó la estimación del recurso de casación condenando al Estado a pagar a la recurrente el importe de 6.553,93 euros, más los intereses legales desde la fecha de la reclamación.

Finalmente, por añadidura, cabría citar otra resolución judicial en la misma línea, a saber, STS, de 18 de septiembre de 2024²⁸. El supuesto enjuiciado comprendió el de la entidad INSTITUCION DOCENTE MALAGUEÑA, S.L. que, en fecha 28 julio 2015, abonó el importe de 71.153,76 euros derivado de 14 liquidaciones del IIVTNU ante el Ayuntamiento de Málaga.

Tras la STC 59/2017, en fecha 30 de abril de 2018, la reclamante formuló declaración de nulidad y revisión de oficio de las liquidaciones tributarias y la correspondiente devolución de ingresos indebidos invocando la referida STC 59/2017. Esta solicitud fue desestimada por silencio del Ayuntamiento de Málaga, lo que motivó la interposición de recurso contencioso-administrativo, ampliado posteriormente a la resolución de inadmisión de la revisión de oficio de actos nulos.

El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 7 de Málaga desestimó el recurso considerando que, a tenor de la doctrina jurisprudencial, los vicios aducidos por la demandante no constituyen causa de nulidad y debieron haberse alegado mediante el correspondiente recurso de reposición contra las liquidaciones abonadas.

²⁷ “SSTS, de esta Sección, 1303/2019, de 3 de octubre (RC 262/2018, ECLI:ES:TS:2019:3120) y, la ya citada, 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) ”.

²⁸ STS, n.º 1461/2024, de 18 de septiembre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:4453.

El TS consideró que la sentencia del Juzgado de lo contencioso-administrativo no tuvo en cuenta el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la STC59/2017 que había sido abordada en la STS 1163/2018, de 9 de julio, en el sentido de una inconstitucionalidad y nulidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) TRLHL. Y, al mismo tiempo, reconoció que la reclamante había alegado y acreditado mediante las escrituras públicas de adquisición junto con los informes de valoración de la Agencia Tributaria de Andalucía²⁹; pero ni en sede administrativa ni judicial se llegó a valorar la prueba aportada por la reclamante, al limitarse aquellas resoluciones a inadmitir (en sede administrativa) la solicitud de revisión de oficio y desestimar la demanda (en vía judicial) por no ser conforme a derecho la revisión de nulidad solicitada³⁰.

En este orden, se concluyó que la no aplicación de la doctrina de la STS 1163/2018, de 9 de julio al caso enjuiciado determinó que se gravara una operación económica, en la que no se acreditó la existencia de un incremento de valor de los terrenos. El contribuyente acreditó dicha circunstancia nuevamente en la reclamación de responsabilidad patrimonial.

En consecuencia, el TS estimó la reclamación no total sino en lo sustancial reconociendo el derecho a percibir el importe de 71.563,76 €, más los intereses, conforme a lo dispuesto en el artículo 34.3 Ley 40/2015, con referencia al día en que efectivamente se produjo la lesión.

Finalmente, en relación al tema que nos ocupa, debe subrayarse que el TS señaló que el principio de capacidad económica es la *ratio decidendi* de las SSTC 59/2017 y 182/2021. Luego, tal circunstancia será relevante para determinar la existencia de la antijuridicidad dimanante de la declaración de inconstitucionalidad y, en consecuencia, de un daño efectivo y cuantificable económicamente que resultan esenciales para determinar la viabilidad de la responsabilidad patrimonial.

Tras la exposición de las SSTCs previas en el orden tributario (y otras citadas en las mismas), puede apreciarse un paralelismo en la aplicación de la institución

²⁹ Afirma el TS que “el valor de adquisición del aprovechamiento urbanístico de los 24.305,01 metros cuadrados, edificables 2.160,06 m², fue de 2.607.475,85 euros, a razón de 1207€/m²; mientras que el valor de las parcelas resultantes de los aprovechamientos urbanísticos, vía aportación dineraria para la ampliación de capital a la sociedad GOVIR, S.L. fue de 1.194.929,45€, a razón de 476,08 €/m², existiendo un decremento patrimonial”.

³⁰ Si atender al motivo previsto en el artículo 217.1.g) LGT.

de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el Derecho tributario, respecto al resto de sectores jurídicos que pueden recaer bajo dicha institución. A continuación, entramos a examinar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el marco de las situaciones jurídico-tributarias consolidadas en la STC 182/2021.

III. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR FRENTE A LAS AUTOLIQUIDACIONES CONSOLIDADAS EN LA STC 182/2021

En el fundamento jurídico 6º de la STC 182/2021, se determinó el alcance de los efectos de la resolución en el sentido de que no podrán ser objeto de revisión fundamentándose en dicha STC las obligaciones tributarias decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, a la fecha de dictarse esta sentencia; las decididas definitivamente mediante resolución administrativa firme, a la fecha de dictarse esta sentencia; y las situaciones consolidadas (equiparadas a las resoluciones administrativas firmes) siguientes, a saber: 1) las liquidaciones provisionales o definitivas que no hayan sido impugnadas a la fecha de dictarse esta sentencia; y 2) las autoliquidaciones cuya rectificación no haya sido solicitada ex art. 120.3 LGT a dicha fecha. En la STS n.º 1620/2019 de 21 de noviembre³¹, el propio Abogado del Estado reconoció que un pronunciamiento de estas características nunca se había producido. Si bien, lo justificó aludiendo que el fallo de la STC 182/2021 propiciaría que muchos contribuyentes que habían obtenido un incremento de valor en las transacciones que constituían el hecho imponible del IIVTNU se liberasen de la exacción del impuesto.

Pues bien, pese a estas desproporcionadas restricciones de la STC 182/2021, los contribuyentes han promovido acciones judiciales tendentes a interpretar en sentido amplio acorde a los principios y valores esenciales de nuestro ordenamiento jurídico los vetos de acceso al recurso y a la tutela judicial efectiva marcados por la referida STC (aunque resultaran diáfanos a simple vista).

En este orden, a nuestro modesto entender, la modulación del alcance de los efectos de la STC 182/2021 impidiendo la impugnación de liquidaciones

³¹ STS n.º 1620/2019 de 21 de noviembre (recurso 86/2019), citada en la STS, n.º 1461/2024, de 18 de septiembre de 2024.

provisionales o firmes en sede judicial erige un quebrantamiento del derecho fundamental³² a la tutela judicial efectiva que debe ser garantizada, conforme a lo dispuesto en el artículo 24 CE que el TC ha definido como el derecho de los ciudadanos a obtener de los tribunales de justicia una resolución razonada, motivada y fundamentada en derecho acorde con las pretensiones formuladas por los litigantes³³.

Por ello, cabe ahora abordar el estudio del recurso a la institución de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador con la finalidad de conocer si las restricciones de la STC 182/2021 alcanzan a esta figura o, si por el contrario, constituye un mecanismo de salvaguarda del contribuyente para poder ser indemnizado por la lesión soportada en su haber económico por el gravamen del IIVTNU calculado mediante unos métodos que por sus rasgos ha sido declarado inconstitucional; así como las condiciones requeridas, a tal fin.

1. El reconocimiento de la responsabilidad patrimonial como mecanismo de compensación al contribuyente en la STC 182/2021

Como se ha aludido en el apartado anterior, cabe preguntarse si la modulación del alcance de efectos de la STC 182/2021 se extiende a la posibilidad de que el contribuyente solicite la indemnización por daños económicos soportados por la exacción del IIVTNU³⁴. O, en otros términos, si el contribuyente puede compensar el voto al ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva decretada en la STC 182/2021 (para reclamar los perjuicios derivados del gravamen del IIVTNU) mediante el ejercicio de la reclamación de responsabilidad patrimonial. La respuesta es afirmativa. Además de la relación contenida en el artículo 32.3 Ley 40/2015, esta opción ha sido reconocida en la STS 9 de febrero de 2022³⁵ o en la citada STS, de 18 de septiembre de 2024. Si bien, cabe traer a colación la doctrina del TS

³² Y no el único apreciándose una posible vulneración del principio de igualdad en aplicación de la ley.

³³ STC 72/2024, de 7 de mayo de 2024, fundamento de derecho 4, BOE n.º 140, 10 de junio de 2024.

³⁴ Debemos tener en cuenta que el artículo 32.1 Ley 40/2015 prevé como excepción al derecho a la indemnización “daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la Ley”. Si bien, la ley dispone tal disposición, la onda expansiva a la hora de determinar el alcance los efectos de la STC 182/2021 podría llegar a interpretarse implícita e indirectamente como obstativa para reclamar este derecho indemnización.

³⁵ Márquez Sillero, C., Márquez Márquez, A. “El retorno de la revocación en la aplicación de los tributos. Al hilo de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022”, en Carta Tributaria. Revista de Opinión, n.º 87, 2022. p.151.

expuesta en la STS, de fecha 7 de noviembre de 2024³⁶, en su fundamento jurídico 6º, referido a la incidencia de la reclamación de responsabilidad patrimonial en la STC 182/2021. En este sentido, el TS afirmaba que no existe ninguna limitación de efectos a la acción de responsabilidad patrimonial (con arreglo al artículo 32.6 Ley 40/2015) derivado de la declaración de inconstitucionalidad de ley, salvo que aquella disponga lo contrario. Y la STC 182/2021 no decretó ninguna limitación a esta acción. Con lo cual, trajo a colación la reiterada doctrina jurisprudencial, desde la sentencia del Pleno de la Sala Tercera de 2 de junio de 2010, recurso n.º 588/2008 (y que iniciaron las STSS, de 29 de febrero, 13 de junio y 15 de julio de 2000) que esgrime la inexistencia de escollos a la acción de responsabilidad patrimonial derivado de la declaración de inconstitucionalidad de la ley la circunstancia de que el acto (en nuestro caso, liquidación tributaria) sea firme, aunque desplegaran efectos de cosa juzgada, siempre que dichos actos fundamentaran la decisión de la resolución administrativa que produjo el daño. En consonancia con ello, la doctrina citada por el TS señaló que nos encontramos con dos procedimientos diferentes (resolución recaída sobre la liquidación tributaria en cuestión y la acción de responsabilidad patrimonial, respectivamente) donde se sustancian pretensiones distintas, aunque el bien jurídico cuya protección se reclama esté conectado con el primero habiendo “una plena relación de equivalencia o utilidad económica”. Si bien, no se trata del mismo bien jurídico, ni identidad entre uno y otro. En el procedimiento del que devino la resolución firme que produjo el daño, el bien jurídico lo constituyan derechos derivados de una relación jurídica concreta, mientras en la responsabilidad patrimonial lo erige el derecho a ser indemnizado por el daño causado por un tercero que el contribuyente no tenía el deber legal de soportar. No encontrándonos pues ante supuesto de cosa juzgada, al no haber identidad de objeto (y podemos añadir de sujetos)³⁷.

Por ende, no cabe cuestionar la posibilidad de que el contribuyente afectado por el gravamen del IIVTNU pueda acudir a la acción de reclamación de

³⁶ STS, n.º 1780/2024, de fecha 7 de noviembre de 2024 - ECLI:ES:TS:2024:5559.

³⁷ En dicha sentencia, el TS recuerda la doctrina del TJUE (referido a la reclamación de responsabilidad patrimonial por infracción del DUE), en particular, *STJCE, de 30 de septiembre de 2003, asunto Köbler (C-224/2001)*, que esgrimió que del principio de la responsabilidad del Estado como consecuencia de la resolución dictada por un órgano jurisdiccional que resuelve en última instancia no tiene efecto revisor o corrector de la fuerza de cosa juzgada en dicha resolución. La reclamación de responsabilidad patrimonial no tiene ni el mismo objeto ni imperativamente las mismas partes. Y el objeto de la segunda reclamación es el derecho a reparar el daño sufrido, no la preceptivamente anulación de la cosa juzgada. La STS, n.º 1461/2024, de 18 de septiembre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:4453 también se pronunció en los mismo términos que la STS, de 7 de noviembre reseñada.

responsabilidad patrimonial para reparar los perjuicios derivados de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021 y la imposibilidad de impugnar las liquidaciones provisionales o firmes, como ya se ha reiterado.

2. Casuística jurisprudencial del reconocimiento de la responsabilidad patrimonial

Ha habido SSTS estimatorias y desestimatorias de la reclamación de responsabilidad patrimonial derivada de la STC 182/2021. Con lo cual, entramos a examinar la casuística y las circunstancias en unos y otros casos.

2.1 Estimación de la responsabilidad patrimonial derivada de la declaración de inconstitucionalidad en la STC 182/2021. STS, n.º 1461/2024, de 18 de septiembre de 2024

La entidad Residencial El Olmillo S.L. presentó reclamación de responsabilidad patrimonial ante el Consejo de Ministros por importe 17.836,03 € derivado de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021. Dicha reclamación fue denegada, razón por la que interpuso recurso contencioso-administrativo ante el TS. El Consejo de Ministros desestimó la reclamación alegando (como lo ha hecho en otras resoluciones) que el principio de responsabilidad patrimonial del Estado legislador admite excepciones (citando la STS, n.º 1620/2019, de 21 de noviembre), en atención a circunstancias singulares de notoria relevancia que pueden conducir a que el perjudicado tenga el deber jurídico de soportar el daño. Coligen esta conclusión, a tenor de las restricciones marcadas en la STC 182/2021.

En abril de 2006, la reclamante había adquirido una parcela por importe de 348.890 € que fue vendida (clasificada como suelo urbano) en el año 2015 por 217.800 €. Abonó el IIVTNU, pero interpuso recurso de reposición alegando el decreimiento patrimonial³⁸ con la consiguiente inexistencia del hecho imponible que fue desestimado. Con lo cual, interpuso recurso contencioso-administrativo que tampoco se estimó. Además, alegó la inconstitucionalidad de la norma aplicada.

³⁸ Para demostrar la inexistencia de incremento patrimonial aportó como medios probatorios: las escrituras públicas de adquisición y venta; informe pericial de verificación de valor unitario de suelo urbano; y escritura pública de venta por parte de una entidad del Banco de Sabadell en fechas coetáneas a la venta realizada por la reclamante por la recurrente en el año 2016, referida a un solar contiguo con una superficie casi el doble que la finca de la recurrente, con un valor unitario de suelo en línea coincidente con aquel informe pericial.

El TS, entrando en el fondo del asunto, tras reproducir la doctrina de las SSTC 59/2017 y 182/2021 y los requisitos exigidos en el artículo 32.3 y 4 Ley 40/2015 para la viabilidad de la reclamación de responsabilidad patrimonial, esgrimió (como en otras tantas SSTS³⁹) que el principio de capacidad económica es la *ratio decidendi* de las SSTC 59/2017 y 182/2021. Luego, tal circunstancia será relevante para determinar la existencia de la antijuridicidad dimanante de la declaración de inconstitucionalidad y, en consecuencia, de un daño efectivo y cuantificable económicamente que resultan esenciales para determinar la viabilidad de la responsabilidad patrimonial.

En la cuestión del daño antijurídico, el TS (recordando las SSTS 163/2024, de 1 de febrero (recurso 55/2023) y 185/2024, de 2 de febrero (recurso 43/2023) entre otras) señaló que la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021 no determina necesariamente la existencia de un daño antijurídico, dado que el fundamento de la declaración de la inconstitucionalidad se dio por la exclusividad del método de cálculo sin otra alternativa, pero no por el método en sí mismo.

Finalmente, el TS, atendiendo al hecho de que se había acreditado la inexistencia del incremento de patrimonio, además de cumplir los requisitos exigidos en el artículo 32.4 Ley 40/2015, se daban las circunstancias para estimar la reclamación de responsabilidad patrimonial ante la inexistencia de capacidad económica siendo uno de los cauces que permiten la revisión de autoliquidaciones no consolidadas⁴⁰.

Por ende, en el presente caso, se cumplió el requisito de la antijuridicidad del daño, es decir el pago del impuesto que constituía un daño efectivo que el contribuyente no tenía la obligación jurídica de soportar en tanto en cuanto no se había producido el hecho imponible al no haber incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. En consecuencia, nos encontramos un daño evaluable económicamente (pago del IIVTNU por importe de 17.836,03 €); individualizable respecto de un contribuyente en cuestión (Residencial El Olmillo S.L.); imputable a un acto legislativo (método de cálculo de la base imponible del IIVTMU regulada en los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL); relación directa

³⁹ En todas las citadas en este trabajo dentro del capítulo II.

⁴⁰ Si bien, el caso podría entrar en el marco de la doctrina de las SSTC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, y 126/2019, de 31 de octubre de 2019.

entre el daño ocasionado y los preceptos declarados inconstitucionales; ausencia de fuerza mayor⁴¹. Luego, se cumplieron todos los presupuestos exigidos en la institución de la responsabilidad patrimonial que desembocó en la estimación del recurso por el TS. Si bien, debe señalarse la inexistencia de capacidad económica como fundamento para apreciar el daño antijurídico emanada de la STC 59/2017. Vinculado a la casuística de la STC 182/2021 estarían los casos de exceso de gravamen (como el supuesto sustanciado por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía que motivo la cuestión de inconstitucionalidad que desembocó en la STC 182/2021) o exacción superior a la ganancia obtenida.

2.2 Desestimación de la responsabilidad patrimonial derivada de la declaración de inconstitucionalidad en la STC 182/2021

2.2.1 STS, n.º 1780/2024, de fecha 7 de noviembre de 2024⁴²

En fecha de 25 de noviembre de 2022, la entidad ALISEDA, S.A.U. formuló reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por importe de 63.806,73 € abonado por el IIVTNU, a tenor de la STC 182/2021. El Consejo de Ministros, en la misma línea, desestimó la solicitud por las mismas razones expuestas en el apartado anterior⁴³.

Sobre la institución de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, el TS señaló (citando nuevamente STS n.º 1620/2019, de 21 de noviembre) como elemento esencial la antijuridicidad del daño considerando que la regla o principio general es el reconocimiento de la antijuridicidad constatada por la propia

⁴¹ Las SSTC 26/2017, de 16 de febrero, BOE n.º 72, de 25 de marzo de 2017; 37/2017, de 1 de marzo, BOE n.º 83, de 07 de abril de 2017; 59/2017, de 11 de mayo BOE n.º 142, de 15 de junio de 2017; y 72/2017, de 5 de junio BOE n.º 168, de 15 de julio de 2017, ya habían avisado al poder legislativo y ejecutivo de la necesidad de regular adecuadamente el hecho imponible del IIVTNU.

⁴² Anteriormente citada.

⁴³ Esgrimió que “*Estas circunstancias singulares son las que caracterizan los presupuestos y pronunciamientos de la STC. 2021, particularmente el pasaje de la sentencia que limita drásticamente el alcance de su declaración de inconstitucionalidad (Fundamento jurídico 6, b). Este pasaje impide revisar las obligaciones tributarias que hayan sido decididas definitivamente mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada. También las decididas definitivamente mediante resolución administrativa firme. Y, finalmente, las obligaciones tributarias abiertas con toda naturalidad a los procedimientos de modificación o revisión ordinarios (recursos que están en plazo de interponerse, solicitud de rectificación de autoliquidaciones igualmente dentro de plazo), pero que no habían sido todavía utilizados. Esto es, el obligado que a la fecha de la sentencia no haya emprendido todavía alguna de estas iniciativas, ya no puede hacerlo, aun estando en plazo para ello.*”. La pregunta que formulamos en el epígrafe se fundamenta en la previsión de este tipo de planteamientos podían alegarse (como se ha hecho). Sin embargo, como se citó anteriormente, el TS ha despejado cualquier duda sobre la viabilidad de la acción de responsabilidad patrimonial.

declaración de inconstitucionalidad (salvo las reseñadas causas singulares y de especial relevancia) con cita en la jurisprudencia iniciada en el año 2000.

El contribuyente había abonado las autoliquidaciones del IIVTNU. Posteriormente, instó las rectificaciones de algunas y la revisión de actos nulos de otras. Frente a ellas, se interpusieron sendos recursos contenciosos-administrativos que concluyeron con diversas sentencias⁴⁴. En dichos procedimientos (administrativos y judiciales) se alegó que el IIVTNU era inconstitucional al infringir el principio de capacidad económica aludiendo la improcedencia del método del cálculo. También invocó la STC 59/2017.

El TS, entrando en el fondo del asunto, citó su doctrina de la STS 1.163/2018, de 9 de julio, en la que se reconoce, a partir de la STC 59/2017, la posibilidad de que los obligados tributarios puedan probar la inexistencia de incremento de valor del terreno ante la administración tributaria. Luego, el TS señaló que la prueba de la inexistencia de plusvalía real y efectiva corresponde al obligado tributario. A tal fin, éste podrá aportar cualquier principio de prueba que permita, al menos

⁴⁴ Citadas por el TS, a saber, Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 4 de Valladolid, de 2 de enero de 2019, que desestimó el recurso porque la resolución administrativa había adquirido firmeza no entrando pues en el fondo del asunto ni valorar la prueba. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 2 de Zaragoza, de 22 de septiembre de 2020, que desestimó el recurso al no acreditar suficientemente el decreto de valor con medios de prueba fehacientes a disposición del contribuyente. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 1 de Castellón de la Plana, de 7 de febrero de 2022 por desistimiento de la recurrente. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 2 de Pontevedra, de 31 de julio de 2018, que desestimó el recurso, al no considerar válida la vía de la rectificación de errores (ex. artículo 220 LGT) para alegar la inconstitucionalidad de la norma. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 1 de Jerez de la Frontera, de 23 de junio de 2020, que desestimó el recurso interpuesto contra actos firmes no impugnados en tiempo y forma. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 5 de Málaga, de 21 de diciembre de 2018, que desestimó el recurso fundamentado en las referencias catastrales y sin practicar la valoración de prueba aportada por el contribuyente para justificar la ausencia de un incremento patrimonial en la transmisión. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 6 de Málaga, de 15 de diciembre de 2020 que desestimó el recurso por insuficiente acreditación de la inexistencia de incremento de valor. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 1 de Valencia, de 9 de diciembre de 2020, que desestimó el recurso, al no acreditar la contribuyente prueba alguna. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 1 de Badajoz, de 9 de diciembre de 2020, que desestimó por insuficiencia de prueba sobre el quebrantamiento de su capacidad económica. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 5 de Zaragoza, de 24 de marzo de 2022, que desestimó el recurso por defectos formales al no recurrir los actos que pusieron fin a la vía administrativa infringiendo el artículo 25.1 LJCA. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 8 de Madrid, que desestimó el recurso por no demostrar la inexistencia de incremento de valor en la transmisión. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 10 de Madrid, de fecha 22 de abril de 2019, que desestimó el recurso, al considerar no válida la prueba aportada para demostrar la inexistencia de incremento patrimonial. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 6 de Valencia, de 22 de febrero de 2022, que desestimó la demanda contenciosa al considerar la devolución de ingresos indebidos o la revisión de actos nulos no es el procedimiento adecuado para invocar la inconstitucionalidad declarada de la norma tributaria. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 1 de Valencia, que desestimó el recurso porque la recurrente impugnó actos firmes no recurridos en plazo. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 3 de Alicante, de 3 de mayo de 2019, que desestimó el recurso por haberse impugnado un acto firme. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 1 de Castellón de la Plana, de 4 de junio de 2019, que desestimó el recurso, al entender no aplicable la impugnación por la vía de devolución de ingresos indebidos.

apreciarla indiciariamente (por ejemplo, escrituras de compra y venta); en tal caso, se invertirá la carga de la prueba en la administración tributaria.

Al hilo de lo anterior, el TS señaló que en solo 6 procedimientos judiciales de los relacionados se había valorado la prueba aportada por el reclamante sin que se hubiera acreditado en ninguna de ellas. No apreciándose pues en estos 6 casos vulneración del principio de capacidad económica por no haber habido incremento de valor de los terrenos. El TS reiteró (como ya se señaló anteriormente) que el principio de capacidad económica es la *ratio decidendi* de las STC 597/2017 y 182/2021. Luego, tal circunstancia es relevante para determinar la existencia de la antijuridicidad dimanante de la declaración de inconstitucionalidad. Y, a la postre, la existencia de un daño efectivo y cuantificable económicamente que resultan esenciales para determinar la viabilidad de la responsabilidad patrimonial.

En consonancia con estas consideraciones, el TS recordó que la STC 182/2021 no declaró el IIVTNU inconstitucional, ni tampoco el hecho imponible determinante de la existencia de una capacidad económica real, sino que cuestionó el método de cálculo objetivo como el único aplicable con exclusión de otros alternativos necesarios para cuantificar la base imponible evitando cuotas tributarias excesivas o exageradas.

Asimismo, el TS citó un supuesto similar al enjuiciado⁴⁵, en el que se dio la razón al reclamante exponiendo las divergencias entre ambos casos, siendo relevante destacar⁴⁶, que, en el presente caso, no se relacionan en la demanda los procedimientos judiciales en los que se alegó la inconstitucionalidad siendo una labor que ha tenido que abordar el TS; tampoco consta ninguna alusión sobre la posible merma del derecho a la tutela judicial efectiva o aportación de prueba en los procedimientos judiciales previos.

⁴⁵ El de la STS, de 18 de septiembre de 2024, estimatoria de la responsabilidad patrimonial antes citada.

⁴⁶ La segunda diferencia señalada por el TS estriba en que, en un caso, no se impugnó la liquidación mediante recurso de reposición y recurso judicial y en el otro sí, pero el propio TS admite que esta última diferencia ha sido superada por la doctrina jurisprudencial que permite el acceso a los órganos judiciales invocando la declaración de inconstitucionalidad de la norma mediante el procedimiento de revisión de nulidad de actos para cumplir el requisito del artículo 32.4 Ley 40/2015, constituyendo de este modo una exégesis no rigorista de este requisito (entre otras, SSTS n.º 700/2023, de 24 de mayo (recurso n.º 439/2022), n.º 701/2023, de 24 de mayo (recurso n.º 443/2022), n.º 629/2023, de 17 de mayo (recurso n.º 441/2022), n.º 626/2023, de 17 de mayo (recurso n.º 437/2022), n.º 629/2023, de 17 de mayo (recurso n.º 444/2022), n.º 603/2023, de 16 de mayo (recurso n.º 440/2022) y n.º 1.363/2023, de 31 de octubre (recurso n.º 438/2022)).

Con lo anterior, el TS concluyó el rechazo de la reclamación de responsabilidad patrimonial en tanto en cuanto no acreditó en los 6 procedimientos judiciales la inexistencia de incremento de valor de los terrenos alcanzando efectos de cosa juzgada u otro tipo de incremento sin que la STC 182/2021 permita alterar dichas situaciones. Por ello, concluye el TS concluyó (en concordancia con la doctrina que ya venía erigiendo, reseñada en párrafos anteriores) que de dicha declaración de inconstitucionalidad no deriva forzosamente un daño antijurídico objeto de cuantificación equivalente al impuesto abonado. Y añadió que el reclamante podría haber realizado la labor probatoria en la presente reclamación de responsabilidad patrimonial reproduciendo el alegato de infracción del principio de capacidad económica no pudiendo el TS suplir esa labor.

En conclusión, en el presente caso, al no cumplirse el requisito de la antijuridicidad del daño⁴⁷ (dado que el contribuyente no acreditó, en ningún momento, la inexistencia de hecho imponible ni haber soportado una carga fiscal excesiva, respecto de la ganancia realmente obtenida⁴⁸), no se cumple el presupuesto esencial exigido por el artículo 32 Ley 40/2015 (interpretado por el TS en el orden y fundamentos de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021); y, a la postre, sin la existencia de daño, no cabe su cuantificación, individualización, relación de causalidad directa ni la causa. Luego, pese a quedar claro el criterio del TS para estimar la acción de responsabilidad patrimonial (focalizado en los supuestos de la STC 59/2017, no de la STC 182/2021), es notorio, como señala CAMPOS MARTINEZ, las limitaciones que este instituto jurídico brinda en el presente caso a los contribuyentes perjudicados por la aplicación de una norma declarada inconstitucional considerando puede resultar residual y exclusiva⁴⁹.

2.2.2 STS, n.º 1687/2024, de fecha 28 de octubre de 2024⁵⁰

En este caso, MAS VILANOVA S.L. abonó el pago de las liquidaciones del IIVTNU por la adquisición de un solar con edificaciones en Calle París de Barcelona

⁴⁷ Que, por regla general, se presume.

⁴⁸ Que vienen a ser los supuestos que motivaron la declaración de inconstitucionalidad de las SSTC 59/2017 y STC 182/2021.

⁴⁹ Campos Martínez Y. A. La responsabilidad patrimonial del Estado legislador por la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias: el IIVTNU...cit., p. 234.

⁵⁰ STS 5238/2024, n.º 1687/2024, de fecha 28 de octubre de 2024.

n.º 70 a 82. Interpuso recurso de alzada (que fue inadmitido) y, posteriormente, recurso contencioso-administrativo que fue desestimado, al entender que no se había acreditado la inexistencia de incremento de valor siendo insuficiente las pruebas aportadas. En el recurso de apelación, se estimó solo la inexistencia de incremento de valor de 4 locales comerciales sobre rasante y sótano. La complejidad vino por una venta conjunta de fincas por valores netamente superiores sin concretar qué parte correspondía a cada una de las fincas adquiridas.

El TS reconoció la complejidad del caso por la diferente clasificación del suelo en el momento de adquisición y venta posterior⁵¹ en tanto en cuanto comprende la compra de parcela con operaciones de mejora urbana que implican distribución de beneficios y cargas en sede de gestión urbanística (además de la clasificación de los terrenos) en cuyo caso los métodos de comparación deben auxiliarse de otros menos taxativos. La prueba pericial⁵² aportada por la reclamante logró demostrar el decrecimiento del valor de los 4 locales comerciales⁵³, dado que la recurrente no solicitó el recibimiento del pleito a prueba para demostrar el perjuicio soportado por el pago de las liquidaciones tributarias que adquirieron firmeza, al inadmitirse el

⁵¹ Así, se reconoció que los terrenos fueron adquiridos por la recurrente con una clasificación de urbanos, uso industrial (con naves para demoler) siendo menester la realización de un cambio de uso y cualificación del suelo, tramitándose un Plan Especial de Mejora Urbana y Proyecto de Reparcelación, realizar cesión de suelo público urbanizado para cumplir con las previsiones para materializar los aprovechamientos derivados. El precio de adquisición fue de 23.935.000 €. Su precio de venta fue de 7.400.000 € con la nueva clasificación de uso residencial totalmente materializado y ejecutado. Dada la particularidad del caso, la sentencia de instancia “*no considera que debe existir la posibilidad de que en supuestos de transformación del suelo por modificación del uso o naturaleza puede y debe poder acreditarse la existencia de decrecimiento entre la adquisición y transmisión. De lo contrario estaríamos limitando en exceso para estos supuestos en los que no se traducen en parámetros homogéneos comparables, la capacidad de acreditar que ha existido una minusvalía y ello no es lo que ha querido ni el TC ni el propio TS, cuando establece, según hemos visto, que ha de permitir al obligado tributario acreditar por cualquier indicio de prueba que no ha existido decrecimiento a los efectos de que la Administración pueda contraprobar y enervar las conclusiones del particular*”.

⁵² En la misma, se hizo constar “*3.2 Criterios de valoración empleados Dado que existe una transformación de suelo urbano, donde el producto de inicio (compra), no se corresponde con el producto final (venta), no se puede realizar una comparación directa, del producto comprado con el producto vendido.*”. “*La variación del valor del suelo se calculará en base a la diferencia entre el valor de compra del suelo y su transformación urbanística, con la variación de los aprovechamientos urbanísticos en el momento de su venta, calculando la parte correspondiente al suelo, mediante el Valor de Repercusión obtenido por el Método Residual Estático, para cada uno de los usos. Los terrenos fueron adquiridos con construcciones industriales a derribar, y fue necesario para obtener los cambios de uso y cualificación del suelo, redactar y tramitar un Plan Especial y un Proyecto de Reparcelación, así como realizar cesiones de suelo público urbanizado.*”.

⁵³ El TS citó los fundamentos de derecho segundo y quinto de la sentencia de instancia que esgrimía que la recurrente no demostró la inexistencia de incrementos de valor. Al comparar el título de adquisición, de 1 de abril de 2005, del 37,70% de la finca sita en calle París, 70-82, por el montante de 22.500.000 € que, posteriormente, fue objeto de repartición y adjudicación de fincas resultantes, urbanización y construcción (escrituras, de 24-5-2019, 29-6-2016) de parte de las fincas construidas por un importe conjunto de 7.400.000 y 11.006.148,87 €, no resultaba posible acreditar la inexistencia de incremento de valor, al no poder concretarse el valor del terreno imputable a cada una de las fincas enajenadas, adquirido y vendido. Esta ardua carga probatoria debía corresponder al recurrente.

recurso de apelación contra ellas, en la sentencia, de 11 de junio de 2021, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

Esta sentencia reitera el reconocimiento de la presunción de antijuridicidad de los daños generados por el acto de aplicación del impuesto, pero aclara que dicha presunción no es absoluta pudiendo ser desvirtuada. Además, el TS añade que no existe un automatismo como pretende el reclamante derivado del daño soportado por el pago del IIVTNU y no se puede obviar la necesidad de haber demostrado la infracción del principio de capacidad económica a tenor de la doctrina de las STC 59/2017 y 182/2021. Insuficiencia probatoria que se hizo extensiva en la presentación de la reclamación de responsabilidad patrimonial para la determinación de la efectividad del daño y a su cuantía.

Así, el TS concluyó nuevamente que no se había quebrantado el principio de capacidad económica (*ratio decidendi* en la STC 59/2017 y STC 182/2021) que erige el elemento determinante para calificar la antijuridicidad del daño (efectivo y cuantificable económicamente) como presupuesto esencial. En conclusión, el TS desestimó el recurso de casación interpuesto.⁵⁴

En la misma línea de las sentencias anteriores, SSTS, de 9 de octubre de 2024⁵⁵; de 21 de octubre de 2024⁵⁶; de 28 de octubre de 2024⁵⁷; de 23 de octubre⁵⁸; de 25 de octubre⁵⁹.

Luego, al igual que en el caso anterior, no se cumplió el requisito de la antijuridicidad del daño en tanto en cuanto el contribuyente no acreditó que se dieran ninguno de los supuestos que la doctrina del TS, interpretando la STC 182/2021, consideran aplicables para calificar dicha antijuridicidad; en consecuencia, al no cumplirse el presupuesto esencial exigido por el artículo 32 Ley

⁵⁴ Campos Martínez Y. A. La responsabilidad patrimonial del Estado legislador por la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias: el IIVTNU...cit., p. 235. La misma conclusión esgrime el autor, respecto a las sentencias abordadas en su obra.

⁵⁵ STS, n.º 1575/2024, de 9 de octubre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:4901.

⁵⁶ STS, n.º 1657/2024, de 21 de octubre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:5138 y n.º 1656/2024, de 21 de octubre, ECLI:ES:TS:2024:5142.

⁵⁷ STS, n.º 1686/2024, de 28 de octubre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:5239.

⁵⁸ STS, n.º 1677/2024, de 23 de octubre, ECLI:ES:TS:2024:5240.

⁵⁹ STS, n.º 1682/2024, de 25 de octubre, ECLI:ES:TS:2024:5395.

40/2015 (interpretado por el TS en el orden y fundamentos de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021), no cabe su cuantificación, individualización, relación de causalidad directa ni la causa.

IV. RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL POR POSIBLE INFRACCIÓN DEL DUE EN LA STC 182/2021. ESPECIAL REFERENCIA AL DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

Los EM deben cumplir el DUE sin interferencias de ninguna clase evitando que en la práctica sea imposible o desaforadamente complicado el ejercicio de los derechos emanados del DUE⁶⁰. Aquéllos deben actuar conforme al principio de cooperación leal previsto en el artículo 4.3 TUE debiendo adoptar medidas tendentes a eliminar las consecuencias ilícitas derivadas de la vulneración del DUE⁶¹.

El TC se ha pronunciado⁶² sobre el principio de primacía del DUE como técnica o principio normativo para asegurar su eficacia (originario o derivado) sobre las normas de Derecho interno y el efecto directo del DUE para los ciudadanos europeos en la línea jurisprudencial de la Corte de Luxemburgo⁶³. La naturaleza declarativa de las SSTJUE sobre el incumplimiento del DUE no afecta a su fuerza ejecutiva ni impide sus efectos *ex tunc*⁶⁴, conforme al artículo 244 del Tratado de

⁶⁰ STS, n.º 1424/2022, de fecha 2 de noviembre de 2022, Ecli: ES:TS:2022:4027 y la jurisprudencia comunitaria citada en la misma (sentencias de 14 de diciembre de 1995, Peterbroeck, C-312/93, Rec. p. I-4599, apartado 12, y de 16 de mayo de 2000, Preston y otros, C- 78/98, Rec. p. I-3201, apartado 31) [...] (STJUE de 7 de enero de 2004, C-201/02, apartado 67).

⁶¹ STS, de fecha 2 de noviembre de 2022 (citada) y la jurisprudencia comunitaria citada en la misma (sentencia del TJUE de 7 de enero de 2004, C-201/02, y las "sentencias de 16 de diciembre de 1960, Humblet, 6/60, Rec. pp. 1125 y ss., especialmente p. 1146, y de 19 de noviembre de 1991, Francovich y otros, asuntos acumulados C-6/90 y C-9/90 Rec. p. I-5357, apartado 36). Dicha obligación incumbe a cada órgano del Estado miembro de que se trate en el marco de sus competencias competencias (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de junio de 1990, Alemania/Comisión, C-8/88, Rec. p. I-2321, apartado 13)" (sentencia del TJUE de 7 de enero de 2004, C-201/02, apartado 64)".

⁶² STC 215/2014, de 18 de diciembre; STC 232/2015, de 5 de noviembre; STC 145/2012, citadas en la STS, de fecha 2 de noviembre de 2022.

⁶³ SSTJUE Van Gend & Loos, de 5-2-63 y Costa ENEL de 15-7-64 citadas en la STS, de fecha 2 de noviembre de 2022.

⁶⁴ SSTS 232/2015, de 5 de noviembre y 145/2015, de 2 de julio, citadas en la STS, de fecha 2 de noviembre de 2022. Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia de 25 de septiembre de 2012, DOUE L 265 de 29.9.2012 (ex. artículo 91).

Funcionamiento de la Unión Europea⁶⁵. Los derechos de los particulares emanan del propio DUE no de las SSTJUE declarativas⁶⁶.

El TJUE ha configurado la doctrina sobre los requisitos que deben darse para formular la reclamación de responsabilidad patrimonial con abstracción de la autoridad que pueda cometer la infracción del DUE (administrativa, judicial o legislativa) sobre una base de estándar mínimo de protección de los ciudadanos europeos. Con lo cual, será la normativa interna de cada país la que determine el régimen jurídico aplicable a la autoridad en cuestión⁶⁷.

Pues bien, recordando la modulación del alcance de los efectos de la STC 182/2021, impide el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva sobre dicha declaración de inconstitucionalidad en los siguientes supuestos (que cabe resaltar ahora):

- Cuando haya recaído resolución administrativa firme o liquidaciones definitivas: ello impedirá al contribuyente promover la iniciación de oficio del procedimiento de revisión de nulidad de actos (ex. artículo 217.1.g) LGT⁶⁸) y, en su caso, promover la vía judicial ulterior.
- Liquidaciones provisionales: incluyendo las que aún no hayan recaído al encontrarse en trámite como las que se hubieran dictado, al momento de la STC 182/2021 o con posterioridad a la misma.
- Autoliquidaciones rectificativas: el contribuyente no podrá presentar autoliquidación rectificativa fundamentada en la declaración de inconstitucional ni ejercer la batería de recursos en sede administrativa y, en su caso, ejercer el derecho a la tutela judicial efectiva.

⁶⁵ En adelante, TFUE.

⁶⁶ Sentencias de 14 de diciembre de 1982, asunto Waterkeyn, antes citada, apartado 16, y de 5 de marzo de 1996, asuntos Brasserie du pêcheur y Factortame, C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029, apartado 95, citadas en la STS, de fecha 2 de noviembre de 2022.

⁶⁷ Gabriel Doménech Pascual, G., Medina Alcoz, L. La responsabilidad patrimonial de las administraciones...cit., p. 829.

⁶⁸ En la línea de la reciente doctrina del TS en la STS 5656/2024, n.º 1873/2024, de fecha 25 de noviembre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:5656.

La STS de 26 de julio de 2022⁶⁹ recuerda que la modulación del alcance de efectos de las sentencias no es una facultad ajena a los TC de otros EM citando el artículo 264 TFUE que dispone que el TJUE "*indicará, si lo estima necesario, aquellos efectos del acto declarado nulo que deban ser considerados como definitivos [...]*". No cabe duda que determinadas circunstancias pueden requerir una concreción de efectos sobre determinados actos. Si bien, esto no significa la adopción discrecional de cualquier clase de modulación de efectos prescindiendo en términos absolutos de la salvaguarda y tutela de derechos fundamentales esenciales ni aplicar un adecuado juicio de proporcionalidad al caso concreto. A nuestro modesto y leal entender, como se adelantó al inicio del presente trabajo, se ha censurado el acceso a los tribunales de justicia a los contribuyentes afectados para poder ejercer el derecho a la tutela judicial que implicará en su vertiente de derecho de acceso, el de obtener "*una respuesta razonada, motivada, fundada en Derecho y congruente con las pretensiones oportunamente deducidas*"⁷⁰.

En coherencia con esta tesis jurídica, debemos citar el artículo 47 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea⁷¹ que garantiza el Derecho a la tutela judicial efectiva⁷² y a un juez imparcial. El artículo 52 CDFUE⁷³ admite la posibilidad de limitaciones, pero respetando siempre el contenido esencial de esos derechos y libertades y el principio de proporcionalidad, a excepción de aquellas menesterosas para proteger objetivos de interés general o la protección de

⁶⁹ (rec. cas. 7928/2020) citada en la STS 3294/2023, número 949/2023, de 10 de julio de 2023, ECLI:ES:TS:2023:3294.

⁷⁰ STC 72/2024, citada.

⁷¹ Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, DOUE 30.3.2010, C 83/389. En adelante, CDFUE.

⁷² Su tenor literal (en la parte que interesa al presente estudio) es "*Toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva respetando las condiciones establecidas en el presente artículo. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa y públicamente y dentro de un plazo razonable por un juez independiente e imparcial, establecido previamente por la ley. [...]*".

⁷³ Este precepto dispone (en la parte que concierne al presente trabajo y cita del mismo) "*Artículo 52.1. Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Dentro del respeto del principio de proporcionalidad, sólo podrán introducirse limitaciones cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás. 2. Los derechos reconocidos por la presente Carta que constituyen disposiciones de los Tratados se ejercerán en las condiciones y dentro de los límites determinados por éstos. 3. En la medida en que la presente Carta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, su sentido y alcance serán iguales a los que les confiere dicho Convenio. Esta disposición no obstará a que el Derecho de la Unión conceda una protección más extensa. 4. En la medida en que la presente Carta reconozca derechos fundamentales resultantes de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, dichos derechos se interpretarán en armonía con las citadas tradiciones. [...]*

derechos y libertades de los demás. En la senda de estos preceptos jurídicos y el caso que nos ocupa derivado, no de un acto del legislador sino de la STC 182/2021, debemos recordar la *STJUE (Sala Primera), de 26 de septiembre de 2024, asunto C-792/22*, donde se cuestionó la interpretación que había realizado el Tribunal Constitucional de Rumanía sobre el derecho a la tutela judicial efectiva argumentado que "*los Estados miembros deben asegurarse de que la regulación concreta del ejercicio de las vías de recurso en caso de infracción de las obligaciones establecidas en esta Directiva no afecte de forma desproporcionada al derecho a la tutela judicial efectiva que recoge el artículo 47 de la Carta* (véase, por analogía, la sentencia de 12 de enero de 2023, *Nemzeti Adatvédelmi és Információszabadság Hatóság, C-132/21, EU:C:2023:2, apartados 50 y 51)*".⁷⁴

En la *STJUE (Sala Décima), de 24 de octubre de 2024, asunto C-476/23*, refiriéndose al derecho a la tutela judicial efectiva de la CDFUE, la Corte europea esbozó que el "*principio de tutela judicial efectiva, garantizado por las disposiciones del artículo 47 de la Carta, en virtud del cual incumbe a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros ofrecer una tutela judicial de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables* (sentencia de 20 de abril de 2023, *DIGI Communications, C-329/21, EU:C:2023:303, apartado 33 y jurisprudencia citada*). *Por consiguiente, la interpretación de esta disposición debe tener en cuenta la importancia de este derecho fundamental, tal como resulta de la concepción general de la Carta. En particular, es menester tomar en consideración que, si bien es cierto que el artículo 52, apartado 1, de la Carta admite limitaciones al ejercicio del derecho fundamental en cuestión, no lo es menos que dicha disposición exige que toda limitación respete el contenido esencial de ese derecho fundamental y requiere además, que, con observancia del principio de proporcionalidad, la limitación sea necesaria y responda efectivamente a objetivos de interés general*".⁷⁵ (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de abril de 2023, *DIGI Communications, C-329/21, EU:C:2023:303, apartado 40 y jurisprudencia citada*)".

Por su parte, la *STJUE (Sala Novena), de 12 de febrero de 2015, asunto C-662/13*, en la misma línea de garantizar este derecho fundamental, arguyó que

⁷⁴ En el presente caso, el TJUE declaró, entre otras cuestiones, que el artículo 47 CDUE debía interpretarse contrario a la normativa de un EM interpretada por el Tribunal Constitucional de dicho país, en el sentido de que una sentencia firme en la jurisdicción contenciosa-administrativa que calificó un suceso como accidente de trabajo tendría fuerza de cosa juzgada en la jurisdicción penal donde se sustanciaría la responsabilidad civil derivada de los hechos imputados al acusado, en la medida en que la normativa del EM no permita a los herederos del trabajador perjudicado "ser oídos en ninguno de los procedimientos en los que se debe resolver sobre la existencia de tal accidente de trabajo".

⁷⁵ El subrayado de los párrafos es nuestro.

aunque el legislador nacional está obligado a lograr este objetivo, lo está igualmente a respetar y cumplir "*las exigencias de la tutela judicial efectiva de los derechos que el ordenamiento jurídico de la Unión confiere a los justiciables, conforme se garantiza en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (véase, en este sentido, la sentencia Banif Plus Bank, C-472/11, EU:C:2013:88, apartado 29 y jurisprudencia citada)*". Por añadidura, cabría igualmente citar el derecho a proceso equitativo que garantiza el Convenio Europeo de Derechos Humanos⁷⁶ (art. 6.1) sobre el que la Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos⁷⁷, de 12 febrero 2004, Caso Pérez contra Francia, recordó que "*el derecho a un proceso justo ocupa un lugar tan eminente en una sociedad democrática que no se justifica una interpretación restrictiva del artículo 6.1: el espíritu del Convenio (RCL 1999, 1190, 1572) exige no tomar el término «litigio» en una acepción demasiado técnica y darle una definición más material que formal*".

A pesar de la justificación que ofrece el TS, en su STS 3316/2023, sobre las limitaciones del alcance de efectos en la STC 182/2021 en el sentido de que "*sólo puede tener como apoyo intereses públicos de mayor protección*"⁷⁸, resulta difícil encontrar un mínimo juicio de garantía y proporcionalidad, entre el hecho de imposibilitar el acceso a la vía judicial para que los contribuyentes pudieran tutelar sus derechos e intereses legítimos y la garantía de un contenido mínimo del derecho a la tutela judicial con la debida proporcionalidad propugnada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Aunque se debe tomar conciencia de la dificultad del caso enjuiciado por el STC 182/2021, en cuanto a la extensión universal de sus efectos y las repercusiones financieras, a nuestro humilde parecer, deben prevalecer criterios jurídicos garantes del ordenamiento jurídico frente a consideraciones de otra índole. Asimismo, la salvaguarda de los intereses financieros no puede obviar el necesario juicio de proporcionalidad que requería la modulación del alcance de los efectos en dicha STC.

⁷⁶ Como parte integrante del acervo del DUE.

⁷⁷ En adelante, STEDH.

⁷⁸ Añadiendo que "*ante tal estado de cosas, una sentencia prospectiva como la que nos ocupa, con los múltiples problemas jurídicos que plantean, en detrimento de la certeza y seguridad jurídica que debe guiar las relaciones entre el contribuyente y la Hacienda Pública, a nuestro modo de ver, sólo puede tener como apoyo intereses públicos de mayor protección, aun cuando no se recojan expresamente en la citada sentencia cuáles han sido los tenidos en cuenta para sacrificar otros principios que se antojan también básicos y fundamentales*".

Quizás, el desequilibrio de proporcionalidad se dio cuando se restringió cualquier canal de reacción del contribuyente al mismo día en que se dictó la STC 182/2021 con la evidente imposibilidad de llegar a conocimiento de la generalidad de los contribuyentes que no puede entenderse cumplida con una nota informativa emitida ese día por parte del TC. Todo ello, en íntima conexión con el evidente quebrantamiento de los artículos 161.1.a) CE y el artículo 38.1 LOTC que disponían la eficacia de las SSTC desde su publicación en el BOE. La combinación de estas mermas producidas en la STC 182/2021 evidencia una ausencia de proporcionalidad y garantía mínima del contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva que, tal vez, podría haberse cumplido dejando un cierto margen de reacción a los contribuyentes afectados sin necesidad de sujetarse estrictamente al cumplimiento de los plazos de los artículos 161.1.a) CE y el artículo 38.1 LOTC.

En el presente caso, los artículos 107.1, segundo párrafo, 107.2 a) y 107.4 del TRLHL no parecen contravenir el DUE. La infracción del DUE se produce por la transgresión del derecho a la tutela judicial efectiva que impide a los contribuyentes ejercer los recursos en sede administrativa y judicial dimanantes de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021. Luego, el caso que nos ocupa no tiene su origen en un acto del legislador sino en una resolución judicial, en la STC 182/2021. Y como se aludió al inicio de este apartado, la doctrina del TJUE se ha esbozado con abstracción al origen del órgano que ha cometido la vulneración del DUE (administrativo, legislativo o judicial). Con lo cual, al no existir un régimen jurídico específico para la reclamación de responsabilidad patrimonial en el seno del DUE, sino que son los EM los que regularán las cuestiones de fondo y forma, en nuestro caso, resultará procedente enfocar la infracción del derecho a la tutela judicial efectiva por infracción del DUE, en el seno de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

En este orden, entendemos que la piedra angular para determinar si existe o no infracción del DUE debe focalizarse en la doctrina del TJUE sentada con abstracción del órgano del que emane. Así, la STJUE, de 28 de junio de 2022, asunto C-278/20⁷⁹ señala que la reclamación de responsabilidad patrimonial por quebrantamiento del DUE deberá estar sujeta a los siguientes requisitos (y sin necesidad de que deba ser declarado por el TJUE):

⁷⁹ Citando jurisprudencia del propio tribunal “(sentencias de 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, EU:C:2010:39, apartado 30 y jurisprudencia citada, y de 18 de enero de 2022, Thelen Technopark Berlin, C-261/20, EU:C:2022:33, apartado 44 y jurisprudencia citada).

- Que la norma infringida del Derecho de la Unión tenga por objeto conferirles derechos.
- Que la infracción de esta norma esté suficientemente caracterizada⁸⁰.
- Que exista una relación de causalidad directa entre tal infracción y el perjuicio sufrido⁸¹ por esos particulares.

Luego, deben ser estos presupuestos materiales los que deben cumplirse para que los tribunales españoles deban reconocer la infracción del DUE. Y, en el supuesto de la restricción en la modulación de efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 182/2021, a nuestro modesto entender, es apreciable la infracción del derecho a la tutela judicial efectiva. Así, existe una relación de causalidad entre la infracción y el perjuicio, dado que el cierre del acceso al sistema de recursos administrativo y, posteriormente, judicial evita que los contribuyentes que podrían acogerse a esa declaración y liberarse del gravamen del IIVTNU no puedan hacerlo; y la vulneración de tal derecho entendemos suficientemente caracterizada, máxime cuando se ha impedido la más mínima reacción del contribuyente, limitando sus efectos a la fecha de la STC e inaplicando lo dispuesto en los artículos 161.1.a) CE y 38.1 LOTC.

Finalmente, una declaración del TJUE sobre la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva prevista en artículo 47 CDUE abriría la posibilidad de reclamar a los contribuyentes perjudicados, desde la publicación de la STJUE en el DOUE (artículo 32.6 Ley 40/2015). Si bien, no es menester la existencia de una STJUE declarativa de la infracción del DUE para que pueda formularse reclamación por dicho supuesto. Así, la exigencia de algunos⁸² requisitos como el señalado ha sido declarado contrario al DUE por la STJUE, de 28 de junio de 2022, asunto C-

⁸⁰ Gabriel Doménech Pascual, G., Medina Alcoz, L. La responsabilidad patrimonial de las administraciones...cit., p. 829. Se trataría de una “inobservancia manifiesta y grave” del DUE, siguiendo la jurisprudencia europea.

⁸¹ Debe entenderse daño efectivo, evaluable económicamente e individualizable con relación a una persona o grupo de personas (físicas o jurídicas).

⁸² También la exigencia de que el perjudicado debiera haber obtenido, en cualquier instancia, una resolución judicial firme desestimatoria de un recurso contra el acto administrativo generador del daño, sin prever ninguna excepción para los casos en que el daño emana directamente de un acto u omisión del legislador, contrarios al DUE, cuando no haya una actuación administrativa impugnable.

278/20⁸³. Si bien, en el caso que nos ocupa, parece poco probable la viabilidad de una acción de reclamación de responsabilidad patrimonial por infracción del DUE, si, previamente, no hay mandato declarativo expreso del STJUE en dicho asunto.

V. CONCLUSIONES

1. La responsabilidad patrimonial por actos del legislador constituye un instrumento apto para que los contribuyentes afectados por la declaración de inconstitucionalidad en la STC 182/2021 que no pudieron ejercer la vía de recursos administrativa y judicial puedan compensar el daño soportado como consecuencia de la exacción del IIVTNU.
2. La responsabilidad patrimonial por actos de legislador derivado de la STC 182/2021 no supone un automatismo ni puede beneficiar a todos y cada uno de los contribuyentes que han soportado el gravamen del IIVTNU hasta el momento de la declaración de inconstitucionalidad. Por el contrario, habrá que atender a supuestos específicos que motivaron la declaración de inconstitucionalidad en la STC 59/2017 y la propia STC 182/2021, respectivamente.
3. En los requisitos exigidos para determinar, si existe o no daño que motive la reclamación de responsable patrimonial, se exige un requisito sustancial de antijuridicidad. Aunque, con carácter general, se presume que el daño soportado por el particular es antijurídico, en el presente caso, el requisito es cualificado acorde a determinados supuestos que evidencian que el contribuyente no tenía el deber jurídico de soportar el daño. Tales serían los supuestos de inexistencia de incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana o un gravamen excesivo respecto de la ganancia verdaderamente obtenida.
4. En el asunto que hemos estudiado, la responsabilidad patrimonial por actos del legislador deberá ajustarse a los requisitos previstos en el artículo 32 de la

⁸³ Además, respecto a los daños indemnizables, el TJUE también declaró contrario al DUE el límite de extensión temporal hasta 5 años (ex. artículo 34.1, 2º párrafo Ley 40/2015) y el plazo de prescripción de 1 año (ex. artículo 67.1 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, BOE, n.º 236, de 02 de octubre de 2015), “sin abarcar aquellos supuestos en los que no exista tal sentencia”.

Ley 40/2015, amén de las exigencias que, en el presente caso, ha requerido el TS, respecto a la antijuridicidad del daño.

5. La restricción en la modulación del alcance de los efectos en la STC 182/2021 puede constituir, además, un supuesto de infracción del DUE referido al derecho a la tutela judicial efectiva garantizada en la CDUE, dado el apresuramiento por el TC de limitar los efectos a la fecha de la sentencia, vetando cualquier posibilidad de recurso en sede administrativa y judicial.
6. Los requisitos fijados por la doctrina del TJUE para que se dé el supuesto de responsabilidad patrimonial por vulneración del DUE son adoptados con independencia del órgano del Estado del que emanan (administrativo, legislativo o judicial).
7. La posible infracción del DUE derivado de la STC 182/2021 deberá analizarse a la luz de los requisitos señalados en la doctrina del TJUE (que la norma infringida del Derecho de la Unión tenga por objeto conferirles derechos; que la infracción de esta norma esté suficientemente caracterizada; y que exista una relación de causalidad directa entre tal infracción y el perjuicio sufrido por esos particulares, STJUE, de 28 de junio de 2022, asunto C-278/20).

FUENTES CONSULTADAS

Campos Martínez Y. A. La responsabilidad patrimonial del Estado legislador por la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias: el IIVTNU como último desaguisado, en *Nueva Fiscalidad*, n.º 3, 2024, 211-252.

Gabriel Doménech Pascual, G., Medina Alcoz, L. La responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas, en Manual de Derecho administrativo (Revista de Derecho Público: Teoría y Método), Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2024, 801-832.

Márquez Sillero, C., Márquez Márquez, A. "El retorno de la revocación en la aplicación de los tributos. Al hilo de la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022", en Carta Tributaria. Revista de Opinión, n.º 87, 2022. 141-166.

STC 182/2021, de 26 de octubre BOE núm. 282, de 25 de noviembre de 2021.

STS, n.º 1461/2024, de 18 de septiembre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:4453.

STS, n.º 1575/2024, de 9 de octubre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:4901.

STS, n.º 1602/2024, de 14 de octubre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:4934.

STS, n.º 1657/2024, de 21 de octubre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:5138.

STS, n.º 1656/2024, de 21 de octubre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:5142.

STS, n.º 1677/2024, de 23 de octubre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:5240.

STS, n.º 1682/2024, de 25 de octubre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:5395.

STS, n.º 1686/2024, de 28 de octubre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:5239.

STS, n.º 1687/2024, de fecha 28 de octubre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:5238.

STS, n.º 1780/2024, de fecha 7 de noviembre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:5559.

STS, n.º 1895/2024, de 27 de noviembre de 2024, ECLI:ES:TS:2024:5836.

STS, n.º 603/2023, de 16 de mayo de 2023, ECLI:ES:TS:2023:2181.

STS, n.º 629/2023, de 17 de mayo de 2023, ECLI:ES:TS:2023:1995.

STS, n.º 949/2023, de 10 de julio de 2023, ECLI:ES:TS:2023:3294-.

STS, n.º 1224/2023, de 5 de octubre de 2023, ECLI:ES:TS:2023:4010.

STS, n.º 1424/2022, de 2 de noviembre de 2022, Ecli: ES:TS:2022:4027.

STS, n.º 1393/2021, de 29 de noviembre de 2021, Ecli: ES:TS:2021:4437.

STS (no consta número de resolución), de 19 de abril de 2006
ECLI:ES:TS:2024:5836.

SAN (no consta número de resolución), de fecha 20 de noviembre de 2024 - ECLI:ES:AN:2024:5832.

STJUE (Sala Primera), de 26 de septiembre de 2024, asunto C-792/22, ECLI:EU:C:2024:788.

STJUE (Sala Décima), de 24 de octubre de 2024, asunto C-476/23, ECLI:EU:C:2024:921.

STJUE (Sala Cuarta), de 28 de junio de 2022, asunto C-278/20, ECLI:EU:C:2022:503.

STJUE (Gran Sala), de 26 de febrero de 2019, asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, ECLI:EU:C:2019:134.

STJUE (Sala Cuarta), 20 de junio de 2018, asunto C-108/17, ECLI:EU:C:2018:473.

STJUE (Sala Cuarta), e 22 de noviembre de 2017, asunto C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881.

STJUE (Sala Novena), de 12 de febrero de 2015, asunto C-662/13, ECLI:EU:C:2015:89.

STEDH, de 12 febrero 2004, Caso Pérez contra Francia. JUR\2004\105173.