



Dictamen nº **75/2023**

El Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en sesión celebrada el día 4 de abril de 2023, con la asistencia de los señores que al margen se expresa, ha examinado el expediente remitido en petición de consulta por el Sr. Director de la Agencia Tributaria de la Región de Murcia (por delegación del Excmo. Sr. Consejero de Economía, Hacienda y Administración Digital), mediante oficio registrado el día 23 de septiembre de 2022 (COMINTER 256127), sobre responsabilidad patrimonial instada por D.<sup>a</sup> X, por anormal funcionamiento de la administración tributaria (exp. 2022\_299), aprobando el siguiente Dictamen.

## **ANTECEDENTES**

**PRIMERO.**-Con fecha 21 de mayo de 2008 los herederos de D<sup>a</sup>. Y, fallecida el día 22 de noviembre de 2007, presentan Declaración-Liquidación por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dando lugar al expediente de gestión tributaria I02 130220 2008 001850. Entre los referidos herederos se encuentra D<sup>a</sup>. X.

Junto con la referida autoliquidación, los herederos adjuntan un documento privado que recoge el inventario de bienes dejados por la causante a su fallecimiento y en el que se valora el total de la masa hereditaria en 4.431.375,83 euros.

**SEGUNDO.**-Con fecha 22 de abril de 2009 varios de los herederos, entre ellos D<sup>a</sup>. X, presentan escritura de protocolización del cuaderno particional otorgada con fecha 31 de marzo de 2009, acompañada de autoliquidación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados.

En dicha escritura -en la que se liquida, divide y adjudica la herencia- se rectifica la valoración de los inmuebles adquiridos, que ahora se fija en 5.684.618,49 euros. (El total del caudal hereditario asciende ahora a 8.910.921,04 euros).

**TERCERO.**-Con fecha 11 de abril de 2012 se inicia un procedimiento de comprobación limitada, al constatar la incorrecta cuantificación de la base imponible declarada por D<sup>a</sup>. X, una vez tenidos en cuenta los valores declarados en la escritura de manifestación y adjudicación de herencia, así como la incorrecta cuantificación del ajuar doméstico y la no aplicación del coeficiente multiplicador por el patrimonio preexistente, dando lugar al expediente de liquidación ILT 130220 2012 002675.

Con fecha 25 de marzo de 2013, tras rectificar el importe que en la propuesta se asigna a los legados, se notifica a la interesada el Acuerdo de liquidación ILT 130220 2012 002675 por importe de 532.460,39 euros.

**CUARTO.**-Con fecha 30 de noviembre de 2016, el TEAR de Murcia estima la reclamación económico-administrativa núm. 30/02236/2013, interpuesta por D<sup>a</sup>. X contra la reiterada liquidación ILT 130220 2012 002675, que se anula por considerar, en resumen, que *“los valores utilizados por la Administración fueron consignados por*

*las partes a otros efectos distintos de la sucesión (como es la adjudicación de los bienes legados expresamente y los demás integrantes de la masa hereditaria) y con referencia a un momento también distinto (momento de la adjudicación y no el momento del fallecimiento), hay que señalar que tal y como establece la Ley del Impuesto sobre Sucesiones, la base imponible del Impuesto es el valor real de los bienes en el momento del devengo del mismo (en nuestro caso el 22 de noviembre de 2007, fecha de fallecimiento de la causante)”; que “la Administración toma esos valores para regularizar la situación tributaria del reclamante pero no acredita que los bienes inmuebles contenidos en el cuaderno particional se hayan valorado voluntariamente por las partes a efectos del Impuesto sobre Sucesiones con referencia al momento del fallecimiento de la causante, lo que en su caso debería haber probado si pretendía, como hizo, utilizar esos valores como base imponible en la liquidación que ahora se recurre”; que “si la Oficina Gestora, a la vista de los valores declarados en el cuaderno particional en 2009, y a través del procedimiento de comprobación limitada iniciado, entendió que los valores declarados no respondían al valor real, podía haber efectuado la comprobación de los mismos mediante un procedimiento de comprobación de valores” y que “no habiéndolo hecho así, debe ser anulada la liquidación girada sobre una base imponible incorrecta”.*

La referida Resolución del TEAR fue notificada a la interesada con fecha 30 de diciembre de 2016.

**QUINTO.**-Con fecha 22 de marzo de 2018 D<sup>a</sup>. X presenta escrito de reclamación de responsabilidad patrimonial contra la ATRM por los gastos ocasionados a causa de la referida liquidación ILT 130220 2012 002675.

Por una parte, solicita el reembolso del coste de las garantías aportadas y gastos incurridos -notariales y registrales-, más intereses de demora, referentes a las anotaciones de embargo y formalización de escritura pública ocasionado por la constitución de hipoteca unilateral con la finalidad de suspender la ejecución de la reiterada liquidación. Dichos gastos notariales y registrales ascienden a 3.769,61 euros.

Por otra parte, la reclamante solicita que se le indemnice por los gastos ocasionados por los servicios profesionales de asistencia jurídica contratados, más los intereses de demora correspondientes. Dichos gastos, según la copia de las facturas de honorarios profesionales que acompañan a la reclamación, ascienden a 5.171,14 euros.

**SEXTO.**-Con fecha 4 de noviembre de 2020 la Directora de la ATRM acuerda admitir a trámite la reclamación de responsabilidad patrimonial y nombrar instructora del procedimiento. Posteriormente, la instructora solicita al Servicio de Gestión Tributaria, como servicio a cuyo funcionamiento se imputa el daño, la remisión del expediente de gestión I02 130220 2008 001850 y la emisión del correspondiente informe. Con fecha 23 de septiembre de 2021 el citado Servicio remite a la instructora el expediente y el referido informe.

**SÉPTIMO.**-Con fecha 1 de octubre de 2021 se notifica a la reclamante la apertura del trámite de audiencia, para que en el plazo que se señala “pueda presentar alegaciones y aportar cuantos documentos y justificaciones considere oportunos”. Y con fecha 20 de octubre de 2021 la reclamante formula escrito de alegaciones, aportando determinados documentos (que ya obraban en el expediente) y reiterando las solicitudes de “reembolso del coste de las garantías aportadas y de los gastos incurridos” y de “indemnización por los gastos ocasionados por los servicios profesionales contratados”.

**OCTAVO.**-Con fecha 8 de noviembre de 2021, en el expediente de reembolso del coste de garantías CDGA 05/2018-SU, el Director de la ATRM acuerda, a favor de la reclamante, “el reconocimiento del derecho al reembolso del coste de la garantía aportada... cuyo importe acreditado asciende a la cantidad de 3.769,61 euros y el reconocimiento del derecho al abono del interés legal vigente devengado desde la fecha debidamente acreditada en que se incurrió en los costes hasta la fecha de la presente Propuesta, cuyo importe asciende a la cantidad de 800,04 euros”. Y con la misma fecha acuerda, a favor de la reclamante, “la autorización y disposición del gasto, el reconocimiento de la obligación y la propuesta del pago” de las referidas cantidades.

**NOVENO.**-Con fecha 27 de mayo de 2022 la instructora del expediente formula propuesta de resolución en la que plantea “desestimar la reclamación de responsabilidad patrimonial, presentada por D<sup>a</sup>. X, al haber sido formulada la acción resarcitoria cuando el derecho de la interesada ya había prescrito”.

**DÉCIMO.**-Con fecha 23 de septiembre de 2022 se recaba el preceptivo Dictamen de este Consejo Jurídico, acompañando el expediente administrativo y el preceptivo índice de documentos.

A la vista de los referidos antecedentes procede realizar las siguientes

## **CONSIDERACIONES**

### **PRIMERA.- Carácter del Dictamen.**

El presente Dictamen se emite con carácter preceptivo, conforme a lo dispuesto en el artículo 81.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), en concordancia con lo establecido en el artículo 12.9 de la Ley 2/1997, de 19 de mayo, del Consejo Jurídico de la Región de Murcia, en cuya virtud, el Consejo habrá de ser consultado en las reclamaciones que en concepto de responsabilidad patrimonial se formulen ante la Administración regional.

### **SEGUNDA.- Legitimación, procedimiento y plazo.**

#### **I.- Legitimación.**

La legitimación activa corresponde a quien debe soportar los costes de impugnación de la actuación administrativa, detrimento patrimonial éste que le confiere la condición de interesado para solicitar de la Administración su resarcimiento, conforme a lo establecido en los artículos 32 y siguientes de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP). Por lo tanto, procede reconocer legitimación activa para reclamar a D<sup>a</sup>. X.

La legitimación pasiva corresponde a la Administración titular del servicio a cuyo funcionamiento se imputa el daño, en este supuesto la Administración regional titular de los servicios de gestión tributaria a resultas de cuya actuación la interesada se ve compelida a actuar en defensa de sus intereses.

#### **II.- Procedimiento.**

La tramitación realizada se ha ajustado, en lo sustancial, a lo previsto en la LPACAP, sin que se aprecien carencias esenciales. A tal efecto, consta en el expediente que se ha recabado el informe preceptivo del servicio cuyo funcionamiento ocasionó la presunta lesión indemnizable, que se ha conferido trámite de audiencia a la interesada y que se ha solicitado el Dictamen de este Consejo Jurídico.

No obstante, debe señalarse la amplia superación del plazo máximo de seis meses que para la resolución de este tipo de procedimientos establece el artículo 91.3 de la LPACAP.

Asimismo, en cuanto a la conformación del expediente y a la forma de practicar la consulta, debe reiterarse que no se ha adjuntado el extracto de secretaría que ha de acompañar a aquélla, de conformidad con lo establecido en el artículo 46.2 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo Jurídico de la Región de Murcia, aprobado por Decreto 15/1998 de 2 de abril.

#### **III.- Plazo. Prescripción del derecho a reclamar.**

El artículo 67.1 de la LPACAP dispone en su primer párrafo, de forma genérica, que el derecho a reclamar prescribe al año de producido el hecho o el acto que motive la indemnización o de manifestarse su efecto lesivo. Por su parte, el segundo párrafo de este mismo apartado establece una regla específica de cómputo del plazo prescriptivo: en los casos en los que proceda reconocer derecho a indemnización por anulación en vía administrativa o contencioso-administrativa de un acto o disposición de carácter general, el derecho a reclamar prescribirá al año de haberse notificado la resolución administrativa o la sentencia definitiva.

En este caso, según ha quedado acreditado en el expediente remitido a este Consejo con fecha 23 de septiembre de 2022, la resolución del TEAR por la que se estima la reclamación económico-administrativa núm. 30/02236/2013 y se anula la liquidación complementaria ILT 130220 2012 002675 fue notificada a la interesada con fecha 30 de diciembre de 2016 (documento 051 “Hoja de envío fallo”). Por lo tanto, cuando se presenta la reclamación de responsabilidad patrimonial el día 22 de marzo de 2018 (documento 01 “Escrito de reclamación de responsabilidad”) ya ha transcurrido en exceso el referido plazo de un año para el ejercicio de la acción resarcitoria, por lo que la reclamación de responsabilidad patrimonial formulada por Dª X debe considerarse extemporánea.

### **TERCERA.-Fondo del asunto.**

Apreciada la prescripción del derecho a reclamar resultaría innecesario entrar a conocer sobre el fondo del asunto; no obstante, en este caso se considera procedente formular las siguientes consideraciones.

#### **I.-Reembolso del coste de la garantía aportada.**

En la reclamación se solicita, como ya se ha dicho, una indemnización por importe de 3.769,61 euros en concepto de reembolso del coste de la garantía aportada y gastos incurridos por la constitución de hipoteca unilateral, más los correspondientes intereses de demora, con la finalidad de suspender la ejecución de la liquidación ILT 130220 2012 002675.

Y, como ha quedado acreditado en el expediente, la Resolución del Director de la ATRM de 8 de noviembre de 2021 reconoce, a favor de la reclamante, el derecho al reembolso de los gastos notariales y registrales acreditados por el referido importe de 3.769,61 euros, más los correspondientes intereses de demora por importe de 800,04 euros, proponiendo el pago de ambas cantidades; todo ello de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en los artículos 72 a 79 del Reglamento General de Desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de Revisión en Vía Administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005 de 13 de mayo.

Por lo tanto, la reclamación de responsabilidad patrimonial se circunscribe a la solicitud de indemnización por los gastos ocasionados por los servicios de asistencia jurídica, más los correspondientes intereses de demora, contratados en relación con la liquidación ILT 130220 2012 002675 que, según las dos facturas de honorarios profesionales que acompañan a la reclamación, ascienden a 5.171,14 euros.

#### **II.-La responsabilidad patrimonial derivada de la anulación de un acto administrativo. Consideraciones generales.**

Este Consejo Jurídico reiteradamente ha puesto de manifiesto (Dictámenes núms. 197/02, 36/09 y 334/14, entre otros) que el instituto de la responsabilidad patrimonial nace con la finalidad de compensar a los particulares por los perjuicios derivados del funcionamiento de los servicios públicos y que, traduciéndose frecuentemente el quehacer de las administraciones en la emisión de actos administrativos, una parte de los supuestos de responsabilidad patrimonial planteados tendrá su causa en la adopción de actos de tal naturaleza que posteriormente sean anulados por considerarlos contrarios al ordenamiento jurídico. La LPACAP da respuesta a este supuesto de hecho regulándolo de modo específico; así, el artículo 106.4 (incardinado en el título V donde se regula la revisión de los actos administrativos) establece que *“las Administraciones públicas, al declarar la nulidad de una disposición o acto, podrán establecer, en la misma resolución, las indemnizaciones que proceda reconocer a los interesados, si se dan las circunstancias previstas en los artículos 32.2 y 34.1 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público sin perjuicio de que, tratándose de una disposición, subsistan los actos firmes dictados en aplicación de la misma”*. Por su parte, el artículo 32.1 de la LRJSP, al regular la responsabilidad patrimonial, dispone que *“la anulación en vía administrativa o por el orden jurisdiccional contencioso-administrativo de los actos o disposiciones administrativas no presupone, por sí misma, derecho a la indemnización”*.

Dichos preceptos, según reiterada jurisprudencia y doctrina que han venido analizando lo establecido en el precedente legal de aquéllos -el artículo 102.4 de la LPACAP-, deben interpretarse en el sentido de que el efecto indemnizatorio no se asocia automáticamente a la anulación de una resolución administrativa, de suerte que tal anulación se erija en título por sí suficiente para que surja el derecho a indemnización. La procedencia de ésta se determinará una vez constatada la existencia del daño o lesión patrimonial y la concurrencia de los requisitos que las disposiciones reguladoras de la responsabilidad patrimonial establecen como necesarios para que aquél pueda imputarse a la Administración, lo que exigirá verificar que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los

servicios públicos, que el daño producido sea efectivo, evaluable económicamente e individualizado o individualizable respecto de una persona o grupo de personas, y que sea antijurídico, en el sentido de que el particular no tenga el deber jurídico de soportarlo.

Estas exigencias o elementos de la responsabilidad patrimonial de la Administración han sido precisados por constante jurisprudencia del Tribunal Supremo y reiterada doctrina del Consejo de Estado, y estaban contenidos en los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Hoy se reiteran por los artículos 32 y siguientes de la LRJSP; y, en los aspectos formales, se regulan ciertas especialidades de los procedimientos de responsabilidad patrimonial en los artículos 65, 67, 81, 91 y 92 de la LPACAP.

Así, son elementos constitutivos de la responsabilidad patrimonial de la Administración, y que constituyen los requisitos que deben concurrir para afirmar la responsabilidad extracontractual de las Administraciones Públicas, los siguientes:

- Que exista un daño real y efectivo, evaluable económicamente e individualizado en relación con una persona o grupo de personas.
- Que el daño o lesión sufrida sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos en una adecuada relación de causa a efecto, sin intervención de elementos extraños que pudieran influir alterando el nexo causal.
- Que los daños no se deriven de hechos o circunstancias que no se hubiesen podido prever o evitar según el estado de los conocimientos de la ciencia o la técnica existentes en el momento de producción de aquéllos.
- Que no concurra causa de fuerza mayor.
- Que el reclamante no tenga el deber jurídico de soportar el daño.

### III.-Los gastos de asistencia letrada habidos en vía administrativa. Regla general: no son indemnizables.

En este caso, como ya se ha dicho, la reclamación de responsabilidad patrimonial se contrae a los honorarios de abogado correspondientes a la asistencia jurídica de Dª. X en el procedimiento de gestión tributaria, en la impugnación de la liquidación en vía económico-administrativa y en el procedimiento de devolución de la cuota tributaria ingresada.

Este tipo de daños, salvo en supuestos excepcionales, no se consideran indemnizables, de conformidad con la doctrina de este Consejo Jurídico, deudora de la doctrina del Consejo de Estado, que considera que el carácter voluntario de la asistencia letrada en los procedimientos administrativos conlleva entender que es la libre decisión del interesado la que determina la producción del gasto, que no puede imputarse de forma directa a la actuación administrativa impugnada, por lo que se rechaza su indemnización. Así, por todos, el Dictamen del Consejo de Estado núm. 737/2013 señala que *“Es doctrina constante de este Consejo (entre otros muchos, dictámenes 1.150/2002, de 27 de junio de 2002, 957/2004, de 20 de mayo de 2004, 1.696/2006, de 5 de octubre de 2006, 2.095/2007, de 22 de noviembre de 2007, 427/2009, de 23 de abril de 2009, 1.736/2009, de 5 de noviembre de 2009, 542/2012, de 19 de julio de 2012, y 805/2012, de 11 de octubre de 2012) que, como regla genera I, no resultan resarcibles los gastos de asistencia de letrado en la vía económico-administrativa. Y ello por entenderse que en la relación de causalidad interviene en estos supuestos un elemento extraño, cual es la voluntad del propio reclamante, al no ser obligada la actuación letrada en dicho procedimiento”*.

En cuanto a la ruptura del nexo causal que conlleva la intervención del interesado que decide libremente contar con asesoramiento legal, que no es preceptivo en el procedimiento de reclamación en vía económico-administrativa, el Dictamen del mismo Alto Cuerpo Consultivo núm. 931/2019, con fundamento entre otros en dicho argumento, deniega la indemnización de unos honorarios profesionales por importe superior a 1.300.000 euros.

En idéntico sentido, aunque admitiendo una cierta modulación en la doctrina apuntada, el Dictamen del Consejo de Estado núm. 591/2019 señala que *“en cuanto a los segundos (honorarios pagados en la vía administrativa), tampoco procede su indemnización, en la medida en que la actuación letrada en el procedimiento administrativo*

no es obligatoria. Interviene así un elemento extraño -la voluntad del propio reclamante- que rompe la relación de causalidad, sin que concurra en el presente caso circunstancia excepcional alguna que permita modular la regla anterior”.

Del mismo modo, el Dictamen núm. 179/2017 señala lo siguiente:

“Es doctrina constante de este Consejo (entre otros muchos, dictámenes números 1.150/2002, de 27 de junio, 957/2004, de 20 de mayo, 1.696/2006, de 5 de octubre, 2.095/2007, de 22 de noviembre, 427/2009, de 23 de abril, 1.736/2009, de 5 de noviembre, 542/2012, de 19 de julio, 805/2012, de 11 de octubre, 737/2013, de 17 de octubre, y 515/2016, de 23 de junio) que, como regla general, no resultan resarcibles los gastos de asistencia de letrado ni en las actuaciones ante la AEAT ni en la interposición de recursos de reposición ni en la vía económico-administrativa. Y ello por entenderse que en la relación de causalidad interviene en estos supuestos un elemento extraño, cual es la voluntad del propio reclamante, al no ser obligada la actuación letrada en dicho procedimiento. Únicamente cuando concurren circunstancias excepcionales se ha modulado la regla anterior en el sentido de considerar indemnizables algunos de tales gastos.

Por su parte, las Sentencias del Tribunal Supremo de 14 de julio y 22 de septiembre de 2008, que resuelven sendos recursos de casación para la unificación de doctrina, ponen el acento en la antijuridicidad del perjuicio sufrido, al señalar que ‘cuando un obligado tributario, valiéndose de un asesoramiento específico y retribuido, obtiene de la Administración, bien en la vía de gestión bien en la económico-administrativa, la anulación de un acto que le afecta, ha de soportar el detrimento patrimonial que la retribución comporta si la actuación administrativa frente a la que ha reaccionado se produce dentro de los márgenes ordinarios o de los estándares esperables de una organización pública que debe servir los intereses generales, con objetividad, efectividad y pleno sometimiento a la ley y al derecho, eludiendo todo atisbo de arbitrariedad’. Y estiman que, para apreciar la antijuridicidad del perjuicio, hay que tener en cuenta ‘elementos de muy diversa facturación’, que van desde el tipo de potestad que ejercita la Administración en el caso concreto hasta las concretas características personales del afectado por la actuación administrativa”.

En particular, la referida sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2008, en sus fundamentos de derecho cuarto y quinto, afirma lo siguiente:

“CUARTO.-(...) También resulta posible que, ante actos dictados en virtud de facultades absolutamente regladas, proceda el sacrificio individual, no obstante su anulación posterior, porque se ejerciten con los márgenes de razonabilidad que cabe esperar de una Administración pública llamada a satisfacer los intereses generales y que, por ende, no puede quedar paralizada ante el temor de que, si revisadas y anuladas sus decisiones, tenga que compensar al afectado con cargo a los presupuestos públicos, en todo caso y con abstracción de las circunstancias concurrentes. Esta idea cobra especial fuerza tratándose de la Administración tributaria, a la que el constituyente y el legislador demandan una actitud activa consistente en, como ya hemos apuntado, comprobar, investigar, inspeccionar y, si procede, corregir los hechos de los administrados con trascendencia fiscal. Con esta perspectiva parece evidente la diferencia, a los efectos que nos ocupan, entre, por ejemplo, la situación de un sujeto pasivo que acude al asesoramiento legal para enfrentarse a una liquidación impositiva practicada en el ejercicio de una potestad groseramente prescrita que la del que utiliza el mismo instrumento a fin de discutir otra en la que se eliminan como gastos deducibles los intereses pagados por un establecimiento en España a una sociedad matriz foránea como retribución de la financiación que recibe de ella”.

En definitiva, para apreciar si el detrimento patrimonial que supone para un administrado el pago del asesoramiento que ha contratado constituye una lesión antijurídica, ha de analizarse la índole de la actividad administrativa y si responde a los parámetros de racionalidad exigibles. Esto es, si, pese a su anulación, la decisión administrativa refleja una interpretación razonable de las normas que aplica, enderezada a satisfacer los fines para lo que se la ha atribuido la potestad que ejercita.

QUINTO.-En la descripción de la posición del administrado frente a una lesión, al objeto de calificarla como antijurídica y, por consiguiente, de resarcible, intervienen también matices personales, que coadyuvan a perfilarla, sin que por ello se introduzca ningún ‘tinte subjetivista’ en la construcción de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones públicas. No existe ‘igualitarismo’ en este ámbito, pues ante una misma realidad no todos los sujetos se sitúan en igual posición.

Parece tan evidente que resulta superfluo subrayarlo: no puede equipararse, a los efectos de analizar si queda

*jurídicamente obligado a hacer frente a la minuta de los profesionales que ha contratado para obtener la razón en la vía administrativa, un sujeto pasivo de un impuesto, persona física, que se relaciona esporádicamente con los órganos tributarios y que, ante un requerimiento, un procedimiento de inspección o una liquidación, se ve obligado a buscar una asistencia letrada ad hoc, con una sociedad, organización compleja, habituada, por su actividad, a entrar en conflicto con la hacienda pública y que, incluso, cuenta en plantilla con profesionales que, llegada la ocasión, intervienen en su defensa o que tiene contratado, en régimen de 'iguala', un asesoramiento externo. (...)".*

En el supuesto sometido a consulta la actuación administrativa a la que se imputa el daño consiste en el ejercicio de una potestad reglada de comprobación por parte de la Administración tributaria de la declaración fiscal efectuada por un particular, que deriva en una liquidación complementaria por la que se fija una deuda tributaria superior a los 500.000 euros. La importante afectación patrimonial que ese resultado supone para el contribuyente, unido a la complejidad de la normativa tributaria aplicable, hacen que el carácter absolutamente voluntario de la búsqueda de asistencia jurídica profesional en un procedimiento en el que la intervención de Letrado no es preceptiva, se vea alterado de forma intensa y concurren a juicio de este Consejo Jurídico aquellas circunstancias a las que alude la doctrina del Consejo de Estado, que permitirían modular o excepcionar la doctrina general relativa a la no resarcibilidad por vía de responsabilidad patrimonial de los gastos de asistencia letrada.

#### IV.-El deber jurídico de soportar el daño en los supuestos de anulación previa de actos administrativos.

Descartada, en atención a las circunstancias del caso, la aplicación de la doctrina general que rechaza la indemnización de los gastos de asistencia letrada, ha de analizarse, entonces, el elemento de la antijuridicidad del daño, es decir, si el interesado viene obligado a soportarlo por existir un título jurídico que le impone tal deber.

A tal efecto, este Consejo Jurídico en su Dictamen núm. 380/2015 pone de manifiesto *"la doctrina jurisprudencial que, en materia de reclamaciones patrimoniales derivadas de la anulación previa de actos administrativos, viene a reconocer que cuando se trata de actos de carácter reglado los particulares no tienen el deber de soportar el daño cuando el acto de referencia fuese anulado porque la Administración había desconocido parámetros objetivos imperativos que le deberían haber dado al acto un contenido diferente del que tuvo en un primer momento. Por el contrario, en el caso de actos discrecionales se sostiene que el particular debe soportar el perjuicio derivado de aquellos si se han mantenido dentro de parámetros razonables, aunque fuesen declarados posteriormente inválidos".*

También se ha señalado que no es posible establecer soluciones apriorísticas, ni tampoco debe perderse de vista la naturaleza del acto anulado, pues la jurisprudencia, tras superar la doctrina del denominado *"margen de tolerancia"*, no ha dejado de apelar a un margen de apreciación, que en cada caso será mayor o menor dependiendo de los conceptos jurídicos aplicados. Puede resumirse dicha doctrina en los términos empleados por la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 1999, en el concreto extremo relativo a la eventual existencia de un deber jurídico del particular de soportar el daño derivado de la anulación de un acto administrativo:

*"El deber jurídico de soportar el daño en principio parece que únicamente podría derivarse de la concurrencia de un título que determine o imponga jurídicamente el perjuicio contemplado, tal sería la existencia de un contrato previo, el cumplimiento de una obligación legal o reglamentaria siempre que de ésta se derivasen cargas generales, o la ejecución administrativa o judicial de una resolución firme de tal naturaleza; esto, que desde la perspectiva del funcionamiento de los servicios públicos aparece relativamente claro en su interpretación, se complica a la hora de trasladarlo a los supuestos de anulación de resoluciones administrativas.*

*En los supuestos de ejercicio de potestades discrecionales por la Administración, el legislador ha querido que ésta actúe libremente dentro de unos márgenes de apreciación con la sola exigencia de que se respeten los aspectos reglados que puedan existir, de tal manera que el actuar de la Administración no se convierta en arbitrariedad al estar ésta rechazada por el artículo 9.3 de la Constitución. En estos supuestos parece que no existiría duda de que, siempre que el actuar de la Administración se mantuviese en unos márgenes de apreciación no sólo razonados sino razonables, debería entenderse que no podría hablarse de existencia de lesión antijurídica, dado que el particular vendría obligado por la norma que otorga tales potestades discretionales a soportar las consecuencias derivadas de su ejercicio siempre que éste se llevase a cabo en los términos antedichos;*

estaríamos pues ante un supuesto en el que existiría una obligación de soportar el posible resultado lesivo.

*El caso que contemplamos, sin embargo, no se agota en los supuestos de ejercicio de potestades discrecionales dentro de los parámetros que exige el artículo 9.3 de la Constitución, sino que ha de extenderse a aquellos supuestos, asimilables a estos, en que en la aplicación por la Administración de la norma jurídica al caso concreto no haya de atender sólo a datos objetivos determinantes de la preexistencia o no del derecho en la esfera del administrado, sino que la norma antes de ser aplicada ha de integrarse mediante la apreciación, necesariamente subjetivada, por parte de la Administración llamada a aplicarla, de conceptos indeterminados determinantes del sentido de la resolución. En tales supuestos es necesario reconocer un determinado margen de apreciación a la Administración que, en tanto en cuanto se ejercite dentro de márgenes razonados y razonables conforme a los criterios orientadores de la jurisprudencia y con absoluto respeto a los aspectos reglados que pudieran concurrir, haría desaparecer el carácter antijurídico de la lesión y por tanto faltaría uno de los requisitos exigidos con carácter general para que pueda operar el instituto de la responsabilidad patrimonial de la Administración. Ello es así porque el derecho de los particulares a que la Administración resuelva sobre sus pretensiones, en los supuestos en que para ello haya de valorar conceptos indeterminados o la norma legal o reglamentaria remita a criterios valorativos para cuya determinación exista un cierto margen de apreciación, aun cuando tal apreciación haya de efectuarse dentro de los márgenes que han quedado expuestos, conlleva el deber del administrado de soportar las consecuencias de esa valoración siempre que se efectúe en la forma anteriormente descrita. Lo contrario podría incluso generar graves perjuicios al interés general al demorar el actuar de la Administración ante la permanente duda sobre la legalidad de sus resoluciones".*

Esto ha llevado, en definitiva, a reconocer que tanto en el ejercicio de potestades discrecionales, dentro de los parámetros que exige el artículo 9.3 de la Constitución, como en aquellos casos en que la norma antes de ser aplicada ha de integrarse mediante la apreciación por parte de la Administración llamada a aplicarla de conceptos indeterminados decisivos del sentido de la resolución, es necesario "reconocer un determinado margen de apreciación a la Administración" que, sometido a un cribado de razonabilidad y con respeto a los aspectos reglados que pudieran concurrir, hace desaparecer el carácter antijurídico del daño (entre otras, sentencias del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 1996, 29 de octubre de 1998, 11 de marzo de 1999, 16 de septiembre de 1999, 13 de enero de 2000 y 12 de julio de 2001).

El Tribunal Supremo exigía en un principio, para reconocer el derecho a indemnización de los daños derivados de un acto administrativo anulado, que la infracción del ordenamiento jurídico en que hubiera incurrido la Administración supusiera "una flagrante desatención normativa", porque no es aplicable cuando la Administración ha actuado dentro de los límites normales de interpretación de la normativa aplicable (sentencias 10 de junio de 1986, 15 de noviembre de 1989 y 27 de junio 1990); defendía, por tanto, lo que se denominó "margen de tolerancia" en el actuar administrativo; pero esta doctrina va evolucionando hasta que el Alto Tribunal, en su sentencia de 11 de marzo de 1999, rechaza tal posibilidad por lo que supone de introducción de elementos subjetivistas en una institución constitucionalmente configurada como objetiva. No obstante, pese a esta primera declaración, el Tribunal Supremo concluye de modo similar al afirmar, como hemos visto, que, cuando hay un "margen de apreciación" en la interpretación y aplicación de un concepto jurídico indeterminado, si tal interpretación se ejercita "dentro de márgenes razonados y razonables conforme a los criterios orientadores de la jurisprudencia y con absoluto respeto a los aspectos reglados que pudieran concurrir... conlleva el deber del administrado de soportar las consecuencias de esa valoración siempre que se efectúe en la forma anteriormente descrita. Lo contrario podría incluso generar graves perjuicios al interés general al demorar el actuar de la Administración ante la permanente duda sobre la legalidad de resoluciones".

Por su parte, el Consejo de Estado ha afirmado que para que la anulación de un acto o disposición administrativa genere derecho a indemnización es necesario que se funde en una ilegalidad manifiesta, ya que la relatividad del Derecho, como la de las demás ciencias sociales, convierte en inaceptable la tesis de que de todo desacuerdo de la Administración, cuando se produce en cuestiones esencialmente opinables, haya de derivarse forzosamente una exigencia rigurosa de responsabilidad patrimonial (Dictamen de 12 de julio de 1990). Abunda este órgano consultivo en dicha tesis en su Dictamen núm. 2186/2001, de 27 de septiembre, en el que señala que no puede imputarse responsabilidad patrimonial a la Administración "por la sola razón de que la Jurisdicción Contencioso-Administrativa anule el acto administrativo al estimar que los fundamentos jurídicos que lo sostienen no eran los correctos, pues es inaceptable negar a la Administración el derecho a resolver según unos determinados criterios siempre opinables. Sólo si ocurre una 'flagrante desatención normativa' (sentencias del Tribunal Supremo de 10 de junio de 1986 y 15 de noviembre de 1989) cabría la procedencia de la indemnización".

Como ya señalamos en nuestro Dictamen núm. 179/2008, a la hora de analizar reclamaciones indemnizatorias como la que nos ocupa, y en el trance de hacer aplicación de la referida doctrina jurisprudencial acerca de la razonabilidad de una actuación administrativa posteriormente anulada, procede destacar lo que expresa la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura de 31 de enero de 2007, que afirma que *"Para determinar que la actuación administrativa ha sido razonable no podemos centrarnos en la motivación de las sentencias que anulan la decisión administrativa, en concreto, en los razonamientos de esta Sala que llega a calificar la actuación impugnada de contraria a Derecho. Y estimamos que no es la motivación de la sentencia la que ha de valorarse, porque ello supondría una tautología, en cuanto, porque constituye esa irregularidad, es por lo que la decisión se anuló. Muy al contrario, estimamos que lo decisivo a la hora de examinar esas exigencias de la razonabilidad de la decisión ha de buscarse en la misma motivación de la decisión ya anulada y los antecedentes en que se basó, porque es precisamente en esa motivación donde el ordenamiento fija la justificación de la actuación de la Administración, que es la finalidad de la motivación de los actos, que precisamente impone de manera especial para los actos discrecionales el artículo 54 de la Ley 30/92, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común"*. En el mismo sentido se pronuncia dicha Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura en sentencia de 30 de septiembre de 2009.

También debe citarse la doctrina del Tribunal Supremo que señala que para declarar la responsabilidad patrimonial es necesario distinguir aquellos supuestos en que la anulación de la resolución de la Administración se debe a una diferente interpretación de una norma jurídica en un asunto complejo, de aquellos otros en que habría habido un error o deficiente valoración de datos objetivos, de forma que sólo en este último supuesto habría obligación de indemnizar, siempre que concurriesen todos los requisitos exigibles (sentencia de la Sala de los Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 12 de septiembre de 2008, con cita de otra sentencia de la misma Sala de 21 de abril de 2005). Dicha doctrina es también asumida y citada por el Consejo de Estado en su Dictamen núm. 522/2010.

#### V.-No concurrencia del requisito de la antijuridicidad.

En el presente caso, no puede considerarse que la liquidación complementaria anulada por el TEAR haya constituido una *"ilegalidad manifiesta"* o una *"flagrante desatención normativa"*; por el contrario, atendiendo a la motivación del acto impugnado, puede considerarse que la ATRM, al practicar dicha liquidación, ha interpretado la compleja normativa aplicable *"dentro de márgenes razonados y razonables"*.

En el expediente de gestión tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, como consecuencia del fallecimiento de D<sup>a</sup>. Y el día 22 de noviembre de 2007, los interesados realizaron una primera presentación de su autoliquidación, con fecha 21 de mayo de 2008, adjuntando un documento privado con el inventario de bienes dejados por la causante a su fallecimiento, y en el que se valoraba el total de la masa hereditaria en 4.431.375,83 euros.

Posteriormente, el Servicio de Gestión Tributaria comprueba que varios de los interesados, entre ellos la reclamante D<sup>a</sup>. X, presentan escritura de protocolización de cuaderno particional otorgada con fecha 31 de marzo de 2009. Dicha escritura se presenta, no como autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino como declaración por el concepto de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ante la improcedente actuación de los interesados, dado que la elevación a público del cuaderno particional es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, el Servicio de Gestión Tributaria requiere a los interesados para que presenten el preceptivo modelo de declaración del impuesto. Y con fecha 9 de octubre de 2009 los interesados presentan dicho modelo de declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones junto con la referida escritura de protocolización de cuaderno particional.

Según los valores declarados en el reiterado cuaderno particional de 31 de marzo de 2009 el total del caudal hereditario asciende a 8.910.921,04 euros, muy superior al valor que se recogía en el documento privado presentado con fecha 21 de mayo de 2008.

La ATRM practicó la liquidación complementaria tomando como base imponible el valor consignado por los interesados en la declaración presentada con fecha 9 de octubre de 2009, ajustándose a lo dispuesto en el artículo 18.2 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) (*"Los*

*interesados deberán consignar en la declaración que están obligados a presentar según el artículo 31 el valor que atribuyen a cada uno de los bienes y derechos incluidos en la declaración del impuesto. Este valor prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior") y en el artículo 40.3 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por Real Decreto 1629/1991 de 8 de noviembre (RISD) ("El valor declarado por los interesados prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior").*

Debe tenerse en cuenta que el Tribunal Supremo ha puesto de manifiesto reiteradamente que el momento en el que se deben valorar los bienes hereditarios coincide con el momento de la partición. Así, en Sentencias de 28 de abril de 1988, 19 de marzo de 1989 y 17 de diciembre de 1992, entre otras, el Alto Tribunal afirma que la valoración de los bienes hereditarios coincide justamente con el momento de la herencia en que éstos se tasan, esto es en la partición de la herencia, en consonancia con los artículos 1045 y 1074 del Código Civil, en cuanto señalan que la valoración de los bienes y derechos del causante dejados a su fallecimiento, o de los donados en vida, se ha de hacer al tiempo de la partición o evaluación. Y teniendo en cuenta dicha corriente jurisprudencial, parece razonable considerar, a diferencia de lo que señala la Resolución del TEAR, que los valores recogidos en el cuaderno particional están referidos al momento del fallecimiento.

Asimismo, debe tenerse en cuenta el criterio de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, manifestado en las Consultas Vinculantes V0922-08, V2901-15 y V0306-20, entre otras, que reiteran el criterio de que el valor declarado, conforme al artículo 18.2 de la LISD, "prevalecerá sobre el comprobado si fuese superior", y que "con arreglo a lo dispuesto en el artículo citado, así como en el artículo 40 del RISD, la fijación del valor debe hacerla el sujeto pasivo, ya que son los interesados los que deben consignar en su declaración del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones el valor real que atribuyen a los bienes y derechos incluidos en el incremento de patrimonio gravado, valor que prevalece sobre el comprobado si es superior". Y teniendo en cuenta dicha doctrina, parece razonable considerar, a diferencia de lo que señala la Resolución del TEAR, que en este caso no procedía acudir a un procedimiento de comprobación de valores, dada la prevalencia del mayor valor declarado por el interesado.

Por lo tanto, en aplicación de los artículos 18.2 de la LISD y 40.3 del RISD, y de conformidad con la referida jurisprudencia del Tribunal Supremo y con la referida doctrina de la Dirección General de Tributos estatal, la ATRM no podía desvincularse de los valores declarados por los propios interesados, por lo que entendió que mediante un procedimiento de comprobación limitada (de conformidad con lo dispuesto en el artículo 136 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) debía procederse a una regularización conforme a los valores declarados por los interesados y consignados en el cuaderno particional; teniendo en cuenta que dado el tiempo transcurrido desde la primera presentación (el día 21 de mayo de 2008) hasta la segunda (el día 22 de abril de 2009), es razonable considerar, a diferencia de lo que entiende la Resolución del TEAR, que los valores recogidos en esta última están también referidos a la fecha del devengo del impuesto (el día 22 de noviembre de 2007).

En definitiva, por lo expuesto, aunque la liquidación en cuestión haya sido anulada por el TEAR, debe considerarse que la ATRM practicó dicha liquidación interpretando la normativa aplicable "dentro de márgenes razonados y razonables", de conformidad con los referidos criterios de la jurisprudencia y de la doctrina tributaria, sin que pueda considerarse que la liquidación haya constituido una "ilegalidad manifiesta" o una "flagrante desatención normativa". Y, en consecuencia, si la acción resarcitoria se hubiera presentado dentro de plazo, debería considerarse que en este caso no se cumplen los requisitos necesarios para que nazca la responsabilidad patrimonial de la Administración, dado que no existe antijuridicidad del daño.

En atención a todo lo expuesto, el Consejo Jurídico formula la siguiente

## **CONCLUSIÓN**

**ÚNICA.**-Se dictamina favorablemente la propuesta de resolución por considerar que la acción resarcitoria se formuló cuando el derecho de la interesada a reclamar ya había prescrito.

No obstante, V.E. resolverá.