



INCUMPLIMIENTO DEL DERECHO COMUNITARIO EUROPEO Y RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL TRIBUTARIA.

*Clemente Checa González**

RESUMEN

Se analiza en este estudio el tema de la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en la esfera tributaria, poniendo de relieve los avances que sobre esta cuestión se han producido sobre todo en la esfera jurisprudencial, doctrina que ha servido de base para al final concluir declarando también la existencia de esta responsabilidad en los supuestos en los que se haya producido una vulneración del Derecho comunitario europeo.

Palabras-claves

Responsabilidad patrimonial tributaria. Medios de protección para garantizar la preeminencia del Derecho comunitario europeo

RESUMO

O presente estudo trata a questão da responsabilidade da Assembleia Legislativa do Estado na área de tributação, salientando os progressos sobre esta questão está ocorrendo principalmente na doutrina jurisprudencial, área que tem sido a base para a declaração da conclusão final também a existência de responsabilidade nos casos em que houve uma violação do direito comunitário europeu.

Palavras-chaves

Responsabilidade fiscal do Estado Legislador. Meios de protecção para garantir a supremacia do direito comunitário.

1. CONSIDERACIONES PREVIAS

Aunque el trabajo tiene como objetivo básico el análisis de la responsabilidad patrimonial tributaria del Estado por incumplimiento del Derecho comunitario europeo estimo que es necesario efectuar un análisis más amplio de la cuestión general de la responsabilidad del Estado legislador, ya que, de otro modo, difícilmente se comprenderían determinados posicionamientos originarios del Tribunal Supremo en relación aquella responsabilidad, ni la razón por la que el mismo se ha visto luego abocado a modificar su inicial criterio.

El apartado 3 del artículo 139 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre (LRJ-

* Catedrático de Derecho financiero y tributario de la Universidad de Extremadura (España).

-PAC, en adelante) es el que alude a la responsabilidad derivada de actos legislativos que hayan sido dictados de conformidad con el ordenamiento constitucional.

Dicho precepto constituye la respuesta del ordenamiento jurídico español a una cuestión que genera muchos problemas, y ello porque, como bien ha escrito SANTAMARÍA PASTOR¹, el planteamiento de la teoría de la responsabilidad del Estado por actos normativos era muy conflictivo por el hecho “de presentarse como una cuña dirigida a los más profundos reductos de la libre decisión política, de la soberanía”², añadiendo que: “El proceso histórico de expansión de la garantía patrimonial del súbdito, aparentemente incontenible, choca aquí con un sólido valladar que impide a la doctrina desprenderse de ese temor reverencial que se experimenta cuando se enfrenta con la propia médula del poder”.

Fueron el *arrêt Société des produits laitiers “La Fleurette”*, de 14 de enero de 1938, y, sobre todo, el *arrêt Bovero*, de 23 de enero de 1963, del *Conseil d’Etat*, los hitos básicos en el tema de la responsabilidad patrimonial debida a la actuación del Estado legislador³.

En el primero de ellos se declaró que la sociedad La Fleurette tenía derecho a exigir que el Estado fuese condenado a abonarle una indemnización en reparación del perjuicio por ella sufrido como consecuencia de una prohibición legal impuesta en favor de la industria lechera que había colocado a tal sociedad en la obligación de cesar en la fabricación de un determinado producto que venía explotando. Con esta tesis era, sin embargo, necesario que el demandante probase, ante el silencio de la ley, que el legislador no había pretendido excluir el derecho a indemnización.

No obstante, a partir del *arrêt Bovero*, que implicó un menor grado de exigencia en cuanto al régimen de especialidad del perjuicio, se mantuvo la doctrina de que la producción de un daño por un acto normativo obliga, como regla general, a indemnizar, a salvo de que el legislador haya excluido expresamente tal derecho.

Con base en todo ello, en citado artículo 139.3 de la LRJ-PAC se dispone que: “Las Administraciones Públicas indemnizarán a los particulares por apli-

¹ “La teoría de la responsabilidad del Estado legislador”, *R.A.P.* nº 68, 1972, p. 57 y ss., en especial p. 85 y ss.

² Así lo puso de relieve asimismo QUINTANA LÓPEZ “La responsabilidad del Estado legislador”, *R.A.P.*, nº 135, 1994, p. 104, cuando escribió: “la hipotética responsabilidad económica del Estado legislador, derivada de la aplicación de las Leyes, ha suscitado y sigue generando muchas reticencias, muy legítimas, por otra parte, porque, a diferencia de la actividad administrativa -vicarial y subordinada-, el legislador -en nuestro país las Cortes Generales y, en el marco de las competencias autonómicas, los Parlamentos territoriales- representa al pueblo, en quien reside la soberanía, lo cual impregna su actuación. Con esto último queda apuntado el escollo más importante que hay que salvar para situarse a favor del reconocimiento del derecho a la indemnización de los ciudadanos por el hecho de las leyes, en expresión de los juristas franceses”.

³ Véanse también, en una línea similar los *arrêts Caucheteux et Desmond*, de 1944, *Compagnie d’aménagement et de promotion immobilière* (C.A.P.R.I.), de 1981, y S.C.I. *La Cardinale*, de 1991.

cación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos y que éstos no tengan el deber jurídico de soportar, cuando así se establezcan en los propios actos legislativos y en los términos que especifiquen dichos actos”.

La redacción de este precepto es deficiente, puesto que parece dar a entender que si en los actos legislativos no se establece la obligación de indemnizar ésta no existirá.

Pese a ello, hay que tener en cuenta, sin embargo, como han puesto de relieve diversos autores⁴ que la jurisprudencia no viene siguiendo el criterio, presente en el artículo 139.3 de la LRJ-PAC, de si el acto legislativo dispone expresamente o, por el contrario, omite la referencia a la indemnización procedente; ya que lo determinante para el Tribunal Supremo, es, más bien, la prueba de los distintos elementos de la responsabilidad, habiendo por ello podido llegar a afirmar que no es descartable que pueda existir responsabilidad, aun tratándose de actos legislativos, cuando la producción del daño revista caracteres lo suficientemente singularizados e imprevisibles como para que pueda considerarse producida o relacionada con la actividad de la Administración llamada a aplicar la Ley⁵.

2. ADMISIÓN JURISPRUDENCIAL DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR EN APLICACIÓN EXPRESA DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA

Con fundamento en las premisas referidas, la jurisprudencia española ha declarado, en ocasiones, que no puede descartarse que pueda existir responsabilidad, aun tratándose de actos legislativos, cuando la producción del daño revista caracteres lo suficientemente singularizados e imprevisibles como para que pueda considerarse intermediada o relacionada con la actividad de la Administración llamada a aplicar la ley.

Véanse, entre otras, las SSTS recaídas en relación con la eliminación de los cupos de pesca exentos de derechos arancelarios derivado del Tratado de Adhesión de España a la Unión Europea; o aquellas otras en las que también se accedió a la petición de indemnización solicitada por los perjuicios ocasionados por el hecho de haberse implantado un impuesto por la Ley del Parlamento de Canarias 5/1986, de 28 de julio, del Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo⁶.

⁴ Véanse, entre otros, GARRIDO FALLA “A vueltas con la responsabilidad del Estado legislador: Las Sentencias del Tribunal supremo de 11 de octubre de 1991 y de 5 de marzo de 1993”, *Civitas, R.E.D.A.*, nº 81, 1994, CD-ROM núms. 1-100; QUINTANA LÓPEZ “La responsabilidad del Estado legislador”, *ob. cit.*, p. 127; GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ “Responsabilidad del Estado legislador: pautas de la jurisprudencia para determinar la aplicación del artículo 139.3 de la Ley 30/1992”, *Civitas, R.E.D.A.*, nº 104, 1999, p. 633 y ss.; y LEGUINA VILA y DESDENTADO DAROCA *Portalderecho*. www.iustel.com

⁵ Véanse, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo (SSTS, en adelante) de 8 de abril de 1997, Recurso núm. 7504/1992, y de 2 de junio de 2010, Recurso núm. 588/2008.

⁶ En cuanto a la primera cuestión ya en las lejanas SSTs de 5 de marzo de 1993, Recurso núm.

Y para llegar a tal conclusión estas sentencias invocaron de forma expresa a estos fines el principio de confianza legítima, como argumento básico para llegar a declarar la existencia de responsabilidad patrimonial de la Administración derivada de actos legislativos, en línea como lo que antes se apuntó de que la jurisprudencia no presta atención, de forma usual, a si el acto legislativo recoge o no la indemnización procedente, sino, más bien, al hecho de que el daño consista en un sacrificio especial e imprevisible para alguna persona, con quebranto, además, de los principios de confianza legítima, buena fe, seguridad jurídica y equilibrio de las prestaciones.

Este principio de confianza legítima tuvo su origen en el Derecho Administrativo alemán, y constituye en la actualidad desde las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) de 22 de marzo de 1961 y 13 de julio de 1965, As. 111/63, Lemmerz-Werk, un principio general del Derecho Comunitario, que ha sido objeto de recepción por el Tribunal Supremo español en reiteradas ocasiones.

Dicho principio, que está relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones.

1318/1990, y 27 de junio de 1994, Recurso núm. 300/1988, aun reconociendo que la eliminación de los cupos de pesca exentos de derechos arancelarios derivado del Tratado de Adhesión de España a la Comunidad Europea podía considerarse producida “incluso, y más propiamente, como consecuencia de las determinaciones del poder legislativo”, se estimó, sin embargo, la existencia de responsabilidad patrimonial, por apreciar que los particulares perjudicados habían efectuado fuertes inversiones –que se vieron frustradas– fundados en la confianza generada por medidas de fomento del Gobierno, que a ello estimulaban, plasmadas en disposiciones muy próximas en el tiempo al momento en que se produjo la supresión de los cupos, de tal suerte que existió un sacrificio particular de derechos o al menos de intereses patrimoniales legítimos, en contra del principio de buena fe que debe regir las relaciones de la Administración con los particulares, de la seguridad jurídica y del equilibrio de prestaciones que debe presidir las relaciones económicas.

Por su parte, en las SSTs de 8 de octubre de 1998, Recurso de Apelación núm. 5578/1992, y 9 de octubre de 1998, Recurso de Apelación núm. 5609/1992, que resolvieron en el asunto consistente en la petición de indemnización por los perjuicios ocasionados, por el hecho de haberse implantado un impuesto por la Ley del Parlamento de Canarias 5/1986, de 28 julio, del Impuesto Especial sobre Combustibles Derivados del Petróleo, que la empresa apelada no pudo repercutir en cuanto a los *stocks* que tenía en sus depósitos en el momento de aplicarse la nueva imposición, se declaró que “la omisión generadora del perjuicio económico partió del Legislador Canario que no hizo previsión alguna, en forma de disposición transitoria, para impedir la situación, objetivamente injusta, de la imposible repercusión de tributo sobre los productos almacenados con anterioridad, a pesar de serle advertido por la propia recurrente y otras empresas petrolíferas”, añadiéndose que “es al Legislador, que toma la iniciativa normativa en el más alto rango, al que corresponde adoptar también las previsiones para evitar el resultado dañoso en la aplicación de aquélla, adquiriendo, en el supuesto contrario, la obligación de indemnizarlo, como en el presente caso, para el mantenimiento de los principios constitucionales de igualdad y justicia fiscal”.

En consecuencia, si la Administración desarrolla una actividad de tal naturaleza que pueda inducir razonablemente a los ciudadanos a esperar determinada conducta por su parte, su posterior decisión adversa supondría quebrantar la buena fe en que ha de inspirarse la actuación de la misma y defraudar las legítimas expectativas que su conducta hubiese generado en aquellos. Y tal quebrantamiento impondrá el deber de satisfacer dichas expectativas que hubieren resultado defraudadas, o bien de compensar económicamente el perjuicio de todo tipo sufrido con motivo de la actividad desarrollada por el ciudadano bajo la creencia de que la misma es lícita y adecuada a Derecho⁷.

Sobre este extremo, esto es, sobre que este principio de confianza legítima pueda utilizarse como guía para el reconocimiento de una responsabilidad patrimonial derivada de las Leyes, se ha mostrado muy crítico GARCÍA DE ENTERRÍA⁸, al afirmar que no es admisible que este principio “pueda erigirse en fundamento de la admisión de que los actos del Legislador puedan generar una responsabilidad patrimonial a favor de quien pueda invocar una confianza en que la situación derivada de la Ley anterior se mantendría incambiada”, señalando, como conclusión, que: “La democracia, que es la que ha creado enteramente el concepto mismo de Legislación sobre el que hoy vivimos, no tolera -sencillamente- la invocación de ninguna confianza, o comodidad, o interés, de que nadie pueda justificar la imposibilidad de que el Legislador pueda cambiar una Ley a su arbitrio, con la salvedad (...) de los derechos fundamentales del hombre o los demás valores que cada Constitución haya creído oportuno proteger. La libre configuración como facultad necesaria del Legislador resulta insoslayable y echa por tierra, definitivamente, cualquier intento de condicionarla, o de gravarla con costosísimas indemnizaciones, por quien invoque, simplemente, la confianza que ha podido haber puesto en una estabilidad normativa cualquiera”.

Disiento de esta opinión, ya que, a mi juicio, no se trata de prohibir al Legislador, en modo alguno, que no pueda modificar las Leyes existentes para adecuarlas convenientemente a las nuevas situaciones, a las nuevas realidades que precisan de una mejor, o más actual, regulación. Nadie creo que pueda razonablemente -yo, desde luego, no- oponerse a ello, puesto que una prohibición tal conduciría de forma directa a la indeseable situación de la congelación del ordenamiento jurídico y a su petrificación, a la par que se atentaría contra el amplio margen de discrecionalidad política del que, como es obvio, dispone el Legislador.

⁷ Debe indicarse, en todo caso, que la protección de la confianza legítima no abarca cualquier tipo de convicción psicológica subjetiva en el particular, ya que solo es susceptible de protección aquella “confianza” que se base en signos o hechos externos producidos por la Administración suficientemente concluyentes, no garantizando tampoco este principio la perpetuación de la situación existente, la cual puede ser modificada en el marco de la facultad de apreciación de las instituciones y poderes públicos para imponer nuevas regulaciones que se estimen precisas para atender las necesidades del interés general.

⁸ En *La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en el Derecho español*, Thomson, Civitas, 2005, p. 27 y ss.

Ahora bien, debe tenerse presente, asimismo, la indiscutible vigencia del principio de seguridad jurídica, con su correlato de confianza legítima, subyaciendo en éste la idea de la certeza sobre el Derecho, que constituye la exigencia primaria de aquel principio, como bien ha escrito VILLAR EZCURRA⁹ recogiendo la doctrina sustentada por las Sentencias del Tribunal Constitucional Federal alemán de 1 de julio de 1953, 24 de julio de 1957 y, sobre todo, 19 de diciembre de 1961, en todas las cuales se acogió la plena y total validez del principio de confianza legítima, como garantía protectora de los ciudadanos ante cambios legislativos injustificados o no razonablemente previsibles.

Cierto es que también en todas ellas se declaró que este principio no ampara, en ningún caso, un pretendido derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado y específico régimen legal, ya que ello conllevaría las consecuencias que antes puse de relieve de congelación del ordenamiento jurídico existente y de su petrificación, y en este sentido, baste por todas, es útil acudir de nuevo a la antes citada STC alemán 26/1961, de 19 de diciembre, en la que se afirmó que existían una serie de excepciones a la aplicación de referido principio de la confianza legítima, señalando al respecto, con consideraciones todas ellas referidas al tema de la retroactividad o irretroactividad de las leyes, que no es protegible la confianza cuando el ciudadano, teniendo en cuenta la situación jurídica existente en el momento al que se refieran las consecuencias jurídicas establecidas en la nueva ley con carácter retroactivo, tenga que contar con que se vaya a implantar una nueva regulación; que el ciudadano tampoco podrá alegar, a la hora de realizar sus planes, su confianza en el derecho vigente cuando éste resulte confuso y enmarañado; que el ciudadano no podrá basar su confianza en la apariencia de legalidad generada por una norma inválida; y que pueden existir razones urgentes de bien común que gocen de preferencia sobre el mandato de seguridad jurídica y que justifiquen disposiciones con carácter retroactivo.

Ninguna objeción tengo que hacer a estas excepciones, que me parecen pertinentes y correctas. Pero de lo que tampoco cabe dudar es de que el principio de confianza legítima es fundamental y, por tanto, aún con todos los límites que se quieran, debe constreñir al Legislador a la hora de proceder a dictar las Leyes, toda vez que, como ha escrito PULIDO QUECEDO¹⁰: Un Estado, aunque sea un Estado democrático, no por ello está libre de incurrir en abusos y atropellos o más sencilla o neutramente, en responsabilidad¹¹.

⁹ "La protección a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima frente a las reformas tributarias retroactivas: consideraciones en torno a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre el 'gravamen complementario' de las tasas de máquinas de azar", *Quincena Fiscal*, nº 6, 1997, p. 38.

¹⁰ "La responsabilidad del Estado Legislador por declaración de inconstitucionalidad de una ley", *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, nº 7, 2000, Westlaw Aranzadi BIB 2000/494.

¹¹ Continúa afirmando este autor que del mismo modo "que en el ámbito de la responsabilidad patrimonial de la Administración se ha defendido como necesario que los Tribunales condenen a la Administración con fallos disuasorios, como medio preventivo de que no vuelva actuar y perpetuarse *ad eternum* en su irresponsabilidad, al Estado Legislador le debe costar caro, debe pagar un alto precio, por los daños y perjuicios derivados de actos legislativos teñidos

Y de ello puede derivarse, no veo inconveniente jurídico alguno, la posible declaración de responsabilidad patrimonial con base en la existencia de mencionado principio, el cual, por lo demás, también es frecuentemente invocado, aunque como es obvio no siempre aceptado, por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹².

Extrayendo de forma sintética y resumida la doctrina sustentada por

de inconstitucionalidad, cuando sabe que juega además con el beneplácito de un Tribunal condescendiente con el Legislador económico. Sólo así le obligará a ser cuidadoso y ponderado en sus decisiones y a no adoptar medidas desproporcionadas, que luego puedan encontrar cobijo, bien en el amplio margen de libertad del legislador o en caso de reproche constitucional, en la seguridad de que no habrá ningún poder público que le obligue a resarcir su actuar contrario a la Constitución". Como ha escrito MORENO FERNÁNDEZ *La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Aranzadi, Thomson Reuters, 2009, p. 25 "sólo cuando aceptemos la responsabilidad del Estado legislador como algo natural, sin traumatismos intelectuales o sofismas exculpatorios, habremos dado un paso importante en la consolidación del sistema de garantías que toda sociedad que se califica como democrática adeuda a sus ciudadanos". Véase también SIMÓN ACOSTA "Daños antijurídicos imputables a las leyes tributarias", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 794/2010, Westlaw Aranzadi BIB 2010/258, quien ha escrito: "Hablar de Estado de Derecho equivale a no admitir la existencia de personas u órganos con inmunidad para infringir el ordenamiento jurídico. En un Estado de Derecho no hay poder soberano con facultades para transgredir ley. Ni siquiera el legislador, que tiene el poder de modificar o derogar las leyes, tiene franquicia para infringirlas".

¹² Véanse, a título de mero ejemplo, además de las antes citadas, sus Sentencias de 15 de diciembre de 1987, As. 325/85, Irlanda/Comisión; 14 de febrero de 1990, As. 350/88, Delacre et al./Comisión; 22 de febrero de 1990, As. 221/88, CECA/Fallimento Bussens; 26 de junio de 1990, As. 152/88, Sofrimport Sarl/Comisión; 20 de junio de 1991, As. C-365/89, Cargill BV; 1 de abril de 1993, Asuntos acumulados 31/91 a 44/91, SpA Alois Lageder et al.; 5 de octubre de 1993, Asuntos acumulados C-13/92, C-14/92, C-15/92 y C-16/92, Driessen en Zonen y otros; 28 de marzo de 1996, As. C-299/94, Anglo Irish Beef Processors International y otros; 17 de julio de 1997, As. C-183/95, Affish B.V.; 24 de septiembre de 1998, As. C-35/97, Comisión/República Francesa; 3 de diciembre de 1998, As. C-381/97, Belgocodex SA; 25 de mayo de 2000, As. C-82/98 P, Max Kögler; 8 de junio de 2000, As. C-396/98, Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße GbR; 8 de junio de 2000, As. C-400/98, Brigitte Breitsohl; 6 de julio de 2000, As. C-402/98, Agrícola Tabacchi Bonavicina Snc di Mercati Federica (ATB); 23 de noviembre de 2000, As. C-1/98 P, British Steel plc; 11 de julio de 2002, As. C-62/00, Marks and Spencer plc; 6 de marzo de 2003, As. C-14/2001, Molkerei Wagenfeld Karl Niemann GmbH and Co. KG; 29 de abril de 2004, As. C-17/01, Walter Sudholz; 29 de abril de 2004, Asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02, Gemeente Leusden y otros; 15 de julio de 2004, As. C-459/02, Association agricole pour la promotion de la commercialisation; 11 de noviembre de 2004, Asuntos acumulados C-183/02 P y C-187/02, Electronics Manufacturing España, S. A.; 26 de abril de 2005, As. C-376/02, Stichting "Goed Wonen"; 15 de septiembre de 2005, As. C-199/03, Irlanda/Comisión; 22 de junio de 2006, Asuntos acumulados C-182/03 y C-217/03, Bélgica y otros/Comisión; 18 de julio de 2007, As. C-213/06 P, Georgios Karatzoglou; 16 de diciembre de 2008, As. C-47/07, Masdar; 4 de junio de 2009, As. C-241/07, JK Otsa Talu Oü; 10 de septiembre de 2009, As. C-201/08, Plantanol GmbH and Co. KG; 17 de septiembre de 2009, As. C-519/07 P, Koninklijke FrieslandCampina NV; 14 de octubre de 2010, As. C-67/09 P, Nuova Agricast y Cofra; 16 de diciembre de 2010, As. C-537/08 P, Kahla/Thüringen Porzellan; 14 de abril de 2011, Asuntos acumulados C-288/09 y C-289/09, British Sky Broadcasting Group; 12 de mayo de 2011, As. C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3; 9 de junio de 2011, Asuntos acumulados C-465/09 P a C-470/09 P, Diputación Foral de Vizcaya/Comisión; 21 de julio de 2011, As. C-194/09 P, Alcoa Trasformazioni; 28 de julio de 2011, Asuntos acumulados C-471/09 P a C-473/09 P, Diputación Foral de Vizcaya/Comisión; 28 de julio de 2011, Asuntos acumulados C-474/09 P a C-476/09 P, Diputación Foral de Vizcaya/Comisión; y 8 de diciembre de 2011, As. C-81/10 P, France Télécom.

estas Sentencias del Tribunal de Justicia de Luxemburgo se llega, a mi juicio, a la siguiente conclusión:

Es plenamente lícito, y en principio conforme con el principio de protección de la confianza legítima, que una nueva normativa se aplique a los efectos futuros de situaciones nacidas al amparo de la normativa anterior.

No obstante, el principio de protección de la confianza legítima se opone a que una modificación de la normativa prive al sujeto pasivo, con efecto retroactivo, de un derecho que le había sido conferido por la normativa anterior.

En definitiva, este principio de confianza legítima no garantiza la perpetuación de la situación existente, la cual puede ser modificada en el marco de la facultad de apreciación de las instituciones y poderes públicos para imponer nuevas regulaciones para atender las necesidades del interés general. No se trata, pues, en modo alguno, como ya se indicó, de prohibir al Legislador que no pueda modificar las Leyes existentes para adecuarlas convenientemente a las nuevas situaciones, a las nuevas realidades que precisan de una mejor, o más actual, regulación.

Por el contrario, sí que se atenta contra dicho principio, y así se ha declarado en bastantes de las SSTJUE antes referidas, cuando se promulgue una nueva norma modificativa de la ya existente, privándose en este proceder a los ciudadanos, con efecto retroactivo, de derechos que les habían sido conferido por la normativa anterior, y remarco la palabra derechos, ya que estoy plenamente de acuerdo con la afirmación de BARTHELEMY, citada por CALMES¹³, de que no hay que pagar un peaje a los privilegiados que se beneficiaban de la situación anterior; pero estoy de acuerdo siempre que se trate de eso, de privilegios, y considero que presuponer que todo lo establecido por la normativa anterior eran privilegios con los que hay que acabar a toda costa, y nunca derechos, me parece completamente fuera de lugar y manifiestamente erróneo¹⁴.

Por otra parte, reducir la virtualidad del principio de confianza legítima a su mera vertiente de confianza política, como parece postular GARCÍA DE ENTERRÍA cuando escribe que es fundamental y feliz la idea de MAURER de que “el ciudadano debe, en un Estado democrático, confiar en que el legislador parlamentario plasme en sus trabajos lo que le ha sido transmitido por el pueblo en su mandato democrático”¹⁵, es tanto como reducir a la nada dicho principio, ya que cada vez está más extendida la idea de que los Parlamentos,

¹³ *Du principe de la protection de la confiance legitime en droits allemand, communautaire et français*, París, 2001, p. 498.

¹⁴ Ello es tanto como afirmar que el Legislador anterior era conscientemente arbitrario, y que el Legislador actual es, por el contrario, beatífico y justo, y sólo busca el bien común frente a lo que había hecho su predecesor, lo cual, como es obvio, o al menos a mi me lo parece, está falto de la más mínima comprobación.

¹⁵ En *La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en el Derecho español*, ob. cit., p. 35. La obra de MAURER a la que se refiere es *Kontinuitätsgewähr und Vertrauensschutz*, tomo III del *Handbuch des Staats-Rechts*, 2ª ed., Heidelberg, 1996, p. 243.

concebidos en abstracto, de acuerdo con ELÍAS DÍAZ¹⁶, como las instituciones que suministran legalidad y legitimidad a las instituciones que ejercen la acción gubernamental, han ido perdiendo de manera lenta pero inexorable, su posición como eje central del sistema político.

Así lo ha sostenido incluso el propio GARCÍA DE ENTERRÍA¹⁷, cuando escribió que el poder legislativo, dominado por los partidos y escenario predominante de sus luchas pugnares, ha dejado de ser el depositario indiscutido y seguro de una voluntad nacional común¹⁸, uniéndose con ello a una larga serie de autores que, desde todas las ópticas políticas, han tratado la crisis del Parlamento por el auge incontenible de los partidos políticos, y cuya cita, por su desmesurada extensión, es imposible de reproducir aquí; a lo cual debe añadirse, además, y en considerable medida, por una parte, la circunstancia de la importante presión que los intereses corporativos ejercen en el proceso de creación de las normas, como también han puesto de relieve numerosos autores¹⁹, y, por otra, el propio proceso de integración europea, que ha conllevado la

¹⁶ “Estado de Derecho y sociedad democrática”, en *Constitución, Estado de las Autonomías y justicia constitucional. (Libro homenaje al profesor GUMERSINDO TRUJILLO)*, VV.AA., Tirant lo Blanch, Valencia 2005, p. 94.

¹⁷ *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*, Cuadernos Civitas, Madrid, 2000, reimpresión, p. 42.

¹⁸ Lo mismo afirmó este autor en “La democracia y el lugar de la Ley”, en *El Derecho, la Ley y el Juez. Dos estudios*, VV.AA., Cuadernos Civitas, Madrid, 2000, p. 58, en donde indicó que el papel destacado que en las democracias de masas actuales han pasado a desempeñar los partidos políticos, como agentes y beneficiarios de los procesos electorales, ha llevado a que los mismos estén pretendiendo atribuirse el viejo principio representativo popular del que la elección sería el instrumento, tendiendo a presentarse los partidos en el poder como los legítimos representantes de la voluntad popular y a intentar beneficiarse de la posición soberana que a ésta corresponde en el sistema, ocupando así los partidos la posición, *in loco et in ius*, del pueblo mismo.

¹⁹ Véanse, por ejemplo, PORRAS NADALES “La función de gobierno y la dialéctica entre política y Administración”, en *Gobierno y Administración en la Constitución*, VV.AA., Vol. II, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988, p. 1488 y ss.; ARAGÓN REYES *Estudios de Derecho Constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1998, p. 259 y ss., ELÍAS DÍAZ “Estado de Derecho y sociedad democrática”, ob. cit., p. 101; VALADÉS “Problemas constitucionales de los flujos financieros internacionales”, en *Constitución, Estado de las Autonomías y justicia constitucional. (Libro homenaje al profesor GUMERSINDO TRUJILLO)*, VV.AA., Tirant lo Blanch, Valencia 2005, p. 430 y ss., y BEL y ESTRUCH MANJÓN “Crisis financiera y regulación. Tentación, pecado, penitencia y propósito de enmienda”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 4, 2009, p. 50 y ss. Todo ello ha propiciado el surgimiento de una legislación concertada o pactada con las instituciones públicas, sin suficientes garantías de participación e igualdad de armas para todos los grupos sociales, peligro expuesto de forma concluyente por MENÉNDEZ MENÉNDEZ “Sobre lo jurídico y lo justo”, en *El Derecho, la Ley y el Juez. Dos estudios*, ob. cit., p. 78, cuando escribió: “en nuestro tiempo el acto de creación de Derecho legislativo es la conclusión de un proceso político en el que participan numerosos sujetos sociales particulares (grupos de presión, sindicatos, partidos,...). La consecuencia que se produce es que la ley es, cada vez más, transacción o compromiso, tanto más cuanto que la negociación se extiende a fuerzas numerosas y con intereses heterogéneos; cada uno de los actores sociales cuando cree haber alcanzado fuerza suficiente para orientar en su propio favor los términos del acuerdo, busca la aprobación de nuevas leyes que sancionen la nueva relación de fuerzas; se produce así la «cada vez más marcada ‘contractualización’ de los contenidos de la ley». A este fenómeno también se ha referido MARCILLA CÓRDOBA

pérdida de calidad democrática a favor de la eficacia en la actuación reguladora de los Estados en el plano económico, como también ha señalado la doctrina²⁰ y el propio Consejo de Estado español en su *"Informe sobre modificaciones de la Constitución española"* del Consejo de Estado, de 16 de febrero de 2006, en el que se puede leer que: "Los Parlamentos nacionales no suelen tener intervención alguna en la creación de esas normas (se refiere a los Reglamentos y Directivas comunitarias), teniendo que aceptar que sus propias leyes se vean desplazadas por los Reglamentos y viéndose forzados a trasponer unas Directivas que cada vez les dejan menor margen de libertad como legislador estatal, hasta el extremo de que la trasposición se reduce muchas veces a una cuestión de legalidad más que de decisión soberana"²¹.

Basarse, por otro lado, en que el poder judicial carece de la suficiente legitimación como para proyectar sobre el Legislador una institución como ésta, ya que si así se admitiese la jurisprudencia quebraría el principio de división de poderes, como sostiene OSSEN-BÜHL²², puede mantenerse en teoría y si se pudiese seguir admitiendo que este principio continúa siendo operativo; pero en la práctica no se sostiene habida cuenta que esta teoría de la división

Racionalidad legislativa. Crisis de la ley y nueva ciencia de la legislación, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2005, p. 184, cuando señaló que es posible que de hecho la legislación se haya convertido en un proceso negociado de *do ut des*, semejante al de los contratos, es decir, un proceso en el que, al igual que en el mercado, se persiguen ventajas particulares, y en el que los medios para convencer al resto de las partes implicadas son las promesas y las amenazas, siendo en ocasiones el propio ordenamiento el que favorece esta "contractualización" de la ley, al dar entrada en el procedimiento legislativo a los grupos de interés.

²⁰ Véanse, por ejemplo, ORÓN MORATAL "Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario", *Civitas*, R.E.D.F., nº 97, 1998, p. 61 y ss.; MARTÍN JIMÉNEZ "El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea", *Civitas*, R.E.D.F., núms. 109-110, 2001, p. 119 y ss.; MONTORO CHINER "Técnica normativa y órganos consultivos. Perspectiva europea", *Revista española de la función consultiva*, núm. 2, 2004, p. 53; ALEGRE MARTÍNEZ "Las potestades normativas del Gobierno en el contexto de la pertenencia a la Unión Europea", en *Gobierno y Constitución. Actas del II Congreso de la Asociación de constitucionalistas de España*. VV.AA., Tirant lo Blanch, Valencia, 2005, p. 412 y ss.; CALATAYUD PRATS "La ejecución normativa del Derecho fiscal comunitario derivado en el Derecho interno", en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor CALVO ORTEGA*, VV.AA., Tomo II, Lex Nova, 2005, p. 2183 y ss., y FRANZONI "Los viejos y los nuevos derechos en la sociedad cambiante", *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 1, 2009, p. 74.

²¹ Véase también JOVER GÓMEZ-FERRER y GARCÍA-MANZANO JIMÉNEZ DE ANDRADE "Las garantías del cumplimiento del Derecho de la Unión Europea: prevención frente a los incumplimientos y formas de repercusión", en *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 26, 2012, p. 63. En una situación como ésta, como bien ha escrito BUSTOS GISBERT "La transposición del Derecho Comunitario por el Gobierno", en *Gobierno y Constitución. Actas del II Congreso de la Asociación de constitucionalistas de España*, ob. cit., pp. 383 y 384, presumir que la intervención legislativa en la ejecución normativa del Derecho comunitario constituye una forma de garantía de las competencias legislativas parlamentarias es, como mucho, un *wishful thinking* bastante alejado de la realidad. Si el margen de maniobra es mínimo, la intervención parlamentaria no es más que una participación formal sin contenido político real.

²² "La responsabilidad de los poderes públicos en la república Federal de Alemania", en *Propiedad, expropiación y responsabilidad. La garantía indemnizatoria en el Derecho Europeo y Comparado*, VV.AA., Tecnos, Junta de Andalucía, 1995, pp. 952 y 953.

de poderes, prefigurada por LOCKE, en *Essay on Civil Government*, y desarrollada por MONTESQUIEU, en *L'Esprit des Loix*, es -al menos interpretada de forma literal y debido en gran medida a la muy notoria difuminación actual Legislativo-Ejecutivo- un puro mito²³, que no ofrece ninguna base científica²⁴, por lo que la misma no debería utilizarse para con fundamento en ella denegar al Poder Judicial que examinase la conducta de ese Legislativo tan disminuido en sus funciones y cometidos en la actualidad.

3. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL TRIBUTARIA DERIVADA DE LA DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY

Esta doctrina de la existencia, y subsiguiente reconocimiento de responsabilidad patrimonial debe ser igualmente aplicable, sin sombra de duda alguna, en aquellos casos en que haya tenido lugar la declaración de inconstitucionalidad de una Ley²⁵, supuesto que de forma paradigmática se ha producido en la esfera tributaria, ya que, como bien ha escrito MORENO FERNÁNDEZ²⁶, la desaparición sobrevinida del soporte legal que legitimaba la obligación de pago de un tributo, por declaración de inconstitucionalidad de la Ley que así lo disponía, debe provocar, *eo ipso*, el deber de restituir a los ciudadanos lo que a con posterioridad se revela como percibido de forma indebida²⁷.

²³ Vid. GONZÁLEZ NAVARRO "Potestad legislativa del Estado y potestad reglamentaria. Autonomía de las nacionalidades y regiones", en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, Vol. II, VV.AA., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p. 1028.

²⁴ Vid. XIFRA HERAS "El Gobierno y la función política", en *Gobierno y Administración en la Constitución*, VV.AA., Vol. II, ob. cit., p. 1844. En la misma línea GARCÍA ROCA "Del principio de la división de poderes", en *Estudios de Teoría del Estado y Derecho Constitucional en honor de Pablo LUCAS VERDÚ*, UNAM Méjico-UCM, Tomo II, 2001, p. 1087 y ss., ha señalado que la moderna organización constitucional no se articula ya desde la vieja concepción tripartita de poderes y funciones.

²⁵ Así lo señaló con rotundidad en reiteradas ocasiones GARRIDO FALLA. Véanse, entre otros, sus artículos "Sobre la responsabilidad del Estado legislador", *R.A.P.*, nº 118, 1989, pp. 46 y 50 y ss., en el que indicó -tras poner de relieve que, a su juicio, el único supuesto claro de «responsabilidad del Estado-legislador» sólo se da cuando los daños causados tienen su origen en la aplicación de una Ley declarada inconstitucional- que si la Ley se hubiese declarado inconstitucional y consiguientemente anulado, la procedencia de reparar el daño causado a los perjudicados por la aplicación de la ley es indiscutible, y que toda ley declarada inconstitucional genera un derecho a indemnización a favor de quienes hayan sido perjudicados por la aplicación de dicha ley; y "A vueltas con la responsabilidad del Estado legislador: las Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 1991 y de 5 de marzo de 1993", ob. cit., en donde manifestó que en los casos donde la Ley vulnera la Constitución, evidentemente el Poder Legislativo habrá conculcado su obligación de sometimiento y la antijuridicidad que ello supone traerá consigo la obligación de indemnizar, precisando que en este caso estamos en presencia de la responsabilidad nacida de una actividad antijurídica del Poder Legislativo.

²⁶ *La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, ob. cit., p. 38.

²⁷ Y ello porque el pago de un tributo al amparo de una norma luego declarada contraria a la Constitución convierte a los actos de aplicación en "actos nulos de pleno derecho", incluso aunque los mismos sean firmes, bien por no haber sido impugnados en tiempo y forma, bien por haberlo sido, pero haber recaído ya una resolución firme.

En estos supuestos cabrá acudir a los procedimientos especiales de revisión, tales como la revisión de actos nulos de pleno derecho o la revocación por infracción manifiesta de la Ley o por aparición de circunstancias sobrevenidas, y, en todo caso, a la acción de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Así lo ha entendido, y de ello hay que congratularse, el Tribunal Supremo, al declarar que en estos supuestos, y con el fin de habilitar un cauce para obtener la restitución de lo ingresado con infracción de lo establecido por la propia Constitución, es posible el ejercicio de citada acción, lo cual a mi juicio es loable por ofrecer un cauce para solventar el grave problema al que había conducido el posicionamiento del Tribunal Constitucional, como ya señalé en un precedente trabajo²⁸.

Éste, en origen, mantuvo la tesis de que la inconstitucionalidad de las normas con rango de Ley llevaba, de manera inevitable, aparejada su nulidad²⁹, por lo que lo habitual era que se ordenase que se restableciesen las situaciones jurídicas anteriores y que, en consecuencia, se reparasen o indemnizasen los daños ocasionados a los ciudadanos por la Ley expulsada del ordenamiento jurídico, por lo que la práctica que se seguía en estos supuestos era, pues, como ha señalado FALCÓN Y TELLA³⁰, la de proceder a la devolución de las cantidades ingresadas en virtud de normas declaradas inconstitucionales, realizándose, en consecuencia, como afirmó GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES³¹, una lectura tradicionalmente a favor de la devolución de los tributos inconstitucionales como consecuencia de una nulidad, entendida *ope legis* y *ex tunc*, derivada de las declaraciones de inconstitucionalidad bajo la apreciación de la doctrina retrospectiva.

Esta situación, sin embargo, cambió de raíz a partir de la STC 45/1989, de 20 de febrero, en la que se produjo, como ha escrito CONCHEIRO DEL RÍO³², un punto de inflexión con la doctrina precedente, al declararse en ella, por una parte, la *inconstitucionalidad y nulidad* de determinados preceptos de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF y, por otra, tan sólo la *inconstitucionalidad* de otros; pero sin aparejarla a la nulidad, distinción esta que ya había sido acogida, como puso de relieve HERRERA MOLINA³³, en la Ley de 21 de

²⁸ En "La responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas por la aplicación de actos legislativos" *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, nº 15, 2003, p. 43 y ss.

²⁹ Véanse, entre otras, sus Sentencias 27/1981, de 20 de julio; 37/1981, de 16 de noviembre; 20/1985, de 14 de febrero; 26/1985, de 22 de febrero; 72/1985, de 13 de junio; 14/1986, de 31 de enero; 19/1987, de 17 de febrero; 141/1988, de 12 de julio, y 181/1988, de 13 de octubre.

³⁰ "La llamada jurisprudencia «prospectiva»: precisiones sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias", *Quincena Fiscal*, nº 7, 1997, p. 5.

³¹ "Los efectos de la inconstitucionalidad de la Ley fiscal y la responsabilidad del Estado legislador", *Revista de Contabilidad y Tributación*, C.E.F., nº 224, 2001, p. 119 y ss.

³² *Responsabilidad patrimonial del Estado por la declaración de inconstitucionalidad de las leyes. Su posible reclamación con carácter retroactivo según el Tribunal Supremo*, Madrid, 2001, p. 118 y ss.

³³ "Los efectos de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán (en especial la ultraactividad transitoria de los preceptos inconstitucionales)", *Quincena Fiscal*, nº 13, 1996, p. 44. Véase también sobre el alcance y vinculación de los pronunciamientos de este Tribunal Constitucional el artículo de LEPSIUS

diciembre de 1970, de modificación del Tribunal Constitucional Alemán, que junto a la “declaración de nulidad” (*Erklärung der Nichtigkeit*) introdujo la “declaración de incompatibilidad” (*Erklärung der Unvereinbarkeit*), equivalente a la empleada por nuestro Tribunal Constitucional de simple inconstitucionalidad.

En dicha STC 45/1989 se acogió, en palabras de GARCÍA DE ENTERRÍA³⁴, la doctrina de la llamada por el Tribunal Supremo americano, formulada en el año 1965 en su Sentencia Linkletter, prospectividad del fallo frente a la tradición de la *retroactividad* de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una ley, al afirmarse en ella que la declaración de nulidad de una ley tiene tan sólo eficacia *pro futuro*, de donde cabría deducir que entre las situaciones jurídicas consolidadas que han de considerarse no susceptibles de poder ser revisadas figuran no sólo aquéllas decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, sino también las establecidas mediante actuaciones administrativas firmes, añadiéndose en citada STC 45/1989 “que tampoco en lo que se refiere a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones provisionales o definitivas acordadas por la Administración puede fundamentar la nulidad que ahora acordamos pretensión alguna de restitución”.

Esta doctrina ha sido defendida, entre otros argumentos, en base a la circunstancia de que de no admitirse tal tipo de pronunciamientos probablemente no llegarían a declararse inconstitucionales un buen número de normas, por miedo a que la declaración de nulidad provocase hacia el pasado una serie de repercusiones difícilmente controlables, tanto desde la vertiente jurídica como, sobre todo, desde la económica, al tenerse que hacer frente a una serie de desembolsos económicos fruto de las declaraciones de inconstitucionalidad de las Leyes³⁵.

Semejante tesis de limitar en estos supuestos los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional cuando el fallo puede tener repercusiones en el equilibrio financiero del Estado, que, sin duda, tiene su parte de razón desde un punto de vista pragmático, es, sin embargo, en mi opinión, difícilmente defendible desde una óptica estrictamente jurídica, puesto que con ese mie-

“Sobre la vinculación de las sentencias del Tribunal Constitucional”, en *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 6, 2009, p. 28 y ss.

³⁴ “Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes inconstitucionales”, *Civitas, R.E.D.A.*, nº 61, 1989, CD-ROM, núms. 1-100.

³⁵ Así se pronunció, por ejemplo, GARCÍA DE ENTERRÍA “Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes inconstitucionales”, ob. cit., cuando escribió: “(...) se ve claro que el Tribunal Constitucional se ha sentido verdaderamente alarmado por la real catástrofe financiera que habría ocasionado una nulidad retroactiva de los preceptos impugnados. Es, justamente, la relación estrecha entre ambos conceptos (nulidad=catástrofe) la que le ha llevado a buscar en el ordenamiento constitucional otra solución y ha creído haberla encontrado en la adopción del criterio de la inconstitucionalidad prospectiva”.

Es éste un caso prototípico de lo que ya GARRIDO FALLA “La constitucionalización de la responsabilidad patrimonial del Estado”, *R.A.P.*, nº 119, 1989, p. 36, calificó de “«prudente» postura que los Tribunales suelen adoptar cuando de condenar al Estado se trata”.

do a ocasionar una catástrofe presupuestaria se origina un déficit del control constitucional tributario, tal como han indicado diversos autores³⁶, y la misma fue, por cierto, muy criticada por el TJUE en su Sentencia de 11 de agosto de 1995, Asuntos acumulados C-367 a 377/93, Roders BV, en la que, de forma muy acertada a mi juicio, se declaró que si el Tribunal tuviese que atender a esta circunstancia: "(...) las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia basándose únicamente en este tipo de consideraciones redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional que los derechos de los contribuyentes obtienen de la normativa fiscal"³⁷.

Lo cierto, sin embargo, es que a partir de dicha Sentencia 45/1989 la *prospectividad* se ha instalado en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, de forma tal que sus pronunciamientos en materia tributaria vienen, en bastantes casos, acompañados de unos efectos *pro futuro* de la exclusión del ordenamiento jurídico de normas tributarias sustantivas³⁸.

Debido a esta circunstancia de que las SSTC tengan ya, en gran parte de los supuestos, el contenido que se acaba de señalar, se generó un grave problema, que se aprecia básicamente en el seno del Derecho Financiero y Tributario, y que se produce cuando el ciudadano solicita, con base en la declaración de inconstitucionalidad de una Ley, la devolución de ingresos indebidos satisfechos con cobertura en dicha norma.

³⁶ Véanse, entre otros GARCÍA NOVOA *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, I.E.F., Marcial Pons, Madrid, 1993, p. 140 y ss.; SÁNCHEZ SERRANO *Dictamen sobre medios de defensa de los contribuyentes desde el momento de la iniciación de un proceso constitucional en materia tributaria hasta la resolución del mismo y en otras situaciones de fundadas dudas de inconstitucionalidad de normas tributarias*, AEDAF, Monografía, nº 2, 1994, p. 30 y ss.; LÓPEZ MARTÍNEZ y GÓMEZ CABRERA "La judicialización del procedimiento de inspección y las posibilidades de actuación de los inspectores jefes ante las propuestas de liquidación de las actas", *Jurisprudencia Tributaria*, 1995-III, p. 1265 y ss.; HERRERA MOLINA "Los efectos de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán (en especial la ultraactividad transitoria de los preceptos inconstitucionales)", *ob. cit.*, p. 51; CAAMAÑO ANIDO "Nuevos matices de la jurisprudencia comparada en materia de declaración de nulidad de una norma y devolución de ingresos indebidos", *Civitas, R.E.D.F.*, nº 92, 1996, p. 764 y ss., y MALVÁREZ PASCUAL *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de disposiciones tributarias*, Monografías AEDAF, nº 12, Madrid, 1998, p. 58 y ss.

³⁷ Parecidas consideraciones se contienen también en, por ejemplo, las Sentencias de este mismo órgano de 2 de febrero de 1988, As. C-309/85, **Bruno Barra**; 31 de marzo de 1992, As. C-200/90, **Dansk Denkavit Aps y P. Poulsen Trading Aps**; 16 de julio de 1992, As. C-163/90, **Leopold Legros y otros**; 6 de diciembre de 1994, As. C-410/92, **Elsie Riga Johnson**, y 6 de julio de 1995, As. C-62/93, **BP Soupergaz**.

³⁸ Véanse, entre otras, sus Sentencias 179/1994, de 16 de junio; 185/1995, de 24 de diciembre; 194/2000, de 19 de julio; 289/2000, de 30 de noviembre; 234/2001, de 13 de diciembre; 137/2003, de 3 de julio; 193/2004, de 4 de noviembre; 189/2005, de 7 de julio; 179/2006, de 13 de junio, y 295/2006, de 11 de octubre, en todas las cuales se ha declarado, con parecidas expresiones literales, que por exigencia del principio de seguridad jurídica, tan sólo han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en dichas sentencias aquellas que, a las fechas de su publicación, no hubiesen adquirido firmeza al haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme sobre ellas.

Tal como ha quedado el sistema luego de la doctrina nacida de la tantas veces citada STC 45/1989 única y exclusivamente quien había instado en tiempo de la revisión del acto administrativo o de una declaración-liquidación podía aprovecharse, de forma retroactiva, del fallo del Tribunal declarativo de la inconstitucionalidad de la Ley correspondiente, siempre que, de acuerdo con lo ya manifestado, la sentencia resolutoria de tal recurso no se hubiese aún pronunciado, por lo que, en suma, ello equivalía, como se ha señalado muy gráficamente, a algo parecido a un “un premio al recurrente”.

En cambio, quien no había recurrido, se venía a encontrar con la desagradable sorpresa de que una vez recaída la STC en el sentido indicado, esto es, con efectos para el futuro, se le cerraban las puertas para conseguir su objetivo de que se le restituyese lo que en su momento ingresó en la Hacienda pública, lo que es, por decir poco, un verdadero dislate, la generación de una indeseable desigualdad de la que, claramente, salía favorecido quien había recurrido frente a quien no lo había hecho.

Esto, bajo cualquier perspectiva, no deja de ser, como ya expuse en otra ocasión³⁹, un verdadero dislate, la generación de una indeseable desigualdad de la que de manera muy clara salía favorecido quien había recurrido, frente a quien no lo había hecho.

El Tribunal Supremo reaccionó, como ya se ha dicho, contra citada doctrina del Tribunal Constitucional, propiciando y posibilitando un camino para obtener la restitución de lo ingresado con infracción de lo dispuesto por la propia Constitución, al establecer al respecto que es posible el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial derivada de un acto legislativo que haya sido declarado inconstitucional, basándose para ello en lo que ya había afirmado en, por ejemplo, su Sentencia de 11 de octubre de 1991, Recurso núm. 85/1987, de que el Poder Legislativo no está exento de sometimiento a la Constitución y sus actos –Leyes– quedan bajo el imperio de tal Norma Suprema. En los casos donde la Ley vulnere la Constitución, evidentemente el Poder Legislativo habrá conculcado su obligación de sometimiento, y la antijuridicidad que ello supone traerá consigo la obligación de indemnizar. Por tanto, la responsabilidad del Estado-legislador puede tener, origen en la inconstitucionalidad de la Ley⁴⁰.

³⁹ “La responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas por la aplicación de actos legislativos”, ob. cit., p. 43.

⁴⁰ Con carácter general, en las SSTs de 26 de noviembre de 2009, Recurso de casación núm. 585/2008, 27 de noviembre de 2009, Recurso de casación núm. 603/2007, y 2 de junio de 2010, Recurso núm. 588/2008, se declaró que el principio de responsabilidad de los poderes públicos positivizado al máximo nivel en el artículo 9.3º de la Constitución Española y que tiene un valor normativo directo, sirviendo para estructurar, junto con otros, todo el sistema jurídico-político de nuestro Estado, “como todo principio general del derecho, cumple la triple función de expresar uno de los fundamentos del orden jurídico, servir de fuente inspiradora del ordenamiento y criterio orientador en su interpretación, así como operar en cuanto fuente supletoria del derecho para los casos de inexistencia o de insuficiencia de la regulación legal, *triple funcionalidad que autoriza a afirmar que no hay en nuestro sistema constitucional ámbitos exentos de responsabilidad, estando el Estado obligado a reparar los daños antijurídicos que tengan su origen en la actividad de los poderes públicos, sin*

Los principales hitos en esta línea fueron la STS de 29 de febrero de 2000, Recurso núm. 49/1998, mediante la que se estimó el recurso en el supuesto de una persona que había agotado contra la aplicación de un gravamen complementario establecido en la Ley 5/1990, y que luego sería declarado inconstitucional en virtud de la STC 173/1996, de 31 de octubre, todas las instancias posibles; la STS de 13 de junio de 2000, Recurso contencioso-administrativo núm. 567/1998, en la que se estimó otro recurso, en este caso de un empresario que había ingresado lo que en aplicación de dicha Ley 5/1990 le correspondía pagar, pero que, a diferencia del caso anterior, no había recurrido con carácter previo, ejercitando las oportunas acciones judiciales a su alcance; y la STS de 15 de julio de 2000, Recurso contencioso-administrativo núm. 736/1997, en la que también se estimó otro recurso de similar naturaleza, y se aprovechó la ocasión para sistematizar la doctrina de esas otras dos precedentes sentencias, doctrina luego reiterada en multitud de pronunciamientos jurisdiccionales.

La controversia doctrinal generada por estas Sentencias originó que el Tribunal Supremo se tuviese que pronunciar de nuevo sobre el obstáculo que puede suponer para el ejercicio de la acción de responsabilidad lo previsto en los artículos 161.1.a), inciso final, de la Constitución, y 40.1, inciso inicial, de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC, en adelante), normas que establecen determinados límites a la eficacia *ex tunc* de las declaraciones de inconstitucionalidad, y ello se produjo en la STS de 2 de junio de 2010, Recurso núm. 588/2008, que resolvió la impugnación formulada contra la resolución desestimatoria presunta de una reclamación de responsabilidad patrimonial por el menoscabo económico causado al actor por la aplicación del Real Decreto-ley 5/2002, de 24 de mayo, de Medidas Urgentes para la Reforma del Sistema de Protección por Desempleo y Mejora de la Ocupabilidad, declarado inconstitucional y nulo por la STC 68/2007, de 28 de marzo.

En dicha Sentencia se ratificó -aun con numerosos Votos Particulares, lo que prueba una vez más la gran complejidad que esta cuestión encierra- la doctrina recogida en las páginas precedentes, al declararse en ella que lo ordenado en citados artículos 161.1.a) de la Constitución y 40.1 LOTC no impide el ejercicio de una acción de responsabilidad patrimonial sustentada en el perjuicio irrogado por la aplicación en la Sentencia dotada de ese valor de cosa juzgada de la Ley o norma con fuerza de Ley luego declarada contraria a la Constitución⁴¹.

excepción alguna”.

⁴¹ Se declaró a este respecto lo siguiente:

“El bien jurídico cuya protección se solicita al deducir esta pretensión está, nadie lo duda, claramente conectado con aquél que se solicitó en el proceso no revisable que feneció con esa sentencia, hasta el punto de que uno y otro pueden llegar a guardar una plena relación de equivalencia o utilidad económica, que les haría así, aunque sólo desde esta perspectiva, intercambiables. Pero no es el mismo bien jurídico; no hay identidad entre uno y otro. En el proceso fenecido lo era el derecho o derechos que a juicio del pretendiente derivaban de una concreta situación o relación jurídica. En el nuevo lo es el derecho a ser indemnizado cuando un tercero causa en su patrimonio un perjuicio que no tiene el deber jurídico de soportar. Como tampoco la hay necesariamente entre las partes de uno y otro proceso, entendidas con

4. LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL TRIBUTARIA POR INFRACCIÓN DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA. POSICIÓN INICIAL Y POSTERIOR RECTIFICACIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO.

Bienvenida sea, pues, esta doctrina del Tribunal Supremo, que parte de la premisa, que estimo acertada, de que: “En los casos en que el título de imputación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador lo es la posterior declaración de inconstitucionalidad de la ley o norma con fuerza de ley cuya aplicación irrogó el perjuicio, debe imponerse como regla general o de principio la afirmación o reconocimiento de la antijuridicidad de éste, pues si tiene su origen en esa actuación antijurídica de aquél, constatada por dicha declaración, sólo circunstancias singulares, de clara y relevante entidad, podrían, como hipótesis no descartable, llegar a explicar y justificar una afirmación contraria, que aseverara que el perjudicado tuviera el deber jurídico de soportar el daño”.

Sin embargo, el Tribunal Supremo pareció replegarse ante las críticas que su doctrina recibió, al no querer extender, en principio, su doctrina sobre la ley inconstitucional a las leyes contrarias al Derecho comunitario.

Ello se puso de relieve en relación con la cuestión litigiosa resuelta por la STJUE de 6 de octubre de 2005, As. 204/03, Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España, que condenó en costas a éste por haber incumplido las obligaciones que le incumbían en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la de la Sexta Directiva⁴², al prever una prorrata de deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos que realizaban únicamente operaciones gravadas, y al instaurar una norma especial que limitaba el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones, lo que suponía una indebida restricción al derecho a deducir, que constituye el eje cardinal sobre el que se estructura el IVA.

Ante ello procedía la adaptación de nuestro Derecho interno a la doctrina de esta Sentencia de 6 de octubre de 2005, lo que, sin embargo, no se llevó a cabo hasta la promulgación de la Ley 3/2006, de 29 de marzo. No obstante, la

la extensión con que lo hace el párrafo primero del artículo 222.3 LEC, pues en el fenecido sólo lo eran y sólo podían serlo quienes definían la situación o integraban la relación jurídica cuyo contenido o cuyos derechos se ponían en litigio, mientras que en el nuevo lo es el tercero tal vez ajeno a ellas a quien se imputa el daño antijurídico.

En suma, si lo que excluye la cosa juzgada es, tal y como dice el artículo 222.1 LEC, un ulterior proceso cuyo objeto sea idéntico al del proceso en que aquélla se produjo, no es ese efecto de exclusión el que producen aquellos artículos 161.1.a) de la Constitución y 40.1 LOTC para el posterior proceso de reclamación de responsabilidad, pues no es esa situación de identidad de objeto la existente entre éste y el anterior.

Mantenemos pues el criterio reiterado en la controvertida jurisprudencia que iniciaron aquellas sentencias de 29 de febrero, 13 de junio y 15 de julio de 2000, que afirma que la acción de responsabilidad patrimonial ejercitada es ajena al ámbito de la cosa juzgada derivada de la sentencia que hizo aplicación de la ley luego declarada inconstitucional, y que dota por tanto de sustantividad propia a dicha acción”.

⁴² Véanse, en la actualidad, los artículos 167 y ss. de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

Dirección General de Tributos, adelantándose a dicha reforma legal, ya había procedido a emitir su Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, en la que, en lo que atañe a la cuestión del efecto temporal de dicha Sentencia del Tribunal de Luxemburgo, se señaló, de forma sorprendente, que en los supuestos en los que se hubiere dictado una liquidación administrativa provisional o definitiva y ésta hubiese devenido firme, no podía procederse a la devolución de ingresos indebidos por aplicación del artículo 221.3 de la LGT⁴³.

Ante ello, esto es, ante esta muy deficiente regulación de esta cuestión en dicha Resolución, a los contribuyentes no les quedó más remedio para obtener la satisfacción de sus legítimas pretensiones que interponer reclamación de responsabilidad patrimonial contra la actuación del Estado Legislador que podía ejercitarse en el plazo de un año a contar de la publicación de mencionada STJUE de 6 de octubre de 2005, ya que, de acuerdo con la teoría de la *actio nata*, fue a partir de ese momento cuando se completaron los elementos fácticos y jurídicos que permitían en el ejercicio de la acción, según la doctrina sentada con carácter general por, entre otras, las SSTs de 13 de junio de 2000, Recurso núm. 567/1998; 12 de junio de 2003, Recurso núm. 46/1999; 31 de mayo de 2005, Recurso 294/03; 21 de diciembre de 2006, Recurso 73/06; 12 de septiembre de 2007, Recurso 205/06, y 18 de enero de 2011, Recurso núm. 541/2007.

Ello parecía plenamente posible por aplicación de la doctrina, antes referida, sustentada por el Tribunal Supremo a propósito de la declaración de inconstitucionalidad del artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990.

Sin embargo, existía para ello un grave obstáculo, toda vez que este Tribunal, inaplicando de forma indebida, en mi opinión, su anterior doctrina, no lo había entendido así en su Sentencia de 29 de enero de 2004, Recurso núm. 52/2002, al declararse en ella⁴⁴ -ante las pretensiones de un recurrente que había solicitado, invocando la aplicación de referida doctrina sobre responsabilidad patrimonial como consecuencia de la exacción indebida del gravamen complementaria de la tasa de juego, indemnización de daños y perjuicios como consecuencia de acta de inspección por la deducción indebida de IVA, que luego resultó ser no conforme a derecho como consecuencia de la STJUE de 21 de marzo de 2000, Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa, S.L., y otros contra la AEAT, que declaró que el artículo 111 de la LIVA vigente en ese momento contravenía la normativa comunitaria en cuanto difería el ejercicio del derecho a la deducción al momento de inicio efectivo de la actividad em-

⁴³ Y digo que es sorprendente porque citado precepto de la LGT no es, desde luego, tan rotundo como en esta Resolución se nos presentó, ya que el mismo dice que en estos supuestos en que los actos de aplicación de los tributos en virtud de los que un ingreso indebido hayan adquirido firmeza si se puede solicitar la devolución del mismo a través de una serie de cauces citados en tal artículo, lo que fue desconocido, sin duda de manera interesada, en mencionada Resolución 2/2005, que partió así de la premisa, en mi opinión errónea por la defensa a ultranza de los aspectos recaudatorios que la misma implica, de que la devolución no sería factible en ningún caso en este supuesto.

⁴⁴ Con doctrina que se reiteró en la posterior de 24 de mayo de 2005, Recurso núm. 73/2003.

presarial- que la doctrina mantenida por el propio Tribunal en los supuestos atinentes a referido gravamen:

“(...) no es trasladable a los supuestos en que una norma, en nuestro caso el artículo 111 de la Ley 37/92, es contrario a la legislación europea ya que tal contradicción es directamente invocable ante los tribunales españoles y por tanto la recurrente pudo recurrir en vía administrativa primero y en vía contenciosa después al acta de liquidación y tanto la administración como la jurisdicción posteriormente debían haber aplicado directamente el ordenamiento comunitario. La recurrente en este caso, al contrario de lo que acontece en los supuestos de gravamen complementario de la tasa de juego, sí era titular de la acción por (sic) invocar la contradicción entre el ordenamiento estatal y el ordenamiento comunitario que debía ser aplicado directamente por los tribunales nacionales incluso aun cuando no hubiese sido invocado expresamente, por tanto la doctrina del acto firme y consentido unida al principio de seguridad jurídica justifica en este caso, el contrario de lo que hemos establecido en las sentencias citadas sobre ingreso indebido del gravamen complementario, la no aplicación al caso de autos de la doctrina sentada en aquellas sentencias y la desestimación de la pretensión indemnizatoria ya que la recurrente, al no impugnar el acta de conformidad levantada por la Agencia Tributaria, está obligada a soportar el perjuicio causado al no concurrir en el caso que nos ocupa la misma circunstancia que en las sentencias de esta sala anteriormente citadas”.

Esta Sentencia parece, en principio, razonable, ya que el obligado tributario no había impugnado, en este caso concreto, el acta que le había sido levantada por la Inspección tributaria, y, sin embargo, quería ampararse, *a posteriori* en la declaración del Tribunal de Justicia de Luxemburgo para exigir algo a lo que en su momento se aquietó, sin formular reparo de ninguna índole. Sin embargo esa pretendida razonabilidad cae de inmediato por su base, a poco que se tenga en cuenta, como ya se ha dicho, que el propio Tribunal Supremo había admitido, para el supuesto de reclamaciones de responsabilidad patrimonial como consecuencia de la exacción indebida del gravamen complementaria de la tasa de juego, que tal responsabilidad era igualmente apreciable en el caso de que los obligados tributarios hubiesen consentido los actos iniciales, sin interponer recurso alguno, hasta tanto ya conocieron la Sentencia del Tribunal Constitucional declarando la inconstitucionalidad de la Ley en la que los actos se basaban ¿Qué diferencia existe, pues, desde esta perspectiva entre uno y otro supuesto? No parece apreciarse ninguna.

Si se ha admitido que tras la declaración de inconstitucionalidad de una Ley se puede solicitar una reclamación de responsabilidad patrimonial para así poder obtener el resarcimiento patrimonial de los perjuicios económicos derivados de los actos aplicativos de tal Ley, exactamente lo mismo debiera hacerse cuando lo que se ha producido es una Sentencia del Tribunal de Luxemburgo declarando que unos determinados preceptos de una Ley interna vulneran el Derecho comunitario, supuesto en el que, aplicando la misma lógica, debiera ser plenamente posible

interponer una reclamación de responsabilidad patrimonial para así intentar el resarcimiento de los daños originados por actos dictados en aplicación de esos preceptos luego declarados contrarios a la normativa comunitaria.

En dicha STS de 29 de enero de 2004 se afirmó también, como nuevo argumento tendente a declarar la inaplicación de su precedente doctrina en materia de responsabilidad patrimonial, que “en el caso que enjuicamos la responsabilidad patrimonial que se demanda, de existir, lo sería por infracción de la normativa comunitaria, infracción que es apreciada en sentencia que resuelve una cuestión prejudicial y que por tanto no acarrea per se la desaparición *ex tunc* de la norma del ordenamiento jurídico, al contrario de lo que ocurre con una sentencia de inconstitucionalidad, ello con independencia de que los efectos de la nulidad de la Ley inconstitucional normalmente sean *ex nunc* correspondiendo al Tribunal apreciar su alcance en cada caso”.

Con ello parece apuntarse en este pronunciamiento del Tribunal Supremo que las Sentencias del Tribunal de Justicia de Luxemburgo no tienen alcance retroactivo alguno, por lo que sus efectos sólo rigen para el futuro; no siendo, pues, aplicable su doctrina hacia el pasado, de forma tal que los actos dictados en aplicación de la norma luego declarada contraria al Derecho comunitario no podían ya ser revisados.

Sin embargo, esta afirmación es por completo infundada e incorrecta, ya que el propio Tribunal de Justicia de Luxemburgo⁴⁵, luego de recordar que el mismo tiene como misión aclarar y precisar, cuando es necesario, el significado y el alcance de una norma de Derecho comunitario, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor, ha declarado que de ello “resulta que la norma que ha sido interpretada por este Tribunal puede y debe ser aplicada por el Juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la Sentencia”.

Con ello se refuta este último argumento empleado por mencionadas SSTs para no aplicar al caso concreto su propia doctrina, puesto que la interpretación de una norma establecida por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo puede, y debe, aplicarse por el Juez nacional incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de dicha Sentencia, habiendo escrito a este propósito el Abogado General LÉGER, en las conclusiones presentadas en el asunto en el que recayó la STJUE de 23 de mayo de 1996, As. C-5/94, Hedley Lomas, que “el respeto de la primacía no exige solamente que deje de aplicarse una Ley contraria al Derecho comunitario. Exige también que se reparen los daños que su aplicación en el pasado ha provocado”⁴⁶.

⁴⁵ Véanse, entre otras, sus Sentencias de 14 de diciembre de 1995, As. C-312/93, Peterbroeck, Van Campenhout & C^{ie} SCS; 14 de enero de 1997, Asuntos acumulados C-192/95 a C-218/95, Comateb y otros, y 30 de marzo de 2006, As. C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki.

⁴⁶ Y es que, en definitiva, como bien se declaró por la STJUE de 5 de marzo de 1996, Asuntos acumulados C-46/93 y C-48/93, Brasserie du Pêcheur, “admitir que la obligación de indemnización a cargo del Estado miembro interesado pueda limitarse únicamente a los daños sufridos con

Por todo ello, en suma, considero muy desacertada la doctrina recogida en susodichas SSTs de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005, y, en consecuencia, entiendo que al supuesto que se viene analizando le era de plena aplicación la doctrina del Tribunal Supremo, reiterada en múltiples Sentencias, con base en la que si es perfectamente posible la solicitud de indemnización, en concepto de responsabilidad patrimonial, por las actuaciones del Estado Legislador, y ello mucho más cuando en la propia STJUE de 6 de octubre de 2005 se afirmó de forma concluyente que “no procede (...) limitar los efectos en el tiempo de la presente Sentencia”, con lo cual la misma tiene un alcance retroactivo total.

La crítica vertida a referidas SSTs de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005 ha encontrado eco en el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, que en su Sentencia de 26 de enero de 2010, As. C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, S.A.L., contra Administración del Estado, se ha pronunciado en el mismo sentido considerado acertado en los párrafos anteriores, estimando, pues, la incorrección de la tesis sustentada por el Tribunal Supremo, tal como ya he indicado en otros trabajos anteriores⁴⁷.

En ella el Tribunal comenzó señalando -con cita de sus precedentes Sentencias de 30 de septiembre de 2003, As. C-224/01, Köbler, y 13 de marzo de 2007, As. C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation- que incumbe al Estado, en el marco del Derecho nacional en materia de responsabilidad, reparar las consecuencias del perjuicio causado, entendiéndose que los requisitos establecidos por las legislaciones nacionales en materia de indemnización de daños no pueden ser menos favorables que los que se aplican a reclamaciones semejantes de naturaleza interna (*principio de equivalencia*) y no pueden articularse de manera que hagan en la práctica imposible o excesivamente difícil obtener la indemnización (*principio de efectividad*), principios éstos a la luz de los cuales procedía examinar esta cuestión.

posterioridad a que se haya dictado una Sentencia del Tribunal de Justicia en que se declare el incumplimiento de que se trate equivaldría a volver a poner en entredicho el derecho a indemnización reconocido por el ordenamiento jurídico comunitario”, debiendo recordarse a estos fines, siguiendo a D. SIMÓN “La responsabilité de l’Etat saisie par le droit communautaire”, *Actualité Juridique de Droit Administratif*, núms. 7-8/1996, p. 489, y a BERNARD-FRANK MACERA “La responsabilidad estatal por violación del ordenamiento comunitario: últimos pronunciamientos del TJCE”, *R.A.P.*, nº 167, p. 169, que la regla según la cual los particulares tienen derecho a ser indemnizados por los daños y perjuicios que hayan sufrido como consecuencia de una violación del Derecho comunitario imputable a las autoridades nacionales conforma la columna vertebral de lo que ha sido definido por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo como “un principio inherente al sistema del Tratado”. Véase también CÓRDOBA CASTROVERDE “Responsabilidad patrimonial del Estado-juez por incumplimiento del Derecho comunitario”, en *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 5, 2009, pp. 12 y 13.

⁴⁷ “Limitaciones al derecho a deducir en el IVA como consecuencia del régimen establecido para las subvenciones, y responsabilidad patrimonial del Estado español por infracción del derecho de la Unión Europea”, *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 2, 2010, edición digital, y “Subvenciones y limitaciones del derecho a deducir el IVA. Responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho de la Unión Europea”, *Quincena Fiscal*, nº 9, 2011, p. 91 y ss.

Por lo que se refiere al *principio de equivalencia* recordó también este Tribunal –remitiéndose a sus Sentencias de 15 de septiembre de 1998, As. C-231/96, Edis; 1 de diciembre de 1998, As. C-326/96, Levez; 16 de mayo de 2000, As. C-78/98, Preston y otros, y 19 de septiembre de 2006, Asuntos acumulados C-392/04 y C-422/04, i-21 Germany y Arcor- que el mismo exige que el conjunto de normas aplicables a los recursos, incluidos los plazos establecidos, se aplique indistintamente a los recursos basados en la violación del Derecho de la Unión y a aquellos basados en la infracción del Derecho interno.

Por ello, en suma, para comprobar si se había respetado este principio de equivalencia en esta concreta controversia era preciso examinar si, habida cuenta de su objeto y de sus elementos esenciales, la reclamación de responsabilidad patrimonial interpuesta por Transportes Urbanos, basada en la infracción del Derecho de la Unión, y la que dicha sociedad habría podido interponer basándose en una posible infracción de la Constitución podían considerarse similares.

Y afirmó a este respecto el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, en esta Sentencia de 26 de enero de 2010, que procedía señalar que tenían exactamente el mismo objeto, a saber, la indemnización del daño sufrido por la persona lesionada por un acto o una omisión del Estado.

La única diferencia existente entre las dos reclamaciones mencionadas: la de responsabilidad patrimonial interpuesta por Transportes Urbanos, basada en la infracción del Derecho de la Unión Europea, y la que dicha sociedad habría podido interponer basándose en una posible infracción de la Constitución, consistía en que las infracciones jurídicas en las que se basaban habían sido declaradas, en un caso, por el Tribunal de Justicia mediante una sentencia dictada con arreglo al artículo 226 CE y, en otro, por una sentencia del Tribunal Constitucional español, circunstancia ésta que no era bastante para establecer una distinción entre ambas reclamaciones a la luz del principio de equivalencia, razón por la que, en definitiva, estas dos reclamaciones podían considerarse similares, en el sentido de la jurisprudencia comunitaria.

Y de todo ello concluyó declarando el Tribunal, en referida Sentencia de 26 de enero de 2010, que “el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia dictada con arreglo al art. 226 CE sólo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente”.

De ello se desprende que los órganos jurisdiccionales españoles están obligados a aplicar tal doctrina, incluyendo entre los daños resarcibles los de-

rivados de la aplicación de las disposiciones generales nacionales vulneradoras del Derecho comunitario⁴⁸.

Y así efectivamente ha sucedido, toda vez que numerosas SSTs⁴⁹ han terminado por declarar aplicable, por el ya referido principio de equivalencia, su doctrina sobre responsabilidad del Estado legislador en los casos de violación de la Constitución, a los supuestos de responsabilidad del Estado legislador por vulneración del Derecho Comunitario, precisando que existe una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por el particular, sin que dicha relación causal quede rota porque el reclamante no hubiese agotado los recursos administrativos o judiciales frente a la liquidación tributaria practicada, de todo lo cual se ha concluido declarando la responsabilidad patrimonial del Estado como consecuencia de la limitación del derecho a la deducción del IVA soportado correspondiente a las subvenciones percibidas, que era contrario a lo que se establece en las Directivas comunitarias en materia de IVA, doctrina que estimo correcta y que conlleva, en definitiva, que debe admitirse sin duda alguna la procedencia de declarar la responsabilidad patrimonial en el caso de violación del ordenamiento comunitario.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

ALEGRE MARTÍNEZ: “Las potestades normativas del Gobierno en el contexto de la pertenencia a la Unión Europea”, en *Gobierno y Constitución. Actas del II Congreso de la Asociación de constitucionalistas de España*, VV.AA., Tirant lo Blanch, Valencia, 2005.

ALONSO GARCÍA, M^a.C.: “La necesaria reformulación de la teoría de la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador”, *El cronista del Estado social y democrático de Derecho*, nº 12, 2010.

ARAGÓN REYES: *Estudios de Derecho Constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 1998.

BEL y ESTRUCH MANJÓN: “Crisis financiera y regulación. Tentación, pecado, penitencia y propósito de enmienda”, *El Cronista del Estado Social y Democrático*

⁴⁸ Lo contrario supondría la imposición a este supuesto de un régimen jurídico más restrictivo que el mantenido por el Derecho interno frente a las leyes inconstitucionales, lo cual constituye un grave atentado contra la esencia del sistema europeo aplicable a la materia, como bien ha escrito ALONSO GARCÍA, C. “La necesaria reformulación de la teoría de la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador”, *El cronista del Estado social y democrático de Derecho*, nº 12, 2010, p. 81.

⁴⁹ Comentadas por, entre otros autores, SÁNCHEZ PEDROCHE “IVA, violación del Derecho de la UE y responsabilidad patrimonial del Estado”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 2, 2011, Westlaw Aranzadi, BIB 2011/586; CAYÓN GALIARDO “La responsabilidad patrimonial derivada de Leyes que vulneran el Derecho comunitario. Un planteamiento nuevo en la STS de 17 de septiembre de 2010”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 93, 2011, p. 17 y ss., y DE JUAN CASADEVALL “La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador por infracción del derecho de la Unión en materia tributaria: la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2010”, *Quincena Fiscal*, nº 9, 2011, p. 104 y ss.

de Derecho, nº 4, 2009.

BERNARD-FRANK MACERA: "La responsabilidad estatal por violación del ordenamiento comunitario: últimos pronunciamientos del TJCE", *R.A.P.*, nº 167.

BUSTOS GISBERT: "La transposición del Derecho Comunitario por el Gobierno", en *Gobierno y Constitución. Actas del II Congreso de la Asociación de constitucionalistas de España*, VV.AA., Tirant lo Blanch, Valencia, 2005.

CAAMAÑO ANIDO: "Nuevos matices de la jurisprudencia comparada en materia de declaración de nulidad de una norma y devolución de ingresos indebidos", *Civitas, R.E.D.F.*, nº 92, 1996.

CALATAYUD PRATS: "La ejecución normativa del Derecho fiscal comunitario derivado en el Derecho interno", en *Estudios de Derecho financiero y tributario en homenaje al profesor CALVO ORTEGA*, VV.AA., Tomo II, Lex Nova, 2005.

CALMES: *Du principe de la protection de la confiance legitime en droits allemand, communautaire et français*, París, 2001.

CAYÓN GALIARDO: "La responsabilidad patrimonial derivada de Leyes que vulneran el Derecho comunitario. Un planteamiento nuevo en la STS de 17 de septiembre de 2010", *Revista Técnica Tributaria*, nº 93, 2011.

CHECA GONZÁLEZ: "La responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas por la aplicación de actos legislativos" *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, nº 15, 2003.

-----: "Limitaciones al derecho a deducir en el IVA como consecuencia del régimen establecido para las subvenciones, y responsabilidad patrimonial del Estado español por infracción del derecho de la Unión Europea", *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, nº 2, 2010.

-----: "Subvenciones y limitaciones del derecho a deducir el IVA. Responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del Derecho de la Unión Europea", *Quincena Fiscal*, nº 9, 2011.

CONCHEIRO DEL RÍO: *Responsabilidad patrimonial del Estado por la declaración de inconstitucionalidad de las leyes. Su posible reclamación con carácter retroactivo según el Tribunal Supremo*, Madrid, 2001.

CÓRDOBA CASTROVERDE: "Responsabilidad patrimonial del Estado-juez por incumplimiento del Derecho comunitario", en *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 5, 2009.

DE JUAN CASADEVALL: "La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator por infracción del derecho de la Unión en materia tributaria: la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 2010", *Quincena Fiscal*, nº 9, 2011.

DÍAZ: "Estado de Derecho y sociedad democrática", en *Constitución, Estado de las Autonomías y justicia constitucional. (Libro homenaje al profesor GUMERSINDO TRUJILLO)*, VV.AA., Tirant lo Blanch, Valencia 2005.

FALCÓN Y TELLA: “La llamada jurisprudencia «prospectiva»: precisiones sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias”, *Quincena Fiscal*, nº 7, 1997.

FRANZONI: “Los viejos y los nuevos derechos en la sociedad cambiante”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 1, 2009.

GARCÍA DE ENTERRÍA: “Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las leyes inconstitucionales”, *Civitas, R.E.D.A.*, nº 61, 1989, CD-ROM, núms. 1-100.

-----: *Justicia y seguridad jurídica en un mundo de leyes desbocadas*, Cuadernos Civitas, Madrid, 2000.

-----: “La democracia y el lugar de la Ley”, en *El Derecho, la Ley y el Juez. Dos estudios*, VV.AA., Cuadernos Civitas, Madrid, 2000.

-----: *La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en el Derecho español*, Thomson, Civitas, 2005.

GARCÍA NOVOA: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, I.E.F, Marcial Pons, Madrid, 1993.

GARCÍA ROCA “Del principio de la división de poderes”, en *Estudios de Teoría del Estado y Derecho Constitucional en honor de Pablo LUCAS VERDÚ*, UNAM Méjico-UCM, Tomo II, 2001.

GARRIDO FALLA: “Sobre la responsabilidad del Estado legislador”, *R.A.P.*, nº 118, 1989.

-----: “La constitucionalización de la responsabilidad patrimonial del Estado”, *R.A.P.*, nº 119, 1989.

-----: “A vueltas con la responsabilidad del Estado legislador: Las Sentencias del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 1991 y de 5 de marzo de 1993”, *Civitas, R.E.D.A.*, nº 81, 1994.

GONZÁLEZ NAVARRO: “Potestad legislativa del Estado y potestad reglamentaria. Autonomía de las nacionalidades y regiones”, en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, Vol. II, VV.AA., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979.

GONZÁLEZ-VARAS IBÁÑEZ: “Responsabilidad del Estado legislador: pautas de la jurisprudencia para determinar la aplicación del artículo 139.3 de la Ley 30/1992”, *Civitas, R.E.D.A.*, nº 104, 1999.

GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES: “Los efectos de la inconstitucionalidad de la Ley fiscal y la responsabilidad del Estado legislador”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, C.E.F., nº 224, 2001.

HERRERA MOLINA: “Los efectos de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán (en especial la ultraactividad transitoria de los preceptos inconstitucionales)”, *Quincena Fiscal*,

nº 13, 1996.

JOVER GÓMEZ-FERRER y GARCÍA-MANZANO JIMÉNEZ DE ANDRADE: "Las garantías del cumplimiento del Derecho de la Unión Europea: prevención frente a los incumplimientos y formas de repercusión", en *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 26, 2012.

LEGUINA VILLA y DESDENTADO DAROCA: Portalderecho. www.iustel.com

LEPSIUS: "Sobre la vinculación de las sentencias del Tribunal Constitucional", en *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 6, 2009.

LÓPEZ MARTÍNEZ y GÓMEZ CABRERA: "La judicialización del procedimiento de inspección y las posibilidades de actuación de los inspectores jefes ante las propuestas de liquidación de las actas", *Jurisprudencia Tributaria*, 1995-III.

MALVÁREZ PASCUAL: *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de disposiciones tributarias*, Monografías AEDAF, nº 12, Madrid, 1998.

MARCILLA CÓRDOBA: *Racionalidad legislativa. Crisis de la ley y nueva ciencia de la legislación*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2005.

MARTÍN JIMÉNEZ: "El Derecho financiero constitucional de la Unión Europea", *Civitas, R.E.D.F.*, núms. 109-110, 2001.

MENÉNDEZ MENÉNDEZ: "Sobre lo jurídico y lo justo", en *El Derecho, la Ley y el Juez. Dos estudios*, VV.AA., Cuadernos Civitas, Madrid, 2000.

MONTORO CHINER: "Técnica normativa y órganos consultivos. Perspectiva europea", *Revista española de la función consultiva*, núm. 2, 2004.

MORENO FERNÁNDEZ: *La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador en materia tributaria y vías para reclamarla*, Aranzadi, Thomson Reuters, 2009.

ORÓN MORATAL: "Consecuencias de la integración en las Comunidades Europeas sobre el Derecho Financiero y Tributario", *Civitas, R.E.D.F.*, nº 97, 1998.

OSSEN-BÜHL: "La responsabilidad de los poderes públicos en la república Federal de Alemania", en *Propiedad, expropiación y responsabilidad. La garantía indemnizatoria en el Derecho Europeo y Comparado*, VV.AA., Tecnos, Junta de Andalucía, 1995.

PORRAS NADALES: "La función de gobierno y la dialéctica entre política y Administración", en *Gobierno y Administración en la Constitución*, VV.AA., Vol. II, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.

PULIDO QUECEDO: "La responsabilidad del Estado Legislador por declaración de inconstitucionalidad de una ley", *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*, nº 7, 2000, Westlaw Aranzadi BIB 2000/494.

QUINTANA LÓPEZ: "La responsabilidad del Estado legislador", *R.A.P.*, nº 135, 1994.

SÁNCHEZ PEDROCHE: "IVA, violación del Derecho de la UE y responsabilidad patrimonial del Estado", *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 2, 2011, Westlaw Aranzadi BIB 2011/586.

SÁNCHEZ SERRANO: *Dictamen sobre medios de defensa de los contribuyentes desde el momento de la iniciación de un proceso constitucional en materia tributaria hasta la resolución del mismo y en otras situaciones de fundadas dudas de inconstitucionalidad de normas tributarias*, AEDAF, Monografía, nº 2, 1994.

SANTAMARÍA PASTOR: "La teoría de la responsabilidad del Estado legislador", *R.A.P.* nº 68, 1972.

SIMÓN: "La responsabilité de l'Etat saisie par le droit communautaire", *Actualité Juridique de Droit Administratif*, núms. 7-8/1996.

SIMÓN ACOSTA: "Daños antijurídicos imputables a las leyes tributarias", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 794/2010, Westlaw Aranzadi BIB 2010/258.

VALADÉS: "Problemas constitucionales de los flujos financieros internacionales", en *Constitución, Estado de las Autonomías y justicia constitucional. (Libro homenaje al profesor GUMERSINDO TRUJILLO)*, VV.AA., Tirant lo Blanch, Valencia 2005.

VILLAR EZCURRA: "La protección a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima frente a las reformas tributarias retroactivas: consideraciones en torno a la sentencia del Tribunal Constitucional sobre el 'gravamen complementario' de las tasas de máquinas de azar", *Quincena Fiscal*, nº 6, 1997.

XIFRA HERAS: "El Gobierno y la función política", en *Gobierno y Administración en la Constitución*, VV.AA., Vol. II, Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.