

El contribuyente que realiza ingresos cumpliendo una Ley inconstitucional ha de ser indemnizado.

MIQUEL PORTALS CASANOVA

(iberForo-Barcelona)

1. UN PASO ADELANTE EN LA TUTELA DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

Recientemente el Tribunal Supremo ha propiciado un notable avance en relación con la tutela de los derechos del contribuyente al declarar, por primera vez, el derecho a ser indemnizado por los perjuicios que le hubiese irrogado la aplicación de una norma tributaria inconstitucional.

El Tribunal Supremo, en una serie de sentencias, ha ido consolidando una jurisprudencia que abre una nueva vía para indemnizar al contribuyente en el supuesto de que sea declarada la nulidad e inconstitucionalidad del artículo de una ley, al amparo de la cual se le exigieron determinadas liquidaciones tributarias.

Tan novedosa doctrina ha tenido acogida en numerosas Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (se trata de las STS de 29 de febrero de 2000, de 13 de junio de 2000, de 15 de julio de 2000, de 30 de septiembre de 2000, de 27 de diciembre de 2000, de 11 de enero de 2001, de 3 de febrero de 2001, a las que han seguido otras muchas) que han sido pronunciadas en resolución de recursos contencioso-administrativos interpuestos por diversas personas y entidades contra acuerdos del Consejo de Ministros denegatorios de la indemnización por daños y perjuicios que había sido solicitada por la vía de la responsabilidad del Estado por actos del poder legislativo.

El fundamento de las peticiones de indemnización, acogidas y avaladas por el Tribunal Supremo, derivaba del hecho que el Tribunal Constitucional en su STC 173/1996, de 31 de octubre, declaró inconstitucional y nulo el art. 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio que establecía un gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar. En virtud del citado precepto los recurrentes debieron abonar unas liquidaciones tributarias, cuando, a la vista de la declaración de inconstitucionalidad posterior, no tenían el deber de soportar el pago de las mismas.

- **La nueva Doctrina del Tribunal Supremo**

La principal novedad de las Sentencias del Tribunal Supremo que comentamos reside en que, atendida la dilatada duración de los procesos

constitucionales, con anterioridad a las mismas al contribuyente no le era posible recuperar las cantidades abonadas en base a una norma posteriormente declarada inconstitucional, como consecuencia de las diversas manifestaciones del principio de seguridad jurídica.

Ante dicha situación, el Tribunal Supremo reconoce *ex novo* el derecho a reclamar una compensación por los daños ocasionados por la aplicación de una ley inconstitucional, declarando que las situaciones firmes derivadas del principio de seguridad jurídica no legitiman en ningún caso los perjuicios padecidos por la aplicación administrativa de la norma inconstitucional.

Así, salvando todos los obstáculos existentes, el Tribunal Supremo ha abierto una vía alternativa y novedosa a la revisión de los actos firmes: el ejercicio de una acción de responsabilidad patrimonial contra el Estado por la declaración de inconstitucionalidad de las leyes tributarias.

2. SUPERACIÓN DEL CONFLICTO EXISTENTE CON EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.

Tal como señala E. Segú Villuendas, con la nueva vía abierta por el Tribunal Supremo, *“por fin se ha dado solución en términos de justicia a un problema hasta la fecha insoluble y que se encontraba varado en las arenas de una mal interpretada seguridad jurídica”*.

En efecto, con anterioridad a la citada jurisprudencia, los contribuyentes nada podían hacer para recuperar las cantidades abonadas por un impuesto posteriormente declarado inconstitucional, ya que en virtud del principio constitucional de seguridad jurídica (art. 9.3 de la Constitución) no cabía revisión alguna de las *situaciones jurídicas consolidadas*, entendiéndose como tales las siguientes:

- a) Las derivadas de procesos judiciales fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada, en los que, antes del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, se declararon ajustadas a Derecho liquidaciones tributarias impugnadas en aplicación de una ley luego declarada inconstitucional .
- b) Las actuaciones firmes y consentidas por el contribuyente, que no interpuso recurso en el momento oportuno, al seguir el mandato de la ley vigente,

- | | |
|---|--|
| <p>c) posteriormente declarada inconstitucional.</p> <p>d) Las situaciones consolidadas por el transcurso del plazo de prescripción de 4 años para solicitar la devolución por ingresos indebidos (art. 64 de la Ley General Tributaria).</p> | <p>sentencia firme que lo declara conforme a Derecho.</p> <p>b) En el de los que no hubieran impugnado en su momento las liquidaciones tributarias, los cuales tienen a su alcance la vía de pedir, en cualquier momento, la revisión del acto nulo de pleno derecho en virtud de la declaración de inconstitucionalidad y, simultánea o sucesivamente la acción de responsabilidad patrimonial.</p> |
|---|--|

• **Nueva argumentación.**

Sin embargo, el Tribunal Supremo ha salvado el obstáculo que representaba la fuerza de cosa juzgada o la existencia de situaciones jurídicas consolidadas declarando que *“la acción de responsabilidad ejercitada es ajena al ámbito de la cosa juzgada... el resarcimiento del perjuicio causado no implica dejar sin efecto la confirmación de la autoliquidación practicada... sino el reconocimiento de que ha existido un perjuicio... producido por el abono de unas cantidades que resultaron ser indebidas por estar fundado aquél en la directa aplicación por los órganos administrativos encargados de la gestión tributaria de una disposición legal de carácter inconstitucional”* (STS 29-2-2001 FD 6º).

De esta manera, el Tribunal Supremo solventa el aparente conflicto entre el principio de seguridad jurídica y las reclamaciones planteadas, afirmando que *“tal invariabilidad de las situaciones jurídicas, creada por la cosa juzgada, justifica que la **única vía** para conseguir la reparación de los daños y perjuicios antijurídicos, causados por disposiciones o actos dictados en aplicación del precepto legal declarado inconstitucional, sea el **ejercicio de una acción por responsabilidad extracontractual derivada de actos del legislador...**”* (STS de 27-12-2000 FD 2º).

En consecuencia, el Tribunal Supremo, sin atentar contra el criterio de la cosa juzgada, introduce una innovación en relación con planteamientos anteriores al declarar que si la fuerza de la cosa juzgada impide la vía de la revisión, deberá forzosamente acudir a la acción de responsabilidad derivada de actos del legislador.

En efecto, acudiendo al principio de responsabilidad es posible *“sustituir la lógica e inherente consecuencia de la declaración de nulidad radical de un acto o de una disposición por una indemnización”* (STS de 15-7-2000 FD 3º).

3. CONFIGURACIÓN DE LA ACCIÓN DE RESPONSABILIDAD DERIVADA DE ACTOS DEL LEGISLADOR.

3.1 Ejercicio de la acción

El Tribunal Supremo admite el ejercicio de la acción de responsabilidad en los siguientes supuestos:

- a) En el de quienes hayan tenido que satisfacer el tributo después de haberlo impugnado en vía administrativa y en sede jurisdiccional, en virtud de

Para el Tribunal *“el hecho de no haberse agotado los recursos administrativos y jurisdiccionales... no es obstáculo para considerar como antijurídico el daño causado y, por consiguiente, para ejercitar con éxito la acción por responsabilidad patrimonial derivada del acto inconstitucional”* (STS 30-9-2000 FD 3º).

- c) Además, el Tribunal Supremo **admite el ejercicio directo de la acción de responsabilidad patrimonial**, *“ya que no cabe imponer a quien ha sufrido un daño antijurídico la vía previa de revisión... cuando son las propias Administraciones quienes deben proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno derecho de tales disposiciones o actos y el ciudadano descansa en la confianza legítima de que la actuación de los poderes públicos se ajusta a la Constitución y a las leyes”* (STS 27-12-2000 FD 5º).

3.2 Plazo

El plazo para el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial es de **un año**, computable a partir de la fecha de publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional.

El *dies a quo* o día inicial del cómputo del plazo de un año para reclamar la indemnización empieza **a partir de la publicación en el BOE** de la Sentencia que declara la inconstitucionalidad, dado que *“resulta evidente que el momento inicial del cómputo, en el caso contemplado, no puede ser sino el de la publicación de la sentencia del Tribunal Constitucional que, al declarar la nulidad de la ley por considerarla contraria a la Constitución, permite por primera vez tener conocimiento pleno de los elementos que integran la pretensión indemnizatoria y, por consiguiente, hacen posible el ejercicio de la acción. En consecuencia, es dicha publicación la que **determina el inicio del citado plazo**”* (STS 13-6-2000 FD 9º).

En definitiva, el Tribunal Supremo recurre a la doctrina de la *actio nata* o nacimiento de la acción (momento en que se completan los elementos fácticos y jurídicos para el ejercicio de la acción) para justificar el momento a partir del cual es ejercitable la acción de responsabilidad y empieza a contar el plazo de prescripción de un año que

determina el art. 142.5 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

3.3 Procedimiento

En relación a este tipo de acción, el Tribunal Supremo remite al régimen procedimental propio de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas y entiende que el resarcimiento de los daños causados por la aplicación de la ley inconstitucional no equivale a la devolución de los ingresos realizados, que podría corresponder a una Administración u organismo público diferente.

Por consiguiente, la reclamación deberá dirigirse bien al Consejo de Ministros, bien al Gobierno autonómico correspondiente (para el caso que se declare inconstitucional una ley emanada de un Parlamento autonómico), debiendo sustanciarse por la vía establecida en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, que aprueba el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial.

4. CONTENIDO DE LA INDEMNIZACIÓN

Finalmente, respecto al contenido de la indemnización, el Tribunal Supremo señala que ésta debe comprender los siguientes conceptos:

- a) El importe de lo indebidamente ingresado a favor de las arcas públicas.
- b) Los intereses legales devengados por la cantidad a devolver en el período comprendido entre el día que se efectuaron los respectivos ingresos y la fecha de la notificación de la sentencia estimatoria de la reclamación de responsabilidad patrimonial.
- c) Además, la cantidad total resultante se incrementará con el interés legal del dinero desde el día de la notificación de la sentencia hasta su completo pago, tal como establece el art. 106.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

De este modo queda configurada la indemnización el contenido de la cual se justifica por el Tribunal Supremo con base en el principio de plena indemnidad, tradicionalmente declarado en su jurisprudencia y recogido en el art. 141.3 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, no estimando en cambio otros conceptos indemnizatorios solicitados por los recurrentes tales como las pérdidas económicas o de beneficios, el lucro cesante o los costes de los procesos judiciales seguidos previamente para lograr la devolución de las cantidades ingresadas en virtud del tributo declarado inconstitucional.

5. CONSIDERACIONES FINALES

En definitiva, las sentencias comentadas sientan una jurisprudencia innovadora, toda vez que los contribuyentes disponen ahora de una acción de responsabilidad patrimonial contra la Administración por la actuación antijurídica del Legislador por los perjuicios que les haya causado la aplicación de una ley inconstitucional.

En los supuestos comentados, el Tribunal Supremo resuelve el conflicto entre la seguridad jurídica y la legalidad apostando de forma decidida por garantizar al máximo los derechos de los contribuyentes.

No obstante, también es cierto que contra dicha jurisprudencia se han alzado algunas voces críticas sosteniendo que las consecuencias de la misma son difícilmente soportables para el principio de seguridad jurídica, y alertando sobre los riesgos que puede conllevar una generalización de reclamaciones de responsabilidad contra el Estado o incluso planteando que la misma puede llegar a interferir en el sistema de control de constitucionalidad de las leyes.

Sin embargo, más allá de estas cuestiones, no debe dejar de destacarse el avance producido, pues resulta indudable que el Tribunal Supremo ha abierto una nueva vía para hacer realidad la eficacia normativa de la Constitución, es decir, para evitar que las normas contrarias a la misma puedan perjudicar al ciudadano, lo que constituye un loable intento para que la interpretación de nuestro ordenamiento jurídico se aleje de posturas formalistas.