

## LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO-LEGISLADOR ANTE LA DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

Álvaro Luis SANTODOMINGO GONZÁLEZ

*Interventor-Tesorero de la administración local*

### SUMARIO

#### Resumen

1. Supuestos de ingresos indebidos y procedimiento de devolución.
    - 1.1. Consideraciones iniciales
    - 1.2. Supuestos de ingresos indebidos
    - 1.3. Procedimiento de devolución
      - 3.1. Disposiciones generales
      - 3.2. Procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos
  2. Efectos de la inconstitucionalidad de las leyes tributarias
  3. Régimen de la responsabilidad patrimonial del estado legislador derivada de las normas declaradas inconstitucionales o contrarias al derecho de la unión europea
    - 3.1. Consideraciones generales
    - 3.2. La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador
    - 3.3. La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador en España
  4. Conclusiones
- Bibliografía

### RESUMEN

Las devoluciones de ingresos indebidos y la responsabilidad del Estado-Legislador por normas declaradas inconstitucionales o contrarias al Derecho de la Unión Europea son temas de primera actualidad en los últimos años en nuestro país. Sentencias como la que declara la inconstitucionalidad de algunos preceptos reguladores de la plusvalía municipal o la reinterpretación de alguna exención como la de las prestaciones de maternidad han puesto el foco en la institución jurídica de la responsabilidad patrimonial del legislador. En este trabajo analizamos los diferentes supuestos y procedimiento para llevar a efecto las devoluciones de ingresos indebidos, los efectos de las leyes declaradas inconstitucionales y la responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador.

## I. SUPUESTOS DE INGRESOS INDEBIDOS Y PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN

### 1.1. Consideraciones iniciales

La vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) incorpora el régimen jurídico de las devoluciones de ingresos indebidos dentro de los procedimientos especiales de revisión. Se trata de procedimientos mediante los que la Administración vuelve sobre sus propios actos subsanando o anulando los defectos que aprecie<sup>1</sup>, como son la revisión de actos nulos de pleno derecho, la declaración de lesividad de actos anulables, la revocación, la rectificación de errores y la devolución de ingresos indebidos. Se trata de procedimientos revisores que pueden ser desarrollados por iniciativa de la Administración, pudiendo recaer sobre actos firmes y desplegarse durante amplios plazos, mucho más largos que los de caducidad procesal a disposición de los particulares para recurrir un acto de la Administración tributaria.

Como corolario, la seguridad jurídica debe ser protegida en estos procedimientos, al poder la Administración modificar la posición jurídica de los interesados. Así, se exige la concurrencia de un conjunto de motivos tasados para poder acudir a estos procedimientos especiales de revisión. Además, debemos destacar la eficacia de la cosa juzgada, de acuerdo con el artículo 213.3 de la LGT, en virtud del cual no serán revisables en ningún caso los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, así como las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme. Por último, nos encontramos ante potestades administrativas sometidas al control judicial de las resoluciones que recaigan.

La primera mención que debemos realizar a la devolución de ingresos indebidos en la normativa tributaria la encontramos en el artículo 32 de la LGT que establece que la Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores, o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, siguiendo a estos efectos lo previsto en el artículo 221 de la LGT.

También prevé el citado precepto una mención a los intereses de demora, pues con la devolución de ingresos indebidos la Administración tributaria deberá abonar el interés de demora regulado en el artículo 26 de la LGT, sin que sea preciso que el obligado tributario lo solicite, devengándose desde la fecha en que se hubiera realizado el ingreso indebido hasta la fecha en que se ordene el pago de la devolución. No obstante, las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado no se tendrán en cuenta. Nos encontramos, por tanto, con un devengo de intereses automático y acordado de oficio, sin necesidad de que el interesado lo

---

1 J. Martín Queralt, C. Lozano Serrano, J.M. Tejerizo López y G. Casado Ollero. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2020, pp. 710-711.

solicite, siendo el *dies a quo* el del ingreso indebido y el *dies ad quem* el de ordenación del pago de la devolución<sup>2</sup>.

Por último, el artículo 32 de la LGT realiza una precisión para los supuestos en que se proceda a la devolución de un ingreso indebido derivado de una autoliquidación ingresada en varios plazos, en los que se entenderá que la cantidad devuelta se ingresó en el último plazo, y, de no resultar cantidad suficiente, la diferencia se considerará satisfecha en los plazos inmediatamente anteriores.

El artículo 221 de la LGT al que se remite el artículo 32 determina el procedimiento para proceder a la devolución de ingresos indebidos. En su apartado primero establece los supuestos en que se podrá devolver los ingresos indebidos. El segundo apartado hace mención a la ejecución de la devolución, que podrá venir determinada por la declaración prevista en el primer apartado o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial. El tercer apartado regula el supuesto de firmeza del acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido, en cuyo caso sólo se podrá solicitar la devolución instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión o del recurso extraordinario de revisión. El cuarto apartado establece el régimen de las rectificaciones de autoliquidaciones que puedan dar lugar a devoluciones de ingresos indebidos, remitiéndose lo previsto en el artículo 120.3 de la LGT. Por último, los apartados quinto y sexto prevén, respectivamente, la liquidación de intereses en los supuestos de devolución de ingresos indebidos y la posibilidad de recurrir en reposición y a través de la reclamación económico-administrativa las resoluciones que se dicten.

## 1.2. Supuestos de ingresos indebidos

Como recuerda ARAGONÉS BELTRÁN<sup>3</sup>, ya el derecho romano regulaba la *condictio indebiti* para aquellos supuestos en que por error se ha efectuado un pago indebidamente, es decir, mediante una obligación inexistente o ineficaz. De esta norma romana deriva el vigente artículo 1895 del Código Civil, que establece que, cuando se recibe alguna cosa que no había derecho a cobrar, y que por error ha sido indebidamente entregada, surge la obligación de restituirla. De acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 1957, los requisitos para que pueda ejercitarse la acción de repetición de lo indebido son el pago efectivo hecho con la intención de extinguir la deuda o de cumplir un deber jurídico, la inexistencia de obligación entre el que paga y el que recibe (falta de causa en el pago, ya sea indebido subjetiva u objetivamente) y error por parte del que efectuó el pago.

En el ámbito estrictamente tributario, el artículo 221.1 de la LGT regula cuatro supuestos de ingresos indebidos:

---

2 E. Aragonés Beltrán. “Devolución de ingresos tributarios indebidos por los entes locales”, en *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 30, 2012, p. 20.

3 E. Aragonés Beltrán, *cit.*, p. 21.

1) Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones. Nos encontramos en este supuesto ante la existencia de un error material que no se produce en la liquidación tributaria o en la resolución sancionadora, sino en la recaudación de la cantidad correspondiente al pagar por duplicado el obligado o sancionado las deudas correspondientes. Por tal motivo, si se verifica por la Administración que, efectivamente, tal pago duplicado se ha producido, resulta irrelevante que tal pago se haya realizado en virtud de actos administrativos firmes, pues tal firmeza no afecta a la cualidad de indebido del ingreso<sup>4</sup>, como dictaminó la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 765/2006, de 13 de julio, en un supuesto en el que se practicaron e ingresaron dos liquidaciones por intereses de demora por las mismos períodos impositivos y por los mismos conceptos.

2) Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación. Nos encontramos ante un ingreso mayor que la deuda liquidada o autoliquidada, por lo que, evidentemente, resulta un ingreso indebido de naturaleza similar a la expuesta en el apartado anterior, siendo el parecer de la doctrina que resulta preferible su incardinación en el supuesto de los ingresos indebidos que en el de error de hecho<sup>5</sup>.

3) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción, no devolviéndose en ningún caso las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de la LGT. Este supuesto de ingreso de deudas prescritas fue polémico por considerar alguna jurisprudencia (Sentencias del Tribunal Supremo de 6 y 26 de junio de 1989) que la prescripción ganada era renunciable por quien la hubiera consumado a su favor, de acuerdo con la normativa civil. No obstante, ya en el momento de dictarse tales resoluciones jurisprudenciales, se consideró que tal apreciación no tenía cabida en el ámbito tributario, donde la prescripción se aprecia de oficio. El Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, aclaró los términos de la cuestión, indicando que, si la Administración debió de aplicar de oficio la prescripción, el incumplimiento de tal deber no puede perjudicar al sujeto pasivo. La Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de abril de 2002 confirmó que la renuncia a la prescripción ganada en el ámbito tributario tenía que ser abandonada por los cambios que se habían producido en la legislación fiscal. Por su parte, la vigente LGT incorpora el mencionado artículo 221.1.c) y el artículo 69.2, en el que se indica con claridad que la prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin que sea necesario que la invoque o la excepcione el obligado tributario. En virtud de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, se procedió a adaptar el precepto analizado para establecer la no devolución de las cantidades pagadas por las que se regularizase voluntariamente la situación tributaria y que, de acuerdo con la nueva regulación del delito contra la Hacienda Pública, determinan el retorno a la legalidad del sujeto pasivo.

---

4 E. Aragonés Beltrán, *cit.*, p. 22.

5 E. Aragonés Beltrán, *cit.*, p. 22.



4) Cuando así lo establezca la normativa tributaria. Nos encontramos ante una cláusula de cierre que se remite a todos aquellos casos en que la norma tributaria pueda establecer la devolución de ingresos indebidos.

Antes de concluir este apartado, debemos exponer la diferencia entre los supuestos descritos de devolución de ingresos indebidos y las restantes vías revisoras. De esta forma<sup>6</sup>, cuando el ingreso cuya devolución se pretende derivase de un acto administrativo, sólo podrá instarse la devolución mediante la revisión del acto por el procedimiento que proceda, distinto del de devolución. Si el acto no es firme y consentido se debe interponer contra él los recursos tendentes a su anulación. Si el acto hubiese alcanzado firmeza, lo que procede es instar los procedimientos especiales de revisión de nulidad, revocación o corrección de errores (artículo 221.3 de la LGT). En caso de que se estime la pretensión del solicitante, se anulará, rectificará o modificará el acto y se declarará el derecho a la devolución.

Si el ingreso se hubiere realizado mediante autoliquidación, la solicitud de devolución podrá plantearse a través de la rectificación de aquélla (artículo 120.3 de la LGT). Este supuesto incluye la devolución de cantidades ingresadas por el sujeto pasivo, así como las que pudieran haber ingresado indebidamente los obligados a repercutir o retener, no siendo posible acudir a esta vía cuando la autoliquidación ya ha sido objeto de comprobación, al ser el acto resolutorio del procedimiento de comprobación el que deberá revisarse por las vías ordinarias<sup>7</sup>.

### 1.3. Procedimiento de devolución

La LGT, en su artículo 221, tan sólo establece dos menciones de carácter procedimental: en primer lugar, se indica que el procedimiento para obtener el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado; y, en segundo lugar, se remite a lo que reglamentariamente se determine para la tramitación de este procedimiento. Mediante el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RR), se establece el procedimiento de devolución de ingresos indebidos.

#### 1.3.1. Disposiciones generales

El artículo 14 del RR regula la legitimación activa del procedimiento de devolución y la figura del beneficiario del derecho a la misma. Así, se determina que tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, en primer lugar, los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado los ingresos indebidos en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, así como sus sucesores. En segundo lugar, las personas o entidades que hayan soportado la retención o el ingreso a cuenta repercutido cuando entiendan que se realizó indebidamente. En tercer lugar,

6 J. Martín Queralt *et al.*, *cit.*, pp. 718-719.

7 J. Martín Queralt *et al.*, *cit.*, p. 718.

cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los que exista una obligación legal de repercusión, quien haya soportado la repercusión.

El segundo apartado de este precepto se refiere a las personas o entidades que tienen derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos. De esta forma, podrán obtener la devolución quienes hayan realizado el ingreso indebido, sus sucesores, quienes hayan soportado la retención o el ingreso a cuenta y quienes hayan soportado la repercusión correspondiente.

El artículo 15 del RR determina que el derecho a la devolución de ingresos indebidos podrá reconocerse en el procedimiento para el reconocimiento del derecho regulado en los artículos 17 y siguientes del mismo texto legal, en un procedimiento especial de revisión, en virtud de la resolución de un recurso administrativo o reclamación económico-administrativa o en virtud de una resolución judicial firme, en un procedimiento de aplicación de los tributos, en un procedimiento de rectificación de autoliquidación o por cualquier otro procedimiento establecido en la normativa tributaria.

Por su parte, el artículo 16 fija el contenido del derecho a la devolución de ingresos indebidos, determinando que vendrá constituido por el importe del ingreso indebidamente efectuado, las costas satisfechas cuando el ingreso indebido se hubiera realizado durante el procedimiento de apremio, así como el interés de demora vigente a lo largo del período en que resulte exigible siendo incorporado de oficio, sin necesidad de que el obligado lo solicite.

### **1.3.2. Procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos**

El artículo 17 del RR regula la iniciación del procedimiento, indicando que podrá iniciarse de oficio o a instancia del interesado. Cuando se inicie a instancia del interesado, la solicitud deberá dirigirse al órgano competente para resolver y deberá contener la justificación del ingreso indebido, adjuntando los documentos que acrediten tal derecho, así como cuantos elementos de prueba considere oportunos. Los justificantes del ingreso podrán sustituirse por la mención exacta de los datos identificativos del ingreso realizado. Además, se deberá incorporar la declaración expresa del medio elegido por el que haya de realizarse la devolución, de entre los determinados por la Administración competente, pudiendo elegir, si la Administración no los hubiese determinado, entre transferencia bancaria y cheque. Por último, el interesado podrá solicitar la compensación oportuna, si procede, en los términos previstos en la en el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

En aquellos supuestos en los que el procedimiento se inicie de oficio, se notificará al interesado el acuerdo de iniciación, y, si los datos que obren en poder de la Administración son suficientes para poder formular la propuesta de resolución, el procedimiento podrá iniciarse mediante la notificación de dicha propuesta.

En cuanto a la tramitación del procedimiento de devolución, el artículo 18 explicita que el órgano competente de la Administración tributaria comprobará las circunstancias que

determinen el derecho a la devolución, la realidad del ingreso y su no devolución posterior, así como la titularidad del derecho y la cuantía de la devolución. En esta fase, la Administración podrá solicitar los informes precisos y, con carácter previo a la resolución, deberá notificar al obligado tributario la propuesta de resolución, para que presente las alegaciones y los documentos y justificantes que estime necesarios. No obstante, podrá prescindirse de este último trámite cuando no se tengan en cuenta otros hechos o alegaciones que los realizados por el obligado tributario, o cuando la cuantía que se proponga devolver sea igual a la solicitada. Una vez que hayan finalizado las actuaciones, el órgano competente para la tramitación elevará al órgano competente para resolver la propuesta de resolución.

El artículo 19 del RR regula la resolución del procedimiento, indicando que en el ámbito de competencias del Estado, la competencia para resolver corresponderá al órgano de recaudación que se determine por en la norma de organización específica. El órgano competente para resolver dictará una resolución motivada en la que, si así procede, se acordará el derecho a la devolución, determinando el titular del derecho y el importe a devolver. En aquellos procedimientos iniciados a instancia de parte, el interesado podrá entender desestimada su solicitud por silencio administrativo una vez que haya transcurrido el plazo máximo de seis meses sin recibir notificación de la resolución. De este modo, el plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento<sup>8</sup>. El transcurso de este plazo sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá la caducidad del procedimiento iniciado de oficio, o la desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia de parte.

En virtud del artículo 221.6 de la LGT, las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa.

Por último, el artículo 20 del RR prevé el régimen de la ejecución de la devolución, indicando que, reconocido el derecho a la devolución mediante los procedimientos indicados en el artículo 15 o cuando mediante ley se declare la condonación de una deuda o sanción, se procederá a la inmediata ejecución de la devolución.

## **2. EFECTOS DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES TRIBUTARIAS**

Los efectos de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de las leyes vienen establecidos por los artículos 161.1.a) de la Constitución Española y 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (en adelante, LOTC). El primero de estos preceptos establece que la declaración de la inconstitucionalidad de una norma con rango de ley afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada. Por su parte, la LOTC prevé que las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de las leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley no permitirán revisar procesos fenecidos

---

8 E. Aragonés Beltrán, *cit.*, p. 25.

mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad.

Como señala la doctrina<sup>9</sup>, el vicio de inconstitucionalidad es un vicio de nulidad plena, de acuerdo con lo establecido por la LOTC. Nos encontramos, por tanto, con efectos de nulidad *ex tunc* y no *ex nunc*, esto es, referidos al momento en que la ley nula se dictó. No nos hallamos ante una derogación legislativa, sino ante la desaparición del orbe jurídico de la norma inconstitucional desde su origen. No obstante, el propio artículo 40 de la LOTC establece un límite a los efectos retroactivos de la nulidad, pues no permitirá revisar procesos vencidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en los supuestos de sentencias de imposición de penas o de sanciones administrativas si como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada resultase una exclusión de la responsabilidad o una reducción de la sanción, siguiendo el criterio de la retroactividad de la norma penal más favorable (artículo 2 del Código Penal).

A los efectos que estamos tratando, resulta de vital importancia la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, sobre inconstitucionalidad parcial de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la que el Alto Tribunal ha mantenido la denominada doctrina prospectiva o *pro futuro* de la eficacia de sus sentencias, equiparando a los procesos fenecidos por sentencias firmes las situaciones establecidas mediante actuaciones administrativas igualmente firmes e, incluso, los pagos realizados en virtud de autoliquidaciones realizadas por los contribuyentes, restringiendo los efectos de la inconstitucionalidad declarada. La sentencia indica lo siguiente: «11. (...) *La segunda de las mencionadas precisiones es la de que entre las situaciones consolidadas que han de considerarse no susceptibles de ser revisadas como consecuencia de la nulidad que ahora declaramos figuran no sólo aquellas decididas mediante Sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 LOTC), sino también por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las establecidas mediante las actuaciones administrativas firmes; la conclusión contraria, en efecto, entrañaría —como con razón observa el representante del Gobierno— un inaceptable trato de desfavor para quien recurrió, sin éxito, ante los Tribunales en contraste con el trato recibido por quien no instó en tiempo la revisión del acto de aplicación de las disposiciones hoy declaradas inconstitucionales. Por último, y para concluir, conviene precisar 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. También en este supuesto, en efecto, esa nulidad provoca una laguna parcial en un sistema trabado que, como tal, no es sustituido por otro sistema alguno».*

Como señalan MARTÍN QUERALT *et al.*<sup>10</sup>, en virtud de esta sentencia la seguridad jurídica se extiende hasta impedir la revisión, por la mera inconstitucionalidad de la norma, de

<sup>9</sup> E. García de Enterría y T.-R. Fernández. *Curso de Derecho Administrativo*, Civitas, Madrid, 2013, p. 200.

<sup>10</sup> J. Martín Queralt *et al.*, *cit.*, p. 720.



cualquier actuación al amparo de ella que en el momento de publicarse la sentencia no estuviera pendiente de resolución en vía administrativa o judicial. Es decir, sólo a los supuestos incursos en procedimientos de comprobación o de revisión podrán aplicarse los efectos de la inconstitucionalidad, no pudiendo resolverse con la norma expulsada del ordenamiento. Sin embargo, a los ingresos efectuados con anterioridad a la expulsión de la norma causante y que no estuvieran siendo objeto de comprobación ni de revisión, no les alcanzan los efectos de la inconstitucionalidad. Nos hallamos ante una ampliación de la conservación de los actos jurídicos que se extiende más allá de lo requerido por el artículo 40 de la LOTC, llegando hasta los actos firmes por no haberse impugnado y estar pendientes de recurso o sentencia al dictarse la inconstitucionalidad de la ley.

Como ha puesto de manifiesto la doctrina<sup>11</sup>, los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de las leyes tuvieron antecedentes significativos en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional hasta llegar a la citada Sentencia 45/1989. Así, las Sentencias del Tribunal Constitucional 179/1985, de 19 de diciembre, y 19/1987, de 17 de febrero, constituyen una solución opuesta a la tendencia en el Derecho comparado a reducir al máximo la eficacia *ex tunc* frente a actos firmes. La primera de ellas declaró la inconstitucionalidad de varios artículos de la Ley 24/1983, que permitía a los ayuntamientos fijar con libertad recargos sobre la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La norma no precisaba ningún límite temporal, pero el Real Decreto 1959/1986, de 29 de agosto, reguló el procedimiento para proceder a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por los contribuyentes en concepto de recargo sobre el impuesto, correspondientes a los ejercicios 1983 y 1984, practicándose las devoluciones de oficio. La segunda sentencia declaró la inconstitucionalidad del artículo 13.1 de la Ley 24/1983, que permitía a los ayuntamientos fijar libremente el tipo de gravamen de la contribución territorial urbana y de la contribución territorial rústica y pecuaria. Ambas sentencias representan el primer precedente sobre la cuestión de los efectos de las leyes tributarias inconstitucionales, contradicho después por la línea jurisprudencial iniciada en la Sentencia 45/1989, pues las normas dictadas para la ejecución de las dos resoluciones judiciales comentadas devolvieron a los contribuyentes las cantidades ingresadas con efectos retroactivos.

Como señala ARAGONÉS BELTRÁN<sup>12</sup>, la firmeza excluye en principio cualquier pretensión de devolución, incluso cuando se trate de actos dictados en aplicación de una norma anulada, como ha declarado la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989 y como venía previsto en la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 para la anulación de disposiciones de carácter general, que se equiparaba a derogación, sin perjuicio de subsistir los actos firmes dictados en aplicación de la disposición anulada. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 1989 argumentaba que la solución más justa, en un Estado de Derecho, sería la revisión incluso *ex officio* de los actos administrativos y también de las

---

11 G. Ruiz Zapatero. “Los efectos de las leyes tributarias inconstitucionales”, *Revista de Administración Pública*, núm. 169, 2006, pp. 103-104.

F. Rubio Llorente. “La jurisdicción constitucional como forma de creación de Derecho”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 22, 1988, pp. 9-51.

12 E. Aragonés Beltrán, *cit.*, p. 25-26.

sentencias, cuyo respaldo inmediato estuviere en una ley inconstitucional o en una disposición reglamentaria ilegal.

En la derogada Ley General Tributaria de 1963, los actos firmes sólo podían ser rectificadas en casos de errores de hecho o revisados a través de los procedimientos especiales, con motivos tasados y extraordinarios, de revisión. No se trataría de procedimientos de reconocimiento de devolución de ingresos indebidos, sin perjuicio de la devolución ejecutiva posterior a la resolución que accediera a la rectificación o diere lugar a la revisión. La regulación actual, en la misma línea, se contiene en el artículo 221.3 de la LGT, previendo que, ante un acto firme, ya sea de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones, sólo se puede solicitar la devolución en los casos de revisión de actos nulos de pleno derecho, revocación, rectificación de errores y recurso extraordinario de revisión.

Acudiendo al artículo 39 de la LOTC, nos encontramos con la plasmación del principio general de nulidad para aquellos casos en que una sentencia del Tribunal Constitucional declare la inconstitucionalidad de una norma. Además, el artículo 32.6 de la LRJSP dicta la producción de efectos generales de las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, indicando que corresponden al propio tribunal fijar los efectos de la sentencia.

Siguiendo a RUIZ ALMENDRAL<sup>13</sup>, debemos señalar que el propio Tribunal Constitucional reconoce desde sentencias como la 60/1986, de 20 de mayo, que es al mismo al que le corresponden la delimitación última de los efectos de sus sentencias de declaración de inconstitucionalidad, y su limitación deberá ser determinada expresamente por el propio Tribunal Constitucional, pues constituye una excepción al principio general de nulidad.

El artículo 40 de la LOTC limita los efectos de las declaraciones de inconstitucionalidad en lo referente a procesos en los que haya recaído sentencia con fuerza de cosa juzgada, pero nada indica en relación con los procesos administrativos que hayan ganado firmeza.

### **3. RÉGIMEN DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR DERIVADA DE LAS NORMAS DECLARADAS INCONSTITUCIONALES O CONTRARIAS AL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA**

#### **3.1. Consideraciones generales**

Como recuerda la doctrina<sup>14</sup>, en la actualidad no se puede concebir un Estado de Derecho que no garantice en su ordenamiento jurídico el principio de responsabilidad patrimonial del Estado, entendiéndose éste en sus tres poderes y desplegando su actividad de administrador, juez y legislador, lo cual supone la proscripción de la arbitrariedad de los poderes

---

13 V. Ruiz Almendral. “Alcance y efectos de la doctrina constitucional sobre el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: cuestiones problemáticas”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 427, 2018, pp. 129-130.

14 E.V. de la Tejera Hernández y P.M. Herrera Molina. “La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en el Derecho español”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 141, pp. 1159-1160.

públicos. El artículo 9.3 de la Constitución Española consagra el principio de responsabilidad de los poderes públicos, situándolo en el mismo nivel de importancia que otros principios como los de legalidad, jerarquía normativa y seguridad jurídica. En la misma Constitución se puntualiza la responsabilidad patrimonial de la Administración, en su artículo 106.2, que reconoce el derecho de los particulares a ser indemnizados por el Estado, por toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos. Por su parte, el artículo 121 de la Carta Magna reconoce el derecho a una indemnización a cargo del Estado, no sólo por daños que causen los errores judiciales, sino también por aquellos que sean consecuencia del funcionamiento anormal de la administración de justicia. En virtud de que la responsabilidad del Poder Legislativo no tiene un reconocimiento individualizado en el texto de la Constitución, su desarrollo ha tenido que ser realizado por la jurisprudencia de los tribunales de justicia.

GARRIDO FALLA<sup>15</sup> sintetiza en forma clara y precisa los diferentes títulos para pedir responsabilidad patrimonial al Estado por la actuación de la Administración Pública:

- a) Responsabilidad por actuación culpable o negligente de la administración:
  - a.1) Responsabilidad por actos administrativos ilegales.
  - a.2) Responsabilidad por funcionamiento anormal del servicio público.
- b) Responsabilidad objetiva sin falta:
  - b.1) Responsabilidad por actuaciones materiales no ilegales que causan daños a terceros (funcionamiento normal del servicio público).
  - b.2) Responsabilidad por la creación de situaciones de riesgo objetivo.
  - b.3) Responsabilidad por actos no fiscalizables (y no anulables) en vía contencioso-administrativa.

Señala CAMPOS MARTÍNEZ<sup>16</sup> que existen dos tesis fundamentales que rigen la institución de la responsabilidad patrimonial del Estado. Por un lado, la tesis indemnizatoria, que entiende que la obligación de reparación nace de los perjuicios causados por los órganos del poder público por el ejercicio anormal de sus funciones; y, de otro, la tesis expropiatoria, que sustenta el nacimiento de la responsabilidad patrimonial en una injerencia indebida en el derecho a la propiedad, la cual debe ser compensada en la misma medida del perjuicio causado, o del derecho o bien afectado.

La tesis indemnizatoria se plasma en nuestra Carta Magna en los artículos 9.3 (responsabilidad de los poderes públicos), 106.2 (responsabilidad del Estado-Administración) y 121 (responsabilidad del Estado-Juez), así como en el artículo 32 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante, LRJSP). Además, en el ámbito supranacional, debemos acudir al artículo 340 del Tratado de Funcionamiento de la Unión

---

15 F. Garrido Falla. "Constitucionalidad de la responsabilidad patrimonial del Estado", *Estudios en Homenaje al Profesor García de Enterría*, Madrid, Civitas, 1992, p. 2850.

16 Y.A. Campos Martínez. *La responsabilidad del Estado-Legislador en materia tributaria*, Universidad de Castilla-La Mancha, 2016, pp. 38-41.

Europea, donde se reconoce la existencia de la responsabilidad patrimonial de la Unión Europea y la obligación de indemnizar por los daños causados que tengan origen en la actuación de las instituciones o agentes de ésta.

La tesis expropiatoria encuentra su fundamento en la defensa de la institución de la propiedad privada y su servicio frente al bienestar común. Esta posición encuentra su plasmación en el artículo 33.3 de la Constitución Española, al afirmar que nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes. Como afirma MORENO FERNÁNDEZ<sup>17</sup>, esta tesis trae consigo la existencia de una responsabilidad patrimonial del Estado cuando, aun ostentando facultades plenas para intervenir sobre el patrimonio de los individuos, lo hace de una manera indebida, generando con ello la obligación de reparación a través de la compensación económica estimada de acuerdo con el valor del perjuicio, bien o derecho irregularmente expropiado.

En cualquier caso, la tesis que sirva de fundamento de la responsabilidad patrimonial del Estado vendrá determinada por el carácter del acto y omisión que despliegue el órgano del poder público implicado, ya sea que el daño se genere dentro de las facultades normativamente atribuidas para la injerencia en el patrimonio de los particulares, o por el mero funcionamiento del servicio, el perjuicio ocasionado deberá repararse a través de una compensación suficiente, logrando así equilibrar la carga que ha soportado el particular sin tener la obligación legal de hacerlo.

### **3.2. La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator**

Esta forma de responsabilidad se plantea como una vía controvertida a nivel doctrinal que ha cobrado fuerza por la activa participación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. La búsqueda de la armonización de los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros de la Unión ha logrado que se modifiquen las bases constitucionales y legales de los diferentes países provocando un sinnúmero de pronunciamientos sobre la validez constitucional o la adecuación normativa al Derecho europeo de las distintas leyes que se han promulgado.

El reconocimiento de la institución de la responsabilidad patrimonial del Estado es una conquista del Estado de Derecho sobre la arbitrariedad del poder político<sup>18</sup>. Sin embargo, esta forma de responsabilidad patrimonial por el obrar del poder legislativo era tratada hasta hace muy poco como una excepción a la regla, entendiendo que el ejercicio de la función legislativa no era generador de ninguna responsabilidad patrimonial<sup>19</sup>. Antes de la creación de los Estados de Derecho, era poco probable pensar que una ley emanada de la voluntad popular pudiera generar ningún tipo de responsabilidad en el Estado si, con posterioridad, resultaba anulada. Durante mucho tiempo se consideró que los daños causados a los particulares por actos

---

17 J.I. Moreno Fernández. *La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator en materias tributarias y vías para reclamarla*, Aranzadi, Pamplona, 2009, p. 29.

18 Y.A. Campos Martínez, *cit.*, p. 54.

19 M.C. Alonso García y E. Leiva Ramírez. “La responsabilidad del Estado por el hecho del Legislator”, *Revista Estudios Socio-Jurídicos*, 2011, p. 80.



legislativos del Estado no generaban ningún derecho a la indemnización, al ser la Ley un acto de soberanía.

GARRIDO MAYOL<sup>20</sup> resume la posición de los ordenamientos jurídicos internacionales a finales de los años sesenta del siglo pasado al respecto de este tipo de responsabilidad, señalando dos bandos principales: uno, el de los Estados donde no existe un control constitucional y, por tanto, no concurre el elemento de la culpa para exigirle al legislador responsabilidad alguna; y otro, el de los Estados en los cuales existe un control de constitucionalidad, pero en los que la responsabilidad del Estado-Legislator aún permanece indefinida, aunque se va abriendo paso acogiendo a los elementos propios de la responsabilidad del Estado-Administración, sin que los mismos se adapten de manera plena, dejando esta responsabilidad en una especie de limbo jurídico, que poco a poco irá adquiriendo su propia identidad a través del desarrollo proteccionista de los derechos de los particulares que han acudido a las distintas instancias judiciales.

Como expone con claridad SANTAMARÍA PASTOR<sup>21</sup>, la libertad de decisión política del Parlamento encuentra una serie de límites determinados por la propia esencia de la función normativa. Debemos entender que la percepción de la Ley como un acto jurídico ilimitado e incondicionado ha dejado de tener vigencia pues, desde la formación de los Estados constitucionales, el poder soberano se ha erigido como un poder del orden constitucional compartido y las leyes se encuentran subordinadas y sometidas a la Constitución. El legislador, como representante del pueblo, no debe tener ninguna legitimidad especial y, como el resto de la Administración, debe estar sometido a los mandatos generales del ordenamiento jurídico plasmados en la Constitución. Con el auge de los Estados constitucionales y el control constitucional de las leyes, que ocurre tras la Segunda Guerra Mundial, se evidencia que un Estado de Derecho, en donde el control constitucional recae en un tribunal independiente y no en el legislador, aquel órgano será el encargado de determinar la adecuación de la norma a la Carta Magna, tanto en cuanto al procedimiento de generación como en cuanto a los fines perseguidos.

Por tanto, se puede afirmar que, tanto en el Derecho español como en los ordenamientos jurídicos internacionales, han existido resistencias al reconocimiento de este tipo de responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator. No obstante, en las últimas décadas esta posición viene sufriendo un cambio significativo. Por una parte, el advenimiento de los Estados constitucionales y la generalización de mecanismos de control constitucional permitieron construir el principal supuesto sobre el que se construiría la responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator, esto es, la obligación de resarcir los perjuicios causados por actos legislativos contrarios a la Constitución. Por otra, este principio de responsabilidad patrimonial ha tenido un nuevo impulso en la búsqueda del cumplimiento de fines superiores a través de la influencia emanada de la formación de la Unión Europea y el desarrollo normativo armonizador. Así los Estados miembros no sólo deben seguir las reglas constitucionales

---

20 V. Garrido Mayol. *La responsabilidad patrimonial del Estado: Especial referencia a la responsabilidad del Estado Legislador*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004, p. 146.

21 J.A. Santamaría Pastor. "La teoría de la responsabilidad del Estado legislador", *Revista de Administración Pública*, núm. 68, 1972, p. 136.

internas, sino que, además, deben adecuar su actuación legislativa a elementos jurídicos supranacionales.

Como conclusión, traemos a colación las palabras de GALLEGO ANABITARTE<sup>22</sup>: “la concepción de la ley como un acto jurídico ilimitado, incondicionado, ha pasado a la historia, si es que alguna vez estuvo vigente en España... y en la actualidad, la ley está absolutamente condicionada y limitada por la Constitución, con un Tribunal independiente encargado de fiscalizar la constitucionalidad de la misma”.

### 3.3. La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador en España

Como recuerdan DOMÉNECH PASCUAL<sup>23</sup> y DE LA TEJERA HERNÁNDEZ<sup>24</sup>, la responsabilidad patrimonial del Estado por los daños causados por la aplicación de una ley que, posteriormente, sea declarada contraria a Derecho, es una creación jurisprudencial. El Tribunal Supremo declaró en sentencias como la de 29 de febrero de 2000 (recurso 49/1998) que los ciudadanos afectados por los efectos de una ley declarada inconstitucional y que no podían acudir a otra vía para resarcir el daño sufrido, tenían abierta la posibilidad de la responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador. De esta forma, aunque no pudiesen impugnar las resoluciones judiciales y administrativas firmes dictadas al amparo de la ley, sí podían ver restituidos sus patrimonios a través de una indemnización. El razonamiento de fondo a tal jurisprudencia viene determinado por el hecho de que, aunque los actos dictados mantuviesen su firmeza y siguiesen produciendo efectos jurídicos, los perjuicios causados resultaban antijurídicos.

GONZÁLEZ PÉREZ<sup>26</sup> señala como elementos en los que basar el estudio de esta materia tres argumentos esenciales que amparan no sólo la responsabilidad del Estado-Legislador, sino también la de todos los órganos del poder público.

En primer lugar, el principio de igualdad de las cargas públicas, principio ligado al de igualdad ante la Ley y que actúa en concordancia con lo señalado por el artículo 31 de la Constitución Española sobre el deber de contribuir a las cargas del Estado de forma igualitaria y sin distinciones. Por tanto, el particular sólo estará obligado a soportar las cargas comunes que correspondan a todos los individuos y, si una actuación de cualquier órgano público produce un daño anormalmente grave y de carácter excepcional, que suponga un sacrificio para un particular no obligado a soportarlo, nace un derecho de reparación a su favor.

---

22 A. Gallego Anabitarte. “Derecho público, derecho constitucional, derecho administrativo”, en la obra colectiva, dirigida A. Menéndez Rexach, *La Jefatura del Estado en el derecho público español*, INAP, Madrid, 1979, pp. 23-24.

23 G. Doménech Pascual. “La menguante responsabilidad patrimonial del Estado por leyes contrarias a Derecho”, *Anuari de Dret Parlamentari*, núm. 31, 2018, p. 414.

24 E. V. de la Tejera Hernández. Presentación de su obra “Restitución de tributos contrarios al Derecho Europeo (Devolución, Responsabilidad Patrimonial y Reforma de la LGT)”, visualizable a través del enlace siguiente: <https://canal.uned.es/video/5a6f6bafb111fc3498b458d>.

25 E.V. de la Tejera Hernández. “Los efectos temporales de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (con especial referencia a la materia tributaria)”, *La Ley Unión Europea*, núm. 13, 2014, pp. 18-19.

26 J. González Pérez. *Responsabilidad Patrimonial de las Administraciones Públicas*, Civitas, Madrid, 2000, p. 54.

En segundo lugar, la obligación de reparar el daño injusto, elemento que es la esencia del principio de responsabilidad patrimonial del Estado y que implica el derecho que nace en favor de un particular afectado por la actuación de alguno de los órganos del poder público de un Estado, de ver resarcido un perjuicio o daño, el cual no venía obligado a soportar.

En tercer lugar, el artículo 9.3 de la Constitución Española, que es el soporte legal de máxima jerarquía dentro del ordenamiento jurídico español, que pretende abarcar el concepto de responsabilidad del poder público en su sentido más amplio, incluyendo al legislativo, el cual no es considerado como un poder omnímodo al estar sometido, como todos, a los parámetros de la Carta constitucional. Así lo reconoce el Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de julio de 1987, en donde señaló que “(...) implicaría una absoluta falta de ética en sus actuaciones y el desconocimiento de unos valores y principios reconocidos en la Constitución al inspirar preceptos concretos de lamisma, (...) y si a nadie le es lícito dañar a otro en sus intereses sin venir obligado a satisfacer la pertinente indemnización, menos puede hacerlo el Estado al establecer sus regulaciones generales mediante normas de cualquier rango, incluso leyes (...). En el caso español, ha sido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo la que ha desarrollado los perfiles de la responsabilidad del Estado-Legislador reconociendo el derecho a la reparación de los sacrificios ocasionados por actos normativos, tanto de las Cortes Generales, como de los Parlamentos Autonómicos<sup>27</sup>.

A este respecto resulta interesante la diferenciación que establece la doctrina<sup>28</sup> entre la protección jurisdiccional primaria y la secundaria. La reacción que pretende que mediante el recurso a los órganos judiciales se elimine la actuación estatal ilegal y se restablezca el Derecho *in natura* puede denominarse protección jurisdiccional primaria. La que, fracasada ésta, tiene que contentarse con perseguir la compensación de los daños que no han podido eliminarse en la primera vía, es una protección jurisdiccional secundaria.

En el ámbito tributario, el principio de responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador adquiere una especial relevancia, por cuando el deber de contribuir a las cargas públicas a través de la tributación es una obligación *ex lege*, donde la norma es la que viene a determinar su nacimiento, los sujetos, el objeto, los derechos y obligaciones, así como los restantes elementos necesarios para su existencia. Por este motivo, los ingresos tributarios deben ser íntegra y legalmente debidos, pues cualquier ingreso efectuado que no encuentre su sustento en la norma, será considerado indebido. Por todo ello, cuando una norma es declarada como inconstitucional o vulneradora del Derecho europeo, debemos entender, especialmente en el ámbito del Derecho tributario, que ha perdido el motivo esencial de su existencia y dejará de tener efectos ante los particulares, siendo preciso determinar el alcance de las decisiones que determinan la ilegalidad de la ley tributaria,

---

27 M.C. Alonso García. “La responsabilidad patrimonial del Estado legislador”, en la obra colectiva, dirigida por T. Quintana López, *La responsabilidad patrimonial de la Administración Pública: estudio general y ámbitos sectoriales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 513.

28 J. M. Rodríguez de Santiago. “Igualar por abajo. La doctrina del Tribunal Supremo sobre la responsabilidad del Estado derivada de la ley contraria al Derecho comunitario y de la ley inconstitucional”, *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 38, 2011, pp. 150-151.

especialmente cuando la misma haya producido efectos sobre el patrimonio de los particulares. Es decir, debemos determinar si la declaración de una norma como ilegal conlleva la inaplicación o su derogación, genera o no un derecho a reparación o restitución a favor de quienes hayan soportado las cargas impuestas por la norma. A mayores, también cabe plantearse los efectos temporales derivados de la aplicación de la decisión judicial.

Los presupuestos básicos de la responsabilidad administrativa se recogen en el artículo 32 de la LRJSP, en términos semejantes a como se hacía en el artículo 139 de la derogada Ley 30/1992: *“Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las administraciones públicas correspondientes de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos salvo en los casos de fuerza mayor o de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la ley”*.

Como señala RIVERA FRADE<sup>29</sup>, no todo daño o perjuicio que se sufra con motivo de una actuación de la Administración pública es indemnizable, sino que ha de cumplir los requisitos que se recogen en el artículo 32 de la LRJSP, idénticos a los que se recogían en la Ley 30/1992. Así, la LRJSP exige, en sus artículos 32.1 y 34, que quede constatada la existencia de un daño efectivo, que éste sea evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas, y además que sea antijurídico por no tener el particular la obligación de soportarlo.

El artículo 141.1 de la Ley 30/1992 al regular la indemnización, disponía que *“Sólo serán indemnizables las lesiones producidas al particular provenientes de daños que éste no tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la ley. No serán indemnizables los daños que se deriven de hechos o circunstancias que no se hubiesen podido prever o evitar según el estado de los conocimientos de la ciencia o de la técnica existentes en el momento de producción de aquéllos, todo ello sin perjuicio de las prestaciones asistenciales o económicas que las leyes puedan establecer para estos casos”*. Idéntica previsión se recoge en el artículo 34.1 de la LRJSP, salvo porque esta norma ha querido realzar la importancia del requisito de la antijuridicidad del daño, incorporándolo al artículo 32 junto con los principios de la responsabilidad patrimonial.

En cuanto a la concreta responsabilidad del Estado-Legislator, podemos afirmar que existe obligación de soportar el daño cuando se produzca en cumplimiento de una obligación legal, pues si la ley impone al administrado el deber de soportar el daño, no nace el derecho a indemnización.

El artículo 32.3 de la LRJSP establece lo siguiente: *“Asimismo, los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las administraciones públicas de toda lesión que sufran en sus bienes y derechos como consecuencia de la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos que no tengan el deber jurídico de soportar cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que en ellos se especifiquen”*. Este precepto contempla la posibilidad de que una ley no declarada inconstitucional ni contraria a la normativa

---

29 M.D. Rivera Frade. “La responsabilidad patrimonial de la Administración Pública en las Leyes 39/2015 y 40/2015. Aspectos sustantivos”, *Revista de Asesoría Jurídica Xeral*, núm. 7, 2017, p. 83.



comunitaria prevea la indemnización de daños y perjuicios que se ocasionen con motivo de su aplicación por entender que quien los sufre no tiene el deber jurídico de soportarlo, en cuyo caso será indemnizado en los términos que se especifiquen en esa ley.

No obstante, los efectos son diferentes si la ley es posteriormente declarada inconstitucional o contraria al Derecho de la Unión Europea. Como se dice en la exposición de motivos de la LRJSP, la nueva regulación de la responsabilidad del Estado-Legislador por las lesiones que sufran los particulares en sus bienes y derechos derivadas de leyes declaradas inconstitucionales o contrarias al Derecho de la Unión Europea constituye una de las novedades más destacables en el ámbito de la responsabilidad patrimonial, concretándose las condiciones que deben darse para que se pueda proceder, en su caso, a la indemnización correspondiente.

Debemos distinguir según nos encontremos ante una norma con rango de ley declarada inconstitucional, o ante una norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea.

Cuando nos hallamos ante una norma con rango de ley declarada inconstitucional, el artículo 32.4 de la LRJSP establece lo siguiente: *“Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada”*.

La nueva regulación introduce un doble requisito<sup>30</sup>, pues la procedencia de la indemnización se somete a exigencias que suponen un importante obstáculo para conseguir el éxito de una pretensión indemnizatoria por responsabilidad patrimonial. Así, con carácter previo a la presentación de la reclamación, el perjudicado debe haber obtenido en cualquier instancia sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño; y, además, haber alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada.

Por tanto, el particular que desee obtener el resarcimiento del daño sufrido debe seguir el siguiente *iter* procedimental:

- a) Agotar la vía administrativa y judicial en impugnación de la actuación administrativa causante del daño.
- b) Haber alegado, en el curso del procedimiento judicial, la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley en la que se ha amparado la actuación administrativa impugnada.
- c) Haber obtenido una sentencia firme desestimatoria del recurso.
- d) Haberse declarado inconstitucional la norma con rango de ley.

Como resulta palmario, con esta nueva regulación se cierra el paso a aquellas personas que han sufrido un daño con motivo de la aplicación de una norma declarada inconstitucional pero que no han impugnado previamente la actuación administrativa que la aplica, y a los que, habiéndola impugnado, no hubiesen invocado la inconstitucionalidad de la norma legal en la

---

30 M.D. Rivera Frade, *cit.*, p. 85, y G. Doménech Pacual, *cit.*, pp. 421-423.

que se ampara (Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021, recurso 45/2020). Con lo cual, las posibilidades de resarcimiento son ahora más limitadas y se apartan del criterio que venía sosteniendo el Tribunal Supremo, en cuyas sentencias sólo exigía el último de los cuatro pasos y no que el demandante hubiese agotado previamente todas las vías de recurso frente a la actuación administrativa. Por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2006 (recurso 55/2005), en la que se distingue entre la exigencia de responsabilidad, por una parte, y la validez y eficacia del acto administrativo, por otra, de manera que cabe exigir la primera sin cuestionar la segunda.

A esto se añade un segundo requisito, a saber, que en el procedimiento judicial que el particular debe seguir en impugnación de la actuación administrativa tiene que alegar la inconstitucionalidad de la norma. Como sostiene RIVERA FRADE<sup>31</sup>, serán las normas procesales las que respondan al interrogante de si ello debe hacerse necesariamente en la demanda o si puede hacerse en trámites posteriores, como es el trámite de conclusiones. En cualquier caso, la exigencia de alegar en el procedimiento judicial la inconstitucionalidad de la norma en la que se ha amparado la actuación administrativa impugnada dará lugar a que se multipliquen las alegaciones de inconstitucionalidad, aunque lo sea por temor a cerrar el paso a una futura reclamación de responsabilidad patrimonial para el caso de que la norma se acabe declarando inconstitucional. Por otra parte, la doctrina<sup>32</sup> se plantea si, con este requisito, podría admitirse la reclamación cuando en el recurso previo interpuesto por el particular y en el que se aduce la inconstitucionalidad, se rechazase esa vulneración, pero se estimase la pretensión del recurrente por causa distinta y posteriormente haya sido declarada la vulneración alegada, manifestándose otros daños derivados de esta declaración. O también en aquellos supuestos en los que se desestima el recurso en el que se ha alegado la inconstitucionalidad, y posteriormente es declarada, pero por motivos diferentes de los alegados por el recurrente.

Resulta de particular interés analizar qué debe entenderse por “recurso” en el dictado literal del precepto analizado. El Tribunal Supremo ha dictado recientemente una serie de sentencias (Sentencia de 14 de septiembre de 2020, recurso 3486/2019; Sentencia de 14 de septiembre, recurso 2486/2019; Sentencia de 21 de septiembre, recurso 2820/2019; o Sentencia de 5 de octubre, recurso 3626/2019) en las que fija doctrina sobre qué ha de entenderse por tal concepto a los efectos del artículo 32.4 en el caso de la responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator derivada de la declaración de inconstitucionalidad del art. 30.2 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, por Sentencia del Tribunal Constitucional 203/2016 de 1 de diciembre; y en las que opta por una interpretación amplia de este concepto, incluyendo, en particular, el procedimiento de revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho. En las citadas resoluciones judiciales se advierte “(...) *la compleja posición jurídica en la que se encuentra el perjudicado a la hora de hacer valer su derecho frente a la lesión causada en razón de la inconstitucionalidad de la norma aplicada, en cuanto su valoración no se limita a cuestionar la legitimidad de la actuación administrativa ajustada a la norma aplicada y causante del daño cuya reparación pretende sino que, implica, superando la presunción de legalidad de la norma, la realización de un juicio o valoración de su constitucionalidad, que siempre entraña*

31 M.D. Rivera Frade, *cit.*, p. 86.

32 A.I. Martín Valero. “La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador: alcance del concepto “recurso” del artículo 32.4 de la LRJSP”, *Actualidad Administrativa*, núm. 4, 2021, p. 8.

*dificultades notables; y ello en un marco jurídico en el que el perjudicado no está legitimado para ejercitar la acción de inconstitucionalidad ante el Tribunal competente para su conocimiento, que en la impugnación en vía administrativa no es posible plantear la cuestión de inconstitucionalidad, y en la impugnación jurisdiccional se limita a solicitar su planteamiento ante el órgano jurisdiccional que está conociendo de la impugnación frente al acto administrativo, que es el competente para decidir al respecto”.*

Por ello, considera el Tribunal Supremo que, en esta situación, lo procedente es efectuar una interpretación amplia de la exigencia del art. 32.4, en cuanto supone una limitación o cortapisa procedimental considerable que se proyecta sobre el acto administrativo, siendo que el resarcimiento del perjuicio causado por el poder legislativo no implica necesariamente dejar sin efecto el acto sino el reconocimiento de que ha existido un perjuicio individualizado, concreto y evaluable que resulta indemnizable, derecho que nace y tiene su fundamento en la declaración de inconstitucionalidad de la norma por el Tribunal Constitucional. Y, en consecuencia, fija como doctrina que *“los mecanismos que permiten dar por cumplido el requisito estipulado en el artículo 32.4 de la Ley 40/15, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, a efectos de instar válidamente la acción de responsabilidad patrimonial prevista en dicho precepto comprenden todas aquellas formas de impugnación que, de una parte, pongan de manifiesto la disconformidad del interesado con el acto administrativo cuestionando la constitucionalidad de la norma aplicada y, de otra, den lugar al control jurisdiccional plasmado en una sentencia firme en la que se valore la constitucionalidad de la norma que después es objeto de pronunciamiento por el Tribunal Constitucional. Y que entre estas formas de impugnación se encuentra la solicitud de revisión de oficio de los actos nulos de pleno derecho por responder a la aplicación de una norma que resulta inconstitucional y el correspondiente recurso jurisdiccional, interpuesto contra la resolución administrativa que desestimó un procedimiento de revisión por nulidad de pleno derecho, promovido contra la actuación que ocasionó el daño, que colma el requisito que fija el artículo 32.4 de la Ley 40/15”.*

El artículo 32.5 de la LRJSP, para el caso de que una norma sea declarada contraria al Derecho de la Unión Europea, prevé lo siguiente: *“Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma declarada contraria al derecho de la Unión Europea, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del derecho de la Unión Europea posteriormente declarada. Asimismo, deberán cumplirse todos los requisitos siguientes:*

- a) La norma ha de tener por objeto conferir derechos a los particulares.*
- b) El incumplimiento ha de estar suficientemente caracterizado.*
- c) Ha de existir una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los particulares.”*

Entiende RIVERA FRADE<sup>33</sup> que a los supuestos de normas declaradas contrarias al Derecho de la Unión Europea se pueden añadir los de normas que no hayan sido transpuestas al ordenamiento jurídico interno, o los de aquellas que lo hayan sido, pero incorrectamente.

La nueva regulación también exige al perjudicado cumplir un doble requisito antes de presentar la reclamación de responsabilidad patrimonial:

- a) Haber obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño.
- b) Haber alegado la infracción del Derecho de la Unión Europea posteriormente declarada.

También aquí se cierra el paso a aquellos que han sufrido un daño con motivo de una actuación administrativa amparada en una norma contraria al Derecho de la Unión Europea pero que no la hayan impugnado previamente, y a los que, habiéndola impugnado, no hubiesen alegado la infracción del Derecho comunitario.

Respecto del primer requisito, cabe decir que el Tribunal Supremo, en las Sentencias de 29 de enero de 2004 y 24 de mayo de 2005, aplicaba distinta doctrina a los supuestos de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador cuando se fundaban en actos administrativos dictados en aplicación de una ley declarada inconstitucional, de aquellos que se fundaban en aplicación de una norma declarada contraria al Derecho comunitario, pues sólo en el primer caso no exigía que el demandante hubiese agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de una ley declarada inconstitucional, y sí en el segundo. Esta diferencia de trato fue corregida por el Tribunal Supremo en Sentencia de 17 de septiembre de 2010, después de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su Sentencia de 26 de enero de 2010, (Asunto C-118/08), resolviese sobre el alcance del hecho de que el reclamante no agotase los recursos administrativos o jurisdiccionales contra una actuación administrativa practicada, en orden a la ruptura del nexo causal entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por el particular, resolviendo 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 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.

Respecto del segundo requisito, también provocará el efecto multiplicador de las alegaciones *ad cautelam* de infracción del Derecho de la Unión Europea<sup>34</sup>.

---

33 M.D. Rivera Frade, *cit.*, p. 87.

34 G. Doménech Pacual, *cit.*, p. 422.



Además, cuando se trata de daños derivados de una actuación administrativa amparada en una norma contraria al Derecho de la Unión Europea, se añaden tres condicionantes adicionales respecto de los supuestos de normas con rango de ley declaradas inconstitucionales:

- a) Que la norma tenga por objeto conferir derechos a los particulares.
- b) Que el incumplimiento esté suficientemente caracterizado.
- c) Que exista una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el Derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los particulares.

Por último, y común ambos supuestos (norma con rango de ley declarada inconstitucional y norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea), el apartado sexto del artículo 32 de la LRJSP establece que *“La sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» o en el «Diario Oficial de la Unión Europea», según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa”*.

Por tanto, será a partir de esa fecha cuando comience a computarse el plazo para la presentación de la reclamación de responsabilidad patrimonial. Este plazo de prescripción para reclamar por la vía de la responsabilidad patrimonial ha de ponerse en conexión con el plazo al que ha de retrotraerse la determinación de los daños por los que se reclama, que el artículo 34.1 de la LRJSP limita a los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea, de manera que solo serán indemnizables los daños producidos durante ese plazo de cinco años, salvo que la sentencia disponga otra cosa.

Si la nueva regulación de la responsabilidad del Estado-Legislator es susceptible de reproche por las razones hasta ahora expuestas, también lo es en cuanto a la limitación temporal contemplada en el citado precepto<sup>35</sup>, teniendo en cuenta la dilación que supone estar a la espera de un pronunciamiento judicial, bien de inconstitucionalidad de una norma con rango de ley, bien de infracción del Derecho da la Unión Europea. Esta dilación puede implicar que cuando tenga lugar esa declaración ya hayan cesado los daños, o que los acaecidos durante el periodo de cinco años previsto en el artículo 34.1 de la LRJSP no sean de la misma intensidad que aquellos que provocaron la impugnación de la actuación administrativa que los produjo.

Por último, hay que destacar que los demás requisitos que debe cumplir el daño para que sea indemnizable se recogen en el artículo 32.2 de la LRJSP: el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas. Se mantiene el requisito de la efectividad y certeza del daño, lo cual no impide que se pueda reclamar una indemnización por daños futuros, cuya indemnización es posible si los daños son ciertos e indudables.

---

35 M.D. Rivera Frade, *cit.*, p. 89.

#### 4. CONCLUSIONES

En el primer apartado de este trabajo hemos revisado el concepto de devolución de ingreso indebido en nuestro ordenamiento jurídico, analizando los diferentes supuestos regulados y el procedimiento que se debe seguir en su tramitación. Hemos comprobado que la LGT incorpora el régimen jurídico de las devoluciones de ingresos indebidos dentro de los procedimientos especiales de revisión, mediante los cuales la Administración vuelve sobre sus propios actos subsanando o anulando los defectos que aprecie, de oficio o a instancia de parte.

En relación con los cuatro supuestos de ingresos indebidos previstos por el artículo 221 de la LGT, hemos analizado los caracteres y peculiaridades de cada una de ellas, manifestando los elementos que los diferencian de los demás casos de procedimientos especiales de revisión.

Para el análisis del procedimiento de devolución, hemos acudido al RR, explicitando elementos tales como la legitimación activa, el beneficiario, el contenido de la devolución, así como los procedimientos de los que puede traer causa. Además, hemos recorrido la normativa prevista desde la iniciación del procedimiento, pasando por su tramitación hasta llegar a la resolución y ejecución de la devolución.

El segundo apartado ha versado sobre los efectos que se producen tras la declaración de la inconstitucionalidad de las leyes en el ámbito tributario, en lo que se refiere a aquellos supuestos en los que ha recaído sentencia con fuerza de cosa juzgada. Así, tanto la Constitución Española como la LOTC prevén que este tipo de declaraciones no afectarán a los procesos terminados mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se hayan aplicado las leyes inconstitucionales, con la excepción del ámbito penal o sancionador. Se trata, por tanto, de un límite impuesto a los efectos de nulidad *ex tunc* de la declaración de inconstitucionalidad.

En el tercer epígrafe hemos tratado de dar una extensa panorámica del régimen de la responsabilidad del Estado-Legislador en aquellos supuestos de aplicación de normas declaradas inconstitucionales o contrarias al Derecho de la Unión Europea. Hemos comenzado comentando las dos tesis fundamentales que maneja la doctrina para justificar esta institución jurídica, la indemnizatoria y la expropiatoria, así como la evolución que ha seguido en los Estados constitucionales desde la segunda mitad del siglo pasado, erigiéndose en un límite a la libertad de decisión política del Parlamento, que no podrá dictar sin consecuencias normas contrarias a la correspondiente Carta Magna del Estado. En el ámbito de la Unión Europea, este principio ha tenido una fuerte implantación y ha alcanzado a las normas contrarias al Derecho comunitario.

En el Estado español, la responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador ha sido introducida a través de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, para resarcir el daño sufrido por la aplicación de una ley inconstitucional cuando no podían acudir a otra vía abierta al tratarse de supuestos en los que se habían dictado resoluciones judiciales y administrativas firmes antes de la declaración de inconstitucionalidad. En términos de Derecho vigente, la LRJSP ha introducido una regulación que recoge, en parte, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, pero que incorpora elementos que dificultan sobremanera la posibilidad de obtener una indemnización por los daños sufridos mediante la aplicación de una ley inconstitucional. Por una parte, se exige haber alegado en origen la inconstitucionalidad de la norma y haber obtenido

en cualquier instancia sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño. En el caso de normas declaradas contrarias al Derecho de la Unión Europea, se añaden tres condicionantes adicionales respecto de los supuestos de normas con rango de ley declaradas inconstitucionales: que la norma tenga por objeto conferir derechos a los particulares, que el incumplimiento esté suficientemente caracterizado, que exista una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el Derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los particulares.

## BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO GARCÍA, M.C. “La responsabilidad patrimonial del Estado legislador”, en la obra colectiva, dirigida por T. Quintana López, *La responsabilidad patrimonial de la Administración Pública: estudio general y ámbitos sectoriales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.
- ALONSO GARCÍA, M.C. y LEIVA RAMÍREZ, E. “La responsabilidad del Estado por el hecho del Legislador”, *Revista Estudios Socio-Jurídicos*, 2011.
- ARAGONÉS BELTRÁN, E. “Devolución de ingresos tributarios indebidos por los entes locales”, en *Cuadernos de Derecho Local*, núm. 30, 2012.
- CAMPOS MARTÍNEZ, Y.A. *La responsabilidad del Estado-Legislador en materia tributaria*, Universidad de Castilla-La Mancha, 2016.
- DE LA TEJERA HERNÁNDEZ, E.V. “Los efectos temporales de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (con especial referencia a la materia tributaria)”, *La Ley Unión Europea*, núm. 13, 2014.
- DE LA TEJERA HERNÁNDEZ. Presentación de su obra “Restitución de tributos contrarios al Derecho Europeo (Devolución, Responsabilidad Patrimonial y Reforma de la LGT)”, visualizable a través del enlace siguiente: <https://canal.uned.es/video/5a6f6bafb1111fc3498b458d>.
- DE LA TEJERA HERNÁNDEZ, E.V. y HERRERA MOLINA, P.M. “La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en el Derecho español”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 141.
- DOMÉNECH PACUAL, G. “La menguante responsabilidad patrimonial del Estado por leyes contrarias a Derecho”, *Anuari de Dret Parlamentari*, núm. 31, 2018.
- GALLEGO ANABITARTE A. “Derecho público, derecho constitucional, derecho administrativo”, en la obra colectiva, dirigida A. Menéndez Rexach, *La jefatura del Estado en el derecho público español*, INAP, Madrid, 1979.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.-R. *Curso de Derecho Administrativo*, Civitas, Madrid, 2013.

- GARRIDO FALLA, F. “Constitucionalidad de la responsabilidad patrimonial del Estado”, *Estudios en Homenaje al Profesor García de Enterría*, Madrid, Civitas, 1992.
- GARRIDO MAYOL, V. *La responsabilidad patrimonial del Estado: Especial referencia a la responsabilidad del Estado Legislador*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2004.
- GONZÁLEZ PÉREZ, J. *Responsabilidad Patrimonial de las Administraciones Públicas*, Civitas, Madrid, 2000.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J.M. y CASADO OLLERO, G. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2020.
- MARTÍN VALERO, A.I. “La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador: alcance del concepto “recurso” del artículo 32.4 de la LRJSP”, *Actualidad Administrativa*, núm. 4, 2021.
- MORENO FERNÁNDEZ, J.I. *La responsabilidad patrimonial del Estado-Legislador en materias tributarias y vías para reclamarla*, Aranzadi, Pamplona, 2009.
- RIVERA FRADE, M.D. “La responsabilidad patrimonial de la Administración Pública en las Leyes 39/2015 y 40/2015. Aspectos sustantivos”, *Revista de Asesoría Xurídica Xeral*, núm. 7, 2017.
- RUBIO LLORENTE, F. “La jurisdicción constitucional como forma de creación de Derecho”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 22, 1988.
- RUIZ ALMENDRAL, V. “Alcance y efectos de la doctrina constitucional sobre el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana: cuestiones problemáticas”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 427, 2018.
- RUIZ ZAPATERO, G. “Los efectos de las leyes tributarias inconstitucionales”, *Revista de Administración Pública*, núm. 169, 2006.
- RODRÍGUEZ DE SANTIAGO, J.M. “Igualar por abajo. La doctrina del Tribunal Supremo sobre la responsabilidad del Estado derivada de la ley contraria al Derecho comunitario y de la ley inconstitucional”, *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 38, 2011.
- SANTAMARÍA PASTOR, J.A. “La teoría de la responsabilidad del Estado legislador”, *Revista de Administración Pública*, núm. 68, 1972.