

TRIBUTACIÓN	LA DEFICIENTE ARTICULACIÓN DE LOS EFECTOS DE LA STC 276/2000, DE 16 DE NOVIEMBRE, Y LA VÍA PROCEDIMENTAL IDÓNEA PARA LA RECLAMACIÓN DE RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR COMO CONSECUENCIA DE LEYES INCONSTITUCIONALES	Núm. 45/2005
--------------------	---	-------------------------

ANDRÉS BÁEZ MORENO

Doctor en Derecho

Profesor Ayudante de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Carlos III de Madrid

LUIS LAMARQUE

Abogado. Lamarque & Krieg Tax Advisers

Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Carlos III de Madrid

(A propósito de la STS de 22 de febrero de 2005, rec. núm. 75/2004) *

1. DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

La Sentencia del Tribunal Supremo (STS) que comentamos estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente al Acuerdo del Consejo de Ministros de 13 de febrero de 2004 desestimatorio de una solicitud de indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador formulado por la recurrente solicitando el abono de 46.329,59 euros más los intereses legales correspondientes. Dicha cuantía se correspondía con el recargo del 50 por 100 por ingresos fuera de plazo de deudas tributarias sin requerimiento previo abonado por la recurrente en el ejercicio 1993, de conformidad con el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria (LGT) en la redacción dada a éste por la Ley 18/1991, de 6 de junio.

Como es sabido la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 276/2000, de 16 de noviembre (NFJ009503), declaró inconstitucional dicho recargo alegando que su elevada cuantía (idéntica a la sanción mínima prevista en la LGT) lo convertía en una sanción. La imposibilidad para el afectado de alegar lo que a su defensa estimara adecuado así como la inexistencia de la pertinente declaración de culpabilidad (en el seno de un procedimiento sancionador) suponían una clara vulneración de las garantías previstas en el artículo 24.2 de la Constitución.

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 265, abril 2005 o en *Normacef* NFJ019069.

La sentencia es clara, y quizás en algunos puntos algo escueta ¹, al resolver la controversia. En lo que se refiere al tema de fondo la Sentencia construye su razonamiento, básicamente, sobre la base del artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC) (LO 2/1979, de 3 de octubre) ². En este sentido, entiende que, al haberse declarado inconstitucional el recargo, precisamente en virtud de su carácter sancionador, operaría lo que da en llamar «grado máximo de nulidad» pudiendo retrotraerse los efectos de la anulación (y por lo tanto debiendo estimarse las pretensiones de devolución) incluso a situaciones que hubieran ganado firmeza. En lo que se refiere a los aspectos procesales de la resolución, los argumentos no parecen ser muy distintos pues, aunque se declara expresamente que el camino más correcto hubiera sido el de la declaración de revisión del acto y consiguiente nulidad de pleno derecho, sobre la base del propio artículo 40.1 de la LOTIC y de acuerdo con razones de economía procesal se reconoce, sin mayores exigencias, la indemnización pretendida, imponiendo el abono a la recurrente del recargo ingresado en su día y de los intereses legales de esa suma desde la fecha del ingreso hasta la de la notificación de la Sentencia.

2. CUESTIONES DE FONDO: LA DEFICIENTE UTILIZACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS TÉCNICOS DE MODULACIÓN DE LOS EFECTOS DE SUS SENTENCIAS POR EL TC

Aun cuando en la Sentencia que comentamos se hace referencia constante a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, lo cierto es que en ella no se plantean los problemas típicos que ha engendrado la polémica jurisprudencia del TS sobre este particular en los últimos años ³. En efecto, en la resolución comentada no existe una desconexión total entre los efectos de las SSTC previstos en la LOTIC (arts. 39 y 40) o modulados por el propio TC y la pretensión indemnizatoria del recurrente. Antes al contrario, la STS de 22 de febrero de 2005, y otras dictadas anteriormente en supuestos idénticos, reconocen las consecuencias que despliega el artículo 40.1 de la LOTIC en aquellos casos en los que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o límite de la responsabilidad: la posibilidad de revisar incluso los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada ⁴. De

¹ Debido esto quizás a la existencia de pronunciamientos anteriores sobre este mismo particular: SSTS de 13 de marzo, 2 de julio y 16 de diciembre de 2004 y STSJ de Galicia de 2 de diciembre de 2003.

² *Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de las leyes, disposiciones o actos con fuerza de ley no permitirán revisar procesos fenecidos 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 nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o límite de la responsabilidad.* (Art. 40.1 de la LOTIC).

³ Nos referimos a la línea jurisprudencial iniciada con las SSTS de 29 de febrero (NFJ013964), 13 de junio, 15 de julio y 30 de septiembre de 2000 a propósito de la declaración de inconstitucionalidad del artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio, contenida en la STC 173/1996, de 31 de octubre (NFJ004656). En el tercer epígrafe de este trabajo pueden encontrarse mayores precisiones sobre esta línea jurisprudencial.

⁴ Lo cierto es que la idea de que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de carácter penal o sancionador permite revisar incluso los procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada no parece estar tan clara a la luz de recientes pronunciamientos jurisprudenciales. Este sencillo esquema se pone en entredicho –según algunos sectores doctrinales [AHUMADA RUIZ, María Ángeles. «Responsabilidad patrimonial del Estado por las leyes inconstitucionales»].

ese modo la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del artículo 61.2 de la LGT permite revisar cualquier supuesto concreto en el que el citado recargo hubiese sido de aplicación, tanto si su procedencia fue cuestionada en su día en vía administrativa o contencioso-administrativa como si no y con independencia también de que la liquidación hubiera devenido firme en vía administrativa o de que sobre la misma hubiera recaído sentencia con fuerza de cosa juzgada. En efecto, el carácter sancionador que la STC 276/2000, de 16 de noviembre, atribuyó al recargo del 50 por 100 del antiguo artículo 61.2 de la LGT, y en función del cual declaró a éste inconstitucional, provocó lo que el TS ha dado en llamar, con notable imprecisión, «grado máximo de nulidad»⁵. Lo que interesa señalar, en todo caso, es que para estimar las pretensiones de devolución de los que, en su día, pagaron el recargo anulado, no parece siquiera necesario acudir a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador concebida, a nuestro juicio, como una alternativa para recuperar las cantidades ingresadas en virtud de una norma posteriormente declarada inconstitucional⁶, en aquellos casos, cada vez más frecuentes, en los que la propia STC limita sus efectos hacia el pasado. Hasta tal punto es esto así, que alguna Sentencia aislada ha llegado a negar que nos encontremos ante un supuesto de responsabilidad patrimonial alegando que se trata, en todo caso, de la mera ejecución de una Sentencia de inconstitucionalidad de precepto sancionador⁷. En todo caso, ésta constituye, más bien, una cuestión procesal que convendrá tratar en el siguiente epígrafe.

les (o el derecho a no ser perjudicado por una ley inconstitucional)». En *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 62, 2001, pág. 320] a la vista de la STC 194/2000, de 19 de julio. En efecto el Tribunal declaró inconstitucional la disposición adicional cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos considerando (FJ 12.º) que sólo podrían revisarse aquellas situaciones que no hubieran adquirido firmeza al haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme sobre las mismas. Si el TC se hubiera limitado a declarar inconstitucional la norma por vulnerar los principios de igualdad y capacidad económica, no se plantearía ningún problema desde la perspectiva que ahora nos interesa. Sin embargo, los Fundamentos Jurídicos Noveno y Décimo plantean la hipótesis de que la disposición estudiada constituyera, en realidad, una sanción, concluyendo que, en caso de ser esto así, vulneraría de un lado las exigencias del principio de tipicidad y, de otro, las garantías propias del procedimiento sancionador. De ese modo, se plantea la duda en torno a si debe operar o no la excepción prevista en el artículo 40.1 de la LOTC para los procedimientos penales o administrativos sancionadores, duda que la jurisprudencia ordinaria ha resuelto de forma negativa hasta el momento: véanse SSTs de 1 de julio de 2003 (FJ 5.º), de 2 de febrero de 2004 (FJ 5.º) y 14 de junio de 2004 (FJ 5.º). En contra, aunque sin argumentación alguna, la STSJ de Galicia de 18 de julio de 2003.

⁵ STS de 22 de febrero de 2005 (FJ 4.º). Esta misma expresión aparece en las Sentencias anteriores referidas al mismo problema: STS de 13 de marzo de 2004, STS de 2 de julio de 2004 (FJ 2.º) y STS de 16 de diciembre de 2004 (FJ 2.º).

⁶ En el mismo sentido se ha pronunciado también un importante sector de la doctrina, incluyendo tanto a los partidarios como a los detractores de la jurisprudencia citada del TS: PULIDO QUECEDO, Manuel. «La Responsabilidad del Estado Legislador por declaración de inconstitucionalidad de una ley. [Apunte de la STS (Sala 3.ª Secc. 6.ª), de 29 de febrero de 2000]». En *Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional*. Parte Tribuna, n.º 7, 2000, págs. 9-12. DOMÉNECH PASCUAL, Gabriel. «Responsabilidad patrimonial de la Administración por daños derivados de una ley inconstitucional». En *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 110, 2001, pág. 276. GÓMEZ MONTORO, Ángel J. En *Comentarios a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional* (coord. Juan Luis REQUEJO PAGÉS). Madrid. Tribunal Constitucional –Boletín Oficial del Estado, 2001, pág. 626. AHUMADA RUIZ, María Ángeles. «Responsabilidad patrimonial del Estado por las leyes inconstitucionales...» *op. cit.* págs. 303-304. GALÁN VIOQUE, Roberto. «De la teoría a la realidad de la responsabilidad del Estado Legislador». En *Revista de Administración Pública*, n.º 155, 2001, págs. 298-301. GUTIÉRREZ DE GANDARILLA GRAJALES, Adolfo. «Los efectos de la inconstitucionalidad de la ley fiscal y la responsabilidad del estado legislador». En *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 224, 2001, pág. 144. SANTA-BÁRBARA RUPÉREZ, Jesús; SIMÓN MATAIX, María. «La responsabilidad patrimonial de la Administración del Estado: ¿un nuevo mecanismo para solicitar la devolución de pagos tributarios realizados al amparo de las normas inconstitucionales?». En *Impuestos*, n.º 18, 2001, págs. 565-569.

⁷ STSJ de la Comunidad Valenciana de 2 de diciembre de 2002 (FJ 4.º).

No obstante, el hecho de que la Sentencia comentada no plantee los problemas típicos de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por leyes inconstitucionales, no significa que esté exenta de dificultades desde una perspectiva material. Antes al contrario, tanto esta Sentencia, como todas aquellas que han estimado las pretensiones de los contribuyentes que en su día abonaron el recargo declarado inconstitucional, merecen ciertas consideraciones críticas. Es cierto, en todo caso que, como veremos seguidamente, dichas críticas no deben dirigirse contra las Sentencias de la jurisdicción ordinaria que amparan las pretensiones particulares de los contribuyentes sino más bien contra la STC que declaró inconstitucional el recargo del 50 por 100 contenido en el artículo 61.2 de la LGT.

Las críticas deben centrarse en la declaración de inconstitucionalidad y nulidad del recargo enjuiciado y, no tanto por los motivos materiales aducidos por el Tribunal (vulneración de las garantías previstas en el art. 24.2 de la Constitución Española) ⁸, como por los efectos que de la misma se derivan. El TC no prevé modulación alguna de los efectos de la Sentencia 276/2000, haciendo referencia exclusivamente a los previstos en el inciso final del artículo 40.1 de la LOTC. De ese modo, los recurrentes pueden reclamar la totalidad del recargo abonado en su día, lo que genera dos importantes problemas:

1. De un lado, se hace de peor condición a los que, en su día, presentaron su declaración o autoliquidación dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso (que sufrieron un recargo del 10 por 100), que a los que pagaron en un plazo más dilatado de tiempo (que no sufrirán recargo alguno) ⁹.
2. Como ya señalamos más arriba la cuantía del recargo constituye, en la Sentencia 276/2000, un elemento fundamental para su calificación como medida sancionadora y consiguiente inconstitucionalidad. En efecto, el TC señala que: «(...) *no existiendo una diferencia importante entre la cuantía de este recargo y la de las sanciones debemos llegar a la conclusión de que este recargo cumple, además de las ya indicadas, la misma función de castigo que es propia de los actos sancionadores*». Pero, con igual contundencia afirma que «(...) *la imposición del pago de una suma de dinero cuya cuantía se aleja muy destacadamente, y por debajo de las multas no tiene una finalidad represiva*» ¹⁰. Luego podemos comprobar que la anulación del recargo controvertido supone un notable exceso por parte del TC. Es

⁸ Sobre este particular existe abundante bibliografía. Véase en este sentido sobre los problemas de constitucionalidad de los recargos: GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. «SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, 307/2000 y 312/2000, de 18 de diciembre. Inconstitucionalidad del recargo del 50 por 100, por presentación extemporánea y espontánea de autoliquidaciones con ingreso: vulneración del derecho de defensa en el procedimiento administrativo sancionador». En *Comentarios de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Años 2000-2001. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 2002, págs. 103-113 (y bibliografía allí citada).

⁹ Estas consecuencias se derivan de la regulación que la disposición adicional decimocuarta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, dio al artículo 61.2 de la LGT: «*los ingresos correspondientes a declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso*».

¹⁰ Estas afirmaciones se toman literalmente de la STC 164/1995, de 13 de noviembre (NFJ003741), que declaró constitucional la disposición adicional trigésimoprimera de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, que disponía: «*Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de intereses de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria*».

evidente que, conforme a sus razonamientos, el diseño del recargo no es conforme a la Constitución, pero también lo es que, al menos parte del recargo, sí lo es en la medida en que es la elevada cuantía del mismo la que provoca su carácter sancionador. Es decir, el problema estriba en que se desconoce la parte del recargo que resulta inconstitucional y por ese motivo todo él es declarado nulo.

Ante lo desafortunado de un fallo anulatorio, la mejor forma de resolver las graves consecuencias que se derivan de la declaración de nulidad, en un caso como el que nos ocupa, habría sido quizás la modulación de los efectos de la propia Sentencia Constitucional. Así, el Tribunal podría haber hecho uso de la figura de la «inconstitucionalidad sin nulidad» o «mera inconstitucionalidad»¹¹.

Antes de analizar los presupuestos y los efectos de una declaración de inconstitucionalidad sin nulidad en el caso que nos ocupa, conviene deshacer algunos equívocos sobre esta figura propiciados por algunos sectores de la doctrina y amparados, sin duda, por la falta de precisión y técnica de algunas SSTC. Los equívocos a los que hacemos referencia pueden resumirse, en síntesis, en los siguientes extremos:

1. La vinculación de la inconstitucionalidad sin nulidad con los denominados «fallos prospectivos» del TC, esto es, aquellos casos en los que el Tribunal restringe los efectos de sus sentencias hacia el pasado más allá de los límites que impone el artículo 40.1 de la LOTC¹². Esta posición asumida de forma no del todo clara por algunos sectores de la doctrina¹³ ha sido merecedora de algunas críticas. En efecto, en la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero (NFJ000499), el TC declaró la inconstitucionalidad sin nulidad de dos preceptos [los arts. 4.º 2 y 24.1 b) de la Ley 44/1978 referidos respectivamente al régimen obligatorio de declaración conjunta y a la no inclusión en el régimen del impuesto de determinados supuestos de devengo anticipado] mientras que el carácter prospectivo del fallo afectó también a aquellos otros artículos que habían sido declarados inconstitucionales y nulos¹⁴. Pero creemos

¹¹ Como es sabido estos términos tienen su origen en la Ley de 21 de diciembre de 1970 reforma de la Ley alemana del TC (*Bundesverfassungsgerichtsgesetz*) que junto a la tradicional declaración de nulidad (*Erklärung der Nichtigkeit*) previó, sin mayores precisiones, la declaración de incompatibilidad con la Constitución o mera-simple inconstitucionalidad (*Unvereinbarkeitserklärung*).

¹² La STC 45/1989, de 20 de febrero (NFJ000499), constituye el *leading case* en esta materia precisando su Fundamento Jurídico Undécimo que la declaración de inconstitucionalidad no afecta ni a las situaciones jurídicas consolidadas en virtud de sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40 de la LOTC) ni, y aquí reside la verdadera novedad, a las consolidadas como consecuencia de actuaciones administrativas firmes ni a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones o liquidaciones dictadas por la Administración.

¹³ En este sentido: GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. «Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las Leyes inconstitucionales». En *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 61, 1989, págs. 9-13. CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel. «Nuevos matices de la jurisprudencia comparada en materia de declaración de nulidad de una norma y devolución de ingresos indebidos». En *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 92, 1996, pág. 765. CONCEIRO DEL RÍO, Jaime. *La revisión de los actos nulos por inconstitucionalidad de las leyes*. Madrid. Dijusa, 2002, pág. 86.

¹⁴ En este sentido: GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus. *Tribunal Constitucional y reparación de la discriminación normativa*. Madrid. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2000, pág. 90. En este sentido también, aunque en términos meramente descriptivos: GUTIÉRREZ DE GANDARILLAS GRAJALES, Adolfo. «Los efectos de la inconstitucionalidad de la ley fiscal y la responsabilidad del estado legislador». En *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, Núm. 224, 2001, págs. 117-120.

que el problema de estas afirmaciones no radica en vincular la inconstitucionalidad sin nulidad con los fallos prospectivos¹⁵, sino en considerar que la técnica de la inconstitucionalidad sin nulidad sirve exclusivamente para restringir los efectos de las SSTC hacia el pasado. Lo cierto es que resulta difícil encontrar en la jurisprudencia supuestos en los que se haga uso de la inconstitucionalidad sin nulidad con la única intención de limitar los efectos hacia el pasado de las Sentencias¹⁶ pero esto, lejos de desautorizar nuestro argumento, apuntala lo dicho hasta el momento y es que la inconstitucionalidad sin nulidad puede servir a múltiples objetivos de entre los que la limitación de los efectos hacia el pasado de las SSTC es sólo uno y ni siquiera el más importante.

2. Con todo, existe un segundo equívoco más grave en nuestra doctrina que consiste en atribuir efectos exclusivamente *ex nunc* a los fallos de inconstitucionalidad sin nulidad. En efecto la asimilación de los fallos de inconstitucionalidad sin nulidad con la jurisprudencia prospectiva ha llevado a importantes sectores de nuestra doctrina a negar los posibles efectos *ex tunc* de estas sentencias¹⁷. Lo cierto es, sin embargo, que no existe argumento alguno que avale la eficacia exclusivamente *ex nunc* de estas sentencias, con la excepción, en todo caso, de aquellos supuestos en los que el objetivo perseguido por el Tribunal sea precisamente limitar los efectos de sus Sentencias hacia el pasado. Pero, como hemos visto antes, la inconstitucionalidad sin nulidad se emplea para fines muy diversos relacionados más con los efectos nocivos de la nulidad *ipso iure* (vulneración de la libertad de configuración del legislador, generación de situaciones «aún más inconstitucionales», etc.¹⁸) que con los problemas que pudieran engendrar aplicación ilimitada hacia el pasado. Y debe

¹⁵ Ésta es la idea que parece subyacer en el trabajo de GONZÁLEZ BEILFUSS, y que el autor atribuye al predominio del dogma de la nulidad *ex tunc* en el pensamiento de los magistrados del TC (GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus. *Tribunal Constitucional y reparación...* op. cit. pág. 90). En el mismo sentido se pronuncia en la doctrina española: ZORNOZA PÉREZ, Juan José. «Aspectos constitucionales del régimen de tributación conjunta en el IRPF». En *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 27, 1989, págs. 191-192.

¹⁶ En la jurisprudencia constitucional española debe hacerse mención a las Sentencias 13/1992, de 6 de febrero, 16/1996, de 1 de febrero y 68/1996, de 18 de abril (NFJ004422), 3/2003, de 16 de enero y, en parte, a la Sentencia 185/1995 (NFJ003833). En la jurisprudencia constitucional alemana, de la que la categoría de la inconstitucionalidad sin nulidad trae causa los supuestos también son limitados: en este sentido, debe hacerse referencia a las Sentencias de 24 de junio de 1986 (BVerfGE 72,330) y de 11 de octubre de 1994 (BVerfGE 91, 186). Otras Sentencias mencionadas en este mismo sentido por la doctrina alemana (p. ej. BVerfGE 87,153; 93,121 y 93,165 citadas por WERNSMANN, Rainer. *Das gleichheitswidrige Steuergesetz-Rechtsfolgen und Rechtsschutz*. Berlin. Duncker & Humblot, 2000, pág. 215) no pueden tomarse como ejemplos, en la medida en que declaraban la inconstitucionalidad sin nulidad en supuestos de omisión legislativa (BVerfGE 87,153) y de vulneración del principio de igualdad (BVerfGE 93,121 y 93,165). El deseo de restringir los efectos hacia el pasado de las Sentencias no fue el único motivo para optar por la inconstitucionalidad sin nulidad.

¹⁷ En este sentido en nuestro país: FALCÓN Y TELLA, Ramón. «Efectos de la declaración de inconstitucionalidad. Referencia a la jurisprudencia "prospectiva"». En *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 56, 1987, pág. 643. RUBIO LLORENTE, Francisco. «La jurisdicción constitucional como forma de creación de Derecho». En *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 22, 1988, pág. 37. ZORNOZA PÉREZ, Juan José. «Aspectos constitucionales del régimen...» op. cit. pág. 191, siguiendo a RUBIO LLORENTE. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. «Un paso importante para el desarrollo...» op. cit. pág. 9. CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel. «Nuevos matices de la jurisprudencia...» op. cit. pág. 765, aunque de forma no del todo rotunda. GUTIÉRREZ DE GANDARILLAS GRAJALES, Adolfo. «Los efectos de la inconstitucionalidad de la ley fiscal...» op. cit. pág. 123. CONCEIRO DEL RÍO, Jaime. «La revisión de los actos nulos...» op. cit. pág. 86.

¹⁸ De los motivos que pueden avalar en el caso que nos ocupa una declaración de inconstitucionalidad sin nulidad nos ocuparemos más adelante.

hacerse hincapié en el hecho de que, tanto la doctrina¹⁹ como la jurisprudencia constitucional²⁰ alemanas –de las que procede el instrumento técnico de la inconstitucionalidad sin nulidad– afirman que la mera inconstitucionalidad y la inconstitucionalidad sin nulidad no presentan diferencias en lo que a sus efectos hacia el pasado se refiere²¹.

Formuladas estas advertencias, que sin duda pueden ayudar a vencer la fuerte resistencia que la inconstitucionalidad sin nulidad ha despertado en la doctrina española, debemos estudiar si, en el caso que nos ocupa, se dan o no las condiciones que puedan avalar un fallo de este tipo. Es cierto, y éste es un extremo que ha hecho constar la doctrina de forma insistente, que los presupuestos que deben conducir a una declaración de inconstitucionalidad sin nulidad distan de ser claros²². No obstante, y aunque el caso que nos ocupa presenta ciertos matices, lo cierto es que concurren al menos dos circunstancias que podrían justificar un fallo de inconstitucionalidad sin nulidad:

1. Uno de los presupuestos que han servido tradicionalmente para justificar una declaración de inconstitucionalidad sin nulidad ha sido el llamado «argumento de las consecuencias» (*Rechtsfolgenargument*)²³. En síntesis, supone que, en determinadas ocasiones, la nulidad

¹⁹ GERONTAS, Apostolos. «Die Apellentscheidungen, Sondervotumsappelle, und die bloße Unvereinbarkeitsfeststellung als Ausdruck der funktionellen Grenzen der Verfassungsgerichtsbarkeit». En *Deutsches Verwaltungsblatt*, 1982, pág. 488. HEUBNER, Hermann. «Folgen der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes ohne Nichtigerklärung». En *Neue Juristische Wochenschrift*, 1982, pág. 258. HERTER, Wilfried. *Die Unvereinbarkeitserklärung verfassungswidriger Steuergesetze*. Frankfurt. Peter Lang, 1994, págs. 52-55. HABSCHIEDT, Gerhard. *Der Anspruch des Bürgers auf Erstattung verfassungswidriger Steuern*. Köln. Otto Schmidt, 2003, págs. 19-20.

²⁰ Así: BVerfGE 37, 217; 55, 100; 61, 319 y 82, 126.

²¹ Debe reseñarse, en todo caso, que a partir de la sentencia BVerfGE 87, 152, el TC alemán viene anudando a algunas declaraciones de inconstitucionalidad sin nulidad efectos exclusivamente *ex nunc*. (Sobre esta circunstancia puede consultarse: SEER, Roman. «Die Unvereinbarkeitserklärung des BVerfG am Beispiel seiner Rechtsprechung zum Abgabenrecht». En *Neue Juristische Wochenschrift*, 1996, págs. 288-291. En lengua española siguiendo, básicamente, el trabajo anterior: HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. «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)». En *Quincena Fiscal*, n.º 13, 1996, págs. 48-50.). Pero, en todo caso, conviene resaltar que la eficacia *ex nunc* de estos pronunciamientos no derivaba, necesariamente, de la elección de la técnica de la inconstitucionalidad sin nulidad, sino más bien de los deseos expresos por parte del Tribunal de limitar los efectos hacia el pasado de sus pronunciamientos en materias tan conflictivas y de repercusiones financieras masivas como la cuantía del mínimo exento en el impuesto sobre la renta (BVerfGE 87, 152), la financiación de la producción de energía eléctrica derivada de la combustión de carbón (BVerfGE 91, 186), los criterios de valoración en el Impuesto sobre el Patrimonio (BVerfGE 93, 121) y en el Impuesto sobre Sucesiones (BVerfGE 93, 165).

²² En este sentido en Alemania: SACHS, Michael. «Tenorierung bei Normenkontrollentscheidungen des Bundesverfassungsgericht». En *Die öffentliche Verwaltung*, 1982, págs. 25-29, denunciando un déficit de argumentación. GERONTAS, Apostolos. «Die Apellentscheidungen...» *op. cit.* pág. 488. IPSEN, Jörn. «Nichtigerklärung oder "Verfassungswidrigerklärung" – Zum Dilemma der verfassungsgerichtlichen Normenkontrollpraxis». En *Juristen Zeitung*, 1983, pág. 41. BLÜGGEL, Jens. *Unvereinbarerklärung statt Normkassation durch das Bundesverfassungsgericht*. Berlín. Duncker & Humblot, 1997, págs. 18-31. En la doctrina española, con particular profundidad: GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus. *Tribunal Constitucional y reparación... op. cit.* págs. 199-201. Prueba de ello además es que la STC 45/1989, de 20 de febrero (NFJ000499), señale en su Fundamento Jurídico Undécimo que: «La conexión entre inconstitucionalidad y nulidad quiebra, entre otros casos, en aquellos en los que la razón de la inconstitucionalidad del precepto reside, no en determinación textual alguna de éste, sino en su omisión» sin realizar mayores precisiones sobre cuáles puedan ser esos «otros casos» a los que se refiere.

²³ Sobre este motivo puede consultarse, con cierta sistemática y descripción de sentencias: HEIN, Peter E. *Die Unvereinbarerklärung verfassungswidriger Gesetze durch das Bundesverfassungsgericht. Grundlagen, Anwendungsbereich, Rechtsfolgen*. Baden-Baden. Nomos, 1988, págs. 85-90. BLÜGGEL, Jens. *Unvereinbarerklärung statt Normkassation... op. cit.* págs. 62-85. WERNSMANN, Rainer. *Das gleichheitswidrige Steuergesetz... op. cit.*, págs. 212-216.

no es el medio más adecuado para reestablecer una situación inconstitucional, conduciendo la misma a una situación «aún más inconstitucional» que aquella a la que pretende hacerse frente. Ya tuvimos ocasión de avanzar que la anulación de la norma recogida en el antiguo artículo 61.2 de la LGT, si bien removía la inconstitucionalidad que aquejaba a dicho precepto, generaba una palmaria discriminación entre los que presentaron su declaración o autoliquidación dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso (que sufrieron un recargo del 10 por 100) y los que pagaron en un plazo más dilatado de tiempo. De ese modo puede afirmarse, *prima facie*, que concurre uno de los presupuestos básicos que pueden justificar un fallo del tenor descrito.

A esta justificación podría oponerse quizás una crítica. Atendiendo a las SSTC alemán en las que se asienta la idea, podría señalarse que una declaración de mera inconstitucionalidad requiere que la nulidad del precepto impugnado diera lugar a una situación aún más inconstitucional que la derivada del propio precepto²⁴. Siguiendo esta idea podría alegarse que en el caso que nos ocupa la vulneración del principio de igualdad (tratamiento diferenciado de los que ingresaron dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso frente a los que lo hicieron más tarde) que engendra una declaración de nulidad, no tiene por qué suponer una situación menos conforme a la Constitución que la que se desprende de la vulneración de las garantías del artículo 24.2 de la Constitución Española por parte del artículo 61.2 de la LGT. Siendo esto cierto, también lo es que el tenor literal de estos fallos del TC alemán debe moderarse. Obviamente la generación de una situación todavía más inconstitucional que la que pretende evitarse debe constituir un motivo que justifique la declaración de inconstitucionalidad sin nulidad: las sentencias que proclaman la inconstitucionalidad de las leyes de retribución funcional constituyen en este punto el ejemplo prototípico. Los posibles efectos de su nulidad –la pérdida de la cobertura legal de las retribuciones de los funcionarios– aconsejaban una declaración de mera inconstitucionalidad²⁵. Pero esto no significa que el «argumento de las consecuencias» deba reservarse exclusivamente para estos supuestos. Por el contrario estimamos que procede, de igual forma, una declaración de mera inconstitucionalidad en aquellos casos en los que la nulidad pueda engendrar una nueva situación inconstitucional. Si existe una

²⁴ Ésta es la fórmula que, de una u otra forma, contienen todas las sentencias a las que hacemos referencia: BVerfGE 33, 303 (347) «[...] se crearía una situación que afectaría al orden constitucional aún más que la actual»; BVerfGE 84, 9 (20) «[...] o cuando la nulidad condujera a una situación todavía menos conforme con la Constitución»; BVerfGE 87, 153 (177-178) «esto se impone, entre otros casos, cuando una declaración de nulidad creara una situación, que afectara más al orden constitucional que la propia regulación inconstitucional»; BVerfGE 89, 381, (394) «[...] que el TC no puede conducir con sus sentencias a una situación que fuera menos conforme a la Constitución que aquella por la que se reclama en el caso concreto»; BVerfGE 99, 216 (244) «[...] y generaría con ello una situación que sería aún menos conforme al artículo 6.º 1 y 2 de la Constitución que lo que lo fueron las regulaciones [...]». Una excepción constituye la Sentencia BVerfGE 91, 186, (207) en la que la declaración de inconstitucionalidad sin nulidad se justifica con un fallo del siguiente tenor: «[...] El bien común impone aquí un tránsito cauteloso desde la situación de inconstitucionalidad a la de constitucionalidad». En el mismo sentido se ha pronunciado la doctrina española que se ocupa de este tipo de fallos del TC: JIMÉNEZ CAMPO, Javier. «La declaración de inconstitucionalidad de la ley». En *Estudios sobre Jurisdicción Constitucional*. Madrid. McGraw-Hill, 1998, pág. 139. GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus. *Tribunal Constitucional y reparación... op. cit.* págs. 203-204.

²⁵ BVerfGE 8, 1. Existe además toda una serie de Sentencias que se ocupan de problemas de carácter retributivo; sobre este particular: WERNSMANN, Rainer. *Das gleichheitswidrige Steuergesetz... op. cit.* págs. 214-215.

vía técnica apta para eliminar la situación inconstitucional de origen, sin generar nuevas situaciones inconstitucionales, lo lógico será que se opte por ellas. A ello cabe añadir que, en numerosas ocasiones, puede resultar muy difícil decidir si la nueva situación creada por la declaración de inconstitucionalidad es aún más inconstitucional que la que se resuelve.

2. En algunos pronunciamientos recientes del TC alemán ha surgido un nuevo tópico –distinto de los tradicionales– que podría servir para justificar una declaración de inconstitucionalidad sin nulidad. Nos referimos a aquellos supuestos en los que la parte inconstitucional de una norma no es fácilmente delimitable y, por consiguiente, no es posible declarar nula dicha parte ²⁶. Lo cierto es que el caso que nos ocupa encaja a la perfección en este supuesto. Así el TC está en condiciones de declarar que un sedicente recargo de la cuantía prevista –y por tanto de carácter sancionador– que no prevea una serie de garantías procesales es contrario a la Constitución. Pero, en todo caso, parte de ese recargo no tiene naturaleza sancionadora, pues sólo a partir de una determinada cuantía puede afirmarse la concurrencia de tal carácter. Precisamente por eso, puede afirmarse en este caso que la parte inconstitucional de la norma no es fácilmente delimitable.

Y debe resaltarse que la declaración de inconstitucionalidad sin nulidad constituye en este caso mejor opción que la determinación, por parte del TC, de la cuantía que marca el punto de inflexión entre recargos y sanciones. Algunos sectores de la doctrina han reclamado del TC la fijación de límites cuantitativos claros entre recargos y sanciones ²⁷. Si el TC fijara en su sentencia ese límite, su fallo podría ser parcialmente anulatorio devolviéndose a los contribuyentes que en su día ingresaron el recargo la diferencia entre la cuantía pagada y dicho límite. Sin embargo, semejante pronunciamiento llevaría al TC a adoptar una posición que le es ajena, yendo más allá del pronunciamiento sobre la adecuación o inadecuación de los preceptos a la Constitución ²⁸.

Así pues, una vez que hemos determinado la concurrencia de los presupuestos necesarios para que el TC dictara una declaración de inconstitucionalidad sin nulidad resta determinar cuáles hubieran podido ser los efectos de la misma, efectos que son, a la postre, los que justifican en nuestro caso la preferencia de un fallo de este tipo frente a uno anulatorio como el que se dictó.

²⁶ La primera sentencia en la que se hace uso de este argumento es la BVerfGE 90, 263 (276): «(...) cuando la parte inconstitucional de la una norma no resulta fácilmente identificable (...) esa parte no puede ser declarada nula de forma aislada». Este argumento se ha repetido en Sentencias posteriores: BVerfGE 92, 158 (186); 101, 397 (en esta última se hace referencia al argumento aunque nada tiene que ver con el caso concreto que se decide). Lo cierto es que este tópico ha sido objeto de escasa atención en la doctrina alemana, hasta el punto de que, sólo existe una referencia, de carácter meramente descriptivo, en BLÜGGEL, Jens. *Unvereinbarerklärung statt Normkassation...* op. cit. pág. 71.

²⁷ GOROSPE OVIEDO, Juan Ignacio. «SSTC 276/2000, de 16 de noviembre...» op. cit. pág. 110. FALCÓN Y TELLA, Ramón. «La doctrina constitucional en materia de recargos por ingreso extemporáneo». En *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2001, pág. 6.

²⁸ Igualmente deben rechazarse otras vías de solución propuestas. Así, si bien no en el procedimiento que nos ocupa, en otros dos de contenido idéntico la Abogacía del Estado se pronunció en el siguiente sentido: «[...] La Ley 25/1995 de 20 de julio (RCL 1995, 2178, 2787), modificó parcialmente la LGT dando una redacción nueva entre otros preceptos el (sic) artículo 61 de la LGT que prevé, para los mismos supuestos contemplados en el texto anterior, la imposición de un recargo del 20 por 100 en sustitución del de 50 por 100 y en el mismo no se excluyen los intereses de demora, por lo que éstos habrían de añadirse al recargo propiamente dicho. [...] Con carácter subsidiario a la improcedencia de la reclamación formulada, la indemnización a que pudiera hipotéticamente tener derecho la entidad actora nunca estaría constituida por el importe total del recargo del 50 por 100 sino por la diferencia del mismo puesta en relación con el recargo del 20 por 100 anterior, reconociendo un derecho a lo sumo del 30 por 100 por lo que la sanción al 50 por 100 ha de reducirse hasta el

La declaración de inconstitucionalidad sin nulidad en un caso como el que nos ocupa provocaría, en primer lugar, la presencia de un período interino entre la fecha de publicación de la Sentencia y la aprobación de la nueva ley que fijara el nuevo recargo aplicable. Conforme a la jurisprudencia del TC alemán ²⁹ los efectos típicos de una declaración de inconstitucionalidad sin nulidad –durante el período interino– consisten precisamente en la prohibición de aplicar la norma inconstitucional ³⁰ interrumpiendo los procedimientos administrativos y judiciales ³¹. Además, en nuestro caso la prohibición de aplicar la norma inconstitucional no produciría especiales inconvenientes, en la medida en que, desde 1995, venían aplicándose nuevos recargos por pago extemporáneo fuera de plazo.

La Sentencia obligaría al legislador a aprobar una nueva ley que estableciera, con efectos retroactivos, el recargo correspondiente. Lo más adecuado, aunque no resulte habitual en nuestra jurisprudencia constitucional ³², sería fijar un plazo terminante para que el legislador estableciera el nuevo recargo por pago extemporáneo, advirtiendo que, transcurrido ese plazo, la norma devendría nula debiendo devolverse, por consiguiente, la totalidad de las cuantías ingresadas en su día.

Esta nueva regulación del recargo por pago extemporáneo eliminaría la patente desigualdad entre los que pagaron dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso y los que lo hicieron más tarde. A estos últimos se les devolverá, exclusivamente, la diferencia entre el recargo pagado en su día y el nuevo recargo fijado retroactivamente. Además el TC no habrá incurrido en exceso alguno en la medida en que se abstiene de determinar qué parte del antiguo recargo constituye un «exceso» sancionador.

*límite indicado, todo ello además de los pertinentes intereses». (Véanse SSTs de 2 de julio de 2004 y 16 de diciembre de 2004). Imaginamos, aunque no se hace explícito en las alegaciones del Abogado del Estado, que lo pretendido era la aplicación retroactiva de los recargos previstos en el artículo único de la Ley 25/1995, conforme a su disposición transitoria segunda. Sin embargo, semejante posición olvida que el artículo 61.2 de la LGT ha sido declarado inconstitucional y nulo de modo que en ningún caso pueden considerarse los nuevos recargos –y en particular el del 20 por 100– como más favorables. En términos similares se ha pronunciado la doctrina respecto al problema de la aplicación retroactiva, a efectos sancionadores, de la Ley 20/1989: ZORNOZA PÉREZ, Juan José. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Madrid. Civitas, 1992, págs. 96-97. MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto. *Los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o nulidad de disposiciones tributarias*. Madrid. Asociación Española de Asesores Fiscales, 1997, pág. 134. FALCÓN Y TELLA, Ramón. «La llamada jurisprudencia prospectiva: precisiones sobre el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de normas tributarias». En *Quincena Fiscal*, n.º 7, 1997, pág. 6. Lamentablemente la STC 38/1997, de 27 de febrero, no ha seguido esta posición, indicando, de forma manifiestamente errónea: «Determinando la Ley 20/1989 una sanción de cuantía inferior a la que correspondía antes de su entrada en vigor, hay que concluir necesariamente que su aplicación retroactiva –retroacción in bonum– no vulnera los artículos 9.º 3 y 25 de la Constitución Española».*

²⁹ Ésta fue igualmente la posición adoptada por el TC español en la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero. Sobre este particular puede consultarse: GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus. *Tribunal Constitucional y reparación... op. cit.* pág. 252.

³⁰ Las sentencias que a partir de la BVerfGE 37, 217 (261) se pronuncian en este sentido son casi inabarcables. Respecto a este problema puede consultarse: BLÜGGEL, Jens. *Unvereinbarerklärung statt Normkassation... op. cit.* págs. 93-96. WERNSMANN, Rainer. *Das gleichheitswidrige Steuergesetz... op. cit.* págs. 217-218.

³¹ Sobre la abundante jurisprudencia en este sentido: BLÜGGEL, Jens. *Unvereinbarerklärung statt Normkassation... op. cit.* pág. 95 (nota 468).

³² Sobre este extremo puede consultarse: GONZÁLEZ BEILFUSS, Markus. *Tribunal Constitucional y reparación... op. cit.* págs. 300-306. Sobre la jurisprudencia constitucional alemana en torno al problema de la reacción del legislador a las Sentencias de inconstitucionalidad sin nulidad: HEIN, Peter E. *Die Unvereinbarerklärung verfassungswidriger Gesetze... op. cit.* págs. 152-166. BLÜGGEL, Jens. *Unvereinbarerklärung statt Normkassation... op. cit.* págs. 107-115.

Este tipo de pronunciamientos del TC no son frecuentes en nuestro sistema, quizás por un apego excesivo al entendimiento más tradicional del artículo 39 de la LOTC y de sus términos. No obstante, la correcta reparación de las situaciones inconstitucionales, así como el debido equilibrio entre el poder legislativo y el TC aconsejan, en casos como el que nos ocupa, que este último limite sus fallos anulatorios haciendo uso de otras posibilidades de modulación de sus fallos bien conocidos y estudiados en la doctrina y la jurisprudencia comparadas.

3. CUESTIONES PROCEDIMENTALES: RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR VS. DECLARACIÓN DE NULIDAD EN CASO DE NORMAS SANCIONADORAS

La Sentencia que se comenta igualmente suscita interesantes cuestiones de carácter procedimental, pues versa sobre la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador derivada de la declaración de inconstitucionalidad de una norma de rango legal en el concreto caso de que la norma erradicada del ordenamiento jurídico por el TC sea de carácter sancionador.

3.1. *Iter* procedimental seguido hasta culminar en la Sentencia que se comenta.

Ante la declaración de inconstitucionalidad del recargo que se comenta, la actora, en el caso que nos ocupa, instó la acción de la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador mediante escrito formulado ante el Consejo de Ministros, solicitando ser indemnizada por el daño causado por la aplicación de dicha norma posteriormente declarada inconstitucional mediante la restitución del importe en su día satisfecho en concepto de recargo por extemporaneidad en virtud de la misma.

Seguidamente, en impugnación de la desestimación expresa de dicha pretensión por el referido órgano administrativo, la actora interpuso recurso contencioso-administrativo ante el TS, que ha culminado en la Sentencia objeto de este comentario.

Por lo que respecta al procedimiento seguido por la actora el Abogado del Estado sostuvo en contestación a la demanda contencioso-administrativa que la vía procedimental instada por la misma fue equivocada, puesto que, en su opinión, dicha pretensión debió haberse articulado a través de la vía de la revocación [art. 105 de la L 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJAP y PAC)].

Finalmente, el TS, en la Sentencia que se comenta, concluye que no es necesario obligar al contribuyente a instar el más correcto procedimiento de revisión con la finalidad de que, en virtud del artículo 102 de la LRJAP y PAC, se declare la nulidad del recargo girado como consecuencia de una norma legal posteriormente declarada inconstitucional, sino que, por motivos de economía procesal y ante la evidencia de la nulidad de pleno Derecho de dicho recargo, confirma la procedencia de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador y declara, por consiguiente, el derecho de la actora a ser indemnizada mediante la restitución del importe satisfecho en concepto de recargo por extemporaneidad así como los correspondientes intereses legales.

3.2. Breve exposición sobre la Jurisprudencia del TS acerca de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

a) Procedencia de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Como se ha indicado anteriormente, mucho se ha escrito sobre la procedencia o improcedencia de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, así como acerca del concreto supuesto de que la responsabilidad patrimonial del Estado legislador derive de la inconstitucionalidad de normas legales se han pronunciado ya muchos autores. No es el objeto de este comentario, por tanto, incidir en esta cuestión. Con independencia de los argumentos esgrimidos por la doctrina en favor y en contra de dicha responsabilidad, este comentario parte de la ya consolidada y pacífica Jurisprudencia del TS que, en reiterados pronunciamientos, que más adelante se mencionan, ha afirmado la posibilidad de exigir la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en aquellos supuestos en los que el TC haya declarado la inconstitucionalidad de una norma de rango legal que en su momento hubiera determinado el ingreso de una deuda tributaria.

Como es sabido, la referida Jurisprudencia del TS sostiene que la ley declarada inconstitucional implica por sí misma el deber de reparar los daños y perjuicios concretos y singulares (como pudiera ser el pago de una deuda tributaria) que su aplicación hubiera originado cuando el acto administrativo de aplicación de la citada norma legal gozase de autoridad de cosa juzgada o fuera consentido y firme, esto es, cuando la legalidad del propio acto administrativo en principio es ya incuestionable.

Según establece la Jurisprudencia del TS que más adelante detallamos, sin perjuicio de la adecuación a Derecho de los actos administrativos dictados en aplicación de la norma posteriormente declarada inconstitucional –al ser firmes los mismos bien por no haber sido recurridos, bien por haber agotado sin éxito todas las vías de recurso– ello no obsta para que deba reconocerse la existencia de un perjuicio causado al contribuyente y la inexistencia del deber jurídico de soportarlo (dada la posterior inconstitucionalidad de la norma legal en cuya aplicación se han emitido los correspondientes actos administrativos).

En definitiva, de acuerdo con lo anterior, el ámbito de la responsabilidad patrimonial de la Administración es ajeno a la firmeza del acto administrativo impugnado y se basa en la existencia de un perjuicio derivado de la antijuridicidad de una norma cuya aplicación ha causado el daño al contribuyente, concretado en el abono de unas cantidades que resultan indebidas por ser exigidas en aplicación de una norma inconstitucional.

La doctrina jurídica anterior (que –de conformidad con lo dispuesto en el art. 1.º 6 del Código Civil– forma parte de nuestro ordenamiento jurídico, al haberse constituido en fuente del Derecho) interpreta pues, la exigencia del artículo 139.3 de la LRJAP y PAC (que condiciona el derecho del ciudadano a ser indemnizado por la aplicación de un acto legislativo a que la propia norma prevea tal indemnización) en el sentido de que es la propia Ley declarada inconstitucional la que determina por sí misma la obligación de reparar los daños y perjuicios concretos y singulares que su aplicación hubiera originado³³.

³³ Así, la Sala Tercera (de lo contencioso-administrativo) del TS en su Sentencia del día 29 de febrero de 2000 (rec. 49/1998, NFJ013964), señala expresamente que: «... por definición, la propia ley declarada inconstitucional encierra en sí misma, como consecuencia de la vinculación más fuerte de la Constitución, el mandato de reparar los daños y perjuicios concretos y singulares que su aplicación pueda haber originado, el cual no podía ser establecido a priori en su texto». En el mismo sentido se expresa la STS de fecha 13 de junio de 2000 (rec. 567/1998).

Como consecuencia de todo lo anterior, la Sentencia de fecha 29 de febrero de 2000 (NFJ013964) reconoce, concretamente, el derecho a una indemnización por daños y perjuicios consistente en la devolución de unas cantidades indebidamente ingresadas en concepto de gravamen complementario de la tasa sobre el juego, un gravamen establecido en el artículo 38.2.2 de la Ley 5/1990, declarado inconstitucional ³⁴.

Pues bien, la mencionada Sentencia, en la que se reconoce expresamente el derecho a una indemnización por daños y perjuicios a un recurrente que agotó la vía jurisdiccional contra el Tributo cuya inconstitucionalidad quedó finalmente declarada, se ha visto seguida por muchas otras, de igual Tribunal y Sala, en las que igualmente se confirma tal derecho de indemnización en el supuesto de que el contribuyente no hubiera recurrido el acto administrativo dictado en aplicación de la norma inconstitucional ³⁵.

En efecto, merecen especial atención diversas Sentencias posteriores que no sólo establecen la responsabilidad del Estado legislador cuando la situación consolidada se ha producido en virtud de sentencia firme contra la que no cabe recurso alguno, sino que establecen que dicha responsabilidad es causada también cuando la situación firme que impide la revisión del acto administrativo se debe al hecho de no haber interpuesto el interesado en plazo los oportunos recursos ³⁶.

En definitiva, las Sentencias anteriormente citadas reconocen el derecho del contribuyente a percibir como indemnización las cantidades abonadas como consecuencia de liquidaciones practicadas o autoliquidaciones presentadas al amparo de una norma de rango legal posteriormente declarada inconstitucional por el TC y devenidas firmes, y ello con independencia de que el interesado hubiera recurrido o no la liquidación girada en aplicación de la referida norma inconstitucional que le otorgaba cobertura.

³⁴ En concreto, la citada sentencia dice expresamente que: «El resarcimiento del perjuicio causado por el poder legislativo no implica dejar sin efecto la confirmación de la autoliquidación practicada, que sigue manteniendo todos sus efectos, sino el reconocimiento de que ha existido un perjuicio individualizado, concreto y claramente identificable, 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 no consentida por la interesada».

³⁵ Dichas Sentencias son, entre otras, las siguientes: STS de 13 de junio de 2000 (rec. 567/1998), STS de 15 de julio de 2000 (rec. 736/1998) y STS de 30 de septiembre de 2000 (rec. 481/1998).

³⁶ Cabe citar la STS de 27 de diciembre de 2000 (rec. 558/1998), STS de 22 de diciembre de 2000 (rec. 560/1998) y STS de 23 de enero de 2001 (rec. 479/1998). En el sentido expuesto, la Sentencia de 13 de junio de 2000 señala lo siguiente: «Esta Sala estima que no puede considerarse una carga exigible al particular con el fin de eximirse de soportar los efectos de la inconstitucionalidad de una Ley la de recurrir un acto adecuado a la misma fundado en que es inconstitucional (...). La interpretación contraria supondría a los particulares que puedan verse afectados por una Ley inconstitucional la carga de impugnar, primero en la vía administrativa (en la que no es posible plantear la cuestión de inconstitucionalidad) y luego ante la jurisdicción contencioso-administrativa, agotando todas las instancias y grados si fuera menester, todos los actos dictados en aplicación de dicha Ley, para agotar las posibilidades de que el tribunal plantease la cuestión de inconstitucionalidad. Basta este enunciado para advertir lo absurdo de las consecuencias que resultarían de dicha interpretación, cuyo mantenimiento equivale a sostener la necesidad jurídica de una situación de litigiosidad desproporcionada y por ello inaceptable». Y en diversas Sentencias de las aludidas el Tribunal (15 de julio, 30 de septiembre, 22 y 27 de diciembre de 2000, etc.) manifiesta que: «el hecho de no haberse agotado los recursos administrativos y jurisdiccionales para obtener la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas 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 legislador».

b) Responsabilidad patrimonial del Estado legislador versus revisión a través de la declaración de nulidad.

Por lo que respecta al criterio del TS sobre este particular ha de destacarse que dicho Tribunal considera que en el caso de que el contribuyente hubiese impugnado en vía administrativa y jurisdiccional hasta su firmeza el acto dictado al amparo de una disposición general posteriormente declarada inconstitucional, habida cuenta de los efectos de la cosa juzgada la única vía que el interesado tiene es la de la exigencia de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, mientras que si no se hubiese impugnado dicho acto y por tanto hubiera devenido firme y consentido, el particular puede instar dos vías alternativas o simultáneas: (i) Solicitud de revisión y subsiguiente declaración de nulidad de pleno Derecho del acto en cuestión sobre la base del artículo 102 de la LRJAP y PAC y/o (ii) exigir la responsabilidad patrimonial del Estado legislador ³⁷.

Por consiguiente, de no haberse impugnado por el interesado el acto administrativo que le ocasiona el perjuicio, ésta podrá optar entre solicitar la declaración de oficio de nulidad sobre la base del artículo 102 de la LRJAP y PAC o iniciar un procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Obviamente el administrado optará por la vía más breve, sencilla y, por consiguiente, barata, para hacer efectiva su pretensión. Procede, por tanto, analizar el procedimiento para exigir la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, a los efectos de determinar la vía a estos efectos más oportuna.

3.3. Procedimiento para hacer efectiva la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

Si bien, como se ha indicado, la referida Jurisprudencia del TS es pacífica y consolidada, lo cierto es que deriva de la integración de los preceptos reguladores de la responsabilidad patrimonial de la Administración pública, contenidos en el Título X de la LRJAP y PAC.

³⁷ En este sentido cabe citar las Sentencias de 30 de septiembre de 2000 y 27 de diciembre de 2000, entre otras, a cuyo tenor resulta lo siguiente: «En nuestro sistema legal, quienes han tenido que satisfacer el gravamen complementario, impuesto por el precepto declarado inconstitucional, después de haber impugnado en vía administrativa y sede jurisdiccional dicho gravamen, obteniendo sentencia firme que lo declara conforme a derecho, no tienen otra alternativa, en virtud de lo dispuesto por el artículo 40.1 del la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional, que ejercitar, como en este caso ha procedido la entidad demandante, una acción por responsabilidad patrimonial, derivada del acto del legislador, dentro del plazo fijado por la ley.

Si no hubieran impugnado jurisdiccionalmente las liquidaciones de dicho gravamen complementario, los interesados tienen a su alcance la vía de pedir, en cualquier momento, la revisión de tal acto nulo de pleno derecho, como prevé el mencionado artículo 102 de la LRJAP y PAC, y, simultánea o sucesivamente, de no tener éxito dicha revisión, están legitimados para exigir responsabilidad patrimonial derivada de actos del legislador, pero también pueden utilizar directamente esta acción, ya que no cabe imponer a quien ha sufrido un daño la vía previa de la revisión de disposiciones y actos nulos de pleno derecho, a fin de dejarlos sin efecto, y sólo subsidiariamente permitirle demandar la reparación o indemnización compensatoria por responsabilidad patrimonial, cuando son las propias Administraciones quienes deben proceder a declarar de oficio la nulidad de pleno derecho de tales disposiciones 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.

Sin embargo, en los supuestos en que no exista valladar de cosa juzgada, cabe instar en cualquier momento la revisión del acto nulo de pleno derecho, en virtud de declaración de inconstitucionalidad de la norma en que se basaba, por el procedimiento establecido en la referida LRJAP y PAC».

Lo cierto, no obstante, es que, al basarse la acción de reclamación de esta responsabilidad en la integración de la norma, no sólo no existe un procedimiento establecido a tal efecto, sino que diversas normas contenidas en el referido Título X de la LRJAP y PAC parecen impedir frontalmente la iniciación de cualquier procedimiento con la finalidad de hacer efectiva la acción de reclamación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

En este sentido, el artículo 142.2 de la LRJAP y PAC se limita a establecer que los procedimientos de responsabilidad patrimonial se resolverán por el Ministro respectivo y, sólo en el caso de que así lo prevea expresamente una Ley, por el Consejo de Ministros.

En un supuesto como el que ha originado la Sentencia que se comenta, sin embargo, no existe ningún Ministro competente, pues no estamos ante un supuesto de responsabilidad patrimonial de la Administración pública, sino del Estado legislador.

Atendiendo a la normativa anterior a la entrada en vigor de la LRJAP y PAC, sin embargo, el TS se había pronunciado sobre esta cuestión, afirmando la competencia del Consejo de Ministros en primer lugar y contra la desestimación expresa o presunta de este órgano, la del TS en vía contencioso-administrativa ³⁸.

Pues bien, este criterio establecido por el TS sobre la base de la normativa vigente con anterioridad a la LRJAP y PAC ha sido finalmente confirmado por ese mismo Tribunal asimismo en cuanto a los procedimientos de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador que se insten con posterioridad a dicho momento pudiéndose citar en este sentido sus Autos de fecha 2 de abril de 2002 y 28 de febrero de 2003 ³⁹.

³⁸ Ciertamente, en las SSTs de fechas 20 y 28 de febrero de 1992 (respectivamente RJ 1992\1135 y RJ 1992\1168) dicho Tribunal dispone lo siguiente: «(...) estando en este caso el acto referido a una presunta privación de derechos económicos por un acto legislativo, sin concreción por tanto en ningún Departamento Ministerial sería competente para pronunciarse en vía administrativa el Consejo de Ministros, como órgano superior de la Administración y Gobierno, al que el artículo 97 de la Constitución atribuye función ejecutiva, que al no venir atribuida a un órgano determinado de la Administración, corresponde al titular de la gestión administrativa del Estado en su conjunto y totalidad, y frente a la Resolución que éste dictara, cabría, en su caso, interponer recurso contencioso-administrativo ante esta Sala Tercera del TS». A su vez, en su Sentencia de 8 de abril de 1992 (RJ 1992\2178), el TS literalmente establece que: «(...) ha de tenerse en cuenta que concerniendo a la Administración del Estado declarar la responsabilidad de sus propios órganos de gobierno, y estando en el caso de autos el acto referido a una presunta privación de derechos económicos por un acto legislativo, sin concreción por tanto en ningún Departamento Ministerial, es competente para pronunciarse en vía administrativa el Consejo de Ministros, como órgano superior de la Administración y Gobierno, al que el artículo 97 de la Constitución atribuye función ejecutiva, que, al no venir atribuida a un órgano determinado de la Administración, corresponde al titular de la gestión administrativa en su conjunto y totalidad, y frente a la Resolución que éste dictara, cabría, en su caso, interponer recurso contencioso-administrativo ante esta Sala Tercera del TS». En el mismo sentido cabe citar, asimismo, las SSTs de los días 15 de julio de 1987 (RJ 10105/1988), 10 de marzo de 1992 (RJ 1992\1903), 30 de noviembre de 1992 (RJ 10516/1992) y de 25 de octubre de 1995 (RJ 1995\7630).

³⁹ En orden a recalcar lo controvertido de la cuestión se ha de destacar que dicho Auto fue dictado como consecuencia de un recurso de súplica presentado contra la inhibición del TS en favor de la AN para conocer de la correspondiente reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, teniéndose que constituir la Sala de Discordia en los términos del artículo 262 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), al no haberse obtenido entre los Magistrados de la Sección la mayoría necesaria para la resolución del recurso de súplica planteado. En concreto en este último auto el TS determina que: «Esta Sala ha declarado, en supuesto similar, en Auto de 2 de abril de 2002 (rec. 478/2001), que siendo imputable al Consejo de Ministros la desestimación de la reclamación por la denominada responsabilidad patrimonial

Como conclusión cabe sostener, pues, que, al igual que a pesar del tenor literal del artículo 139.3 de la LRJAP y PAC la Jurisprudencia del TS afirma la posibilidad de ejercitar la acción de reclamación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador aunque no esté prevista expresamente esta vía en la propia norma que ocasiona el daño, atendiendo al criterio del TS anteriormente expuesto se puede afirmar que, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 142.2 de la LRJAP y PAC, por imposibilidad de aplicar el mismo, la competencia en vía administrativa corresponde al Consejo de Ministros y en vía jurisdiccional al TS.

De esta manera, en orden a ejercitar la acción de reclamación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador basta con formular la correspondiente solicitud ante el Consejo de Ministros para acudir directamente en impugnación de la desestimación presunta o expresa de dicho órgano ante el TS, del cual precisamente dimana la Jurisprudencia que afirma la procedencia del derecho de los administrados a ser indemnizados por los daños y perjuicios derivados de los actos de aplicación de una norma posteriormente declarada inconstitucional. Si tenemos en cuenta, a mayor abundamiento que, según nuestra experiencia, es muy improbable que el Consejo de Ministros resuelva sobre la solicitud planteada en el plazo máximo de 6 meses al efecto establecido en los artículos 142.7 de la LRJAP y PAC y 13.3 del Reglamento de los Procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de Responsabilidad Patrimonial, aprobado por el Real Decreto número 429/1993, de 26 de marzo, podemos concluir que en el referido plazo de 6 meses desde el inicio del procedimiento de reclamación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador el interesado puede interponer el oportuno recurso contencioso-administrativo ante el TS en impugnación de la desestimación presunta de su pretensión por parte del Consejo de Ministros.

del Estado legislador, la competencia para el conocimiento del recurso contencioso-administrativo corresponde, como ha dictaminado el Ministerio Fiscal y alegado el propio recurrente, a la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS, todo ello de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 58.1 de la LOPJ y artículo 12.1 a) de la Ley de la Jurisdicción de 29/1998, de 13 de julio.

Como esta Sala ha declarado en Sentencia de 8 de enero de 1998, sólo el Consejo de Ministros puede pronunciarse sobre la exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador y sus pronunciamientos sólo pueden ser objeto de revisión jurisdiccional por la Sala Tercera de este TS ya que la presunta privación de derechos económicos por un acto legislativo, sin concreción, por tanto, en ningún departamento ministerial, corresponde enjuiciarla al Consejo de Ministros como órgano superior de la Administración y Gobierno al que se le atribuye la función ejecutiva conforme al artículo 97 de la Constitución que, al no venir radicada en este caso en una rama determinada de la Administración, corresponde al titular de dicha gestión administrativa, es decir, el Estado en su conjunto y totalidad.

A lo anterior no es obstáculo el hecho de que el artículo 142.2 de la vigente LRJAP y PAC atribuya la competencia para enjuiciar la responsabilidad de la Administración por el funcionamiento normal o anormal de un servicio público –al igual que ocurría en el régimen anterior de la derogada Ley de Régimen Jurídico– al departamento ministerial en que esté incardinado el servicio público, o al Consejo de Ministros cuando una Ley así lo disponga ya que, tratándose de responsabilidad del legislador es reiterada y conocida la doctrina de esta Sala, anterior y posterior a dicha normativa, en función de la cual la competencia, en tal caso, corresponde al Consejo de Ministros como órgano que encarna al mayor nivel el Poder Ejecutivo y por tratarse de una responsabilidad resultante, no de la actividad de la Administración, sino de acto legislativo no atribuible a ningún departamento ministerial.

Y a ello no es obstáculo la circunstancia de que el artículo 139.3 de la Ley 30/1992 contenga una mención expresa, a diferencia de lo que ocurría en la anterior Ley de Régimen Jurídico, acerca del reconocimiento de la responsabilidad del legislador en los supuestos que prevé, mientras que, sin distinción, la competencia para su conocimiento la propia Ley la atribuye al Ministro correspondiente, y solamente corresponde al Consejo de Ministros cuando una Ley así lo establezca; y ello porque este precepto –el art. 142.2 de la propia Ley– está referido, como decimos, al supuesto ordinario de responsabilidad de la Administración y no al excepcional del Estado legislador, que si bien regulado en el artículo 139.3 de la Ley 30/1992 no ha sido contemplado en la regla competencial a que ese refiere el artículo 142.2 de la propia Ley.»

Si, por el contrario, el administrado iniciase un procedimiento de revisión con el fin de que se declarase la nulidad de pleno Derecho del acto administrativo en cuestión, contra la desestimación expresa o presunta del Ministro de Economía y Hacienda ⁴⁰ el interesado habría de acudir a la Audiencia Nacional (AN).

Toda vez que el derecho del administrado a ser indemnizado por el perjuicio inferido por los actos administrativos dictados al amparo de una norma legal declarada inconstitucional precisamente deriva de la constante y pacífica Jurisprudencia del TS, ha de concluirse, por tanto, que es de su interés acudir a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador con el fin de interponer el pertinente recurso contencioso-administrativo ante dicho Tribunal a la mayor brevedad posible.

3.4. Posibilidad de iniciar la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador en el caso de normas sancionadoras.

En el caso concreto de la STS que ha originado este comentario se da la particularidad de que la norma declarada inconstitucional se considera por el TC sancionadora (lo que precisamente motivó su erradicación del ordenamiento jurídico por dicho Tribunal), por lo que resulta de aplicación lo previsto en el inciso final del artículo 40.1 de la Ley Orgánica 2/1979, del Tribunal Constitucional anteriormente citado.

Por otra parte, si bien no nos encontramos en el caso de la aplicación del artículo 61.2 de la LGT de 1963 en su redacción dada por la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de 1991 ante ningún procedimiento sancionador ⁴¹, lo cierto es que el TC lo declara inconstitucional por su carácter y consecuencias punitivas. Éste es el motivo que justifica la aplicabilidad al supuesto que nos ocupa del inciso final del artículo 40.1 de la LOTC, es decir, la eficacia *ex tunc* por motivos de legalidad de la declaración de inconstitucionalidad del artículo en cuestión y por tanto la posibilidad de revisar los actos de aplicación del mismo que hubieran ganado firmeza ⁴².

En este Sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de la Comunidad Valenciana de fecha 2 de diciembre de 2002 (rec. núm. 1628/2002) afirma que, habida cuenta de la nulidad de las liquidaciones de los recargos extemporáneos girados por la Administración atendiendo a la norma

⁴⁰ Vid. apartado segundo de la disposición adicional decimosexta de la Ley 6/1997, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado; artículos 153 y 154 de la LGT de 1963 y artículo 217 de la vigente LGT.

⁴¹ Precisamente el hecho de que en la aplicación del artículo en cuestión no se siguiese ningún procedimiento sancionador contradictorio, con las garantías que necesariamente han de regir en todo procedimiento sancionador es uno de los argumentos que llevan al TC a declarar la inconstitucionalidad de este precepto (*vid.* Fundamentos de Derecho tercero y séptimo de la Sentencia n.º 276/2000 de 16 de noviembre de 2000).

⁴² En palabras del TC (Sentencia n.º 150/1997, de 29 de septiembre) «la retroactividad establecida en el artículo 40.1, in fine, de la LOTC supone una excepción in bonum a lo prevenido en términos aparentemente absolutos, por el artículo 161.1 a) de la Constitución Española (la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada); sin embargo, semejante excepción tiene su fundamento inequívoco, como no podía ser de otro modo, en la misma Constitución y, precisamente, en el artículo 25.1, que impide, entre otras determinaciones, que nadie pueda sufrir condena penal o sanción administrativa en apelación de normas legales cuya inconstitucionalidad se haya proclamado por este TC».

legal posteriormente declarada inconstitucional, «*no estamos en un supuesto de responsabilidad patrimonial (normal o del legislador)*». Sin embargo, esta afirmación dicho Tribunal la realiza con el fin de estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el administrado por el procedimiento especial de protección de derechos fundamentales contra la desestimación presunta de la Delegación Especial de Valencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de las solicitudes de ejecución de la STC origen de este comentario. Es decir, en ese caso, el TSJ de la Comunidad Valenciana niega que nos hallemos ante un supuesto de responsabilidad patrimonial del Estado legislador –puesto que la Administración tributaria sostenía que el particular debió haber iniciado dicha vía y no la de la solicitud de ejecución de la STC– pero precisamente con el fin de estimar tan particular procedimiento iniciado por el administrado en defensa de sus intereses. No nos aventuramos a predecir, sin embargo, si la interposición de este tipo de recurso ante otro TSJ de actitud no tan flexible como el de la Comunidad Valenciana habría dado lugar a un pronunciamiento similar.

Los argumentos expuestos, por otra parte, llevan a concluir a la Abogacía General del Estado en su informe de fecha 28 de enero de 2001⁴³, que los actos de aplicación del recargo por extemporaneidad objeto de este comentario son susceptibles de ser revisados⁴⁴.

A mayor abundamiento, la Abogacía General del Estado concluye en dicho informe que a los efectos de dicha revisión no es necesario acudir al procedimiento establecido en el artículo 102 de la LRJAP y PAC, sino que los actos de aplicación de la norma en cuestión son directamente revocables por la Administración atendiendo a lo dispuesto en el artículo 105 de ese mismo texto legal por ser innecesaria la intervención del Consejo de Estado puesto que la nulidad de la norma que les servía de fundamento había sido declarada por el TC⁴⁵.

Pues bien, es precisamente este criterio de la Abogacía General del Estado el que lleva al señor Abogado del Estado en el procedimiento que dio origen a la Sentencia que se comenta a concluir que la vía instada por la actora (reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador) fue equivocada y que debía haber instado la revocación del acto que le ocasionó el perjuicio en virtud del artículo 105 de la LRJAP y PAC, sin tan siquiera considerar que tal revocación no puede ser instada por los particulares sino que se ha de declarar de oficio por la Administración en los casos en que proceda.

⁴³ Dicho informe fue emitido por la Abogacía General del Estado en orden a determinar el órgano competente para resolver sobre las solicitudes de devolución de ingresos indebidos presentadas por diversos contribuyentes tras la declaración de inconstitucionalidad del artículo 61.2 de la LGT de 1963 en su redacción dada por la Ley del IRPF de 1991. En concreto el Servicio Jurídico de la AEAT había sostenido en su informe de fecha 8 de junio de 2001 que, por tratarse de un supuesto de responsabilidad patrimonial del Estado legislador la competencia para resolver el pleito en cuestión le correspondía al Consejo de Ministros, mientras que el Abogado del Estado, en representación del Ministerio de Economía y Hacienda, sostenía que dicha competencia le era atribuible al Presidente de la AEAT por tratarse de actos revisables. Dada la discrepancia entre ambos órganos se formuló la consulta a la Abogacía General del Estado, que emitió el informe mencionado con fecha 28 de enero de 2001.

⁴⁴ En concreto la Abogacía General del Estado en ningún momento sostiene que no sea posible la acción de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, sino que únicamente resuelve que estos actos son susceptibles de ser revisados.

⁴⁵ En contra de este criterio se pronuncia la AN en su Sentencia de fecha 2 de diciembre de 2003 (NFJ017033) que determina que, estando regulado en la LGT el procedimiento de declaración de nulidad, en virtud de lo dispuesto en el apartado 2.º de la disposición adicional quinta de la LRJAP y PAC, se habrá de estar a la norma especial, por lo que no resulta de aplicación el artículo 105 de la LRJAP y PAC. A su vez, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003 General Tributaria, de 17 de diciembre, entendemos que el procedimiento de revocación aplicable, en su caso, será el establecido en el artículo 219 de este texto legal.

Es por ello que el TS en la Sentencia que se comenta concluye que si bien la vía procedimental más correcta habría sido la solicitud de la declaración de nulidad de oficio del acto de liquidación del recargo por extemporaneidad con base en el artículo 102 de la LRJAP y PAC (que sí que puede ser instada por el particular, si bien la declaración procede de oficio), atendiendo a la Jurisprudencia sentada por ese mismo Tribunal acerca de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, procede declarar el derecho de la actora a ser indemnizada mediante la restitución de las cantidades ingresadas en el Tesoro Público en virtud de la norma posteriormente declarada inconstitucional así como correspondientes intereses legales.

A nuestro entender el criterio del TS en la Sentencia origen de este comentario ha sido congruente con la Jurisprudencia a que se ha hecho mención y ello por los siguientes motivos:

1. Si se sostiene –como hace el Señor Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda– que en el caso de actos sancionadores devenidos firmes el procedimiento de la revisión de oficio de actos nulos excluye el procedimiento de la reclamación de la responsabilidad del Estado iniciado por el administrado perjudicado por dicho acto, ello nos llevaría al absurdo de que cuando la normativa vigente no prevé posibilidad ninguna de revisión (procesos no sancionadores) jurisprudencialmente se han admitido por el TS dos procedimientos alternativos (revisión y reclamación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador), mientras que, en el caso en el que la norma sí que prevé un procedimiento, las posibilidades del administrado para hacer valer su Derecho se ven reducidas a tener que limitarse a instar la revisión de oficio de los actos en cuestión, sin poder acudir a la vía de la reclamación de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador.
2. Aunque es posible que quepa la declaración de oficio de nulidad de los actos de aplicación del recargo declarado inconstitucional o su revocación, lo cierto es que dudamos que la Administración tributaria haya procedido a declarar la nulidad o revocar ninguno de dichos actos hasta la fecha, a pesar de que la STC origen del pleito que se comenta se publicó el día 14 de diciembre de 2000.
3. No existiendo duda acerca del fondo del asunto, es decir, la procedencia, según la Jurisprudencia del TS analizada, de la restitución de los importes en cuestión a la actora, no hay razón para dilatar el procedimiento, a lo que se ha de añadir que, atendiendo a lo dispuesto en los artículos 20.1 y 110.2, ambos de la LRJAP y PAC, en el 95 de la LGT de 1963, así como en virtud del principio *pro actione*, el hecho de que califique erróneamente un recurso o éste dirija a un órgano incompetente no ha de ser obstáculo para su tramitación.
4. Habida cuenta de que el derecho a obtener la devolución de los importes ingresados en concepto del recargo por extemporaneidad no se discute, cualquier dilación procedimental (derivada, por ejemplo, de tener que iniciar otra vía procedimental posiblemente más correcta) perjudica los intereses generales, por cuanto que implicará la obligación de la Administración de satisfacer más intereses, ya que éstos, en palabras del TS en la Sentencia que se comenta, se han de calcular desde el momento en que se produjo el ingreso de la deuda tributaria girada al amparo de la norma declarada inconstitucional y hasta la fecha de la notificación de la Sentencia (principio de total indemnidad) ⁴⁶.

⁴⁶ *Vid.* Fundamento de Derecho Quinto de la Sentencia objeto de análisis.

Como conclusión se puede, por tanto, señalar que conforme a la Jurisprudencia del TS cabe iniciar la acción para exigir la responsabilidad patrimonial del Estado legislador para obtener la indemnización por actos de la Administración tributaria dictados al amparo de una norma declarada posteriormente inconstitucional ya sea ésta sancionadora o no ⁴⁷, procedimiento este que al administrado le resultará más ventajoso que el de solicitar la declaración de nulidad de dicho acto, al ventilarse directamente ante el TS tras su desestimación expresa o presunta por el Consejo de Ministros.

3.5. Breve referencia a la STS de fecha 18 de enero de 2005.

No es el objeto de este comentario el análisis acerca de la posibilidad de solicitar la devolución de los ingresos realizados en el Tesoro Público en virtud de normas posteriormente declaradas inconstitucionales por la vía de la solicitud de devolución de ingresos indebidos (arts. 155 de la LGT de 1963, 32 y 221 de la vigente LGT y Rgto. de desarrollo aprobado por el RD 1163/1990, de 21 de septiembre).

Consideramos, no obstante, oportuno realizar una breve referencia a la STS de fecha 18 de enero de 2005 dictada en interés de Ley ⁴⁸, de la que se desprende que, en el caso de que el contribuyente haya seguido dicha vía una vez prescrito el plazo para iniciarla (actualmente 4 años), la vía adecuada para hacer valer sus derechos habría sido la de la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, sin poderse reconducir la solicitud de devolución de ingresos indebidos instada por el interesado a un procedimiento de reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado legislador cuando indubitadamente la acción ejercitada por el contribuyente hubiera sido la de la solicitud de devolución de ingresos indebidos. En este caso, por consiguiente, no ha prevalecido el principio de economía procesal que siguió el TSJ de Cataluña en su Sentencia de fecha 21 de noviembre de 2002 y que es la que se casa por el TS.

De esta manera, quien haya iniciado un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, una vez transcurrido el correspondiente plazo de prescripción, perdería su acción para exigir la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, por cuanto que el año establecido en la norma pertinente para instar este último procedimiento (art. 142.5 de la LRJAP y PAC) y que se cuenta desde el momento de la publicación de la correspondiente Sentencia de declaración de inconstitucionalidad (*actio nata*) muy posiblemente habrá transcurrido cuando se desestime su solicitud en vía administrativa y sin duda habrá finalizado si la desestimación se produce en vía jurisdiccional.

⁴⁷ Este criterio ha sido reiterado por el TS no sólo en la Sentencia que se comenta y en la que en ella se cita (Sentencia de fecha 13 de marzo de 2003) sino también en su Sentencia del día 2 de julio de 2004, dictada en el recurso n.º 49/2002.

⁴⁸ *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. Núm. 264, marzo 2005, págs. 241 y ss. y en *Normacef* NFJ018788.