

## LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO COMO VÍA DE RECUPERACIÓN DE INGRESOS TRIBUTARIOS INDEBIDOS

### La responsabilidad patrimonial del Estado como vía de recuperación de ingresos tributarios indebidos

La sentencia de fecha 26 de enero de 2010 del Tribunal de Justicia (Transportes Urbanos, asunto C-118/08) abre la posibilidad de que los contribuyentes puedan utilizar la vía de la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado, si se ha producido una infracción del ordenamiento comunitario, para obtener la recuperación de ingresos tributarios indebidos en casos en los que ya ha prescrito el derecho a solicitar esa devolución en vía administrativa. El comentario que se realiza a continuación describe cuál era la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo al respecto, así como los cambios y efectos que se podrían derivar de la sentencia del Tribunal de Justicia, con referencia también a posibles vías alternativas para la recuperación de esos ingresos.

El objetivo de las líneas que siguen es comentar diversas cuestiones relacionadas con la sentencia de fecha 26 de enero de 2010 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (*Transportes Urbanos*, asunto C-118/08), con la vista puesta en las posibilidades que de ella se derivarían para que los contribuyentes puedan utilizar frente a la Administración una vía distinta, como es la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado, para obtener la recuperación de determinados ingresos tributarios indebidos. Debe señalarse ya de entrada que lo que dicha sentencia viene a señalar es que se opone al Derecho de la Unión la exigencia por parte de nuestro Tribunal Supremo de diferentes requisitos para que los contribuyentes accedan a la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado en aquellos casos en los que el ingreso tributario indebido deriva de la aplicación de una ley nacional posteriormente declarada contraria al ordenamiento comunitario, frente a los casos en los que tal ingreso indebido trae causa de una ley nacional que ha sido declarada inconstitucional.

### Antecedentes y planteamiento de la cuestión

En el ámbito del Derecho comunitario, los autores señalan como un hito en la formulación del principio de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del ordenamiento comunitario la sentencia del Tribunal de Justicia de fecha 19 de noviembre de 1991 (*Francovich*, asuntos acumulados C-6 y 9/90), posteriormente modificada y ampliada por la sentencia de fecha 5 de marzo de 2006 (*Brasserie du Pêcheur y Factortame*, asuntos

### State liability claims as a means of recovering tax overpayments

The judgment of the European Court of Justice dated 26 January 2010 (*Transportes Urbanos*, case C-118/08) establishes the possibility of allowing taxpayers to file a claim for State liability in order to recover tax overpayments in cases in which the term to seek the refund directly from the tax authorities has prescribed and European law has been breached. This article describes the Spanish Supreme Court's case law to date and the changes and effects that could arise as a result of the judgment of the European Court of Justice. Alternative methods for taxpayers to recover tax overpayments are also discussed.

acumulados C-46 y 48/93), que definitivamente caracteriza este principio con base en los siguientes elementos: tiene su origen directamente en el propio Derecho comunitario; requiere una lesión a un derecho otorgado por el Derecho comunitario; debe existir una relación de causalidad entre el incumplimiento y la producción del daño y, por último, pero no menos importante, la apreciación de una «violación suficientemente caracterizada», lo que ha sido interpretado como la exigencia de un incumplimiento grave y manifiesto de la normativa comunitaria para que surja la obligación de indemnizar a cargo del Estado.

De este principio general se ha hecho eco la jurisdicción contencioso-administrativa de nuestro país. No obstante, para referirnos al estado de la cuestión en nuestro ordenamiento interno y, en particular, en el ámbito tributario, debemos empezar por hacer mención a la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de febrero de 2000 (recurso n.º 49/1998), donde se abordaba un caso relacionado con la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario sobre la tasa que gravaba los juegos de suerte, envite o azar. En ese caso, el contribuyente no había utilizado los procedimientos de revisión en vía administrativa-tributaria para solicitar la devolución de ingresos indebidos, sino que directamente había instado la responsabilidad patrimonial del Estado legislador con base en el artículo 139 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común («la Ley 30/92»), siendo tal petición denegada por el Consejo de Ministros. En su sentencia, el Tribu-

nal Supremo toma en consideración el efecto prospectivo o *ex nunc* de la sentencia de declaración de inconstitucionalidad, que impedía revisar situaciones ya devenidas firmes y consolidadas, para señalar a continuación que *«la acción de responsabilidad ejercitada es ajena al ámbito de la cosa juzgada derivada de la sentencia. 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 encargados de la gestión tributaria de una disposición legal de carácter inconstitucional no consentida por la interesada»*. Tal doctrina será utilizada también en la posterior sentencia de 13 de junio de 2000 (recurso n.º 567/1998), relativa a un supuesto de hecho idéntico, en la que en esa misma línea se indica que el deber de soportar el perjuicio no puede derivarse de la prescripción del derecho a solicitar la devolución del ingreso tributario indebido, pues la reclamación de responsabilidad patrimonial *«no pretende la nulidad de la liquidación ni la devolución de ingresos indebidos»*. Lo relevantes es que seguidamente añade 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 ésta es inconstitucional»*. Ello estaría basado en la presunción de constitucionalidad de la Ley y en el hecho de que los particulares no ostentan la titularidad de la acción de inconstitucionalidad.

Esta tesis se revela fundamental a los efectos que aquí interesan, pues en las sentencias de 29 de enero de 2004 (recurso n.º 52/2002) y de 24 de mayo de 2005 (recurso n.º 73/2003), relativas específicamente a supuestos en los que la norma española se había declarado contraria al ordenamiento comunitario, el Tribunal Supremo establece que *«esta doctrina no es trasladable a los supuestos en que una norma (...) es contraria a la legislación europea ya que tal contradicción es directamente invocable ante los tribunales españoles y por tanto la recurrente pudo recurrir en vía administrativa primero y en vía contenciosa después el acta de liquidación y tanto la administración como la jurisdicción posteriormente debían haber aplicado directamente el ordenamiento comunitario»*. En consecuencia, el Tribunal Supremo no aplicó su propia doctrina a esos casos concretos de infracción del ordenamiento comunitario y desestimó, aunque convergían también otros motivos, las reclamacio-

nes de responsabilidad patrimonial. De este modo aparece en la jurisprudencia del Tribunal Supremo un diferente trato para las solicitudes de responsabilidad patrimonial del Estado por infracción del ordenamiento comunitario respecto de las que se fundamentan en una declaración de inconstitucionalidad, diferencia que tiene su origen en consideraciones de tipo procesal.

De modo muy sucinto cabe indicar que los antecedentes de la sentencia que es objeto de estos comentarios deben buscarse en otra sentencia del Tribunal de Justicia, de fecha 6 de octubre de 2005 (asunto C-204/03), que declaró el incumplimiento del Derecho comunitario por parte del Reino de España al establecer limitaciones a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones. En el momento de dictarse esta última sentencia, a una empresa española ya le había prescrito el derecho a solicitar, mediante el correspondiente procedimiento administrativo-tributario, la devolución de las cuotas indebidamente ingresadas derivadas de la aplicación de la norma española declarada contraria al ordenamiento comunitario. Por ello se dirigió contra la Administración utilizando la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador regulada en los artículos 139 y siguientes de la Ley 30/1992. Tras la denegación por el Consejo de Ministros, en el transcurso del posterior recurso de casación el Tribunal Supremo decidió plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia en el que sometió a su consideración si la jurisprudencia contenida en las citadas sentencias de 29 de enero de 2004 y 29 de mayo de 2005 (exigencia de agotamiento de todas las vías internas de recurso administrativo y jurisdiccional para poder iniciar la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado cuando se ha declarado que la norma en cuestión infringe el ordenamiento comunitario) resulta contraria a los principios comunitarios de equivalencia y efectividad.

En su sentencia, el Tribunal de Justicia ha señalado que si ese agotamiento previo no se exige para reclamar la responsabilidad del Estado en el caso de la declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria, tampoco puede ser exigido cuando de lo que se trata es de la falta de adecuación al ordenamiento comunitario. Esa ausencia de igualdad en el tratamiento es lo que el Tribunal de Justicia ha declarado que se opone al Derecho de la Unión, en concreto al principio de equivalencia, según el cual los requisitos establecidos por las legislaciones

nacionales en materia de recursos deben aplicarse indistintamente a los procedimientos basados en la infracción del ordenamiento comunitario y a los basados en la infracción del Derecho interno. La sentencia no llega a analizar la cuestión a la luz del principio de efectividad, si bien tal análisis sí lo encontramos en las conclusiones del abogado general. Según este principio, la ley nacional debe procurar una vía eficaz para que el particular pueda obtener la reparación total del daño causado. En opinión del abogado general, no se oponen al principio de efectividad ni la exigencia interna del agotamiento previo de los recursos procedentes en vía administrativa y jurisdiccional para obtener la devolución del ingreso tributario indebido, ni el establecimiento para poder actuar en esa vía de un plazo máximo, pero razonable, de cuatro años desde la presentación de las autoliquidaciones o de la notificación de las liquidaciones. Por tanto, es muy importante resaltar que el requisito de acudir a las vías de revisión administrativa y jurisdiccional con carácter previo a la solicitud de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del ordenamiento comunitario o, en su caso, la imposibilidad de instar esas vías por haber prescrito el derecho a hacerlo, no es por sí mismo lo que el Tribunal de Justicia ha apreciado que se opone al Derecho de la Unión, sino única y exclusivamente el mero hecho de que ese requisito no se exija en los supuestos en los que la ley interna ha sido declarada inconstitucional. Por tanto, el Tribunal Supremo dispone de margen de maniobra para reorientar de la forma que entienda conveniente su doctrina al respecto.

### Las consecuencias inmediatas de la sentencia

En primer lugar, del contenido de la sentencia del Tribunal de Justicia se desprende que en adelante deberán coexistir dos tipos de procedimiento a efectos de obtener la recuperación de ingresos tributarios indebidos. Por un lado, los procedimientos de naturaleza propiamente tributaria y administrativa previstos en la Ley 58/2003, de 28 de diciembre, General Tributaria («LGT») y en el Real Decreto 520/2005, de 25 de julio, que aprueba el Reglamento general de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa. Estos procedimientos son el de solicitud de devolución de ingresos indebidos y el de solicitud de rectificación de autoliquidaciones (que incluye la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por quien nos ha repercutido el impuesto). Por otro lado, de

forma totalmente separada, como corresponde a su diferente naturaleza y requisitos, la reclamación contra el Estado por lesión patrimonial prevista en la Ley 30/1992. El propio Tribunal Supremo se ha ocupado de señalar que esta última vía es independiente de la tributaria, tiene distinto fundamento y obedece a sus propios requisitos, que no están previstos en la LGT, sino en las normas que regulan el procedimiento administrativo común.

En concreto, la reclamación por lesión patrimonial del Estado se perfila como la vía adecuada para ser utilizada cuando por haber transcurrido el plazo de prescripción tributaria de cuatro años resulta que ya no es posible utilizar el procedimiento de gestión tributaria de rectificación de autoliquidaciones o el procedimiento especial de revisión de solicitud de devolución de ingresos indebidos. Hasta ahora, en esta tesitura, el contribuyente se encontraba con que el transcurso del plazo de prescripción le impedía obtener directamente de la Administración tributaria la devolución del ingreso indebido. Si optaba entonces por acudir a la vía de reclamación de la responsabilidad patrimonial del Estado, se ha expuesto ya cuál era el criterio del Tribunal Supremo. Por tanto, el cambio de escenario es relevante en tanto en cuanto, de acuerdo con la sentencia, cabrá obtener la reparación del perjuicio causado incluso en los casos en que el derecho a solicitar la devolución del ingreso indebido o a instar la rectificación de la autoliquidación ya haya prescrito.

Debe recordarse que la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado tiene diferente naturaleza de la vía de devolución del ingreso tributario indebido, lo que se concreta para el Tribunal Supremo en la idea de que la finalidad de la acción de responsabilidad no es obtener el reembolso de las cantidades indebidamente ingresadas en la Hacienda Pública, constituyendo tal ingreso indebido sólo un término de referencia para el cálculo de la indemnización que se solicita. No obstante, la cuantía deberá corresponderse con el importe del ingreso indebidamente realizado más los correspondientes intereses desde la fecha del ingreso, tal como el propio Tribunal Supremo apreció en la ya citada sentencia de 13 de junio de 2000.

No obstante, no debería dejar de considerarse otro escenario, donde aparecería el alto coste económico que para el Estado podría suponer una situación como la descrita. Ello unido al hecho de que el criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo conculcaba el principio de equivalencia, pero no el de efectividad, podría dar lugar a un nuevo y contrario criterio

jurisprudencial respetuoso con ambos principios y acorde con la eficacia normalmente prospectiva o *ex nunc* de las sentencias del Tribunal Constitucional, lo que impediría en un futuro la revisión de las situaciones jurídicas ya firmes y consolidadas en todos los casos, tanto de infracción del ordenamiento comunitario como de inconstitucionalidad.

### **Requisitos de la acción de responsabilidad patrimonial: plazo de ejercicio**

Los requisitos establecidos por la normativa española no difieren esencialmente de los exigidos por la doctrina del Tribunal de Justicia. Se trata de los ya sobradamente consolidados relativos a la propia existencia del daño o lesión patrimonial (en nuestro caso, el pago del tributo); a la realidad y efectividad del daño; a que el particular no tenga el deber jurídico de soportarlo (por ejemplo, porque la norma ha sido declarada contraria al ordenamiento comunitario) y, finalmente, la existencia de una relación de causalidad entre la actuación del Estado y el daño provocado. En particular, respecto del plazo para el ejercicio de la acción, el Tribunal de Justicia recuerda en su sentencia que en aras del principio de equivalencia, las normas aplicables a los recursos y, entre ellas, las relativas a los plazos, deben aplicarse de forma indistinta en los recursos basados en violaciones del ordenamiento interno o del comunitario. Al acudir a la Ley 30/1992 vemos que ésta nos establece el plazo de un año desde el momento en que la sentencia se dictó. Cuando esta cuestión se ha planteado con ocasión de reclamaciones de responsabilidad patrimonial del Estado legislador derivada de la declaración de inconstitucionalidad de una ley, el Tribunal Supremo ha entendido que el plazo debe computar desde la fecha de publicación de la sentencia. Por tanto, los supuestos a los que este pronunciamiento del Tribunal de Justicia podría aplicarse son todos aquellos en los que, habiendo prescrito la vía administrativa-tributaria, no se deje transcurrir más de un año entre la publicación de la sentencia que declare la inadecuación de la norma nacional al ordenamiento comunitario y el momento de ejercitar la pertinente acción de responsabilidad patrimonial. Esta sería la cautela a tener en cuenta, por ejemplo, en el caso de la sentencia condenatoria en el recurso interpuesto por la Comisión por el diferente tratamiento de la norma española a los dividendos distribuidos a accionistas residentes y de otros Estados miembros, asunto C-487/08, Sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de junio de 2010.

### **Supuestos de aplicación de la responsabilidad patrimonial del Estado por incumplimiento del ordenamiento comunitario**

Más allá del supuesto que se acaba de describir, podemos preguntarnos qué ocurre en aquellos otros en los que no exista una sentencia que declare que la ley nacional es contraria al ordenamiento comunitario pero sí que exista respecto de una norma idéntica de otro Estado miembro, o en los supuestos en los que simplemente se ha producido un cambio normativo tras la apertura por la Comisión Europea de un procedimiento de infracción contra el Estado español (por ejemplo, el reciente procedimiento sobre la aplicación del gravamen del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores en determinadas operaciones de reestructuración empresarial). La sentencia comentada señala de forma meramente tangencial que la reparación del daño causado no estaría subordinada a la declaración de tal infracción, lo que evidentemente ampliaría el ámbito de aplicación de la responsabilidad estatal. Tal principio ya fue claramente establecido por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Brasserie* (aptdo. 93), al entender que lo contrario supondría vulnerar el principio de efectividad del Derecho comunitario y limitaría de forma injustificada la eficacia del principio de responsabilidad patrimonial del Estado legislador.

En otro orden de cosas, debe señalarse que hasta el momento el análisis ha venido circunscrito a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por incumplimiento del ordenamiento comunitario, pues este es el ámbito de responsabilidad en el que el Tribunal de Justicia se pronuncia en su sentencia *Transportes Reunidos*. No obstante, el análisis puede completarse mencionando la existencia de otro ámbito, el de la responsabilidad patrimonial del Estado como consecuencia del incumplimiento del ordenamiento comunitario a través de su poder judicial, es decir, por el incumplimiento judicial del Derecho comunitario. En este caso, la existencia de dicha responsabilidad patrimonial del Estado fue establecida por la sentencia de 30 de septiembre de 2003 (*Köbler*, asunto C-224/01). El supuesto de hecho es aquel en el que un órgano jurisdiccional que supone la última instancia para el caso concreto dicta una resolución que adquiere firmeza, impidiendo su revisión por los particulares. Para configurar la responsabilidad, el Tribunal de Justicia exige una serie de requisitos adicionales a los ya señalados en la sentencia *Brasserie*: una infracción manifiesta por el juez del Derecho aplicable, acom-



pañada del incumplimiento de la obligación de plantear la cuestión prejudicial. El efecto de la concurrencia de la responsabilidad implicará, según el Tribunal de Justicia, la reparación del perjuicio causado pero no la revisión de la sentencia que lo ha causado.

La recepción de este principio en nuestra jurisdicción contencioso-administrativa se plasma, por ejemplo, en las sentencias de la Audiencia Nacional de 23 de abril de 2009 (recurso n.º 362/2007) y 30 de abril de 2009 (recurso n.º 542 /2007). En ellas se recuerda que corresponde a cada Estado establecer el procedimiento y el órgano a través del cual solicitar la reparación y que en el caso del Estado español ello debe realizarse a través del cauce de la declaración de error judicial previsto en el artículo 293 de la Ley Orgánica del Poder Judicial. A pesar de los trámites estrictos que impone este procedimiento, la Audiencia Nacional concluye que se ajusta a las exigencias del Derecho comunitario. Por tanto, no es procedente acudir directamente a la Administración, concretamente al Ministerio de Justicia, para instar la declaración de responsabilidad patrimonial por infracción manifiesta del Derecho comunitario por un órgano judicial.

### **Los procedimientos tributarios especiales de revisión como una vía alternativa a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador**

Para finalizar, nos planteamos si en el caso de firmeza de la liquidación administrativa, unida a la circunstancia de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, algún otro de los procedimientos especiales de revisión previstos en la LGT permitiría obtener la reparación del perjuicio consistente en el ingreso indebido, como alternativa a la vía de responsabilidad patrimonial del Estado a que venimos refiriéndonos. Nótese que tales procedimientos sólo procederán si se ha producido un acto de liquidación, no si ha existido únicamente una autoliquidación, al no constituir ésta acto administrativo.

La existencia de tal alternativa fue apreciada por el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja en su sentencia de 6 de febrero de 2008 (n.º de recurso 256/2007), en la que, partiendo del espectro de procedimientos especiales de revisión que habilita el artículo 221.3 de la LGT, considera que a estos efectos el procedimiento aplicable sería el de revocación (artículo 219 de la LGT). En este sentido, el tribunal

consideró que el hecho de que la normativa interna que se aplicó infringiera el ordenamiento comunitario constituiría la clase de circunstancia sobrevenida requerida para revocar el acto de liquidación. No obstante, no fue este el parecer de la Audiencia Nacional, que en su sentencia de 28 de octubre de 2009 (recurso n.º 53/2008) afirma que una sentencia del Tribunal de Justicia no supone que la interpretación contraria a la ley nacional en ella contenida constituya una infracción manifiesta de la ley (en nuestro caso, del Derecho comunitario), circunstancia también prevista en el artículo 219 de la LGT. Adicionalmente, en un rápido análisis, tampoco considera que se den las circunstancias del artículo 217 de la LGT para la declaración de nulidad de pleno derecho de la liquidación. Ni tampoco las requeridas en el artículo 244 de la LGT para proceder por la vía del recurso extraordinario de revisión, al no poder ser tomada la sentencia del Tribunal de Justicia que declare contraria al Derecho comunitario la norma interna como documento «nuevo» de valor esencial para la resolución del asunto. Este criterio restrictivo de la Audiencia Nacional se puede encontrar en pronunciamientos de algunos Tribunales Superiores de Justicia, como el Madrid en su sentencia de 30 de junio de 2009 (recurso n.º 1376/2007), el de Extremadura en su sentencia de 26 de septiembre de 2008 (recurso n.º 124/2007) o el de Asturias en la sentencia de 19 de abril de 2005 (recurso n.º 2086/2001). Lo cierto es que el análisis de la posible utilización de los procedimientos especiales de revisión, en particular el de revisión, supera las posibilidades de este comentario, pero cabe preguntarse si la interpretación estricta que se acaba de señalar, que cierra la vía a la posible resolución del asunto directamente en la vía administrativa-tributaria, es realmente acorde con el principio de efectividad.

### **Recapitulación final**

(i) La sentencia *Transportes Reunidos* del Tribunal de Justicia establece la necesaria equivalencia entre los requisitos exigibles para acudir a la vía de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del ordenamiento comunitario y los exigidos en caso de declaración de inconstitucionalidad de la ley nacional.

(ii) Se abre, por tanto, la vía para solicitar la recuperación del ingreso indebido vía reclamación de la responsabilidad patrimonial del Estado en los casos en que no pueda actuarse en vía administrativa, por prescripción o firmeza.

(iii) Los requisitos procesales, entre ellos el plazo de ejercicio de la acción, y materiales son los propios del procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado regulado en la Ley 30/1992.

(iv) La jurisprudencia del Tribunal de Justicia no exige la necesaria existencia de una sentencia que expresamente declare la infracción del ordenamiento comunitario para que surja la responsabilidad patrimonial del Estado por dicha infracción.

(v) La utilización de los procedimientos tributarios especiales de revisión previstos en la LGT, en particular el de revocación de la liquidación, como alternativa a la reclamación de responsabilidad patrimonial de la Administración para reparar el perjuicio económico, no es aceptada con carácter general por nuestra jurisdicción contencioso-administrativa.

**JAVIER GRÁVALOS OLIVELLA\***

---

\* Abogado del Área Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Barcelona).