

PASADO, PRESENTE Y FUTURO DE LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Esaú Alarcón García

Académico correspondiente de la RAJYL

(España)

<https://orcid.org/0000-0002-8287-6836>

Title

Past, present and future of the patrimonial responsibility of the state legislator in the tax field.

Resumen

En el presente trabajo se lleva a cabo una síntesis de la evolución jurisprudencial de la figura de la responsabilidad patrimonial del Estado que ha derivado en la regulación actual, prevista en las leyes 39 y 40/2015, la cual ha sido objeto de examen por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 28 de junio de 2022. A la luz de dicha resolución, se examina cuál es el régimen de reparación de daños causados por el legislador en materia tributaria, culminándose todo ello con el análisis de un reciente proyecto normativo para adaptar la normativa española en la materia a la citada STJUE, en el que se efectúan cambios de calado que pueden comportar un empeoramiento en la situación del afectado por la actuación dañosa.

Palabras clave

Responsabilidad patrimonial del estado, infracción suficientemente caracterizada, indemnidad, daños al particular causados por leyes contrarias al derecho de la Unión Europea.

Abstract

This work carries out a synthesis of the jurisprudential evolution of the figure of the patrimonial responsibility of the State, which has resulted in the current regulation, provided for in laws 39 and 40/2015, which has been subject to examination by the Court of Justice of the European Union in its judgment of June 28, 2022. As a result of said resolution, the regime of reparation for damages caused by the legislator in tax matters is examined,

culminating all this with the analysis of a recent regulatory project to adapt the Spanish regulations on the matter to the aforementioned ruling.

Keywords

Patrimonial responsibility of the state, sufficiently characterized infraction, indemnity, damage to the individual caused by laws contrary to the European Union rules.

Fecha de recepción: 17-08-2023/Fecha de aceptación: 4-09-2023/Fecha de revisión: 5-09-2023

Cómo referenciar: Alarcón García, E. (2023). Pasado, presente y futuro de la responsabilidad patrimonial del estado legislador en el ámbito tributario. *Revista Técnica Tributaria* (142), 95-122.

SUMARIO

1. La responsabilidad patrimonial del estado en materia tributaria antes de las leyes administrativas siamesas de 2015
2. La responsabilidad patrimonial del estado en materia tributaria en las leyes administrativas siamesas de 2015
3. La responsabilidad patrimonial del estado en materia tributaria tras la STJUE de 28 de junio de 2022.
4. La responsabilidad patrimonial del estado en materia tributaria en la reforma proyectada para dar cumplimiento a la STJUE de 28 de junio de 2022
5. Bibliografía

1. La responsabilidad patrimonial del estado en materia tributaria antes de las leyes administrativas siamesas de 2015

Afamados administrativistas interpretaron en tiempos pretéritos que, más allá de las facultades expropiatorias, la generación de un derecho a indemnización es una reflexión puramente teórica, insostenible bajo la única base del artículo 9.3 de la Constitución¹.

Esta postura exegética venía originada por la ausencia, hasta la llegada de la Ley 30/1992, de un régimen legal de responsabilidad patrimonial del Estado por sus actuaciones dañinas para el ciudadano, más allá del precepto citado de la Carta Magna que regula como uno de los principios constitucionales el de seguridad jurídica.

Así las cosas, si ha de otorgarse un papel destacado a algún organismo por acrisolar un sistema de acción aquiliana frente a las actuaciones dañosas de las administraciones públicas, sin duda debe mencionarse al Tribunal Supremo, cuya evolución jurisprudencial e inquietud en la materia ha favorecido la instauración de un régimen normativo propio.

En efecto, la hoy vetusta STS de 15 de julio de 1987, RJ 1988/10105, ya señaló que la ausencia de un régimen de responsabilidad de la Administración Pública implicaría una absoluta falta de ética en sus actuaciones, y el desconocimiento de unos valores y principios reconocidos en la Constitución al inspirar preceptos concretos de la misma; si a nadie le es lícito dañar a otro en sus intereses sin venir obligado a satisfacer la pertinente indemnización, menos puede hacerlo el Estado al establecer sus regulaciones generales mediante normas de cualquier rango, incluso leyes.

En un sentido similar merece la pena mencionar la STC n.º 108/86, de 29 de julio, que sostuvo que una variación legal concreta —en el caso allí enjuiciado, un escalonamiento en la edad de jubilación— pudiera *«producir en cuanto origine una frustración de las expectativas existentes y, en muchos casos, perjuicios económicos. Es posible, incluso, que esta finalidad no quede suficientemente asegurada y que esos efectos negativos, de no ser corregidos, puedan merecer algún género de compensación»* —apartado II.22—.

Con estos precedentes se llega a la mencionada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, cuyo Título X establecía un régimen «de la responsabilidad de las Administraciones Públicas y de sus autoridades y demás personal a su servicio», con cinco escasos preceptos.

Merece destacar, de dicha regulación, el establecimiento —artículo 139.3— de una acción indemnizatoria *«por la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos»* que los particulares *«no tengan el deber jurídico*

1 Señaladamente, GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ, en *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 22ª ed., Civitas, Madrid, 2022.

de soportar», siempre y cuando se cumplieran dos requisitos: de un lado, que la propia ley previera la indemnización; de otro, que dicha reclamación hubiera sido acordada con los parámetros –en los términos– exigidos en ella –en el propio acto legislativo dañino–.

La parquedad de estos preceptos generó una enorme e inevitable controversia en su aplicación práctica, lo que determinó que esos cimientos normativos vinieran a consolidarse a través de una construcción de argamasa jurisprudencial.

Fue, así, la STS de 29 de febrero de 2000, n.º 1574/00, recurso 49/1998, la que trata por vez primera la responsabilidad patrimonial del estado legislador derivada de una declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria. Concretamente, esa resolución es consecuencia de la previa STC n.º 173/96, de 31 de octubre, que estima la inconstitucionalidad del gravamen complementario a la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar.

En la resolución suprema, se tratan aspectos novedosos como que *«la acción de responsabilidad ejercitada es ajena al ámbito de la cosa juzgada derivada de la sentencia»* ya que *«la sentencia firme dictada, al no corregir el perjuicio causado por el precepto inconstitucional mediante el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad a la que acudieron otros tribunales, consolidó la actuación administrativa impugnada, que en ningún momento fue consentida por la entidad interesada, la cual agotó todos los recursos de que dispuso. Con ello se impidió la devolución de lo indebidamente ingresado consiguiente a la anulación de la actuación viciada»* –FJ 6º–.

Por su parte, la STS de 13 de junio de 2000, n.º 4836/00, recurso 567/98, estableció que *«el resarcimiento de los daños causados por la aplicación de la ley inconstitucional no equivale a la devolución de los ingresos realizados»* –afirmación realizada en el FJ 9º de la resolución, que tendrá importancia por lo que se expondrá en el último apartado de este trabajo–. La ley goza de una presunción de constitucionalidad y, por consiguiente, dota de presunción de legitimidad a la actuación administrativa realizada a su amparo. Por otra parte, los particulares no son titulares de la acción de inconstitucionalidad de la ley, sino que únicamente pueden solicitar del Tribunal que plantee la cuestión de inconstitucionalidad con ocasión, entre otros supuestos, de la impugnación de una actuación administrativa.

La STS de 15 de julio de 2000, n.º 5880/00, recurso 736/97, instaura el paralelismo procesal, hoy pacífico, frente a actuaciones viciadas de las administraciones, señalando que *«los interesados tienen a su alcance la vía de pedir, en cualquier momento, la revisión»* de un acto nulo de pleno derecho de acuerdo con la normativa general –administrativa o tributaria– *«y, simultánea o sucesivamente, de no tener éxito dicha revisión, están legitimados a su vez para exigir responsabilidad patrimonial derivada de actos del legislador»* –FJ 4º–.

Es destacable la STS de 29 de enero de 2004, n.º 442/04, recurso 52/02, pues es la primera que trata acerca de la responsabilidad patrimonial del Estado por una acción legislativa que viola el derecho de la Unión en materia tributaria. Dicha resolución trae causa de la STJUE de 21 de marzo de 2000 (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa y otros), que resolvía una petición de

decisión prejudicial planteada por el TEAR de Cataluña acerca de la contrariedad con el derecho europeo del artículo 111 de la Ley del IVA, estimando el Alto Tribunal europeo que el artículo 17 de la Sexta Directiva *«se opone a una normativa nacional que condiciona el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por un sujeto pasivo con anterioridad al inicio de la realización habitual de las operaciones gravadas al cumplimiento de determinados requisitos, tales como la presentación de una solicitud expresa al efecto antes de que el impuesto sea exigible y el respeto del plazo de un año entredicha presentación y el inicio efectivo de las operaciones gravadas, y que sanciona el incumplimiento de dichos requisitos con la pérdida del derecho a la deducción o con el retraso del ejercicio del derecho hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas»*.

El TS considera que, a pesar de la evidente oposición con la norma europea de la transposición española en materia de IVA, no existía en el caso concreto una violación suficientemente caracterizada y, a mayor abundamiento, el reclamante se había aquietado a la acción legislativa espuria, al no haber impugnado los actos administrativos aplicativos de la norma española².

Siguiendo con este análisis jurisprudencial diacrónico, otra sentencia del Tribunal de Luxemburgo, de 6 de octubre de 2005, generó peticiones de responsabilidad patrimonial que llevaron al Tribunal Supremo, ante las dudas que le planteaba la redacción de los preceptos reguladores de la responsabilidad patrimonial en la Ley 30/1992, a plantear una cuestión prejudicial ante el propio Tribunal de Justicia de la Unión.

Nos estamos refiriendo, cómo no, a la STJUE de 6 de octubre de 2005, Comisión/España (asunto C-204/03), en virtud de la cual el Tribunal de Justicia declaró, en esencia, que la limitación del carácter deducible del IVA establecida por los artículos 78 y 102 de la Ley 37/1992 –el conocido como régimen de prorata– era incompatible con los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva.

La compañía Transportes Urbanos, que había presentado autoliquidaciones por los ejercicios 1999 y 2000 con arreglo a la Ley 37/1992, no ejerció su derecho a solicitar la rectificación de dichas liquidaciones de forma que, en el momento de la publicación de la sentencia del Tribunal de Luxemburgo, tal derecho había prescrito. Así las cosas, el particular inició el peregrinaje litigioso para conseguir la reparación del daño a través de una reclamación de responsabilidad patrimonial que dio lugar a una resolución desestimatoria del Consejo de Ministros, que incidía en la pasividad del particular al no haber solicitado iniciado una vía de recurso dentro del plazo de prescripción.

Frente a la desestimación administrativa de su reclamación, la citada mercantil interpuso un recurso ante el Tribunal Supremo, el cual se vio obligado a plantear una cuestión prejudicial ante el TJUE –mediante Auto de 1 de febrero

2 José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE centra su brillante análisis de la responsabilidad patrimonial tras la sentencia de Luxemburgo, precisamente, en esta cuestión, en su trabajo a día de hoy «Tributos y responsabilidad patrimonial del estado legislador tras la STJUE de 28 de junio de 2022. Criterios del Tribunal Supremo», capítulo de un libro colectivo coordinado por Isaac MERINO JARA, inédito, *passim*.

de 2008— ante sus dudas sobre la compatibilidad con el derecho de la UE de los diferentes requisitos previstos en la normativa española para obtener una indemnización por la responsabilidad de los actos administrativos dictados, por un lado, en cumplimiento de una ley declarada inconstitucional y, por otro, los que se derivan de una norma contraria al derecho europeo.

La decisión prejudicial C-118/08 da lugar, así, a la STJUE de 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales SAL, que conmina al legislador español a la equiparación de los requisitos para obtener la indemnización por responsabilidad patrimonial tanto por vulneración del derecho europeo como por vulneración de la Constitución. El fallo, concretamente, establece que *«el Derecho de la Unión se opone a la aplicación de una regla de un Estado miembro en virtud de la cual una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado basada en una infracción de dicho Derecho por una ley nacional declarada mediante sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictada con arreglo al artículo 226 CE sólo puede estimarse si el demandante ha agotado previamente todas las vías de recurso internas dirigidas a impugnar la validez del acto administrativo lesivo dictado sobre la base de dicha ley, mientras que tal regla no es de aplicación a una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en la infracción de la Constitución por la misma ley declarada por el órgano jurisdiccional competente»*.

Esta sentencia dio lugar a que el TS resolviera el asunto prejudicializado mediante su sentencia de 17 de septiembre de 2010, n.º 4974/10, recurso 153/07, en la que considera que la responsabilidad patrimonial no puede quedar cerceñada por la cosa juzgada, pues la firmeza de una sentencia no legitima el perjuicio padecido por el particular³.

Como último hito en materia de responsabilidad patrimonial antes de las leyes administrativas de 2015 deben mencionarse las consecuencias derivadas de otra resolución luxemburguesa que ha puesto de manifiesto las vergüenzas legislativas patrias. Nos referimos, obviamente, a la STJUE de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, que tuvo por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, mediante Auto de 29 de noviembre de 2011, en el procedimiento entre Transportes Jordi Besora y la Generalidad de Cataluña, en virtud del cual se le denegaba a aquella empresa la devolución del vulgarmente conocido como

3 Merece la pena transcribir el fundamento de derecho undécimo de esta resolución: *«El reconocimiento de principio de responsabilidad patrimonial del Estado constituye una cláusula de cierre del sistema que regula las relaciones entre el Derecho Comunitario y los ordenamientos nacionales al garantizar la plena eficacia del ordenamiento comunitario y la tutela judicial efectiva de los particulares, al ver reparados los perjuicios que les causa la infracción o incumplimiento del Derecho Comunitario por parte de las autoridades nacionales. En este sentido la Sentencia de esta Sala de 12 de junio de 2003 (Rec. 46/1999) indicó que «Ante todo debe sentarse la premisa de que la interpretación del instituto de la responsabilidad patrimonial debe ser siempre de carácter extensivo en el sentido de que ha de ser siempre favorable a la protección del particular frente al actuar del Estado, de una parte porque así lo exige el carácter objetivo de esa responsabilidad en el ámbito del derecho interno y de otra porque no es sino una forma de paliar las deficiencias que otras técnicas de protección de esos intereses presentan, no siendo en consecuencia razonable que el particular vea minorado su derecho a la tutela judicial efectiva en beneficio del Estado infractor. La interpretación pro particular de la responsabilidad se infiere con claridad del hecho de que los requisitos establecidos por el Tribunal de Justicia no excluyen la aplicación de criterios menos restrictivos derivados de la legislación estatal, lo que por otra parte resulta tremendamente importante en la esfera de nuestro ordenamiento*

«céntimo sanitario», esto es, el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

El TJUE resuelve que, tal y como presumía la empresa, dicho tributo resultaba contrario al derecho de la Unión, ya que no podía considerarse que tal impuesto persiguiera una finalidad específica en el sentido de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, *«ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente»*.

Esta resolución del Tribunal de Luxemburgo, de la que se derivó un alud de solicitudes de reclamación de responsabilidad patrimonial, pesó mucho en la mente del legislador español de 2015, como se tratará de exponer en el apartado siguiente, siendo fácilmente inteligibles los incumplimientos detectados en el nuevo régimen de responsabilidad por parte de la STJUE de 28 de junio de 2022, objeto de este comentario.

2. La responsabilidad patrimonial del estado en materia tributaria en las leyes administrativas siamesas de 2015

Se ha intentado demostrar, hasta ahora, la evolución (básicamente, jurisprudencial) del régimen de responsabilidad patrimonial del estado por los daños causados a los particulares hasta llegar a 2015, un auténtico caldo de cultivo idóneo para las restricciones al acceso a indemnizaciones que intentó perpetrar el legislador en aquel entonces.

El primer ataque a la reclamación de daños a la Administración se produjo en el Anteproyecto de modificación de la LGT que fructificó en la Ley 34/2015,

Merece la pena transcribir el fundamento de derecho undécimo de esta resolución: *«jurídico en cuyo marco el instituto de la responsabilidad patrimonial del Estado tiene carácter objetivo, de modo que basta la existencia de un daño antijurídico e individualizado para que, de existir nexo causal entre el actuar de la administración y el resultado producido, opere el citado instituto jurídico»*. Pues bien, se dan en el presente caso todos los requisitos exigidos por la jurisprudencia del TJCE para que prospere la acción de responsabilidad patrimonial. De un lado, la norma jurídica vulnerada –Sexta Directiva– confería derechos a los particulares, concretamente el derecho a la deducción de IVA soportado sin más excepciones o limitaciones que las establecidas en ella, limitando tal derecho la normativa española tantas veces reseñada al establecer una limitación adicional a las previstas en la norma comunitaria. De otro, se ha producido una infracción suficientemente caracterizada del Derecho Comunitario, habiéndonos ya referido extensamente a esta cuestión en el fundamento anterior. Finalmente, puede afirmarse que existe una relación de causalidad directa entre la infracción de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por el particular, sin que tal relación de causalidad pueda entenderse rota por el hecho del que el reclamante no agotara los recursos administrativos o judiciales frente a la liquidación tributaria practicada, según lo expuesto en el fundamento noveno de esta Sentencia. En este sentido, no ofrece duda de que concurre el nexo de causalidad directa entre la aplicación de la norma interna declarada por la STJCE de 6 de octubre de 2005 contraria a la Sexta Directiva y el daño ocasionado a la sociedad Transportes Urbanos y Servicios Generales, S.A.L., que tuvo que abonar a la Hacienda Pública unas cantidades superiores a las que le hubieran correspondido de haberse respetado por la legislación española los mandatos contenidos en la norma comunitaria».

de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que proyectaba un nuevo artículo 219 bis y una reforma de su artículo 120, regulador del régimen de rectificación de autoliquidaciones.

El Anteproyecto pretendió crear una nueva vía para la reclamación de responsabilidad del Estado legislador en el ámbito tributario, a través de un procedimiento especial para la revisión de actos dictados al amparo de normas tributarias que hubieran sido declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes con el derecho de la Unión Europea, previsto en el proyectado artículo 219 bis LGT⁴.

Por su parte, se introducía también en el artículo 120 LGT, regulador del régimen jurídico de las autoliquidaciones en el sistema tributario, un nuevo apartado 4, con el siguiente tenor: *«4. Cuando como consecuencia de una autoliquidación del obligado tributario en la que se hayan aplicado normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea, se pretenda exigir responsabilidad patrimonial del Estado legislador, el único procedimiento que podrá instarse será el de rectificación de autoliquidaciones al que se refiere el apartado anterior, resultando de aplicación lo establecido en el artículo 219 bis. 2 y 3 de esta ley en lo relativo a los efectos temporales y prescripción»*.

De la lectura conjunta de ambos preceptos, resultaba fácil colegir que dicha propuesta normativa pretendía contornear la ya consolidada jurisprudencia en materia de responsabilidad patrimonial del Estado, circunscribiendo las posibilidades de instar la responsabilidad patrimonial del Estado al encorsetado procedimiento de rectificación de autoliquidaciones del artículo 120 LGT.

4 El literal del nuevo precepto señalaba lo siguiente: «1. La Administración tributaria revocará sus actos en beneficio de los interesados cuando hubiesen sido dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea. También se revocarán los actos sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa. La responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria que pudiera derivarse de la inconstitucionalidad, ilegalidad o no adecuación al Derecho de la Unión Europea de las normas tributarias, se determinará exclusivamente a través de este procedimiento, salvo lo establecido en el artículo 120.4 de esta ley. 2. La resolución que se dicte estará condicionada por los efectos retroactivos que se deriven de la sentencia que declare la inconstitucionalidad o la ilegalidad de la norma o su conformidad con el Derecho de la Unión Europea. Para la determinación de los efectos retroactivos se atenderá al contenido de la sentencia y, en el caso de que ésta no contenga pronunciamiento al respecto, a la doctrina de los tribunales en materia de inconstitucionalidad, ilegalidad o no adecuación de la norma al Derecho de la Unión Europea. 3. La revocación de los actos dictados al amparo de normas tributarias declaradas inconstitucionales, ilegales o no conformes al Derecho de la Unión Europea solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea. 4. La devolución que se pudiese acordar como consecuencia de la revocación regulada en este artículo solo podrá reconocerse en favor de quien acredite haber sufrido el daño efectivo derivado del ingreso realizado como consecuencia del acto revocado. 5. El procedimiento para declarar la revocación a que se refiere este artículo podrá iniciarse: a) Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico; b) A instancia del interesado. Será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto. En el expediente se dará audiencia a los interesados. En todo caso deberá emitirse informe por el órgano con funciones de asesoramiento jurídico, que podrá tener carácter individual o genérico, sobre la procedencia de la revocación. Cuando se pretenda la revocación de actos confirmados por resoluciones económico-administrativas, se solicitará informe al Tribunal que dictó la resolución».

La voluntad del legislador era, pues, conseguir un vaciamiento de contenido del régimen, a través de un tan sencillo como malévolo expediente: eliminando el plazo prescriptivo de un año, amparado en el artículo 142.5 de la Ley 30/1992, para reclamar la responsabilidad patrimonial del Estado legislador desde la producción del daño, se aplicaría automáticamente, según el previsto artículo 219 bis.3 LGT, el único plazo prescriptivo para las obligaciones tributarias, lo que hubiera tenido como efecto la ausencia de reparación por los daños ocasionados más allá de los cuatro años desde el cumplimiento de la obligación tributaria indemnizable. Veremos que, en la propuesta normativa para adaptar el régimen de responsabilidad patrimonial a la jurisprudencia del TJUE, el legislador vuelve por sus fueros a intentar cometer este mismo exceso.

Esa previsión fue objeto de severas críticas por parte del preceptivo dictamen –n.º 130/2015– del Consejo de Estado, que centró sus primeras objeciones en cuestiones dogmáticas, como la anomalía de asimilar procesalmente figuras tan jurídicamente dispares como son la responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas y la revocación de actos⁵.

Así las cosas, para el organismo consultivo «unificar» este régimen en materia tributaria, bajo las reglas de la revocación (y haciendo pasar por ellas las reclamaciones de responsabilidad del Estado legislador), hubiera producido más inconvenientes que ventajas porque no se trata de instituciones comparables, lo que le lleva a señalar que *«este Consejo es de la opinión de que no debe incrustarse el régimen de la responsabilidad del Estado legislador entre los supuestos de revisión extraordinaria de actos administrativos firmes. Aquella encuentra sus propios presupuestos –que a su vez son distintos en el caso de que la contravención declarada sea del Derecho de la Unión Europea– y no deben mezclarse ambas instituciones, ni tampoco desde un punto de vista formal ambos cauces de reclamar»*.

Dejando de lado esta cuestión de técnica normativa, el Consejo de Estado centró sus objeciones al nuevo régimen de responsabilidad patrimonial que se pensaba instaurar en la exacerbada limitación temporal que se ha comentado.

El informe venía a señalar que, con la pretendida regulación del apartado 3 del artículo 219 bis LGT se pasaría del plazo de un año para efectuar la reclamación –propio de la responsabilidad patrimonial– desde la sentencia que declare la anulación (según la teoría de la *actio nata*, aplicada multisecularmente en la materia por parte del Tribunal Supremo), al cómputo mucho más gravoso derivado de fijar el *dies a quo* en el último acto con capacidad de interrumpir la prescripción, aclarándose incluso en la memoria que acompañaba al proyecto que *«sin que a estos efectos la sentencia declaratoria de la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad con el Derecho de la Unión Europea, produzca efectos interruptivos»*.

Esta circunstancia le llevó a considerar, como observación esencial, que *«principalmente por el hecho de que podrían devenir prescritos –firmes e ina-*

5 Señala, en este sentido, el informe que *«la configuración del régimen de revocación no es correcta desde un punto de vista dogmático (se trata más bien de un nuevo supuesto de revisión de oficio) y después, y principalmente, porque se confunde su régimen con el de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador, como seguidamente se tratará por extenso»*.

tacables— determinados actos aun en contradicción con la eficacia que se determine por las sentencias del TC o del Tribunal de Justicia, se considera que debe suprimirse la comentada regla del artículo 219 bis.3 LGT según la redacción del anteproyecto».

Paradójicamente, el mecanismo pergeñado por el proyecto de reforma de la LGT para socavar las posibilidades de obtener indemnizaciones por daños en materia tributaria pasó inadvertido para el Consejo General del Poder Judicial, en el informe que emitió sobre el texto normativo en ciernes, si bien una vocal emitió una durísima opinión sobre esta concreta cuestión en el apartado VI de su voto particular.

Incide también el voto particular al informe del CGPJ en el dislate procesal derivado de intentar convertir la reclamación de responsabilidad por daños derivados de actos del legislador en una suerte de medio de revisión tributaria⁶.

Tras estas críticas, afortunadamente, los cambios normativos propuestos no se recogieron en la definitiva modificación de la LGT, lo que determinó al legislador, inasequible al desaliento en su tarea limitativa frente a la responsabilidad patrimonial del Estado, a incluir el nuevo régimen en la tramitación de la reforma que entonces se estaba llevando a cabo en la principal norma procesal administrativa —la LRJPAC— que dio lugar, en un inusual desdoblamiento jurídico, a las leyes 39 y 40 de 2015.

Fue la reforma que daría lugar a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas —LPAC—, la que recabó nuevamente los dictámenes de Consejo de Estado y Consejo General del Poder Judicial que trataron la cuestión que nos interesa y, ello, a pesar de que el nudo gordiano del régimen de responsabilidad patrimonial no venía regulado en dicho texto normativo sino en la que sería la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público —LRJSP—.

El dictamen n.º 275/2015, del Consejo de Estado fue constructivo, hasta el punto de que alguna de sus apreciaciones fue atendida mediante cambios en la norma proyectada —así ocurre, íntegramente, con el apartado 3 del artículo 32 LRJSP—, a pesar de que no dejó de poner de manifiesto la nefasta técnica legis-

6 El voto emitido por M^a Concepción Sáez Rodríguez concluye, de esta manera, que: «La conversión de la responsabilidad patrimonial en un procedimiento de revisión acarrea la consecuencia práctica de eliminar el plazo general de un año para la reclamación de responsabilidad patrimonial desde que la norma de la que deriva el perjuicio patrimonial se declara ilegal, inconstitucional o contraria al ordenamiento de la UE contenido en el artículo 4.2 del RD 429/1993. Plazo que resulta esencial para interponer esta clase de reclamaciones y evitar la prescripción, dados los retrasos de los procedimientos judiciales, señaladamente los de inconstitucionalidad o los de disconformidad con el derecho de la UE. Este plazo, sin embargo, desaparece con el nuevo procedimiento de revisión, sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción desde que se haya producido el último acto con facultad interruptiva de la misma dictado con anterioridad a la sentencia que hubiese declarado la inconstitucionalidad, ilegalidad o no conformidad al Derecho de la Unión Europea. Con ello, se evita o, al menos, se obstaculiza la declaración de responsabilidad patrimonial del Estado legislador vía prescripción de acciones en claro perjuicio para los ciudadanos, por lo que considero que este nuevo procedimiento especial debiera suprimirse».

lativa empleada⁷. Por lo que se refiere al informe del CGPJ, se limitó a tratar cuestiones de matiz, carentes de relevancia conceptual.

Finalmente, el régimen de responsabilidad patrimonial de las administraciones públicas quedó regulado en las dos normas citadas, desglosando así el marco normativo del régimen en dos textos legales, en un inédito caso de bipolaridad legislativa: la LPAC le dedica su artículo 67 y, en cuanto a la LRJSP, se regula en su capítulo IV, titulado «*Responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas*».

En apretada síntesis, las novedades que aportan estos textos normativos a la responsabilidad de las administraciones públicas por daños causados al particular se centran en los siguientes aspectos:

En primer lugar, podría decirse que se establece una suerte de cuestionario para la iniciación del procedimiento de reclamación de responsabilidad, cuyo incumplimiento puede dar lugar a la inadmisión o desestimación, requiriéndose a estos efectos al particular perjudicado que individualice la lesión que se le ha infligido, la relación de causalidad del daño con el funcionamiento del servicio público, una evaluación económica, de resultar posible cuantificarla y, por último, que indicara el momento de producción de la lesión.

En segundo lugar, se señala que no inhibe la responsabilidad derivada de la inconstitucionalidad de una ley el hecho de que hubieran recaído sentencias con fuerza de cosa juzgada desestimando la impugnación de actos administrativos que aplicaron la norma inconstitucional, adaptándose así a la jurisprudencia del TS en la materia, de modo que únicamente podría quedar vedada la vía de la responsabilidad si el Tribunal Constitucional excluyera los efectos *ex tunc* de la resolución que da origen a la acción indemnizatoria frente al Estado.

Fijémonos en que este cambio normativo ejerce una fuerza pendular sobre la situación previa, haciendo ahora de mejor condición al incumplimiento de la norma constitucional —antes, en peor situación— que al incumplimiento del derecho europeo —sometido, ahora, al test del artículo 32.5 LRJSP—. En efecto, debe recordarse que el Alto Tribunal tenía dicho —en su precitada sentencia de 13 de junio de 2000— que no podía imponerse a los perjudicados por los actos de aplicación de normas legales declaradas inconstitucionales la carga de impugnarlos hasta agotar todas las instancias procesales. En cambio, en supuestos de responsabilidad derivada de actos aplicativos de una norma contraria al derecho europeo, resultaba exigible el agotamiento de todas las ins-

7 Merece ser transcrito el mensaje que aquí lanza el dictamen: «*En todo caso, la regulación de la potestad sancionadora y de la responsabilidad patrimonial deberá siempre realizarse de forma integral (...) no puede dejar de apuntarse que el tratamiento que en el anteproyecto reciben ambas instituciones perjudica, en última instancia, la calidad técnica de la norma y su coherencia interna. Y ello porque, al intercalar en la regulación del procedimiento administrativo común las llamadas «especialidades» aplicables en materia sancionadora y de responsabilidad, se dificulta la comprensión general de la Ley y se oscurece el conocimiento completo y unitario del régimen jurídico aplicable a tales materias. De este modo, el objetivo de clarificación y simplificación que la regulación proyectada se propone alcanzar queda frustrado, lográndose precisamente el efecto contrario: aumentar la confusión y complejidad de la norma al regular en ella de forma dispersa las reglas propias y específicamente aplicables a los procedimientos a través de los cuales se ejerce la potestad sancionadora o se encauza el régimen de la responsabilidad patrimonial, rompiendo además con ello la continuidad en la ordenación de lo que ha de ser, en sentido estricto, el procedimiento administrativo común*».

tancias judiciales invocando el derecho de la Unión infringido –según las también ya dichas sentencias del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2004 y de 24 de mayo de 2005–, si bien dicha tesis fue rechazada tras la STJUE de 26 de enero de 2010, que consideró que esa restricción no era acorde con el derecho europeo.

Ahora, tanto en quebrantamientos de derecho europeo como de la Carta Magna, se exige una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, si bien el incumplimiento del derecho de la Unión tiene una exigencia adicional: que se acredite que se ha producido una infracción suficientemente caracterizada, de acuerdo con inveterada jurisprudencia del TJUE.

Esto supone que, en la nueva regulación, se genera una nueva diferencia de trato, en perjuicio de los quebrantamientos de derecho europeo, al exigirse en este caso una triple condición –art. 32.5 LRJSP– que no se exige para la responsabilidad por infracciones de la norma constitucional –art. 32.4 LRJSP–.

Por último, como gran novedad *in peius* para el administrado, se le obliga a una exigencia procesal quimérica: haber alegado la infracción del derecho europeo o la de la norma constitucional que le ha generado el daño en todas las instancias⁸.

Como no podía ser de otra manera, la Comisión Europea inició un procedimiento de infracción, por un posible quebrantamiento de los principios constitucionales por parte de las leyes 39 y 40/2015, frente al Reino de España. En fecha 31 de enero de 2018, la Guardiania de los Tratados emitió una nota de prensa informando acerca de la remisión de un dictamen motivado a España debido a que, en su opinión, las normas administrativas de 2015 incumplían los principios de equivalencia y efectividad, al establecer condiciones menos favorables en lo relativo a la responsabilidad por una infracción de la legislación de la UE que por la responsabilidad debida a una infracción de la Constitución española, disponiendo además de condiciones de procedimiento no acordes con la consolidada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, al hacer excesivamente gravoso para el particular el incoar el procedimiento.

Mediante comunicado de prensa de 27 de noviembre de 2019, la Comisión anuncia la decisión de llevar el asunto ante el TJUE, interponiendo recurso por incumplimiento el 24 de junio de 2020, asunto C-278/20, al considerar contrarios a los principios de efectividad y equivalencia los artículos 32, apartados 3

8 Merece ser transcrito el mensaje que aquí lanza el dictamen: «*En todo caso, la regulación de la potestad sancionadora y de la responsabilidad patrimonial deberá siempre realizarse de forma integral (...) no puede dejar de apuntarse que el tratamiento que en el anteproyecto reciben ambas instituciones perjudica, en última instancia, la calidad técnica de la norma y su coherencia interna. Y ello porque, al intercalar en la regulación del procedimiento administrativo común las llamadas «especialidades» aplicables en materia sancionadora y de responsabilidad, se dificulta la comprensión general de la Ley y se oscurece el conocimiento completo y unitario del régimen jurídico aplicable a tales materias. De este modo, el objetivo de clarificación y simplificación que la regulación proyectada se propone alcanzar queda frustrado, lográndose precisamente el efecto contrario: aumentar la confusión y complejidad de la norma al regular en ella de forma dispersa las reglas propias y específicamente aplicables a los procedimientos a través de los cuales se ejerce la potestad sancionadora o se encauza el régimen de la responsabilidad patrimonial, rompiendo además con ello la continuidad en la ordenación de lo que ha de ser, en sentido estricto, el procedimiento administrativo común».*

a 6, y 34, apartado 1, segundo párrafo, de la Ley 40/2015 y al artículo 67, apartado 1, tercer párrafo, de la Ley 39/2015.

3. La responsabilidad patrimonial del estado en materia tributaria tras la STJUE de 28 de junio de 2022.

Con estos precedentes, el 28 de junio de 2022 se hacía pública la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que condenaba nuevamente a España por su regulación restrictiva de la responsabilidad patrimonial por daños causados por actos normativos, al concluir que vulnera el derecho de la Unión.

Los parámetros de los que se sirve el Tribunal de Justicia de la Unión para evaluar la bondad del sistema indemnizatorio español son los principios de efectividad y de equivalencia y, según la sentencia, es el primero de ellos el que resulta vulnerado por diversos preceptos de la norma española, a pesar de que la Comisión Europea también alegaba un incumplimiento del último, como se verá.

En efecto, por un lado, el TJUE estudia la novedosa exigencia impuesta al ciudadano de haber alegado en todas las instancias, y con acierto, la contrariedad de la norma impugnada con la Constitución o con el derecho europeo. Para el máximo órgano jurisdiccional europeo, ello supone una *«complicación procesal excesiva, contraria al principio de efectividad»* –apartado 144 de la sentencia– dado que al común de los mortales le puede resultar difícil, o incluso imposible, prever qué infracción del Derecho de la Unión declarará finalmente el Tribunal de Justicia⁹.

Sobre esta macabra ruleta rusa procesal ya había tenido ocasión de pronunciarse nuestro Tribunal Supremo a través de una exégesis que flexibilizaba, hasta convertirlo en papel mojado, el estricto tenor literal de la LRJSP.

En efecto, es destacable en este orden de cuestiones la STS de n.º 1404/20, de 27 de octubre, que estableció, en relación con los requisitos de la impugnación e invocación de la inconstitucionalidad contenidos en el artículo 32.4 de la Ley 40/2015 que, en los casos en los que la inconstitucionalidad se predique de una norma con rango de ley de aplicación directa, sin previa actividad administrativa y reconociendo derechos favorables a los ciudadanos, no pueden exigirse dichos requisitos por ser de imposible cumplimiento.

Así las cosas, este punto de la sentencia no va a tener mayor trascendencia práctica, más allá de que resultaría deseable un cambio normativo que otorgara

9 Concretamente, la STJUE señala que *«el hecho de exigir que el particular perjudicado haya invocado, desde la fase previa del recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, y que tiene por objeto evitar dicho daño o limitarlo, la infracción del Derecho de la Unión posteriormente declarada, so pena de no poder obtener la indemnización del perjuicio sufrido, puede suponer una complicación procesal excesiva, contraria al principio de efectividad. En efecto, en esa fase puede resultar excesivamente difícil, o incluso imposible, prever qué infracción del Derecho de la Unión declarará finalmente el Tribunal de Justicia»*.

mayor seguridad jurídica al afectado por el daño generado por el legislador, flexibilizando los términos de la ley en vigor¹⁰.

En otro orden de cuestiones, el TJUE analiza las dos condiciones temporales para poder obtener la indemnización por el daño causado por la actuación legislativa como son, por un lado, el plazo de prescripción de un año –artículo 67.1 LPAC– para reclamarla, desde la publicación de la sentencia del Tribunal de Justicia que declare el carácter contrario al derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada y, por otro lado, el de caducidad de cinco años –artículo 34.1 LRJSP–, que impediría reclamar los daños producidos más allá de cumplido ese término, desde su producción hasta la publicación de la sentencia del TJUE que declare el incumplimiento.

La resolución del Tribunal de Luxemburgo constata que estos condicionantes temporales del régimen de responsabilidad quebrantan el principio de efectividad, pues *«además de que la indemnización de un daño ocasionado por el legislador como consecuencia de la infracción del Derecho de la Unión no puede estar subordinada, en ningún caso, a la existencia de una sentencia de esa naturaleza, este requisito tiene como efecto –teniendo en cuenta la duración del procedimiento al final del cual se dicta tal sentencia, esto es, un procedimiento por incumplimiento en el sentido del artículo 258 TFUE o un procedimiento prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE– hacer en la práctica imposible o excesivamente difícil obtener una indemnización»*.

Nuevamente, el Tribunal Supremo ya había tenido ocasión de ponderar los resultados prácticos de la aplicación estricta de estos plazos, llevando a cabo una interpretación extensiva de ambos preceptos para llegar a la consideración de que, el primero de ellos –el de prescripción anual– es susceptible de suspensión en el caso, harto habitual en la praxis diaria dada la dilatación temporal de los litigios tributarios, de que el particular estuviera pendiente del resultado de un litigio en curso.

Concretamente, la STS de 18 de noviembre de 2020, recurso 404/2019, había señalado que, *«en tales supuestos y siempre que la impugnación se haya realizado con anterioridad a la sentencia del TJUE pero la sentencia firme que se dicte en el proceso impugnando el acto de aplicación adquiera firmeza después del mencionado plazo del año, éste deberá computarse desde esa firmeza. En otro caso, el derecho de resarcimiento quedaría ineficaz y, además, siendo esa firmeza presupuesto del ejercicio del mismo, dicha interpretación es acorde a la romanista doctrina de la «actio nata» que rige en materia de prescripción. Y así lo hemos declarado en nuestra sentencia 1158/2020, de 14 de septiembre»*.

Lo mismo ha ocurrido con los cinco años de caducidad desde la producción del daño, frente a los que nuestro Alto Tribunal también ha tenido en cuenta los efectos de la alta litigiosidad tributaria en el ámbito patrio. En efecto, con rela-

¹⁰ Esta circunstancia ha determinado que el CGPJ, en su informe sobre la reforma proyectada del régimen de responsabilidad patrimonial de 20 de julio de 2023, de la que se hablará más adelante, considere que *«en definitiva, no puede exigírsele al particular que alegue en toda su extensión y exactitud la contrariedad al Derecho de la Unión, debiendo bastar una puesta de manifiesto del posible motivo de incompatibilidad, a fin de que el tribunal ordinario pueda examinar, valorar, y actuar en consecuencia»* –página 15, apartado 3º–.

ción a este punto, la STS de 14 de septiembre de 2020, recurso 2486/2019, ha interpretado el concepto de «daños producidos» del que habla el artículo 34.1 LRJSP en el sentido de que *«está aludiendo a aquellos incuestionables y definitivos que no están sujetos o pendientes de revisión. (...) En este sentido y cuando el daño se imputa a un acto administrativo que se considera ilegal, la producción del daño viene referida al momento en que se consolida la situación perjudicial derivada del acto causante, que tiene lugar al agotarse las vías para corregir o evitar la efectividad del perjuicio»*.

Expuesto lo anterior, el nudo gordiano de la STJUE de 28/6/2022 se encuentra en la contrariedad con el principio de efectividad que Luxemburgo detecta en dos aspectos de la norma española.

En primer lugar, se cuestiona la exigencia de *«que exista una sentencia del Tribunal de Justicia que haya declarado el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada»*. Se trata de un requisito legal sorprendente, como es supeditar la reparación del daño a una declaración judicial previa del máximo órgano jurisdiccional europeo, pues la jurisprudencia del propio TJUE ya lo había considerado como contrario al derecho de la Unión en resoluciones ya clásicas (destacables, en este sentido, la STJUE de 5 de marzo de 1996, Brasserie du Pêcheur y Factortame, C-46/93 y C-48/93 y la STJUE de 26 de enero de 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08) y que, por tanto, el legislador español a buen seguro conocía al redactar el texto normativo en cuestión, lo que supone una evidente actuación maliciosa por su parte¹¹.

Como avanzó BERBEROFF AYUDA, *«esta exigencia encaja mal con la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, lo que es más grave, con la del Tribunal de Luxemburgo, dada la fuerza vinculante de su jurisprudencia y la interacción de los principios de primacía y de cooperación leal»*¹². En este sentido, el TS ya venía interpretando el artículo 32.6 LRJSP con suma laxitud, entendiendo –STS de 18 de noviembre de 2020– que en realidad *«no se impone esa exclusividad en el precepto de manera expresa y parece que (...) lo que hace el legislador es acoger la hipótesis más normal»*.

En segundo lugar, el TJUE también considera contraria al principio de efectividad la exigencia de *«que el particular perjudicado haya obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, sin establecer ninguna excepción para los supuestos en los que el daño deriva directamente de un acto u*

11 IBÁÑEZ GARCÍA expone con meridiana claridad la motivación de este criterio jurisprudencial: *«A diferencia de lo que sucede con la declaración de inconstitucionalidad de una ley (monopolizada por el Tribunal Constitucional) y la acción de daños derivada de la aplicación de esa ley, el juez nacional ordinario, cuando ha de pronunciarse sobre una reclamación por daños derivados de la aplicación de una ley supuestamente contraria al Derecho de la Unión, puede –en ejercicio de una facultad que está fortísimamente desconcentrada– analizar y resolver en primer término la cuestión de si, en efecto, dicha ley incumple ese Derecho supranacional»*, en *«¿Réquiem por la acción de responsabilidad patrimonial por actos legislativos tributarios?»*, en *ECJ Leading Cases* (UNED), de 15/04/2015, www.ecjleadingcases.wordpress.com.

12 Vide BERBEROFF AYUDA, «Responsabilidad patrimonial del Estado legislador por incumplimiento del Derecho de la Unión: algunas reflexiones sobre su nuevo régimen jurídico», en *Revista de Jurisprudencia El Derecho*, n.º 1, de junio de 2016, El Derecho Editores.

omisión del legislador, contrarios al Derecho de la Unión, cuando no exista una actuación administrativa impugnabile».

En este punto, la sentencia empieza recordando que el derecho de la Unión no se opone a la aplicación de una norma nacional que establezca que un particular no puede obtener la reparación de un perjuicio que no ha evitado, deliberada o negligentemente, ejerciendo una acción judicial, si bien esto solo es posible siempre y cuando el ejercicio de dicha acción judicial no ocasione dificultades excesivas al perjudicado o cuando pueda razonablemente exigirse a este dicho ejercicio¹³.

Así las cosas, tal y como ya tenía establecido la jurisprudencia europea¹⁴, el perjudicado *«debe dar pruebas de que ha adoptado una diligencia razonable para limitar la magnitud del perjuicio, si no quiere correr el riesgo de tener que soportar el daño ella sola. En cambio, sería contrario al principio de efectividad obligar a los perjudicados a ejercitar sistemáticamente todas las acciones de que dispongan aunque ello les ocasione dificultades excesivas o no pueda exigírseles razonablemente que las ejerciten».*

La norma española enjuiciada únicamente permite que, impugnando en tiempo oportuno la actuación administrativa que ocasiona el daño, el particular afectado pueda resarcirse del perjuicio o, al menos, reducir su magnitud, sin exigir un agotamiento de todas las instancias judiciales nacionales, *«lo que puede facilitar el cumplimiento de este requisito»* según el criterio del TJUE (apartado 126 de su sentencia).

Nuevamente el Tribunal Supremo había venido, con carácter previo a la resolución europea, a flexibilizar el cumplimiento de este requisito para practicar una acción resarcitoria frente al Estado. En efecto, el TS ha interpretado en varias sentencias —por todas, las SSTs de 14 y 21 de septiembre de 2020, n.º 1158 y 1186/20— este requisito, de modo que no se exige que el acto administrativo haya sido recurrido por los cauces ordinarios, sino que se entiende cumplido también cuando el acto hubiese alcanzado firmeza y posteriormente, pero siempre con carácter previo al dictado la sentencia (en los casos enjuiciados, del Tribunal Constitucional) que generara el efecto indemnizatorio, se solicite la revisión de oficio de actos nulos de pleno derecho, alegándose la inconstitucionalidad de la norma en la impugnación jurisdiccional que se dirija contra la denegación de la revisión¹⁵.

13 Como nos recuerda CAMPOS MARTÍNEZ, esta es la posición que había adoptado, también, el Abogado General Poiares Maduro en sus conclusiones a los asuntos acumulados C-222 y C-225 de 2005, al considerar que un requisito de estas características no resulta contrario al derecho europeo porque, al impugnarse previamente el acto administrativo que da origen al perjuicio, el perjudicado habría tenido acceso a una vía judicial en la que su derecho se hubiera podido ver protegido. Contrarios a esta postura se habían mostrado con anterioridad, continúa indicando este autor, otros abogados generales, como Tesauro (en sus conclusiones a los asuntos acumulados C-46 y C-48 de 1993) y Léger (en el asunto C-5/94), reconociendo que la ausencia de una previa interposición de recurso judicial en el que se cuestione la legalidad del acto no determina, per se, una negligencia del perjudicado que inhiba la responsabilidad por el daño, puesto que el perjuicio causado preexiste a la acción u omisión del afectado.

14 STJUE de 24 de marzo de 2009, Danske Slagterier, C-445/06 y de 4 de octubre de 2018, Kantarev, C-571/16.

15 Ídem, con relación a la nulidad de pleno derecho, la STS n.º 1384/2020, de 22 de octubre.

Sin embargo, y este es un óbice basilar para el Tribunal de Luxemburgo, el administrado carece, según las disposiciones nacionales objeto de análisis, de la posibilidad de impugnar aquellos daños que se generan directamente de la norma, es decir, de aquellos perjuicios causados por la ley española sin necesidad de una actuación administrativa y, ello, supone imponerle en tales circunstancias, es decir, cuando el daño proviene de una acción o una omisión directa del legislador, unas dificultades excesivas para obtener la pertinente indemnización¹⁶.

Así las cosas, el TJUE acaba considerando que, *«como alega la Comisión, cuando el daño deriva de un acto u omisión del legislador contrarios al Derecho de la Unión, sin que exista una actuación administrativa que el particular pueda impugnar, la citada disposición hace imposible obtener una indemnización, ya que el particular perjudicado no puede, en tal caso, interponer ante un órgano jurisdiccional un recurso como el requerido. A este respecto, teniendo en cuenta la jurisprudencia citada en el apartado 124 de la presente sentencia, se descarta que el particular perjudicado que se encuentre en tal situación esté obligado, mediante un comportamiento activo, a provocar la adopción de un acto administrativo que pueda impugnar a continuación, ya que no cabría considerar en ningún caso que tal acto hubiese causado el daño alegado»*.

El universo fiscal español es, desgraciadamente y merced a la imposición al ciudadano de cargas fiscales que deberían corresponderle a la Administración, el hábitat natural de actuaciones del legislador que pueden ser generadoras de daño sin precisar un acto administrativo que las ejecute, al predominar un régimen de autoliquidación —una gestión privada, en realidad— de los tributos por parte del contribuyente.

Con anterioridad a la resolución comentada, nuestro Alto Tribunal ya había intentado flexibilizar el cauce indemnizatorio para estos daños derivados directamente de la ley, a través de una asimilación jurisprudencial a estos efectos de las autoliquidaciones tributarias con los actos administrativos. En efecto, la STS de 18 de noviembre de 2020, que considera idóneo como presupuesto de la responsabilidad el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, señala en este sentido que *«sin perjuicio de la naturaleza que, a la postre y en función de que finalidad, puedan atribuirse a las autoliquidaciones tributarias, es lo cierto que las mismas se realizan sin intervención inmediata de la Administración, sino directamente por los propios sujetos pasivos del impuesto. Pero ello es así por la imposición de una norma legal que impone esa obligación, no deber. De ahí que a todos los efectos debemos considerar dichas autoliquidaciones cuando menos, de actuación administrativa. Aunque no existe acto formal, que es lo que*

16 El Consejo de Estado ya había advertido este déficit normativo en su dictamen al proyecto de reforma de la LPAC, al considerar que *«conviene hacer notar que también en los supuestos en que la responsabilidad derive de la inactividad del legislador español por falta de incorporación del Derecho europeo es posible el cumplimiento de este requisito, pues para que en tal caso pueda reclamarse una indemnización por los perjuicios sufridos es preciso que la norma que no ha sido objeto de transposición reconozca derechos a los particulares; será, por tanto, el acto en virtud del cual se deniegue ese derecho el que haya de ser impugnado hasta obtener una sentencia firme desestimatoria, si bien sería preferible que este supuesto recibiera tratamiento específico, toda vez que el apartado 4 únicamente hace referencia a los casos en que exista una norma contraria al Derecho de la Unión Europea y no a aquellas en que la infracción derive de la falta de transposición»*.

requiere el tantas veces citado artículo 32. Después de todo, deberá reconocerse que la Administración tributaria recibe la autoliquidación y, lo que es decisivo, acepta el pago que se hace, evidenciando que actuación hay, aunque no acto en sentido formal. Baste lo expuesto a los efectos que ahora interesa de la existencia de una concreta actuación administrativa que aplica la norma contraria al Derecho de la Unión».

Hasta este momento, se han tratado los óbices de conformidad con el derecho europeo de las normas administrativas españolas de 2015 que había planteado la Comisión Europea desde la perspectiva del principio de efectividad.

Queda por analizar la alegada vulneración de la normativa española desde el punto de vista del principio de equivalencia, al que se refirió por primera vez el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en la Sentencia de 19 de noviembre de 1991 (asunto Francovich), en la que quedó perfilado el principio general de la responsabilidad estatal por incumplimiento del Derecho comunitario, confirmado posteriormente en numerosos pronunciamientos.

En dicha sentencia el TJUE sentó que, para declarar la responsabilidad patrimonial del estado legislador, no basta con constatar la existencia de una infracción del Derecho comunitario, sino que es preciso, además, que tal violación esté suficientemente caracterizada, que exista una relación de causalidad entre el incumplimiento de la obligación que incumbe al Estado y el daño sufrido por los reclamantes y que tal lesión sea evaluable económicamente e individualizada.

La realidad es que, en este punto, la norma española –art. 32.5 LRJSP– se había limitado a reproducir aséptica y fielmente los requisitos para exigir la responsabilidad del Estado legislador por infracciones del Derecho de la Unión que, según la citada jurisprudencia europea, darían cumplimiento al principio de equivalencia¹⁷.

El dislate se produce, en este caso, porque tales requisitos no se exigen para obtener una indemnización por la responsabilidad patrimonial del estado por incumplimiento de la norma constitucional, según el artículo 32.4 LRJSP. Así las cosas, para la Comisión Europea las exigencias del art. 32.5 LRJSP hacen de peor condición al perjudicado por incumplimientos de derecho europeo que al que reclama por daños causados por normativa contraria a la Constitución. De esta manera, *«solo puede imponer estos tres requisitos sin vulnerar el principio de equivalencia si estos también se aplican a las pretensiones de reparación similares de carácter interno»*.

A pesar de ello, para el Tribunal de Luxemburgo esa circunstancia –*«aun suponiendo que los requisitos para exigir la responsabilidad del Estado legislador por las infracciones del Derecho de la Unión que le sean imputables sean menos favorables que los requisitos para exigir la responsabilidad del Estado legislador en caso de vulneración de la Constitución»*– no resulta contraria al principio de equivalencia.

¹⁷ En palabras de BERBEROFF AYUDA, *op.cit.*, *«nuestro legislador parece haberse tomado al pie de la letra la obligación de respetar el principio de equivalencia aunque, en mi opinión, ha equiparado por abajo ambos regímenes»*.

A pesar de la pendular deriva normativa y jurisprudencial interna sobre la cuestión de la disparidad de requisitos para obtener la reparación de un daño si deriva de una norma inconstitucional o si deriva una norma contraria al derecho de la Unión, fruto del citado asunto Transportes Urbanos, lo cierto es que el TJUE ya había dicho (asuntos acumulados C-609 y 619/17) que los Estados miembros tienen la facultad de establecer disposiciones más favorables en su Derecho nacional, por lo que no resulta obligado que las acciones por daños y perjuicios del Derecho de la Unión deban recibir obligatoriamente el mismo tratamiento.

Con respecto al requisito de que la infracción del derecho europeo resulte suficientemente caracterizada, se trata de una cuestión que deberá determinarse en cada caso concreto, en función de la actuación o pasividad del legislador y de las autoridades nacionales a la hora de aplicar la norma interna antes de su declaración como contraria a Derecho.

Los parámetros para llevar a cabo tal apreciación fueron establecidos ya en la STJUE de 5 de marzo de 1996, *Brasserie du Pecheur*, así como en otras resoluciones posteriores como *Dillenkofer*, de 26 de marzo de 1996 y *British Telecommunications*, de 8 de octubre de 1996, siendo asimilados por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 12 de junio de 2003 –recurso 46/1998–, 18 de enero de 2016 –recurso 194/2015– y, más recientemente, en la de 19 de marzo de 2018, recurso 4777/2016, en la cual se señala, textualmente, que *«el calificativo de suficientemente caracterizada o, lo que es lo mismo, si la infracción debe reputarse como manifiesta y grave, ha de tenerse en cuenta una reiterada jurisprudencia que si bien reconoce que es el órgano jurisdiccional nacional el que debe apreciar la concurrencia de ese requisito, ha venido estableciendo pautas orientativas, entre las que cabe citar las siguientes: a) el grado o nivel de claridad o precisión de la norma vulnerada; b) el mayor o menor margen de apreciación de que disponga el estado miembro respecto a la norma vulnerada; c) el carácter intencionado o voluntario de la infracción o del perjuicio; d) la naturaleza excusable o inexcusable de un eventual error de derecho; e) la hipotética contribución de una institución comunitaria en la comisión de la infracción; y f) el mantenimiento en el tiempo de medidas contrarias al derecho comunitario»*.

En definitiva, de todo lo que se acaba de exponer se deriva que el Tribunal de Justicia declarara en su sentencia de 28 de junio de 2022 que la normativa española reguladora de la responsabilidad patrimonial, prevista en las leyes 39 y 40 de 2015, resulta contraria al principio de efectividad, pero no al de equivalencia¹⁸.

18 Concretamente, el fallo del máximo organismo jurisdiccional europeo señala que los preceptos contrarios al derecho de la Unión son los artículos 32, apartados 3 a 6 y 34, apartado 1, párrafo segundo de la LRJSP y el artículo 67 LPAC, *«en la medida en que dichas disposiciones someten la indemnización de los daños ocasionados a los particulares por el legislador español como consecuencia de la infracción del Derecho de la Unión: – al requisito de que exista una sentencia del Tribunal de Justicia que haya declarado el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada;– al requisito de que el particular perjudicado haya obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, sin establecer ninguna excepción para los supuestos en los que el daño deriva directamente de un acto u omisión del legislador, contrarios al Derecho de la Unión, cuando no exista*

4. La responsabilidad patrimonial del estado en materia tributaria en la reforma proyectada para dar cumplimiento a la STJUE de 28 de junio de 2022

El 19 de mayo de 2023 se publicó la apertura del trámite de audiencia e información pública de un Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LPAC y la LRJSP en materia de responsabilidad patrimonial del estado legislador por daños derivados de infracciones del derecho de la Unión¹⁹.

A pesar de lo que se señala en su título, incumpliendo el mandato del artículo 9.1 LGT, la norma proyectada no solo modifica las leyes 39 y 40 de 2015, sino que incluye también una reforma de la LJCA que, según se indica, es una adaptación procesal derivada de la reforma del régimen de responsabilidad del Estado²⁰.

Junto al texto se incluye la memoria de análisis del impacto normativo –MAIN–, estableciéndose un plazo para formular observaciones a la vista de su contenido que vence el 2 de junio de 2023, al tramitarse bajo el procedimiento de urgencia²¹.

El artículo 1 del anteproyecto de Ley modifica el tercer párrafo del apartado 1 del artículo 67 LPAC, desdoblándose en dos: uno, para regular la prescripción

una actuación administrativa impugnabile;– a un plazo de prescripción de un año desde la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la sentencia del Tribunal de Justicia que declare el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada, sin abarcar aquellos supuestos en los que no exista tal sentencia, y – al requisito de que solo son indemnizables los daños producidos en los cinco años anteriores a la fecha de dicha publicación, salvo que la sentencia disponga otra cosa.

19 Se da la particularidad de que la MAIN que acompaña al proyecto normativo indicaba falazmente que se habían solicitado informes que, a dicha fecha, todavía no se habían requerido, tal y como atestigua el emitido posteriormente por el Consejo General del Poder Judicial, fechado el 20 de julio y en cuyo antecedente primero se indica que la solicitud se evacuó por la Secretaría de Estado de Justicia el 24 de mayo.

20 Por lo que se refiere a los apartados del texto proyectado que reforman la Ley de la Jurisdicción, resumidamente puede decirse lo siguiente: (i) se modifica el apartado 1 del artículo 86 LJCA, añadiendo un tercer párrafo para permitir el recurso de casación frente a las sentencias que declaren la contradicción de una norma nacional con el derecho de la Unión; (ii) con idéntico objetivo se modifica el artículo 88.3 de la Ley Jurisdiccional, para añadir un nuevo supuesto de presunción de interés casacional –letra f)– «cuando la resolución impugnada haya declarado que una norma con rango de ley aplicable al caso es contraria al Derecho de la Unión Europea, sin haber planteado previamente cuestión prejudicial»; (iii) se modifica el artículo 89.1 LJCA para establecer la legitimación activa de la Administración competente para recurrir en casación las sentencias dictadas en única o primera instancia que hayan declarado la contradicción entre el derecho nacional y el derecho de la Unión, si se hubieran dictado en procedimientos en los que no haya sido parte y cuando de las referidas sentencias pudiera resultar responsabilidad patrimonial por vulneración del derecho de la Unión; y (iv) por último, también se modifica el artículo 107 de la Ley Jurisdiccional, para establecer la obligación de publicar en el diario oficial correspondiente, y dentro del plazo de cinco días siguientes a su notificación, las sentencias que declaren la inaplicación de una norma del derecho nacional por considerarla contraria al derecho de la Unión. Es destacable la severa crítica lanzada sobre el proyectado artículo 89.1 LJCA por parte del CGPJ, cuyo informe señala que –apartado 74–, sin advertencia alguna en la MAIN o en la Exposición de Motivos, «produce un desdoblamiento de la personalidad jurídica de la Administración», contrario al principio de igualdad de armas.

21 Como se ha resaltado previamente, resulta paradójico que, en la MAIN, se indique que se han evacuado ya hasta ocho trámites con relación al texto normativo proyectado de, entre los cuales, destacan unos ignorados informe del CGPJ –punto vi– y dictamen del Consejo de Estado –punto viii– que, en realidad, se solicitaron con posterioridad y sin esperar a que, como es práctica común, se disponga asimismo de las observaciones efectuadas por particulares y otros organismos, lo que no parece precisamente el paradigma

para reclamar en el supuesto de inconstitucionalidad de la norma, que mantiene su anterior redacción; y otro para regular la prescripción para reclamar en el supuesto de norma contraria al Derecho de la Unión Europea.

De esta forma, según reza la Exposición de Motivos del texto, *«se somete el ejercicio de la acción de responsabilidad patrimonial al plazo de prescripción de un año, pero ya no se vincula exclusivamente a la publicación de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. El dies a quo para el cómputo de dicho plazo se anuda a la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo, la publicación de la sentencia del Tribunal de Justicia, o a la fecha de firmeza de la sentencia dictada por un órgano jurisdiccional nacional que declare que la norma nacional es contraria al Derecho de la Unión Europea en un proceso iniciado por el particular, siempre que no hubiera sido indemnizado en dicho proceso»*.

Cabe entender que, lo que se pretende en la norma proyectada al ampliar el espectro de resoluciones judiciales que puedan generar el inicio de la acción resarcitoria, es dar cumplimiento al requisito de no anclar la obtención de una indemnización por daños al requisito inexcusable de que exista una sentencia del TJUE que haya declarado el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada.

Por tal motivo, se pasa a someter el plazo prescriptivo del año de la acción no solo a la publicación de una sentencia del TJUE, sino también a la de otras sentencias de órganos jurisdiccionales nacionales —señaladamente, el Tribunal Supremo— que declaren dicha contrariedad con el derecho europeo sin necesidad de acudir al auxilio del Tribunal europeo.

Esta previsión tiene sentido desde el prisma de que los órganos jurisdiccionales —y aun los administrativos— deben someterse al derecho de la Unión hasta el punto de inaplicar la norma nacional, no resultando por tanto obligados al planteamiento de una cuestión prejudicial si su contradicción con el derecho de la Unión resultara evidente.

Sin embargo, el texto proyectado continúa dejando fuera del espectro indemnizatorio los actos autoaplicativos de la norma contrarios al derecho de la Unión y, de la misma manera, sigue sin contemplarse la posibilidad de suspender los efectos de dicho plazo en virtud del principio de *actio nata*, cuando el particular afectado se encontrara pendiente de una resolución administrativa o judicial mientras transcurre el plazo para accionar.

El artículo 2 del texto proyectado, por su parte, modifica en su primer apartado el artículo 32.5 LRJSP, a fin de establecer dos supuestos diferenciados para que proceda la indemnización.

de la buena regulación prevista en el artículo 129 LPAC. Como bien señala el informe del CGPJ, el ánimo de mantener la estructura normativa dual de las leyes 39 y 40/2015 *«parece haber pesado más en el ánimo del prelegislador que el desarrollo de una regulación de la responsabilidad patrimonial (...) que, presidida por el principio de claridad jurídica, diese cumplimiento de forma completa y coherente a la Sentencia del TJUE (...), acogiese la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, por extensión, se adecuase correctamente al principio de efectividad»*.

En el primero de estos supuestos, la declaración de la norma nacional como contraria al derecho de la Unión se puede efectuar por sentencia del Tribunal de Justicia o del Tribunal Supremo. Será necesario en estos casos, para que proceda la indemnización, que el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria del recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del derecho de la Unión posteriormente declarada²².

Ahora bien, a fin de evitar dificultades excesivas o imponer requisitos que no puedan exigirse razonablemente a la persona perjudicada, este apartado dispone expresamente que la obtención de sentencia firme desestimatoria no será exigible en los supuestos en los que no exista una actuación administrativa impugnada.

En el segundo de los supuestos contemplados, procederá la indemnización cuando el particular haya obtenido, en un proceso iniciado a su instancia ante cualquier órgano jurisdiccional nacional, sentencia estimatoria firme en la que se declare que la norma nacional es contraria a derecho de la Unión Europea, siempre que no hubiera sido debidamente restablecido o indemnizado en el seno de dicho proceso²³.

En ambos casos se mantienen los requisitos derivados de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, relativos a que la norma ha de tener por objeto conferir derechos a los particulares, el incumplimiento ha de estar suficientemente caracterizado y ha de existir una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el derecho de la Unión Europea y el perjuicio sufrido por los particulares.

El prelegislador pretende, en este caso, dar cumplimiento a dos aspectos de la LRJSP que habían sido considerados contrarios al principio de efectividad por parte del Tribunal de Luxemburgo.

Por un lado, nuevamente, se pretende dar salida a la posibilidad de obtener una indemnización sin precisar una resolución del TJUE que declare la contrariedad con el derecho europeo, lo que ocurrirá cuando el incumplimiento resulte flagrante de modo que la norma española pueda ser inaplicada sin necesidad de recabar la opinión del alto tribunal europeo.

Por otro lado, se busca exonerar al particular de obtener una sentencia firme desestimatoria de un recurso planteado contra la actuación administrativa que ocasionó el daño cuando éste proceda directamente de la ley, esto es, cuando no exista una actuación administrativa impugnada.

Este párrafo podría haber sido una magnífica noticia en el terreno tributario, dominado por actuaciones de particulares —me refiero a las autoliquidaciones

22 Se observa como el texto proyectado mantiene, a pesar de la crítica del TJUE al considerarlo una complicación procesal excesiva, el requisito de la alegación de la infracción de derecho europeo por el perjudicado.

23 Tal y como señala el informe del CGPJ, este supuesto resultará patológico en la práctica pues, lo normal, será que las sentencias estimatorias lleguen al Tribunal Supremo a través de los pertinentes recursos de la Administración que, a mayor abundamiento, goza de una legitimación duplicada, como se ha advertido.

tributarias— que, *stricto sensu*, no tienen carácter de actuación administrativa, siendo así que su lectura aislada permitiría entender que no resulta preciso discutir judicialmente, a todo trance, las autoliquidaciones tributarias para poder obtener una indemnización del daño que se pudiera derivar de ellas. Sin embargo, como se verá seguidamente, esta norma viene acompañada de otro cambio normativo que no beneficia, sino que empeora, la posición del contribuyente afectado en tales casos.

En efecto, dejando de lado otros dos cambios de carácter técnico, la norma proyectada modifica también el artículo 34.1 LRJSP, según su Exposición de Motivos, *«para precisar que en los supuestos de la responsabilidad patrimonial que se regulan en el apartado 5 del artículo 32 serán indemnizables los daños en los términos que disponga la sentencia firme que declare la norma nacional contraria al Derecho de la Unión, sin que puedan verse afectadas situaciones jurídicas ya prescritas. Con esta modificación se elimina el límite temporal para la reparación de los daños que se hayan producido en los cinco años anteriores a la publicación de la sentencia en el Diario Oficial de la Unión Europea, garantizándose así el principio de efectividad que exige que la reparación del daño por infracciones del Derecho de la Unión sea adecuada al perjuicio sufrido en el sentido de que permita, en su caso, compensar íntegramente ese perjuicio y preservar al propio tiempo el principio de seguridad jurídica»*.

La interpretación que realiza el prelegislador, en este caso concreto, de la STJUE de 28 de junio de 2022 no es que resulte desacertada, sino que claramente busca obstaculizar hasta un punto insoportable jurídicamente la obtención de la reparación de un daño normativo por parte del particular. Más todavía, teniendo en cuenta la romería procesal tradicional por la que se desplaza toda discusión en materia tributaria en nuestro país.

En efecto, regresando a la pretensión insatisfecha en la reforma de la LGT de 2015, se busca en la norma proyectada eliminar el establecimiento de un plazo razonable desde que se produjo el hecho dañino, acorde con la seguridad jurídica, para poder plantear la acción indemnizatoria, sustituyendo la caducidad a los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia prevista por el legislador de 2015 por, directamente, la eliminación de la reparación de daños sobre situaciones prescritas.

Concretamente, el precepto en cuestión señala que *«En el supuesto de la responsabilidad patrimonial que se regula en el apartado 5 del artículo 32, serán indemnizables los daños producidos en los términos que disponga la sentencia firme que declare la norma nacional contraria al Derecho de la Unión, sin que puedan verse afectadas situaciones jurídicas ya prescritas»*.

Lo primero que debe advertirse es la deficiente técnica legislativa, en primer lugar, al utilizar un verbo —afectar— jurídicamente ambiguo, pues tal afectación puede ser positiva o negativa, por lo que no acaba de comprenderse si esa afectación es beneficiosa o no para el particular; en segundo lugar, se anuda el efecto de la prescripción a *«situaciones jurídicas» (sic)* que, como hechos que son no prescriben nunca porque, en nuestro Derecho, lo que prescriben son las acciones (jurídicas), y no los actos ni las potestades.

Más allá de esta cuestión, la norma propuesta supone un disparo en la línea de flotación de la eficacia o alcance temporal de las resoluciones del Tribunal de Luxemburgo.

Como es sabido, en este orden de cuestiones la regla es que, si el propio TJUE no limita los efectos de sus resoluciones en cuanto al tiempo (limitación que solo puede establecerse excepcionalmente si se acredita que las autoridades del Estado miembro adoptaron cierta normativa en virtud de una *«incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión»*, según la STJCE de 12 de septiembre de 2000 Comisión/Reino Unido, C-359/97), la sentencia que declara el incumplimiento de un Estado miembro tiene efectos *«ex tunc»*, en virtud de los principios de efecto directo y de primacía propios del derecho de la Unión²⁴.

Ello implica, para las autoridades de dicho Estado miembro, de un lado, la prohibición de aplicar el régimen incompatible y, de otro, la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el derecho de la Unión (sentencias del TJCE de 22 de junio de 1989 Fratelli Constanzo, 103/88 y de 19 de enero de 1993, Comisión/Italia, C-101/91, entre otras).

A su vez, y puesto que no cabe que el Tribunal de Justicia anule una actuación nacional contraria al derecho de la Unión (dado que su potestad es declarar su incumplimiento), respecto de los medios para hacer efectiva dicha obligación, el Tribunal viene dejando en manos de los Estados miembros la designación de los órganos jurisdiccionales competentes y la configuración de la regulación procesal de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que el derecho europeo concede a los justiciables (STJUE de 13 de enero de 2004 Kühne y Heitz, C-453/00).

Por ello, la regulación de la limitación de los efectos temporales para la reparación del daño causado por una norma nacional contraria al derecho de la Unión a través de una mera remisión a los efectos temporales de la prescripción, como hace el precepto proyectado, resulta errónea y debe suprimirse, porque vuelve a tratarse de una regulación contraria al principio de efectividad al impedir o complicar excesivamente al particular la obtención de la reparación del daño que se le ha causado y suponer, tomando las duras palabras del informe emitido por el CGPJ acerca de esta reforma –apartado 64–, un *«evidente exceso de competencia normativa, toda vez que entre las sentencias firmes que pueden declarar la contrariedad de la norma con el Derecho europeo se encuentran*

24 En este orden de cuestiones, SESMA SÁNCHEZ en «Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario», arroja dudas sobre si la eficacia de sentencias en materia responsabilidad patrimonial prevista en el artículo 32.6 LRISP supone una interferencia en la eficacia «natural» de las sentencias del TJUE –*Crónica Tributaria*, n.º 177/2020, Instituto de Estudios Fiscales–. En idéntico sentido, BERBEROFF AYUDA, en *op.cit.* lleva a cabo una exégesis de la norma en el sentido de que *«puede y debe ser aplicada por el juez nacional (y, obviamente, por la Administración) incluso sobre relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva la petición de interpretación o el recurso por incumplimiento»*.

aquellas dictadas por el TJUE, al que se le impone, además, un límite ex lege a su pronunciamiento»²⁵.

En mi opinión, el incumplimiento señalado en el fallo del TJUE por la norma española al prever un plazo de caducidad de cinco años para accionar frente a los daños indemnizables, debe subsanarse mediante la simple eliminación de requisito temporal alguno o permitiendo, si se quiere, una suspensión del plazo de la acción resarcitoria para el caso de existencia de una reclamación o recurso en el ámbito interno, administrativo o jurisdiccional, que no se hubiera resuelto, tal y como viene siendo aceptado jurisprudencialmente por parte del Tribunal Supremo.

5. Bibliografía

ALARCÓN GARCIA, Esaú: «Responsabilidad y 720: *cui prodest*, Montoro?», en FiscalBlog, de 3/07/2022, www.fiscalblog.es.

BERBEROFF AYUDA, Dmitry: «Responsabilidad patrimonial del Estado legislador por incumplimiento del Derecho de la Unión: algunas reflexiones sobre su nuevo régimen jurídico», en *Revista de Jurisprudencia El Derecho*, n.º 1, de junio de 2016, El Derecho Editores.

CÁMARA BARROSO, María del Carmen: «Responsabilidad de la Administración tributaria», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 400/2016, editorial Centro de Estudios Financieros.

CAMPOS MARTÍNEZ, Yohan Andrés: *La responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por vulneración del Derecho de la Unión Europea en materia tributaria*, 1ª edición, Barcelona, editorial Atelier, 2023.

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: «La responsabilidad patrimonial del Estado legislador con ocasión de la declaración de inconstitucionalidad de la fórmula de cálculo de la plusvalía municipal», en *El Notario del siglo XXI*, n.º 101/2022, Colegio Notarial de Madrid.

DOMÉNECH PASCUAL, Gabriel: «Repensar la responsabilidad patrimonial del Estado por normas contrarias a Derecho», en *InDret*, 4/2022, Universitat Pompeu Fabra.

—«De nuevo sobre la responsabilidad patrimonial de la Administración por actos ilegales. A favor de la doctrina del margen de tolerancia», en *Revista de Administración Pública*, n.º 2119/2022.

FERNÁNDEZ FARRERES, Germán: «Una nueva incidencia en el tortuoso proceso de configuración legal de la responsabilidad patrimonial del Estado legislador: la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de

25 El CGPJ se aventura a llevar a cabo una exégesis correctora del precepto proyectado, indicando en la conclusión vigesimoquinta de su informe de 20 de julio de 2023 que, «*parece que debiera interpretarse*» que la no afectación de «*las situaciones jurídicas ya prescritas*» se producirá únicamente «*en la medida en que la prescripción fuera el resultado de una actuación no diligente, por contraste con la del sujeto que ejercitó en tiempo las acciones que en Derecho le correspondían*».

28 de junio de 2022», en *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 221/2022, editorial Francis Lefebvre.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo: «Sobre la responsabilidad patrimonial del Estado como autor de una ley declarada inconstitucional», en *Revista de Administración Pública*, n.º 166/2005.

—*La Responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en el Derecho español*, 2ª ed., Navarra, Civitas, 2007.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás Ramón FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 22ª ed., Civitas, Madrid, 2022.

GARCÍA MORENO, V. Alberto: «¿Es necesaria una acción directa de responsabilidad contra el Estado ejercitable ante un juez? Análisis de la STJUE sobre la responsabilidad patrimonial del Estado legislador», en *Carta Tributaria*, n.º 88/2022, editorial Wolters Kluwer.

GARCÍA NOVOA, César: «Consecuencias de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de junio de 2022 sobre la responsabilidad patrimonial del Estado legislador», en *Revista Interactiva de Actualidad*, julio de 2022, Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

GÓMEZ TABOADA, Javier: «Responsabilidad patrimonial vs liquidaciones tributarias firmes, ¿un debate erróneo?», en *www.diariolaley.es*, de 17/03/2014, editorial La Ley.

GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO, Pedro: «La responsabilidad patrimonial del Estado- legislador en el caso del céntimo sanitario», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 399/2016, editorial Centro de Estudios Financieros.

HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M.: «La responsabilidad patrimonial del Estado legislador tributario», en *Documentos AEDAF*, ponencia presentada en el Congreso Tributario AEDAF- CGPJ de León, el 10 de mayo de 2018, Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, Joaquín, *et alii*: «Una sentencia previsible: la STJUE Comisión/España de 28 de junio de 2022. Luces y sombras», (partes 1 y 2), en *Taxlandia*, de 21/7 y 4/10/2022, *www.politicaefiscal.es*.

IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac: «¿Réquiem por la acción de responsabilidad patrimonial por actos legislativos tributarios?», en *ECJ Leading Cases (UNED)*, de 15/04/2015, *www.ecjleadingcases.wordpress.com*.

—«El régimen de responsabilidad patrimonial por actos del legislador, establecido en la Ley 40/2015, del Régimen Jurídico del Sector Público, y su posible incompatibilidad con el derecho de la Unión Europea», en *Revista CEFLEGAL*, n.º 201/2017, editorial Centro de Estudios Financieros.

SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés: «Próxima condena del TJUE al Reino de España por irresponsabilidad de su Estado legislador (o el permanente deseo de huida del derecho)», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 469/2021, editorial Centro de Estudios Financieros.

– «Tributos y responsabilidad patrimonial del estado legislador tras la STJUE de 28 de junio de 2022. Criterios del Tribunal Supremo», capítulo de un libro colectivo coordinado por Isaac MERINO JARA, inédito.

SESMA SÁNCHEZ, Begoña: «Efectos de las sentencias anulatorias de normas en el ámbito tributario», en *Crónica Tributaria*, n.º 177/2020, Instituto de Estudios Fiscales.

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel: «La responsabilidad patrimonial del legislador en materia tributaria y las medidas cautelares en el contencioso-administrativo tributario», en *Revista Técnica Tributaria*, n.º 67/2004, Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).