

NULIDAD DE LA NORMA TRIBUTARIA Y DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS

Miguel A. Caamaño Anido

SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Del planteamiento clásico a la STC 45/1989, de 29 de febrero.
- III. Los matices de la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán.
- IV. La evolución experimentada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

I. INTRODUCCIÓN

El R.D. 1163/1990, de 21 de septiembre, no se limita a regular el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos tributarios indebidos, aunque tal sea su denominación, sino que aborda cuestiones de orden sustantivo tales como las causas de devolución (art. 7). Entre las mismas no aparece, por razones obvias de jerarquía normativa, el supuesto de la anulación de una norma, especialmente cuando tal nulidad deriva de la declaración de su inconstitucionalidad, y sus eventuales consecuencias sobre las autoliquidaciones ingresadas y sobre los actos administrativos -firmes o no-dictados sobre la base de la norma anulada. No parece necesario insistir en la relación de causa a efecto que hay entre la anulación de una norma y el derecho de los contribuyentes a la devolución de lo ingresado en ejecución de la misma. Si a la anulación de una norma tributaria se le da eficacia retroactiva, parece razonable, en línea de principio, que desaparezcan los efectos producidos hasta el momento en que la misma ha sido dictada. La consecuencia inmediata es que también habrán de considerarse nulos los actos administrativos dictados con arreglo a la norma que el órgano competente ha declarado nula *ex tunc*, salvo que hubiese otra norma que les prestase cobertura a aquellos actos¹. Y si los actos administrativos dictados desde entonces sufren el mismo vicio que la norma de la que traen causa, parece que los interesados podrán hacer valer tal nulidad para solicitar la devolución de lo ingresado en cumplimiento del acto nulo.

Pues bien, aunque tal pudiera ser, a grandes rasgos, el planteamiento tradicional de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma, en particular de

¹ El Consejo de Estado ha expresado en su Dictamen nº 48032, de 31 de julio de 1985, que “el que la nulidad de la norma arrastre consigo la invalidez misma del acto de aplicación no depende únicamente de que éste haya sido dictado en línea directa de ejecución con aquélla o del solo hecho de que venga a invocarla, sino que propiamente se trata de examinar si el acto cuya validez se cuestiona cuenta o no con cobertura suficiente que lo legitime, una vez suprimida la que pudiera proporcionarle la norma inválida. En

una norma tributaria, es bien conocido el cambio de criterio adoptado por nuestro Tribunal Constitucional en la Sentencia de 45/1989, de 20 de febrero, por la que se declaró la inconstitucionalidad del sistema de liquidación conjunta a efectos del I.R.P.F. Lejos de admitir la interpretación que hasta entonces se le había dado al artículo 39 de la LOTC, con arreglo al cual “cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados (...)”, viene a introducir en nuestro sistema lo que algún autor ha adjetivado de eficacia “prospectiva” del fallo², esto es, a proyectar los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de la norma hacia el futuro, dejando a salvo los actos administrativos que hayan ganado firmeza y las autoliquidaciones no impugnadas en tiempo y forma. Consiguientemente, sólo habrá lugar a la devolución de ingresos indebidos -y sin distinción entre liquidaciones provisionales y definitivas- cuando el acto de liquidación no haya devenido firme y consentido en el momento de la declaración de inconstitucionalidad-nulidad de la norma tributaria. Tanto la tesis clásica de la eficacia declarativa de las Sentencias de inconstitucionalidad como la de la eficacia constitutiva, que coincidían en que los efectos de una y otra estribaban en “expulsar la norma del ordenamiento jurídico”, abren paso -con difícil encaje en el marco de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional español- a una nueva doctrina, la de la eficacia no retroactiva o prospectiva de la declaración de inconstitucionalidad de las normas.

Este principio, al que García de Enterría³ ha encontrado precedentes en la justicia norteamericana (v.gr. Sentencias Mapp, de 1961⁴, Likletter, de 1965, y Stowall, de 1967) y en la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sentencia Markx, de 13 de junio de 1979), que desde la citada Sentencia 45/1989 parece haber tomado carta de naturaleza en los casos en que la irretroactividad venga exigida por alguno de los principios constitucionales que amparen valores necesitados de una mayor protección que el de la estricta legalidad⁵, va a recibir nuevos matices en el curso de la evolución de la doctrina que el Tribunal Constitucional alemán ha venido acuñando. En particular, recientemente en dos Sentencias con la misma fecha, de 22 de junio de 1995. En ambas se consolida un criterio sensiblemente novedoso, en la medida en que no sólo no se retrotraen los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de una norma, sino que adopta la doctrina de la anulación diferida,⁶ en virtud de la cual el TC permite expresamente que aquélla continúe desplegando efectos incluso después de dictada la Sentencia de declaración de inconstitucionalidad, hasta que el legislador reforme la norma contraria a la Constitución dentro del plazo que el Tribunal Constitucional le da en la propia Sentencia. Desde el punto de vista que nos interesa, no sólo no habrá anulación de los

otros términos, de que haya una conexión entre los vicios que determine la nulidad de la norma y los elementos o el contenido propios del acto. Así, un acto administrativo producido en aplicación de una norma inválida podría mantener su validez en la medida en que contase con otros apoyos que lo legitimaran derivados del conjunto del ordenamiento y siempre que no reprodujeran en su contenido los efectos que fueron determinantes de la nulidad de la disposición”.

² Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA: *Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las Leyes inconstitucionales*, REDA, nº 61, 1989. Cfr. también RUBIO LLORENTE: *La jurisdicción constitucional como forma de creación del Derecho*, Revista Española de Derecho Constitucional, nº 22, 1988, p. 39.

³ GARCÍA DE ENTERRÍA: op. cit., p. 6 ss.

⁴ Vid. el comentario a la Sentencia Mapp en WOLFE: *La transformación de la interpretación constitucional*, Civitas, 1991, p. 199 y nota 46.

⁵ ALONSO GARCÍA: *El Tribunal Constitucional y la eficacia temporal de sus sentencias anulatorias*, RAP, nº 119, p. 263.

⁶ Así, BÉGUIN, J.C.: *Le contrôle de la constitutionnalité des lois en RFA*, Economica, París, 1982, p. 191 ss., y PESTALOZZA: *Verfassungsprozessrecht*, Beck, 3ª edic., Munich, 1991, p. 60 ss.

actos dictados con arreglo a la norma contraria a la Constitución, sino que continuarán dictándose actos sobre la base de dicha norma, hasta que la misma sea objeto de modificación en los términos y dentro del plazo que el Tribunal Constitucional concede al efecto. Parece haberse llegado, en suma, hasta un extremo difícilmente imaginable hace algunos años en la doctrina de la eficacia prospectiva de la nulidad de las normas, extremo que, vaya por delante, ha exigido en Alemania la reforma de la Ley de su Tribunal Constitucional.

Esta decidida tendencia a limitar los efectos retroactivos de la anulación de una norma no ha sido, sin embargo, asumida por otros órganos jurisdiccionales. Así, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, cuya función paraconstitucional no hace falta recordar, vino a achicar en los últimos años las posibilidades de limitar los efectos retroactivos de las Sentencias en las que se declare no ajustada al ordenamiento comunitario una norma de cualquiera de los Estados miembros. Si bien a partir de la Sentencia de 8 de abril de 1976, Defrenne (C-43/75, Rec. p. 455), parecía abierta aquella posibilidad en cualquier caso en que la retroactividad de la anulación de la norma y, en definitiva, la devolución de ingresos indebidos causen “serios perjuicios al Estado miembro afectado”, lo cierto es que a partir del año 1988 el Tribunal comunitario ofrece una gran resistencia a limitar en el tiempo los efectos de las normas declaradas contrarias al ordenamiento comunitario.

Así, si en la Sentencia de 2 de febrero de 1988, Bruno Barra (Asunto C-309/85, Rec.p. 355), enfatiza en que la devolución de ingresos indebidos “es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias tal como han sido interpretadas por este Tribunal”, en las recientes Sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (Asunto C-62/1993), y de 11 de agosto de 1995, Roders BV & RSK Internationale/Inspecteur der Invoerrechten, (Asuntos acumulados 367 a 377/93), el Tribunal de Luxemburgo declara explícitamente que “las consecuencias económicas que pudieran derivar para un Gobierno de la ilegalidad de un impuesto no han justificado jamás, por sí mismas, la limitación de los efectos de una sentencia del Tribunal de Justicia”, ya que “si no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros”.

II. DEL PLANTEAMIENTO CLÁSICO A LA STC 45/1989, DE 29 DE FEBRERO

Las construcciones que tradicionalmente han tratado de dar solución a la cuestión de los efectos en el tiempo de las sentencias de inconstitucionalidad (nulidad) han demostrado su insuficiencia, especialmente porque los argumentos dogmáticos que les han venido sirviendo de soporte no permitían explicar la declaración de inconstitucionalidad sobre las relaciones jurídicas agotadas y sobre los actos administrativos dictados con arreglo a la norma anulada. Aquellos planteamientos justificaban la eficacia retroactiva o irretroactiva de las declaraciones de inconstitucionalidad sobre la base, bien del tipo de invalidez que se imputaba a la norma inconstitucional -nulidad o anulabilidad-, bien de la naturaleza jurídica de la sentencia -declarativa o constitutiva-⁷.

⁷ Como señaló SANTAMARÍA PASTOR: *La nulidad de pleno derecho de los actos administrativos. Contribución a una teoría de la ineficacia en el Derecho público*, IEA, 2ª edic., Madrid, 1975, pp. 178 y 179, “la distinción entre sentencias constitutivas y declarativas, muy clara en la teoría, es harto difícil en la práctica; en el plano de la realidad judicial es prácticamente imposible distinguir una sentencia constitutiva

Así, se ha argumentado que como la norma contraria a la Constitución es nula, por definición ésta no puede producir efecto alguno, razón por la cual la sentencia de inconstitucionalidad no puede tener más que un efecto declarativo⁸, el efecto de acreditar formalmente la vulneración de la norma suprema. Consiguientemente, si el vicio de nulidad es originario, parece obvio que la desaparición de la norma declarada inconstitucional arrastre la de los actos dictados con arreglo a aquélla. En otras palabras, si la sentencia se limita a “declarar” una nulidad preexistente en la norma impugnada, el principio de que lo nulo no produce efecto alguno se traducirá en que tal vicio de nulidad se traslada a los actos dictados en ejecución de la misma, abriendo la posibilidad, en consecuencia, de considerar indebidos los ingresos hechos en atención a tales actos nulos.

Es más, incluso cierto sector doctrinal en Italia ha defendido que tal invalidez originaria de una norma produce un primer efecto, el de privar de eficacia vinculante a dicha norma, de tal modo que ésta puede ser legítimamente ignorada por el ciudadano. Autores como Garbagnati expresaron que las leyes contrarias a la Constitución no son realmente normas jurídicamente vinculantes para quienes puedan considerarse sus destinatarios; en su opinión, ni siquiera generan derechos subjetivos aparentes⁹.

Naturalmente, como hemos adelantado, teorizar acerca de la naturaleza declarativa de las sentencias y sus efectos ex tunc -por afectar a relaciones jurídicas agotadas abriendo la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos- no soluciona el problema de la retroactividad o irretroactividad de la misma. Aunque el vicio de la norma sea originario, si una sentencia anula una norma con rango de ley tendrá que tener, por fuerza, naturaleza constitutiva. Difícilmente podrá reconocerse alcance retroactivo a una sentencia que se limita a constatar un vicio de la norma. Con razón se ha dicho que la expulsión del orden jurídico de una de las normas que lo integran supone una modificación del ordenamiento, por lo que nunca podrán tener un carácter meramente declarativo¹⁰.

Pero tampoco quienes han defendido la naturaleza constitutiva de las sentencias de inconstitucionalidad consiguen dar explicación al tema de la conservación de los actos dictados en ejecución de la norma declarada inconstitucional. En principio, si va a ser el pronunciamiento del Tribunal Constitucional lo que determine la invalidez de la norma, en definitiva, si aquél va tener naturaleza constitutiva, parece obvio que su

de una sentencia declarativa, puesto que toda decisión judicial produce un efecto innovativo en el orden jurídico. En tanto que la nulidad no es constatada judicialmente, no hay tal nulidad desde el punto de vista jurídico. Habrá solamente un negocio irregular -inválido- que podrá o no causar efectos prácticos, con independencia de su validez...”

⁸ Vid. CAPPELETTI: *Il controllo di costituzionalità delle leggi in diritto comparato*, Milán, 1968, GARBAGNATI: *Efficacia nel tempo delle decisioni di accoglimento della Corte costituzionale*, en *Aspetti e tendenze del diritto Costituzionale*, Scritti in onore di Costantino Mortati, Giuffrè, Milán, 1977.

⁹ Vid. GARBAGNATI: *Efficacia nel tempo delle decisioni di accoglimento della Corte Costituzionale*, cit., p. 418, para quien las leyes contrarias a la Constitución no son en realidad normas jurídicamente vinculantes para aquellos sujetos que puedan ser considerados como sus destinatarios; no genera más que derechos subjetivos aparentes, razón por la cual estima que la conducta de un sujeto que ejecuta una norma inconstitucional debe considerarse antijurídica. Y en sentido semejante se pronuncian ONIDA: *Illegittimità costituzionale delle leggi limitatrice di diritti e decoro del termine di decadenza*, en *Giurisprudenza Costituzionale*, 1965, p. 528 ss. Incluso para A. PACE: *Espropri inconstituzionale: restituzioni e responsabilità civile della Pubblica Amministrazione per applicazione di leggi illegittime*, en *Giurisprudenza Costituzionale*, 1962, p. 1240, la falta de obligatoriedad de las normas contrarias a la Constitución se justifica en el artículo 54 de la Constitución italiana, artículo que establece la obligación de respetar la Constitución tanto para los ciudadanos como para los poderes públicos; por ello, concluye el autor, si una ley es contraria a la Constitución, la única forma de respetar ésta es infringiendo aquélla.

¹⁰ Vid. BELADIEZ ROJO: *Validez y eficacia de los actos administrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1994, p. 338.

eficacia será *ex nunc*, de modo que teóricamente deberían conservar validez los actos que en aplicación de la norma se hayan dictado antes de que la sentencia le cause su nulidad. Ahora bien, tal razonamiento podría ser admisible en sistemas kelsenianos como el austríaco, en los cuales el Tribunal Constitucional desarrolla una función de “legislador negativo”. Sin embargo, en sistemas como el español o el alemán, la nulidad de una norma no deriva de la decisión de aquel Tribunal, sino del efecto directo de la Constitución sobre las leyes contrarias a la misma. Por tanto, para que una ley sea inconstitucional, no es necesario más que vulnere la Constitución, de lo cual se infiere que difícilmente tendrá cabida en este sistema la tesis de la eficacia *ex nunc* de las sentencias de inconstitucionalidad. Si el vicio de la norma sobreviene a partir del momento en que contradice la Constitución, difícilmente podrán justificarse los efectos irretroactivos de la declaración de inconstitucionalidad. No le faltan razones, pues, a quienes piensan que deben tenerse por superadas la tesis de la naturaleza irretroactiva -*ex nunc*- de las declaraciones de inconstitucionalidad.

Es que, en efecto, hoy el problema reside, más que en insistir en demostrar teóricamente los efectos retroactivos o irretroactivos de las sentencias de inconstitucionalidad, en dar con la fórmula jurídica que permita limitar los naturales efectos retroactivos de toda sentencia que declare la nulidad de una norma. Así, no es infrecuente que a mediados de los años sesenta autores de otros países se hayan pronunciado en el sentido de que debe tenerse muy presente la excepción a la regla general de que una vez declarada la invalidez de la norma “el ordenamiento no tolera que opere más en el sistema (...)”, esto es, la excepción a la regla de que, “desde el día siguiente a la publicación de la sentencia, los jueces deben actuar como si la norma nunca hubiera existido y no puede ser aplicada en ningún caso ni pasado ni futuro”¹¹. Tal excepción es la relativa a las “situaciones jurídicas consolidadas, las cuales no podrán ser nunca afectadas por la sentencia”. La retroactividad de la declaración de la nulidad de la norma debe dejar indemne, por tanto, las situaciones jurídicas agotadas, es decir, debe respetar “los efectos que se hayan producido de modo definitivo”¹².

En España está fuera de duda que el efecto propio de la inconstitucionalidad es la nulidad radical de la norma. El artículo 39 LOTC señala que cuando la sentencia declare la inconstitucionalidad declarará igualmente la nulidad de los preceptos impugnados, así como, en su caso, la de aquellos otros de la misma ley a los que deba extenderse por conexión o consecuencia. Sobre esta base, las sentencias declarativas de la inconstitucionalidad de leyes tributarias han venido desplegando eficacia retroactiva, dejando sin efecto los actos dictados sobre la base de la norma inconstitucional y reconociendo, a la postre, el derecho de los contribuyentes a solicitar la devolución de los tributos ingresados en ejecución de dichos actos. Así, las Sentencias 179/85, de 19 de diciembre, y 19/87, de 17 de febrero, declarativas de la inconstitucionalidad de la Ley 24/1983, por la que se habilitaba a las Corporaciones Locales a crear un recargo sobre el IRPF, así como a establecer libremente el tipo de gravamen de las Contribuciones Territoriales Urbana y Rústica y Pecuaria, han anulado las liquidaciones

¹¹ En este sentido ha expresado SANDULLI: *Natura funzione de effetti delle pronuncie delle Corte Costituzionale sulla legittimità delle leggi*, en Revista Trimestrale de Diritto Pubblico, 1969, pp. 40 y 41, que la sentencia que declare la inconstitucionalidad de una ley supone la total y definitiva eliminación del ordenamiento, no *ex nunc*, sino *ex tunc*, de todo efecto de la norma declarada ilegítima: una vez señalada la ilegitimidad y, por lo tanto, su invalidez, el ordenamiento no tolera que operen más en el sistema y las hace desaparecer. Ello significa que, “desde el día siguiente a la publicación de la sentencia, los Jueces deben actuar como si la norma nunca hubiese existido y no puede aplicarla a ningún caso ni pasado ni futuro”.

¹² Tanto la Sentencia del Consejo de Estado italiano de 8 de abril de 1962, como la Circular del Ministerio del Tesoro de 7 de octubre de 1981, en la que se concretan los efectos de la Sentencia de la Corte Constitucional de 25 de octubre de 1966, insisten en que la declaración de inconstitucionalidad deja a salvo todos los efectos que ya se han producido de modo definitivo en virtud de la norma declarada inconstitucional y despliega su eficacia sobre situaciones jurídicas que todavía no se han agotado.

giradas, reconociendo *ex tunc* el derecho a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas¹³. El efecto retroactivo se materializó incluso en sendos Reales Decretos (1959/1986, de 29 de agosto, y 1/1987, de 10 de abril), los cuales, en cumplimiento de las citadas Sentencias 179/85 y 19/87, exigían que se devolviesen, por indebidos, los ingresos hechos en cumplimiento de las normas anuladas.

La conocida STS 45/1989, de 20 de febrero, por la que declaró la inconstitucionalidad de la obligación de declarar conjuntamente a los cónyuges, siguió un nuevo camino en la determinación de los efectos de la anulación de la norma sobre los actos administrativos dictados antes de la fecha de su publicación en el BOE. Después de declarar contrarios a la Constitución los artículos 7-3º, 31-2º, 34-3º y 6º, 4-2º y 24-b, el Tribunal precisa en el fundamento jurídico undécimo que tal declaración de inconstitucionalidad no afecta a las situaciones jurídicas consolidadas en virtud de sentencia con fuerza de cosa juzgada o como consecuencia de actuaciones administrativas firmes, ni tampoco a los pagos hechos en virtud de autoliquidaciones realizadas por los sujetos pasivos o de liquidaciones provisionales o definitivas dictadas por la Administración¹⁴.

Aunque la citada Sentencia reconoce que según la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional las disposiciones declaradas inconstitucionales deben ser consideradas nulas, el TC justifica la irretroactividad de aquélla con respecto a los actos administrativos firmes arguyendo que ni la vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es siempre necesaria, “ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso”. Además, como quiera que su Ley Orgánica, a diferencia de las de los Tribunales Constitucionales alemán y austríaco, no le permite diferir el momento en que deba surtir efecto la nulidad de la norma, asume la doctrina de la eficacia “prospectiva” de la nulidad, de modo que conserven su validez las relaciones jurídicas agotadas en cumplimiento de los preceptos inconstitucionales.

El propio Magistrado ponente de la Sentencia que nos ocupa explicaba la postura del TC en un trabajo que vio la luz antes de que aquélla fuese publicada¹⁵. A su juicio, la extensión hacia el pasado de la eficacia *erga omnes* de la decisión judicial, con independencia de cuál sea la forma que adopta y la construcción teórica que la explica, no es una exigencia del sistema, sino el resultado de una decisión que intenta equilibrar el respeto a la seguridad jurídica con el servicio a la igualdad y a la justicia. Para aquel autor, “respecto a las aplicaciones no judiciales de las leyes inconstitucionales, también el principio general es el de otorgar preferencia a la seguridad, de manera que la invalidación de la ley surte efectos respecto de hechos acaecidos con anterioridad, pero

¹³ Respecto de la última Sentencia citada, 19/87, de 17 de febrero, sostiene FALCON TELLA: *La Ley como fuente del ordenamiento jurídico*, en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma, vol I, IEF, Madrid, 1991, p. 235, que su eficacia retroactiva se limitó a los ayuntamientos que habían fijado tipos superiores a los establecidos legalmente como supletorios, ya que respecto a los demás Ayuntamientos -es decir, en aquellos casos en que la aplicación retroactiva de los tipos legales no hubiera dado lugar a devolución alguna sino a ingresos adicionales- el Decreto-ley 1/1987, de 10 de abril, dispuso que no se practicaría liquidación alguna.

¹⁴ En Italia ya había defendido este criterio en el año 1970 DELFINO: *La dichiarazione di illegittimità delle leggi*, Jovene, Nápoles, 1970, pp. 140 ss. Para este autor, la anulación no implica la necesaria eliminación *ex tunc* de todos los efectos del acto, sino sólo de aquellos que sea posible tal eliminación. Por tal razón, la retroactividad puede ser limitada, y esta limitación debe establecerse siempre que venga exigida por el propio ordenamiento.

¹⁵ RUBIO LLORENTE: *La jurisdicción constitucional como forma de creación del Derecho*, R.E.D.C., nº 22, 1988, p. 9 ss. En esta misma línea, ESCRIBANO LOPEZ: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Civitas, Madrid, 1988, pp. 351 ss, escribió que no es tan evidente o automático como fue entendido por el Gobierno en relación con las Sentencias 179/85 y 19/87, que la relación de inconstitucionalidad necesariamente afecte a situaciones consolidadas como pudieran ser

no abre nuevas vías de impugnación frente a los actos de aplicación de la ley invalidada ni reabre las que por el transcurso del tiempo no son ya utilizables. La vigencia de este principio, concluye, es también, sin embargo, más rotunda en los Estados Unidos, en donde ha sido afirmada por la Corte Suprema, en la República Federal de Alemania y en Italia, como exigencia de la eficacia *ex nunc*, que en España, en donde no existe previsión alguna, y en Portugal, en donde se parte del principio de una rigurosa eficacia *ex tunc*".

La argumentación jurídica descrita ha recibido críticas técnicas, sin embargo, incluso desde sectores que suscriben, en último término, la eficacia hacia el futuro de la anulación de una norma con rango de ley. Así, García de Enterría¹⁶ ha escrito que la Sentencia 45/1989 parece incurrir en alguna contradicción cuando distingue en el fallo entre "inconstitucionalidad y nulidad" y mera "inconstitucionalidad", mientras que el Fundamento 11º ha recordado que la LOTC (art. 39.1º) impone la declaración de nulidad de las disposiciones consideradas inconstitucionales. Tampoco es del todo exacto, a su juicio, el dato de que la misma LOTC no defina los efectos de la nulidad por lo que respecta al pasado, puesto que el artículo 40 de esta Ley establece un único límite a esa nulidad, presuponiendo justamente su aplicación retroactiva. Además, dicho precepto de la LOTC tiene un apoyo explícito "nada menos que en la Constitución, artículo 161.1.a), lo cual puede resultar ya algo más enojoso". En opinión del citado autor, el TC debería haber renunciado a buscar un apoyo normativo explícito a su tesis, y remitirse, siguiendo la fórmula del Tribunal Supremo americano, a una estimación ponderada, según las circunstancias de cada caso, de las consecuencias indeseables de la retroactividad¹⁷. En definitiva, bastaría con invocar que la nulidad general retroactiva -y la consiguiente posibilidad de revisar las liquidaciones tributarias presentadas y devolver las cuotas indebidamente ingresadas-, provocaría resultados irracionales, convirtiéndose así, en palabras de Bachof¹⁸, el *summum ius* en *summa iniuria*.

Otros autores han criticado no tanto la argumentación jurídica de la postura adoptada por el TC, cuanto el hecho de que quiera darse cabida a la eficacia prospectiva de las sentencias de inconstitucionalidad en el bloque constitucional español. Así, se ha dicho que la Sentencia se esfuerza en que su intento de neutralizar las posibles solicitudes de devolución no parezca que está motivado por razones extrajurídicas; para

aquellas en las que el tributo fue devengado y pagado por los contribuyentes. A juicio del autor, "no puede encontrarse solución legal expresa en relación a las posibilidades del Tribunal Constitucional de determinar los efectos pro praeterito de una declaración de nulidad, lo que es aún más resaltable si se contrasta con lo establecido en los artículos 55.1a), 66 y 72.3, es decir, recursos de amparo, conflicto positivo de competencia y conflicto negativo de competencia". Para aquél, debe atribuírsele al Tribunal Constitucional un papel más activo, admitiendo la posibilidad de configurar en cada caso la cuestión respecto de las situaciones no judicialmente consolidadas, de manera que estando la actuación del TC sujeta el principio de seguridad jurídica consagrado en el art. 40.1º de su Ley Orgánica, esto no debe ser entendido como una especie de absoluta discrecionalidad por parte del Tribunal, sino más bien como la posibilidad de que éste haga valer otros principios constitucionales. ESCRIBANO LÓPEZ concluye que "ese efecto pro praeterito debe ser expresamente declarado por el Tribunal para que se produzca".

¹⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA: *Un paso importante para el desarrollo de nuestra justicia constitucional: la doctrina prospectiva en la declaración de ineficacia de las Leyes inconstitucionales*, cit. pp. 10 a 12.

¹⁷ Para el autor citado, una revisión retroactiva de varios millones de liquidaciones fiscales del Impuesto sobre la Renta, en el caso mejor reducidas a los cinco años no cubiertos por la prescripción, hubiera bloqueado a la Administración tributaria durante años probablemente y puesto, además, en serio trance al Tesoro Público; los contribuyentes no ahorrarían nada, no obstante, pues la Hacienda tendría que poner en marcha nuevos tributos para cubrir esa sangría; al final, el rigor del purismo dogmático sólo habría servido para producir un inmenso desorden.

¹⁸ OTTO BACHOFF: *Der Verfassungsrichter zwischen Recht und Politik* (El juez constitucional entre el Derecho y la Política), en la obra colectiva *Summum ius summa iniuria. Individualgerechtigkeit und der Schutz allgemeiner Werte im Rechtsleben*, Tübingen, 1963, pp. 41 ss.

ello afirma la desvinculación entre inconstitucionalidad y nulidad, modificando las consecuencias jurídicas de la nulidad, con lo que no sólo se aparta de su Ley Orgánica reguladora, sino que se coloca al margen de instituciones jurídicas de Derecho común, y lo hace, en ambos casos, al servicio de la idea de que los particulares se han quedado sin ley con arreglo a la cual pedir la restitución, mientras los Tribunales se han quedado sin normas para liquidar el Impuesto¹⁹.

En fin, algún autor²⁰ ha matizado su crítica al fundamento jurídico undécimo de la citada STC 45/1989 en el sentido de que se apoya en la “firmeza” de las liquidaciones provisionales y definitivas, e incluso de las autoliquidaciones, para negar el derecho a la devolución de las cantidades ingresadas como consecuencia de las normas declaradas inconstitucionales, desconociendo la mencionada distinción entre firmeza material y formal, así como los esfuerzos doctrinales y jurisprudenciales desarrollados desde la publicación de la Ley General Tributaria para asegurar la efectividad del derecho a la devolución de ingresos indebidos durante todo el plazo de prescripción.

Ahora bien, considérese o no incongruente con el efecto propio de la declaración de inconstitucionalidad, no cabe duda de que la STC 45/1989 ha abierto las puertas en nuestro sistema a la eficacia prospectiva de la declaración de nulidad de las leyes, preservando la validez de las relaciones jurídicas ya agotadas y, por consiguiente, limitando el derecho a la devolución de las sumas ingresadas antes de la publicación de la Sentencia cuya liquidación haya ganado firmeza y no sea susceptible de impugnación.

III. LOS Matices DE LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ALEMÁN

Con carácter general, el sistema constitucional alemán se toma como modelo de entre los que, por contraposición al austríaco, consagraron la relación de causa a efecto entre la inconstitucionalidad de una norma y su nulidad. Si bien guarda silencio al respecto la Ley Fundamental de Bonn de 1949, el art. 95, III de la Ley del Tribunal Constitucional señalaba que “si se admite el recurso de inconstitucionalidad contra una Ley, dicha Ley debe declararse nula”.

Sin embargo, la reforma de 1970 de los artículos 31-2º y 79 de la citada Ley del Tribunal Constitucional -con arreglo a los cuales no sólo los actos dictados con arreglo a una norma declarada nula subsistirán si ya ha transcurrido el plazo de impugnación, sino también deberán admitirse las Sentencias declarativas de la inconstitucionalidad de una norma sin que le causen su nulidad-, ha abierto las puertas a una doctrina, cada vez

¹⁹ DE LA OLIVA SANTOS: *La STC, pleno 45/1989 (IRFP y declaración conjunta de los casados, una legislación retroactiva, y de nuevo, el principio de igualdad en entredicho)*, La Ley, Última hora, 1989, p. 3. Para este autor, “de no ser por lo que llamaremos “tesis de la laguna imposible de colmar”... sólo a base de puro voluntarismo podrían sostenerse las conclusiones encerradas en los dos últimos párrafos del fundamento jurídico undécimo”. Se sitúan en esta línea GARCIA NOVOA: *La devolución de ingresos tributarios indebidos*, Marcial Pons-IEF, Madrid, 1993, p. 144, y CASADO-FALCON-LOZANO-SIMON: *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 1990, p. 5. Para estos últimos, “aunque la Sentencia que declara la inconstitucionalidad de una ley produce efectos generales desde la fecha de su publicación en el BOE (art. 38 LOTC), es decir, a partir de ese momento su contenido debe ser respetado por todos, los efectos que produce son los declarativos de la nulidad de la norma. Por tanto la norma es expulsada del ordenamiento y -con la limitación establecida en el art. 40 LOTC respecto a las sentencias firmes de los tribunales- queda abierta la posibilidad de rectificación de actos o situaciones que se hayan producido con anterioridad a la decisión del TC”.

²⁰ FALCON TELLA: Prólogo al libro de CASANA MERINO: *La devolución de ingresos indebidos en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 1992, pp. 11 y 12.

más decidida, que, invirtiendo la regla general, limita los efectos retroactivos de las sentencias de inconstitucionalidad a casos muy concretos.

Como señala Béguin²¹, el juez constitucional duda en pronunciar anulaciones: se observa, por ejemplo, que desde 1951 hasta fines de la década de los setenta apenas se han dado más de cinco casos de anulación total de leyes, y que incluso los casos de anulación parcial no son muy numerosos. Es más, incluso ciertos fallos adjetivados de anulación parcial cualitativa consisten, sin mutilar el texto, en declarar que la ley es nula en la medida en que se aplica a una determinada situación.

En una segunda fase, que nace a partir de 1955, se ha acuñado la llamada técnica de la interpretación conforme. En tales casos, la ley que se declara no ajustada a la Constitución conserva su validez y vigencia siempre que reciba la interpretación que el Tribunal Constitucional expresamente indica. La técnica de la interpretación conforme, todavía frecuente, “aparece las más de las veces como una operación de rectificación normativa que permitiría “limar las asperezas” de la producción normativa sin devolver la ley al telar. El juez apura definitivamente la inconstitucionalidad y rectifica él mismo el derecho viciado, forjando la solución de derecho positivo aplicable²²”.

A partir de la citada reforma de la Ley del Tribunal Constitucional en 1970, se comienza a utilizar con fruición la fórmula de la declaración de inconstitucionalidad sin la subsiguiente anulación de los preceptos viciados. De manera especial cuando se declara la lesión del derecho constitucional a la igualdad -o de otro derecho fundamental que traiga causa del principio de igualdad- el Tribunal Constitucional alemán viene declarando la anulación diferida, esto es, no sólo no anula directamente la Ley declarada contraria a la Constitución, sino que la pone en precario al indicar al legislador que ya sólo es constitucional “provisionalmente”²³, sobre la base de las razones que explica en la exposición de motivos, ordenándole que modifique la Ley en el plazo que también de forma explícita le da a tal efecto.

Sin perjuicio de que no falte quien se pregunta si esta técnica no constituye la expresión de una tendencia a buscar un modo de intervención emparentado por su naturaleza con un control de tipo preventivo²⁴, e incluso se haya hablado de “sentencias didascálicas” o de “sentencias leyes”²⁵, lo cierto es que cada vez es más frecuente, especialmente cuando en materia tributaria la inconstitucionalidad se imputa a la vulneración de los principios de igualdad y capacidad económica, que la norma declarada inconstitucional conserve su vigencia, siquiera sea provisionalmente, hasta que el legislador dé cumplimiento al mandato del juez constitucional de modificar aquella norma en los términos que le indica. De este modo, es fácil intuir que no hay lugar a plantearse la eventual anulación de los actos dictados sobre la base de dicha norma ni, por razones obvias, el eventual derecho a la devolución de ingresos indebidos.

Ciertamente, existen precedentes lejanos de esta técnica de la anulación diferida, y no sólo en Alemania. Tal es el caso de las *raccomandazioni* que vienen incorporando

21 BÉGIN, J.C.: *Le contrôle de la constitutionnalité des lois en RFA*, Economica, París, 1982, p. 169. Cfr. HELMUT STEINBERGER: *Algunos rasgos fundamentales de la justicia constitucional en la República Federal de Alemania*, Revista de Estudios Políticos, nº 51, mayo-junio 1986, especialmente pp. 18 ss.

22 BÉGIN, J.C.: op.cit., p. 207.

23 V. STERN, K.: *Derecho del Estado de la República Federal Alemana*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1987, pp. 280 ss., FAVOREU, L.: *Los tribunales constitucionales*, Ariel, Barcelona, 1994, p. 78.

24 BÉGIN, J.C.: op.cit., p. 208.

25 PREDIERI: *La Constitución española de 1978*, obra colectiva dirigida por el autor citado junto con García de Enterría, Civitas, Madrid, 1984, pp. 255 a 260.

numerosas Sentencias del TC italiano, como las de la conocida Sentencia nº 225, de 9 de julio de 1974, que tras anular ciertos preceptos legislativos, detalló siete recomendaciones a las que el legislador debería atenerse al redactar la nueva ley, como condición de que la nueva regulación de los monopolios en Italia fuese constitucional, e incluso anulando dos años más tarde la Ley dictada en virtud de la citada Sentencia nº 225 por no haberse ajustado exactamente a las recomendaciones en cuestión²⁶; y de la institución alemana de la *Appellentscheidung*²⁷, verdadero mandato al legislativo para que sustituya una norma no respetuosa con la Constitución por otra que sí lo sea, ateniéndose para ello a los criterios de constitucionalidad y a los plazos que la sentencia misma da al legislador. Así, ya en la Sentencia de 31 de mayo de 1978 el TC alemán exige al legislador que modifique la ley de 1 de julio de 1976 en la medida en que lesionaba el principio de igualdad en determinados extremos relativos al contrato matrimonial, y tal mandato se concreta en que el Gobierno federal depositó a finales de 1978 el proyecto de ley que corregía los vicios denunciados por el TC, convirtiéndose en ley vigente en marzo de 1979.

También hay precedentes en España, sin embargo, de este modo de proceder. Es bien conocida la STC 53/1985, de 11 de abril, que resuelve el recurso previo planteado contra el proyecto de Ley Orgánica de reforma del Código Penal sobre despenalización del aborto, en la cual el TC impone mandatos al legislador que justifica del siguiente modo: “como es obvio, el legislador puede adoptar cualquier solución dentro del marco constitucional, pues no es misión de este Tribunal sustituir la acción del legislador, pero sí lo es, de acuerdo con el artículo 79.4.b LOTC, indicar las modificaciones que a su juicio -y sin excluir otras posibles- permitirán la prosecución de la tramitación del Proyecto por el órgano competente”.

Más recientemente, el TC alemán ha vuelto a utilizar -y con ello a consolidar- contra normas tributarias la técnica de la que llamamos anulación diferida. En efecto, lejos de las viejas teorías de la eficacia retroactiva de sus Sentencias, e incluso más allá de la mera eficacia prospectiva, aquel Tribunal permite en las dos Sentencias dictadas con fecha de 22 de junio de 1995 que continúen aplicándose los preceptos declarados contrarios al principio constitucional de igualdad hasta que, con fecha anterior al 31 de diciembre de 1996, el legislador modifique tales preceptos. Explícitamente hace referencia el TC alemán en una de ellas (*Leitsätze zum Beschlus des Zweiten Senats; 2 BvR 552/91*) a que “en el período impositivo corriente y en el siguiente -1995 y 1996, por tanto- deben continuar aplicándose los preceptos incompatibles con el principio de igualdad”. Aquél argumenta sin reservas que “las exigencias de la planificación financiera y presupuestaria, y de la ejecución administrativa ordenada e inspirada en la igualdad para los períodos impositivos a los que correspondan liquidaciones o procedimientos ya concluidos justifica continuar aplicando las normas tributarias incompatibles con la Constitución”.

²⁶ Puede verse una crítica a esta técnica en GARBAGNATI: *Sull'efficacia delle decisioni della Corte Costituzionale*, en *Scritti giuridici in onore di F. Carnelutti*, Cedam, Padua, 1990, pp. 208 ss.

²⁷ Vid. GARRORENA MORALES: *La sentencia constitucional*, RDP/UNED, nº 11, 1991, p. 23.

IV. LA EVOLUCIÓN EXPERIMENTADA POR LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

El Tribunal de Justicia comunitario asumió tempranamente la posibilidad de limitar los efectos hacia el pasado de las Sentencias que declaren no ajustadas al ordenamiento comunitario ciertas normas de los Estados miembros. Así, no es infrecuente que quienes defienden la eficacia prospectiva de la nulidad de las leyes citen la jurisprudencia prejudicial comunitaria como el modelo del respeto hacia las situaciones jurídicas agotadas antes de la publicación del pronunciamiento jurisdiccional. Ahora bien, a poco que sigamos la evolución de los pronunciamientos de aquel Tribunal desde que en la Sentencia de 8 de abril de 1976, Defrenne (C-C-43/75, Rec.p. 455) recondujo el criterio clásico de la eficacia incondicionalmente retroactiva de la anulación de una norma hacia posiciones que, en atención al principio de seguridad jurídica y “de la menor perturbación posible”, respetasen determinadas relaciones jurídicas formalizadas en ejecución de la norma anulada, se puede advertir un paulatino regreso a las posiciones originarias. En sentido inverso a la tendencia que, como hemos visto, han seguido los Tribunales Constitucionales europeos, parece detectarse un proceso de reafirmación del principio de la retroactividad de los efectos de la anulación de una norma, de tal manera que cada vez es más inusual -y en ello abunda también últimamente con mayor énfasis- que el Tribunal ordene la conservación de los actos dictados antes de publicada la Sentencia y, en lo que nos interesa, se cercene el derecho a la devolución de los ingresos indebidos.

Sintéticamente, las líneas básicas sobre las que el Tribunal de la Unión Europa ha construido la doctrina de los efectos de sus Sentencias declarativas de la incompatibilidad de una norma interna con el Derecho comunitario podrían resumirse así:

Primero. Con carácter general, las Sentencias interpretativas despliegan efecto retroactivo.

En principio, por tanto, una vez declarada no ajustada al ordenamiento comunitario una norma de un Estado miembro -y sobre la base de la eficacia vinculante de la interpretación que hace el TJCE²⁸-, podrán ser “revisadas las relaciones jurídicas

²⁸ Como es sabido, la interpretación que hace el TJCE del Derecho comunitario con motivo de una cuestión prejudicial vincula al órgano jurisdiccional nacional que la planteó, que deberá fallar sobre la base del criterio interpretativo adoptado por el Tribunal de Luxemburgo. Es más, en algunas Sentencias (v.gr. Defrenne, de 8 de abril de 1976, C-43/75, Rec. p. 455; Salumi, de 27 de marzo de 1980, C-66, 127, 128/79, Rec.p. 1237; International Chemical Corporation, de 13 de mayo de 1981, C-66/80, Rec. p. 1191; Reed, de 17 de abril de 1986, C-59/85, Rec. p. 1283) el Tribunal ha sostenido que sus pronunciamientos interpretativos en vía prejudicial vinculan con carácter general la aplicación e interpretación futuras del Derecho comunitario por parte de todos los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros, y no sólo, en suma, a aquellos que han planteado la cuestión prejudicial. Cfr. el comentario de CAAMAÑO ANIDO y CALDERÓN CARRERO en *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia tributaria*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 233, septiembre-octubre 1994, pp. 1028 a 1031.

La consecuencia inmediata de tal planteamiento la ha explicitado el TJCE ya en la Sentencia Da Costa, de 27 de marzo de 1963 (Asunto C-28-30/62, ECR. 61), sentando las bases de la doctrina del llamado “acto claro”, en virtud de la cual los órganos jurisdiccionales nacionales quedan liberados de la obligación de plantear cuestión prejudicial sobre la interpretación de determinados preceptos del Derecho comunitario, cuando “la cuestión planteada es materialmente idéntica a una cuestión que ya ha sido objeto de una decisión a título prejudicial en un caso análogo”. Es más, en la Sentencia CILFIT, de 6 de octubre de 1982 (Asunto 283/81, ECR. 3415), se generaliza la doctrina del “acto claro” a cualquier pronunciamiento interpretativo del TJCE aunque no se hubiese formulado con motivo de una cuestión prejudicial, e incluso aunque versase sobre una cuestión semejante y no “materialmente idéntica” a la que ha sido objeto del proceso principal.

agotadas en el pasado” y, consiguientemente, nacido el derecho a la devolución de las cantidades que con arreglo a la interpretación resultante del pronunciamiento jurisprudencial resulten indebidamente ingresadas. Aquél se ha pronunciado en estos términos de forma reiterada (Sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe, C-33/76, Rec. 1989; de 16 de diciembre de 1976, Comet, C-45/76, Rec.p. 2043; de 26 de julio de 1979, Pigs and Bacon, C-177/78, Rec.p.2161; de 27 de febrero de 1989, Just, C-68/79, Rec.p. 501; de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana, C-61/79, Rec.p. 1205; de 10 de julio de 1980, Ariete, C-811/79, Rec.p. 2545; de 27 de mayo de 1981, Essevi y Salengo, C-142 y 143/80, Rec.p. 1413; y de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio, C-199/82, Rec.p. 3595).

Es más, el TJCE ha expresado que “el derecho a obtener la devolución de las cantidades percibidas por un Estado miembro en infracción de las normas de Derecho comunitario es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los ciudadanos por las disposiciones comunitarias” (Sentencia de 2 de febrero de 1988, Barra, C-309/85, Rec.p. 355).

Segundo. La regla del carácter retroactivo tiene una excepción: que existan condiciones imperiosas de seguridad jurídica que puedan oponerse a que se vuelvan a cuestionar las relaciones establecidas en el pasado entre partes de buena fe, si ello puede crear problemas graves (v.gr. Sentencias de 11 de marzo de 1981, Worringham, C.69/80, Rec. p. 981, y la citada Defrenne)

Deberá notarse que el TJCE admite limitar la retroactividad de sus Sentencias siempre que concurren estas circunstancias: que la misma venga exigida por consideraciones imperiosas de seguridad jurídica, que las partes hayan actuado de buena fe y que la medida contraria, la retroactividad, provoque problemas graves.

La defensa de la citada excepción se ha enfocado desde dos puntos de vista: a) En la Sentencia de 2 de febrero de 1988, Blaizot (C-24/86, Rec.p. 379) se argumenta que para decidir si procede o no limitar el alcance temporal de una sentencia, es necesario tener en cuenta que, si bien las circunstancias prácticas de cualquier decisión jurisdiccional deben sopesarse cuidadosamente, no puede llegarse hasta el punto de influir en la objetividad del Derecho y comprometer su aplicación futura por causa de las repercusiones que puede tener una resolución judicial por lo que respecta al pasado; b) y en la ya citada de 2 de febrero de 1988, Barra, añade que consideraciones imperiosas de seguridad jurídica se oponen a que vuelvan a cuestionarse unas relaciones jurídicas que han agotado sus efectos en el pasado cuando el hecho de cuestionarlas de nuevo trastornaría retroactivamente el sistema de financiación de la Administración y podría dar lugar a consecuencias imprevisibles para el buen funcionamiento de las instituciones jurídicas.

Debemos puntualizar que, si bien la última Sentencia citada apoya la necesidad de dar efectos hacia el futuro a una Sentencia en los inasumibles problemas económicos y financieros que la eficacia retroactiva de la misma comportaría para la Administración del Estado miembro demandado, más tarde tendremos ocasión de ver -acaso asistiendo al proceso de vuelta a la eficacia retroactiva de la jurisprudencia que ya anunciamos- que el TJCE ha descartado que las razones de aquella naturaleza (económicas o presupuestarias) sean suficientes para justificar la irretroactividad de los efectos de la anulación de una norma.

Por otra parte, en las Sentencias de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana (C-61/79, Rec.p. 1205) y de 16 de julio de 1992, Legros (C-163/90, Rec.p. 4625), sin

apartarse del marco que hemos descrito, parecen encorsetar todavía más la posibilidad de limitar los efectos hacia el pasado de una Sentencia del TJCE. En efecto, señala éste que dicha limitación es “completamente excepcional”, y añade que el Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias graves debidas al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria en razón de una incertidumbre objetiva e importante.

Tercero. Los problemas de carácter económico y presupuestario que pudieran causar al Estado miembro no son suficientes para justificar la limitación de la retroactividad de las Sentencias del TJCE

Este extremo, muy recientemente subrayado, es una de las más claras expresiones del progresivo achicamiento de las posibilidades de limitar la retroactividad de las sentencias interpretativas y, en suma, de la nulidad de la norma interna. En efecto, como apuntó la STJCE de 11 de agosto de 1995, *Rodgers BV* (Asuntos acumulados 367 a 377/93, Rec.p. 2229), “las consecuencias económicas que pudieran derivar para un Gobierno de la ilegalidad de un impuesto no han justificado jamás, por sí mismas, la limitación de los efectos de una sentencia del Tribunal de Justicia” (véase también la sentencia de 31 de marzo de 1992, *Dansk Denkavit et Poulsen Trading*, C-200/90, Rec.p.I-2217). La justificación de tal decisión estriba en que “si no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia basándose únicamente en este tipo de consideraciones redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que los contribuyentes obtienen de la normativa fiscal comunitaria”.

Cuarto. La irretroactividad debe ser expresamente declarada y motivada en cada Sentencia

Este principio viene siendo reiterado de forma sistemática en cada pronunciamiento del TJCE, de manera que sólo cuando expresa y motivadamente se decreta la irretroactividad de los efectos de las Sentencias, conservarán validez y eficacia la norma y los actos dictados en ejecución de la misma hasta el momento en que dichas Sentencias se publiquen. Por vía de ejemplo, en las citadas Sentencias de 27 de marzo de 1980, *Denkavit italiana* (C-61/79, Rec.p. 1205) y de 16 de julio de 1992, *Legros* (C-163/90, Rec.p. 4625), de 6 de julio de 1995, *Soupergaz*, (C- 62/1993, Rec.p. 1883) y de 11 de agosto de 1995, *Rodgers BV* (Asuntos acumulados 367 a 377/93, Rec.p. 2229).

Quinto. Aunque corresponde al ordenamiento de cada Estado miembro regular las modalidades de reembolso, los requisitos de forma y de fondo fijados por las diferentes legislaciones nacionales no pueden obstaculizar el ejercicio de aquel derecho a los ciudadanos

Como señala la citada Sentencia de 6 de julio de 1995, *Soupergaz*, (C- 62/1993, Rec.p. 1883), si bien es cierto que la devolución sólo puede reclamarse cuando median los requisitos de fondo y de forma fijados por las diferentes legislaciones nacionales en la materia, no lo es menos, tal como se desprende de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia (véanse, en particular, las Sentencias de 9 noviembre 1983, *San*

Giorgio, C-199/1982, Rec. p. 3595; Barra, antes citada, apartado 18; de 25 julio 1991, Emmot, C-208/1990, Rec. p. I-4269, apartado 16, y de 6 diciembre 1994, Johnson, C-410/1992, Rec. p. I-5483, apartado 21), que esos requisitos y las normas procesales de los recursos judiciales destinados a garantizar la salvaguardia de los derechos que en favor del justiciable se deducen del efecto directo del Derecho comunitario no pueden estar articulados de tal manera que hagan imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

También recuerda el Tribunal comunitario que con arreglo a una jurisprudencia reiterada, aunque el Derecho comunitario no se opone a que se tenga en cuenta el hecho de que la carga de los impuestos indebidamente percibidos puede haberse repercutido sobre los agentes económicos o sobre los consumidores, “corresponde a los Estados miembros asegurar el reembolso de los impuestos percibidos con infracción del artículo 95, con arreglo a las disposiciones de su Derecho interno, en condiciones que no deben hacer prácticamente imposible el ejercicio de los derechos otorgados por el ordenamiento jurídico comunitario” (STJCE de 11 de agosto de 1995, Roders BV (Asuntos acumulados 367 a 377/93, Rec.p. 2229).

Y la STJCE de 2 de febrero de 1988 -que nos pone en mientes la doctrina seguida por nuestro Tribunal Constitucional de negar el derecho a la devolución de ingresos indebidos a los sujetos pasivos cuyas liquidaciones, provisionales y definitivas, hayan ganado firmeza (F.j. 11º de la STC 45/1989)- señala de forma concluyente que limitar la devolución a aquellas personas que hayan ejercitado una acción de reembolso antes de que la sentencia sea obligatoria, “priva pura y simplemente a quienes no cumplan este requisito del derecho a obtener la devolución de las cantidades indebidamente pagadas, haciendo imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el artículo 7 del Tratado CEE”.