

# DENEGACIÓN DE DEVOLUCIÓN DE TRIBUTOS Y PAGO DE INTERESES CONTRARIOS AL DERECHO UE: STJUE DE 8 DE JUNIO DE 2023, C-322/22

---

Carlos Pedrosa López  
*Universitat de València*  
(España)

## Resumen

Una normativa nacional que deniega la devolución de un tributo recaudado infringiendo el Derecho de la Unión Europea y el pago de intereses por ese ingreso indebido es contraria a los principios de cooperación leal, efectividad y equivalencia. Tal normativa nacional no puede existir en virtud de los principios europeos mencionados, puesto que no puede limitarse temporalmente el periodo de devengo de intereses en base al momento en que se publica la sentencia del TJUE que declara la contrariedad del impuesto en cuestión con el Derecho comunitario.

## Palabras clave

Principios comunitarios; Cooperación leal; Efectividad; Equivalencia; Intereses; Devolución Impuesto; Infracción Derecho comunitario

## Abstract

National legislation which refuses repayment of a tax levied in breach of European Union law and the payment of interest on that undue payment is contrary to the principles of sincere cooperation, effectiveness and equivalence. Such national legislation cannot exist by virtue of the abovementioned European principles, since the period for the accrual of interest cannot be limited in time on the basis of the time at which the judgment of the CJEU declaring the tax in question to be contrary to Community law is published.

## Keywords

Community principles; Fair cooperation; Effectiveness; Equivalence; Interest; Tax refund; Infringement of Community law

**SUMARIO**

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

## 1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia (*Naczelny Sąd Administracyjny*) realizó la presente petición de cuestión prejudicial, que recibió el TJUE el 12 de mayo de 2022. En el procedimiento del que trae causa la petición participaban E., que es un fondo de inversión estadounidense, y el Director de la Administración Tributaria de Breslavia. El litigio versaba sobre la limitación que había impuesto la Administración Tributaria polaca al denegar el pago de intereses por los ingresos que había percibido indebidamente tal Administración infringiendo el Derecho de la UE..

Para la resolución de la cuestión, el TJUE realiza una labor de interpretación de los principios de cooperación leal, equivalencia y efectividad, en el contexto de los derechos de los particulares a recibir intereses por los ingresos indebidos de impuestos que infringen el Derecho de la Unión. A tales efectos, es relevante en este caso reproducir la normativa polaca sobre esta cuestión. Puesto que, el artículo 78 de la Ley General Tributaria polaca establece un límite temporal a la generación de intereses de demora en casos de devolución de ingresos indebidos derivados de la infracción de Derecho de la UE: los intereses se devengan desde el día en que se produce el ingreso indebido hasta su devolución, o hasta el trigésimo día desde la fecha de la publicación de la resolución del TJUE en el Diario Oficial de la Unión Europea.

## 2. Supuesto de hecho

El litigio surge a partir de la solicitud por parte de la sociedad afectada de la devolución de un ingreso indebido correspondiente al Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2012, 2013 y 2014, añadiendo los intereses desde el día en que se practicó un exceso de retención por este concepto hasta el día de devolución de los ingresos indebidos. La sociedad alegó que esos ingresos indebidos tenían su fundamento en la sentencia del TJUE de 10 de abril de 2014 (asunto C-190/12).

En la resolución del 2 de marzo de 2018, la Administración tributaria de Polonia afirmó la existencia de esos ingresos indebidos y acordó la devolución de las cantidades demandadas por la entidad. La devolución en cuestión se produjo días después: el 28 de marzo de 2018. No obstante, en una resolución del mes siguiente, la misma Administración tributaria que había estimado la devolución de ingresos la denegó.

Mediante la resolución del 24 de abril de 2018, dicha Administración denegó la percepción de intereses por parte de la empresa en base a esos ingresos indebidamente obtenidos, si bien más tarde, basándose en el artículo 78.5 punto 2 de la Ley General Tributaria polaca, sí estimó parcialmente el abono de intereses a la sociedad. Esa estimación era particular de los intereses derivados de los ingresos indebidos correspondientes a los ejercicios 2012 y 2013, exacta-

mente en el periodo que iba desde el día en que se retuvo el impuesto hasta el trigésimo día siguiente a la publicación de la sentencia mencionada. Es decir, el día 10 de julio de 2014, desestimando el resto de la pretensión. En lo que respecta al pago excesivo del 2014, la solicitud de intereses fue desestimada en su totalidad, ya que el impuesto fue retenido con posterioridad a esa fecha.

El Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia, órgano jurisdiccional remitente de la cuestión prejudicial, señala que derivado de esta infracción del Derecho de la UE, de la que surgen unos ingresos indebidamente obtenidos por parte de la Administración tributaria, se pueden diferenciar tres situaciones: i) la solicitud de devolución de ingresos indebidos presentada en el plazo de 30 días desde la publicación de la resolución del TJUE; ii) la solicitud presentada una vez pasados esos 30 días, mientras que los ingresos indebidos se han producido antes de dicha expiración; iii) finalmente, la solicitud presentada después de la expiración del plazo de 30 días, ocurriendo la producción de ingresos indebidos también tras el plazo de expiración.

Las soluciones que plantea este Tribunal para cada una de las situaciones son distintas. En el primer supuesto, se devengan intereses desde el día en que se producen los ingresos indebidos hasta la fecha de reembolso de los mismos. En el segundo caso, los intereses deben devengarse desde la retención hasta el trigésimo día siguiente a la publicación de la resolución del TJUE en el Diario Oficial. Finalmente, en el tercer supuesto, no se devengan ningún tipo de intereses, que es la situación, según el tribunal remitente de la cuestión, ocurrida en el ejercicio 2014.

Derivado de esta diversidad de situaciones que pueden darse en la práctica, el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo polaco pregunta si esta limitación temporal del devengo de intereses sobre los ingresos indebidos derivados de la infracción del Derecho de la Unión garantiza la reparación del daño causado por la existencia de ingresos indebidamente obtenidos y la plena aplicación del principio de cooperación leal incluido en el artículo 4.3 del Tratado de la Unión Europea. En particular, el Tribunal remitente de la cuestión menciona expresamente los principios de efectividad, cooperación leal y equivalencia a la hora de preguntar si esta normativa nacional resulta incompatible con la configuración de dichos principios.

### 3. Fundamentos de derecho

El TJUE comienza analizando la jurisprudencia relativa al principio de cooperación leal del artículo 4.3 del TUE, en virtud del cual los Estados de la Unión deben eliminar las consecuencias ilegales de una violación del Derecho de la UE, y han de establecer la regulación procesal que se aplica a los recursos necesarios para garantizar los derechos de los ciudadanos, de forma que no sean menos favorables que los recursos propuestos por el Derecho interno, respecto al principio de equivalencia. Asimismo, tampoco ha de ser imposible o extremadamente complicado el ejercicio de los derechos atribuidos por el ordenamiento jurídico comunitario, en atención al principio de efectividad.

Además, el TJUE recuerda que todo ciudadano al que una autoridad nacional impone el pago de una tasa, un derecho, un impuesto u otro gravamen infringiendo el Derecho de la Unión tiene el derecho de obtener del Estado miembro correspondiente la devolución del ingreso indebidamente recaudado, añadiendo los intereses compensatorios derivados del impedimento de contar con dicha cantidad. De hecho, en cuanto a la naturaleza de esta infracción, la sentencia del TJUE de 28 de abril de 2022 ha establecido que los derechos a la devolución del pago de ese ingreso indebido y la percepción de intereses consiste en un principio general del Derecho de la Unión, cuya aplicación no debe limitarse a determinadas infracciones de ese Derecho.

Por ello, el Tribunal europeo considera que, con carácter general, los principios del Derecho de la Unión son totalmente aplicables cuando de una resolución del Tribunal de Justicia o de un órgano jurisdiccional nacional resulte que el pago de un impuesto ha sido establecido por una interpretación o aplicación errónea del Derecho de la UE. Como consecuencia, aunque la regulación relativa a los intereses de demora por impuestos indebidamente recaudados le corresponde a los Estados miembros, esta regulación no debe ser contraria al principio de equivalencia, según el cual no puede ser menos favorable su percepción en casos de recursos ante el Tribunal europeo que las que corresponden en recursos de carácter interno. En ningún caso, esa regulación de abono de intereses puede despojar al contribuyente de una indemnización adecuada por el tiempo en que no ha contado con la cuantía indebidamente atribuida a la Administración, según el TJUE. Esto significa que el periodo en que se devengan intereses debe contemplar desde la fecha en que paga la cantidad indebidamente pagada hasta la fecha en la que esa cantidad se devuelve.

Por tanto, de acuerdo con lo establecido por el TJUE, el artículo 78.5 de la Ley General Tributaria cumple a priori la exigencia del Derecho de la Unión relativa a la reclamación del pago de lo indebido. No obstante, la interpretación realizada por parte de la Administración polaca hace que, cuando la solicitud se realiza más de 30 días después de la publicación de la sentencia del TJUE en el Diario Oficial, se limita temporalmente ese devengo de intereses. A pesar de que, según el gobierno polaco, esa limitación intenta evitar que los contribuyentes traten de obtener una mayor cuantía de intereses retrasando el momento de presentación de las solicitudes de devolución.

En cuanto a la adecuación de la normativa nacional con los diferentes principios de la UE, el TJUE establece que, en relación con el principio de efectividad, la presentación de la solicitud de devolución de ingresos no puede exigirse a un contribuyente que no sea parte del litigio del TJUE, puesto que cabe la posibilidad de que no conozca del pronunciamiento en un plazo tan breve. Es decir, el interesado puede tener conocimiento pasados los 30 días que establece la normativa polaca, sin que por eso incurra en negligencia.

En los casos en que se excluye todo tipo de interés sobre el ingreso indebido cuando ese ingreso se produce tras la expiración del plazo de los 30 días siguientes a la publicación de la sentencia del TJUE, cabe decir que el hecho de que impuesto aplicado por un Estado miembro resulte ser contrario al Derecho de la UE, no significa que un contribuyente pueda evitar en la práctica el pago del impuesto en cuestión. En efecto, como expone la Comisión Europea en sus

observaciones, «no se excluye que se siga cobrando el impuesto, infringiendo el Derecho de la Unión, con posterioridad al pronunciamiento y a la publicación de tal sentencia en el Diario Oficial de la Unión Europea».

En conclusión, el TJUE declara la ilicitud de una normativa nacional que, cuando una solicitud de devolución de un ingreso indebido se presenta posterior a 30 días tras la publicación de la sentencia del TJUE de la que se desprende que el tributo en cuestión es contrario al Derecho de la Unión, pone como límite temporal de generación de intereses el trigésimo día siguiente a dicha publicación o excluye cualquier interés en el supuesto de que el contribuyente haya realizado el ingreso indebido con posterioridad al referido trigésimo día, en base al principio de efectividad en relación con el de cooperación leal.

#### 4. Análisis y relevancia para España

El pronunciamiento del TJUE sobre el reconocimiento del derecho a obtener intereses por los ingresos indebidamente obtenidos por parte de la Administración tributaria obliga a revisar en el ordenamiento jurídico español la forma en que se implementan los derechos de los contribuyentes, a fin de garantizar que nuestra normativa interna de regulación tributaria se alinee completamente con los principios europeos de efectividad y cooperación leal.

Aunque en España no exista un artículo equivalente al de la Ley General Tributaria polaca, puesto que la ley española no diferencia si se trata de ingresos indebidos en virtud de una sentencia del TJUE o no, sí estamos ante una sentencia relevante en la medida en que el legislador español debe tener en cuenta que no puede restringir este derecho por parte de los contribuyentes sin incurrir en una infracción de los principios europeos de efectividad y cooperación leal. Puesto que, tal y como recalca la sentencia, no se puede limitar el derecho a percibir intereses por ingresos indebidos en función del momento en que se solicita la devolución o de cuándo se han producido esos ingresos. Si se hace, podría interpretarse como una infracción del principio de efectividad, que garantiza que los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión se protegen de manera efectiva.

Esto implica que en el ordenamiento jurídico-tributario español, cualquier norma o interpretación que restrinja el devengo de intereses sobre las cantidades que se hayan ingresado indebidamente y que tenga como consecuencia privar al contribuyente de un beneficio económico por el tiempo en que el dinero ha permanecido en manos de la Administración, debe ser objeto de un cuidadoso análisis. La normativa y la actuación administrativa deben orientarse a garantizar la plena efectividad de los derechos de los contribuyentes y la total reparación de la situación, sin que se produzca un enriquecimiento injusto para la Administración.

Asimismo, la sentencia también refuerza la relevancia del principio de cooperación leal, que obliga a los Estados miembros a eliminar las consecuencias ilegales de una infracción del Derecho de la Unión. Esto significa que las autoridades españolas deben tomar medidas activas para asegurar que la normativa

tributaria se alinee con las disposiciones de la Unión y que cualquier infracción se remedie de manera completa y eficaz.

Por consiguiente, aunque en el Derecho español no exista un precepto análogo al polaco, la sentencia tiene un impacto relevante en la medida que refuerza el marco de derechos y principios que deben respetar las autoridades tributarias españolas. Esto obliga a una constante revisión y adaptación de nuestras normas y prácticas tributarias para asegurar su plena compatibilidad con el ordenamiento de la Unión.