

■ Tribunal Supremo (Sala 3.^a Secc. 2.^a)

■ Sentencia de 18 de Mayo de 2005.

■ Ponente: Excmo. Sr. Garzón Herrero.

Convenio España-EE.UU. para evitar la doble imposición. Rentas del capital mobiliario sometidas a retención superior a la establecida. Plazo para solicitar la devolución.

Un sujeto, acogido al Convenio para evitar la Doble Imposición, suscrito entre EEUU y España, había obtenido rentas del capital mobiliario sometidas a una retención superior a la fijada en el Convenio por lo que solicitó la devolución del exceso, siendo esta petición declarada extemporánea por la Administración al considerar que, en aplicación del Decreto 363/1971, había transcurrido el plazo de un año establecido en esta norma para ejercitar aquel derecho. El Tribunal acoge la petición del demandante y acuerda, además, que el citado Decreto ha sido derogado.

En otra ocasión hemos dado noticia de la aplicación que los tribunales y la propia Administración han venido haciendo del Decreto de referencia, y hemos advertido del componente de discriminación que encerraba. Por esta razón consideramos de interés la sentencia en la que la Sala reconoce apartarse de otros pronunciamientos anteriores.

Fundamentos de Derecho

Tercero: *Por versar la cuestión litigiosa acerca de la problemática que suscitan los convenios internacionales para evitar la doble imposición, en el caso concreto, entre España y USA de 22 Feb. 1990, conviene fijar la naturaleza, alcance y efectos de estos instrumentos jurídicos:*

- A) En cuanto a su objetivo: Se pretende con ellos eliminar la doble imposición, y, de modo subordinado, prevenir la evasión fiscal, y procurando evitar la discriminación por razón de nacionalidad.
- B) Atendiendo a su naturaleza jurídica son Tratados Internacionales, a menudo bilaterales y de carácter contractual, sujetos al régimen jurídico establecido en el art. 96 de la Constitución, con rango de ley y que regulan un sector específico del ordenamiento.
- C) En cuanto a su eficacia son completos, es decir, no pueden ser interpretados mediante normas internas. Pero en modo alguno constituyen una «opción» a la que pueda acogerse o renunciar el interesado.
- D) En punto a interpretación ha de estarse a su texto y a la intención de las partes, ofreciendo a tal fin gran ayuda los comentarios que acompañan a los modelos. Además, la interpretación ha de ser preferentemente dinámica, autónoma para cada Convenio.
- E) Son de naturaleza omnicompreensiva.

Cuarto: Por lo que ahora nos interesa, las precisiones precedentes no son gratuitas, sino que nos ofrecen el camino para enjuiciar los actos impugnados.

En lo referente a su naturaleza jurídica no se puede olvidar su rango de ley, su bilateralidad y la especificidad del sector del ordenamiento que regula. El régimen jurídico que le es aplicable es el establecido en el art. 96 de la Constitución. Ello explica que OO.MM. aprobadas por los Estados firmantes del Convenio prevalezcan sobre normas internas de mayor rango (Decretos) pero de origen unilateral...

Quinto: Haciendo aplicación de estos principios al acto impugnado obtenemos las siguientes conclusiones:

- A) ... la resolución recurrida contiene una clara y patente vulneración del art. 25.1 del Convenio España-USA. Dicho precepto establece: «Los Nacionales de un Estado Contratante no se someterán en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias». Es evidente que la exigencia del plazo de un año para la petición de devolución de las cantidades retenidas en exceso a los ciudadanos USA es una obligación más gravosa que la que pesa sobre los ciudadanos españoles que disfrutaban del plazo de cuatro años para pedir esa misma devolución.

Pretender que no hay discriminación por el hecho de que el ciudadano español nunca pedirá la devolución en las condiciones que lo hace un ciudadano de USA es sencillamente desactivar la fuerza del principio de igualdad, pues nunca las condiciones del ciudadano A, que invoca el principio de igualdad frente a B, serán las de éste.

- B) En lo referente al régimen jurídico es evidente, pues así resulta de su texto, que las normas contenidas en el D 363/1971 no fueron incorporadas al Convenio España-USA de 1990, razón por la que no puede «ser aplicado» para resolver la controversia objeto del litigio.

Por el contrario, aplicar tal norma, dictada unilateralmente por el Estado español, constituye una clara infracción del art. 96 de la Constitución pues la integración de los Tratados sólo puede llevarse a efecto en la forma y modos establecidos en el art. 96 del Texto Constitucional. Como el D 363/71, por razones temporales no ha sido acordado con USA, y tampoco incorporado al Tratado, es patente su inaplicabilidad.

Además, la inaplicabilidad al Convenio España-USA de 1990 del D 363/71 se deriva de su propia Exposición de Motivos, en ella se afirma: «El establecimiento de este procedimiento tiene su base legal en el propio texto de los convenios, que autorizan a las respectivas autoridades competentes a ponerse de acuerdo sobre la forma de aplicar los límites de tributación en ellos fijados y en el art. 155 de la LGT que permite regular el procedimiento que debe seguirse, según los distintos casos, para la devolución de ingresos indebidos...

Finalmente, es sabido que el Decreto controvertido 363/71 ha sido derogado por la Disposición Derogatoria Unica del RD 537/97 de 14 Abr., de cuya unilateralidad no se puede dudar, lo que en definitiva demuestra que a partir de la entrada en vigor del Decreto 537/97 el texto del D 363/71 no podrá ser invocado para reclamar u oponerse a las devoluciones. Quiere decirse que el régimen de devoluciones de los ciudadanos extranjeros se rige por una norma interna española, lo que no se conforma con el contenido del Convenio, ni con su esencia bilateral. Tanto el Decreto 363/71 como el 537/97 son normas estrictamente internas, ninguna de las cuales es idónea para resolver las controversias que se producen en la aplicación de un Convenio Internacional.

Ello sin olvidar la patente discriminación que va a suponer para los propios ciudadanos americanos el hecho de que en virtud de las normas internas españolas las devoluciones solicitadas antes de la vigencia del Reglamento 537/97 están sujetas al plazo de un año que fija el Decreto 363/71, en tanto que las formuladas con posterioridad disfrutarán de los plazos más amplios establecidos en el Reglamento del Impuesto de Sociedades. Y todo ello derivándolo de una norma interna.

Sexto: Es indudable que la doctrina que ahora sustentamos está en contradicción con la mantenida hasta ahora por esta Sala, pero nos avalan, además de las razones vertidas, el hecho de que en las sentencias anteriores no se contempló nunca la discriminación que suponía entre nacionales y extranjeros el establecer un plazo distinto para formular la petición de devolución, y que tal discriminación está explícitamente vedada en el art. 25.1 del Convenio España-USA.

Séptimo: De todo lo expuesto se deduce la necesidad de estimar el recurso de casación que decidimos, revocando la sentencia de instancia y estimando la demanda.