

Tribunal Económico Administrativo-Central

Resolución 00/1778/2011 de 31/01/2013

Unidad resolutoria: Vocalía Sexta

Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: efectos jurídicos “ex tunc”, pero sin posibilidad de revisión de actos jurídicos devenidos firmes.

Las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea tienen efectos jurídicos “ex tunc”, pero ello no abre la revisión de actos jurídicos devenidos firmes. Es decir, se les atribuye una eficacia ex tunc que se limita de forma sustancial al no afectar la declaración de una contradicción con el ordenamiento comunitario sino a los procedimientos que estén abiertos y pendientes de resolución. Es dudoso que con este proceder se satisfaga la exigencia de que se garantice la efectividad del derecho comunitario, pues el hecho de homologar la solución a la que se aplicaría en el caso del derecho interno, lo único que desvela es la insatisfactoria respuesta que se ha dado a este problema en este ámbito.

Fundamentos de derecho

Quinto: Respecto a la posibilidad de instar la rectificación de una declaración-autoliquidación que se estima que ha dado lugar a la realización de un ingreso indebido, después de que la Administración hubiera practicado una liquidación por aquel concepto y periodo...

La nueva normativa dispone, a modo similar a la anterior (artículo 126 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007), que:

1. Las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones se dirigirán al órgano competente de acuerdo con la normativa de organización específica.....
3. Cuando la Administración tributaria haya practicado una liquidación provisional, el obligado tributario podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación únicamente si la liquidación provisional ha sido practicada por consideración o motivo distinto del que se invoque en la solicitud del obligado tributario.

Se considerará que entre la solicitud de rectificación y la liquidación provisional concurre consideración o motivo distinto cuando la solicitud de rectificación afecte a elementos de la obligación tributaria que no hayan sido regularizados mediante la liquidación provisional.

Así las cosas, de instarse ahora por el sujeto pasivo la rectificación de la declaración-liquidación presentada en su día por la retenedora (quien ingresó en la Hacienda pública las cantidades que ahora, por segunda vez, solicita su devolución la interesada), únicamente procederá entrar a conocer las razones de fondo y, en su caso, practicar aquella devolución, cuando la previa “liquidación provisional” girada por la Administración en fecha 12 de mayo de 2008 lo fuera “por consideración o motivo distinto del que se

invoque en la solicitud del obligado tributario"... Visto el precepto reglamentario, se impone confirmar el pronunciamiento de la Gestora, toda vez que la nueva solicitud de rectificación de autoliquidación afecta al mismo elemento de la obligación tributaria al que afectó la liquidación provisional que resolvió la anterior solicitud (la posible exención en España de los dividendos, percibidos por una sociedad residente en la Unión Europea, y repartidos por una sociedad española, en atención al nivel de la participación en ésta) por lo que la nueva solicitud de devolución no plantea una "consideración o motivo" distinto que permita revisar, por esta vía procesal, la liquidación provisional que, sobre el mismo elemento tributario, ya adquirió firmeza ...

Sexto: Además de lo anterior, debe plantarse si lo hasta aquí concluido debe alterarse por el hecho de que el argumento jurídico que se esgrime en la segunda de las solicitudes de declaración de la exención de los dividendos cobrados es la aplicación de la jurisprudencia sentada por el Tribunal Superior de Justicia de la UE en su sentencia de 3 de junio de 2010. (asunto C-487/08), que declaró que la legislación española (el artículo 14.1.h del Real Decreto legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), no se acomodaba al artículo 56 del Tratado de la Comunidad Europea, al supeditar la exención de los dividendos que distribuyen las sociedades residentes en España al requisito de que las sociedades beneficiarias residentes en otros Países de la Unión Europea tuvieran en el capital de las sociedades distribuidoras de los dividendos un porcentaje de participación más elevado que en el caso de las sociedades beneficiarias no residentes, apoyándose el reclamante en la cita de precedentes jurisprudenciales, y en resoluciones de este TEAC, que han estimado solicitudes de devolución de cantidades ingresadas en aplicación de las normas de derecho interno referidas antes de dicha sentencia, reconociendo el efecto directo de la normativa comunitaria en la aplicación de los tributos.

La contestación debe ser negativa, ya que en el caso que nos ocupa se da una diferencia sustancial con los precedentes que cita el reclamante, porque aquí, como ya se ha dicho, se pide la devolución de ingresos confirmados por una liquidación firme, las resoluciones de la Administración tributaria de 12 de mayo de 2008, por las que se regularizaba la situación tributaria del sujeto pasivo, precisamente negando la exención en la que ahora se insiste, y que ganaron firmeza.

Ciertamente, como plantea el reclamante, aunque la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la UE de 3 de junio de 2010 no hace pronunciamiento expreso de cual debe ser la extensión temporal de sus efectos, en los últimos el mismo Tribunal de Justicia viene afirmando, en aplicación del 'efecto directo' y 'primacía' del Derecho Comunitario, que las sentencia que declara el incumplimiento por parte de un Estado Miembro tiene efectos 'ex tunc', lo que obliga a los Estados afectados, no sólo suprimir la norma o acto incompatible con el Derecho Comunitario sino, además, a reparar el efecto ilícito que haya producido, y ello suponga que "la sentencia deba aplicarse con efectos 'ex tunc'", por lo que puede plantearse su aplicación a ingresos realizados con anterioridad.

El propio Tribunal de Justicia, ante la inexistencia de una normativa comunitaria que regule esta cuestión, acepta que corresponda al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designe los procedimientos y competencias para garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho comunitario confiere a los ciudadanos, siempre que se respeten dos principios, el de equivalencia, que obliga a que dicha regulación no sea menos favorable que la referente a recursos o situaciones semejantes de naturaleza interna, y el de efectividad, que exige que no se haga imposible, en la práctica, o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.

Las principales normas procedimentales internas a tener en cuenta serían, por un lado, el artículo 121.3 de la Ley General Tributaria, que establece que:

“Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a), c) y d) del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta ley.”

Por otro lado, debe acudirse como referencia válida a lo que establece el artículo 73 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, al indicar que:

“Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzará efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente.”

