

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089833

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 8 de junio de 2023.

Sala 7.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-322/22

#### SUMARIO:

**Principios de cooperación y efectividad.** Sentencia del TJUE que declara la infracción de un Estado miembro al establecer un impuesto infringiendo el Derecho de la Unión. Limitación del derecho a percibir intereses sobre los ingresos indebidos por una normativa nacional. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los principios de equivalencia y de efectividad, en relación con el principio de cooperación leal, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que, cuando una solicitud de devolución de un ingreso indebido se presenta más de treinta días después de la publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de una sentencia del Tribunal de Justicia de la que se desprende que el tributo de que se trata es contrario al Derecho de la Unión, pone el trigésimo día siguiente a dicha publicación como límite del período de devengo de intereses sobre el ingreso indebido adeudado al contribuyente de que se trate, o incluso excluye cualquier interés en el supuesto de que el contribuyente haya hecho frente al ingreso indebido con posterioridad al referido trigésimo día. El Tribunal de Justicia ha declarado que los derechos a la devolución del pago de lo indebido y a percibir intereses que el Derecho de la Unión confiere a los administrados constituyen la expresión de un principio general, cuya aplicación no está limitada a determinadas infracciones de ese Derecho o excluida en presencia de otras. Estos derechos pueden invocarse no solo en el supuesto de que una autoridad nacional haya impuesto a un administrado el pago de una cantidad de dinero sobre la base de un acto de la Unión que resulte ser ilegal, sino también en otros supuestos, en particular, en el caso de que el pago se haya exigido sobre la base de una normativa nacional contraria a una disposición de Derecho primario o de Derecho derivado de la Unión, y también en el caso de que una autoridad nacional ha impuesto ese pago aplicando erróneamente, a la luz del Derecho de la Unión, un acto de la Unión o una normativa nacional que garantice la ejecución o la transposición de tal acto [Vid., STJUE de 28 de abril de 2022, asuntos C-415/20, C-419/20 y C-427/20 (acumulados) (NFJ086069)]. Este derecho a percibir intereses por ingresos indebidos compensa la falta de disponibilidad de la suma de dinero de la que se ha privado indebidamente al administrado. A falta de normas en el Derecho de la Unión en materia de solicitudes de devolución de impuestos formuladas a los Estados miembros y, más concretamente, en materia de percepción de intereses de demora sobre impuestos indebidamente recaudados, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que deben abonarse tales intereses en caso de devolución de impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión, pero dicha regulación debe, por una parte, conforme al principio de equivalencia, no ser menos favorable que la referente a recursos semejantes de carácter interno y, por otra parte, conforme al principio de efectividad, no hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. La limitación temporal del devengo de intereses que establece la legislación polaca persigue evitar que los contribuyentes retrasen sus solicitudes de devolución de los ingresos indebidos con el fin de obtener intereses más cuantiosos. El principio de efectividad en relación con el principio de cooperación leal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, cuando una solicitud de devolución de un ingreso indebido se presenta más de treinta días después de la publicación en el DOUE de la sentencia del TJUE que declara que el tributo de que se trata es contrario al Derecho de la Unión, pone el trigésimo día siguiente a dicha publicación como límite del período de devengo de intereses sobre el ingreso indebido adeudado al contribuyente de que se trate, o incluso excluye cualquier interés en el supuesto de que el contribuyente haya hecho frente al ingreso indebido con posterioridad al referido trigésimo día de la publicación de la sentencia.

#### PRECEPTOS:

Tratado de la Unión Europea (TUE), art. 4.

#### PONENTE:

Don J. Passer.

En el asunto C-322/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 15 de marzo de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de mayo de 2022, en el procedimiento entre

**E.**

y

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu**

con intervención de:

**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por la Sra. M. L. Arastey Sahún, Presidenta de Sala, y los Sres. F. Biltgen y J. Passer (Ponente), Jueces;

Abogada General: Sra. T. Ćapeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de E., por los Sres. M. Kułagowski y M. Niżnik, radcowie prawni, y por la Sra. K. Trzópek-Piskorz, doradca podatkowy;
- en nombre del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, por la Sra. K. Zygałło, radca prawny;
- en nombre del Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, por el Sr. P. Chrupek, radca prawny;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea por la Sra. K. Herrmann y por el Sr. W. Roels, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

**1.** La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de principios del Derecho de la Unión, en particular de los principios de cooperación leal, equivalencia y efectividad, en el contexto del derecho de los particulares a percibir intereses cuando un Estado miembro devuelve un impuesto recaudado infringiendo el Derecho de la Unión.

**2.** Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre E., un fondo de inversión cuya sede está establecida en los Estados Unidos de América, y el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Director de la Administración Tributaria de Breslavia, Polonia; en lo sucesivo, «Director»), relativo a una resolución de la Administración Tributaria polaca de limitar y denegar el pago de intereses por los ingresos indebidos percibidos infringiendo el Derecho de la Unión.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho polaco***

*Ley del Impuesto sobre Sociedades*

**3.** El artículo 3 de la ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (Ley del Impuesto sobre Sociedades), de 15 de febrero de 1992, en su redacción consolidada (Dz. U. de 2011, n.º 74, posición 397), tal como quedó modificada (en lo sucesivo, «Ley del Impuesto sobre Sociedades»), dispone:

«1. Los sujetos pasivos, si tienen su domicilio social o su sede de dirección efectiva en el territorio de la República de Polonia, estarán sujetos al impuesto sobre la totalidad de sus rentas, con independencia del lugar en que se generen.

[...]

2. Los sujetos pasivos que no tengan su domicilio social o su sede de dirección efectiva en el territorio de la República de Polonia solo estarán sujetos al impuesto por las rentas que perciban en el territorio de la República de Polonia.

[...]»

4. El artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece:

«1. La tributación de los dividendos y demás ingresos por la participación en los beneficios de personas jurídicas cuyo domicilio social o sede de dirección efectiva se encuentre en el territorio de la República de Polonia, se establece en el 19 % sobre los ingresos percibidos, [...]

[...]»

5. El artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades tiene el siguiente tenor:

«1. Las personas jurídicas y las organizaciones sin personalidad jurídica, así como los empresarios que sean personas físicas, que efectúen el pago de las rentas a que se refieren los artículos [...] y 22, apartado 1, estarán obligados, en calidad de pagadores, a retener en la fecha de dicho pago [...] el importe devengado en concepto de impuesto a tanto alzado sobre la renta [de las sociedades] por dichos pagos [...]

[...]

3. Los pagadores mencionados en el apartado 1, ingresarán la cuota del impuesto dentro de los 7 primeros días del mes siguiente a aquel en el que, conforme a los apartados 1 y [...], se haya retenido el impuesto, a favor de la Agencia Tributaria dirigida por el jefe de la agencia tributaria competente en razón del domicilio social del sujeto pasivo [...]. Los pagadores deberán remitir a los sujetos pasivos mencionados en:

1) el artículo 3, apartado 1 — información sobre el importe del impuesto retenido,

2) el artículo 3, apartado 2, así como a la Administración Tributaria — información sobre los pagos realizados y el impuesto retenido

– presentada según un modelo determinado.

[...]

3a. Los pagadores presentarán la información a que se refiere el apartado 3, punto 1, a más tardar en la fecha de pago del importe del impuesto retenido y la información a que se refiere el apartado 3, punto 2, a más tardar al final del tercer mes del año siguiente al ejercicio fiscal en el que se hayan efectuado los pagos a que se refiere el apartado 1, incluso en el caso de que el pagador haya preparado y transmitido la información con arreglo al apartado 3b durante el ejercicio fiscal.

[...]»

*Ley General Tributaria*

6. El artículo 8 de la ustawa — Ordynacja podatkowa (Ley General Tributaria), de 29 de agosto de 1997, en su redacción consolidada [Dz. U. de 2012, posición 749, tal como quedó modificada (en lo sucesivo, «Ley General Tributaria»), dispone:

«Será considerado pagador una persona física, una persona jurídica o una organización sin personalidad jurídica propia que, con arreglo a la legislación tributaria, esté obligada a liquidar el impuesto, retenerlo con cargo al sujeto pasivo e ingresarlo a la Autoridad Tributaria en el plazo fijado a tal efecto.»

**7.** El artículo 30 de la Ley General Tributaria establece:

«1. El pagador que no cumpla las obligaciones previstas en el artículo 8 será responsable del impuesto no retenido o retenido, pero no ingresado.

[...]

3. El pagador [...] responderá de los importes adeudados a que se refieren los apartados 1 [...] con el conjunto de su patrimonio.

[...]»

**8.** El artículo 72 de la Ley General Tributaria está redactado en los siguientes términos:

«1. Se considerará ingreso indebido el importe:

[...]

2) del impuesto retenido por el pagador indebidamente o que exceda del importe debido;

[...]».

**9.** A tenor del artículo 73 de la Ley General Tributaria:

«1. Se produce el ingreso indebido [...] el día:

[...]

2) en que el pagador haya retenido un impuesto indebidamente o por un importe superior al debido;

[...]».

**10.** El artículo 74 de la Ley General Tributaria dispone:

«Si el ingreso indebido resulta de una sentencia del Trybunal Konstytucyjny [(Tribunal Constitucional, Polonia)] o de una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y el contribuyente [...]:

[...]

2) [ha visto su deuda tributaria] ingresada por el pagador [,] el importe del ingreso indebido será determinado por el sujeto pasivo en la solicitud de devolución de este [...];

[...]».

**11.** El artículo 75, apartado 1, de la Ley General Tributaria establece lo siguiente:

«Cuando el sujeto pasivo impugne la procedencia de la retención por el pagador o el importe del impuesto retenido, podrá presentar una solicitud para que se declare la existencia del ingreso indebido.»

**12.** El artículo 77 de la Ley General Tributaria está redactado en los siguientes términos:

«1. El ingreso indebido se devolverá en un plazo de:

[...]

4) treinta días a partir de la fecha de presentación de la solicitud mencionada en el artículo 74;

[...]».

**13** El artículo 78 de la Ley General Tributaria dispone:

«1. El ingreso indebido devengará interés al tipo que resulte aplicable a los intereses de demora exigibles en caso de retraso en el pago de las deudas tributarias [...]

[...]

5. En el caso previsto en el artículo 77, apartado 1, punto 4, los intereses se devengarán en el siguiente período:

1) desde el día en que se produzca el ingreso indebido hasta su devolución — siempre que el sujeto pasivo presente la solicitud de devolución del ingreso indebido en el plazo de treinta días desde la entrada en vigor de la resolución del Trybunał Konstytucyjny [(Tribunal Constitucional)] o desde que se publique la resolución del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el *Diario Oficial de la Unión Europea* o desde el día en el que se derogó o modificó total o parcialmente la disposición normativa;

2) desde el día en que se produzca el ingreso indebido hasta el trigésimo día desde la fecha de entrada en vigor de la resolución del Trybunał Konstytucyjny [(Tribunal Constitucional)] o desde que se publique la resolución del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el *Diario Oficial de la Unión Europea* o desde el día en el que se derogó o se modificó total o parcialmente la disposición normativa, cuando la solicitud de devolución del pago excesivo se hubiese presentado una vez transcurridos treinta días desde la fecha de entrada en vigor de la resolución del Trybunał Konstytucyjny [(Tribunal Constitucional)] o desde que se publique la resolución del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el *Diario Oficial de la Unión Europea* o desde el día en que se derogó o se modificó total o parcialmente esa disposición.

[...]»

## Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14. Mediante escrito de 28 de diciembre de 2017 dirigido a la Administración Tributaria polaca, el recurrente en el litigio principal solicitó que se declarase la existencia de un ingreso indebido en concepto del impuesto sobre sociedades y que se le devolvieran los ingresos indebidos correspondiente a los años 2012, 2013 y 2014, más los intereses sobre los pagos excesivos por los períodos comprendidos entre el día en que se practicó el exceso de retención hasta el día en que se devuelvan los mencionados ingresos.

15. La recurrente en el litigio principal alegó que la existencia de esos ingresos indebidos fue declarada en la sentencia de 10 de abril de 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, en lo sucesivo, «sentencia *Emerging Markets*», EU:C:2014:249).

16. Mediante resoluciones de 2 de marzo de 2018, la Administración Tributaria polaca estimó la solicitud de declaración de existencia de ingresos indebidos y devolución de las cantidades satisfechas por ese concepto. La devolución se produjo el 28 de marzo de 2018.

17. Mediante resolución de 24 de abril de 2018, dicha Administración denegó la percepción de intereses por los ingresos indebidos.

18. En cambio, mediante resolución de 6 de agosto de 2018, el Director, basándose en el artículo 78, apartado 5, punto 2, de la Ley General Tributaria, estimó parcialmente la pretensión de abono de intereses sobre los ingresos indebidos.

19. Más concretamente, por lo que respecta a los ingresos indebidos correspondientes a los años 2012 y 2013, se estimó la reclamación de intereses por el período comprendido entre el día de la retención del impuesto y el trigésimo día siguiente a la publicación de la sentencia *Emerging Markets* en el *Diario Oficial de la Unión Europea*, es decir, el 10 de julio de 2014, y fue desestimada en todo lo demás. Por lo que respecta al pago excesivo correspondiente al año 2014, la solicitud de intereses fue desestimada en su totalidad, ya que el impuesto fue retenido después de esa fecha.

20. Dado que su recurso interpuesto contra la resolución de 6 de agosto de 2018 fue desestimado por el *Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu* (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia), el recurrente en el litigio principal interpuso recurso de casación ante el *Naczelny Sąd Administracyjny* (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), órgano jurisdiccional remitente.

**21.** El órgano jurisdiccional remitente señala que, en el caso de los ingresos indebidos sean el resultado de una infracción del Derecho de la Unión, declarada a raíz de una sentencia del Tribunal de Justicia, pueden presentarse tres situaciones de hecho.

**22.** O bien la solicitud para que se declare la existencia de ingresos indebidos se ha presentado dentro de un plazo de treinta días a partir de la publicación de la sentencia del Tribunal de Justicia en el *Diario Oficial de la Unión Europea*. En este caso, se devengarán intereses desde el día en que se produzcan los ingresos indebidos hasta la fecha de su reembolso.

**23.** O bien dicha solicitud se ha presentado tras la expiración de ese plazo, mientras que los ingresos indebidos se han producido antes de dicha expiración. En tal caso, se devengarán intereses desde el día de la retención hasta el trigésimo día siguiente a la publicación de la sentencia del Tribunal de Justicia en el *Diario Oficial de la Unión Europea*. El órgano jurisdiccional remitente señala que tal situación se produjo en el presente asunto por lo que respecta a los ingresos indebidos correspondientes a los años 2012 y 2013.

**24.** O bien, por último, la misma solicitud se ha presentado después de la expiración del referido plazo, cuando los ingresos indebidos se han producido también después de dicha expiración. En tal caso, no se devengarán intereses. El órgano jurisdiccional remitente señala que esta situación se produjo en el presente asunto en relación con el ingreso indebido correspondiente al año 2014.

**25.** El órgano jurisdiccional remitente señala que los órganos jurisdiccionales polacos admiten la limitación del devengo de intereses descrita en el apartado 23 de la presente sentencia. Indica no obstante que, por lo que respecta a la situación descrita en el anterior apartado 24, la jurisprudencia polaca considera que, aunque las disposiciones del Derecho nacional no permiten conceder intereses al contribuyente, tales intereses deberían concedérsele sobre la base de principios análogos a los previstos en el artículo 78, apartado 5, de la Ley General Tributaria, debiendo no obstante computarse el plazo para presentar la solicitud para que se declare la existencia de un ingreso indebido a partir de la fecha de la retención del mismo.

**26.** El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, en una situación como la que debe resolver, la limitación de la duración del devengo de intereses sobre los ingresos indebidos garantiza la reparación del perjuicio causado por la retención del impuesto indebido y la plena aplicación del principio de cooperación leal derivado del artículo 4 TUE, apartado 3.

**27.** El órgano jurisdiccional remitente señala asimismo que, pese a que el artículo 78, apartado 5, de la Ley General Tributaria establece reglas idénticas para el cálculo de los intereses sobre los ingresos indebidos, ya se trate de ingresos indebidos resultantes de una sentencia del Tribunal de Justicia o de ingresos indebidos resultantes de una sentencia del Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional), los efectos en lo que respecta a los mencionados ingresos difieren en función de que estos resulten de una sentencia de uno u otro de esos dos órganos jurisdiccionales. En efecto, una sentencia del Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional) que declara incompatible con la Constitución polaca una disposición de Derecho nacional privaría a dicha disposición de su fuerza vinculante en la fecha de publicación de esa sentencia. Por lo tanto, no sería posible que, como sucede en el asunto del que conoce el órgano jurisdiccional remitente, se produzca un ingreso indebido en concepto de tributo tras la publicación de tal sentencia del Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional). En ese contexto, se plantearía la cuestión de si, pese a haber aplicado principios formalmente idénticos, la República de Polonia ha garantizado un tratamiento idéntico a las vías de recurso de carácter interno y a las vías de recurso previstas para la protección de los derechos individuales derivados del Derecho de la Unión. En este último caso, el plazo para presentar una solicitud para que se declare la existencia de ingresos indebidos es relativamente corto, ya que, con arreglo al artículo 26, apartado 3, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el pagador está obligado a notificar al contribuyente el impuesto retenido, a más tardar, el séptimo día del mes siguiente a aquel en que tuvo lugar dicha retención.

**28.** En esas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen los principios de efectividad, cooperación leal y equivalencia, recogidos en el artículo 4 [TUE, apartado 3], así como cualquier otro principio aplicable previsto en el Derecho de la Unión, a una disposición nacional como el artículo 78, apartado 5, puntos 1 y 2, de la [Ley General Tributaria], que contempla que el sujeto pasivo no tiene derecho a percibir intereses devengados sobre ingresos indebidos en concepto de

tributo, [retenidos] por el pagador de forma incompatible con el Derecho de la Unión, una vez transcurridos treinta días, contados desde la fecha en que se publique en el *Diario Oficial [de la Unión Europea]* la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que declare la incompatibilidad de la recaudación del impuesto con el Derecho de la Unión, cuando la solicitud para que se declare la existencia de esos ingresos indebidos hubiese sido presentada por el sujeto pasivo una vez vencido el referido plazo y las disposiciones nacionales relativas a la recaudación del impuesto, pese a la sentencia [Emerging Markets], sigan siendo incompatibles con el Derecho de la Unión?»

## Sobre la cuestión prejudicial

**29.** Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los principios de equivalencia y de efectividad, en relación con el principio de cooperación leal, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que, cuando una solicitud de devolución de un ingreso indebido se presenta más de treinta días después de la publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de una sentencia del Tribunal de Justicia de la que se desprende que el tributo de que se trata es contrario al Derecho de la Unión, pone el trigésimo día siguiente a dicha publicación como límite del período de devengo de intereses sobre el ingreso indebido adeudado al contribuyente de que se trate, o incluso excluye cualquier interés en el supuesto de que el contribuyente haya hecho frente al ingreso indebido con posterioridad al referido trigésimo día.

**30.** Según reiterada jurisprudencia, en virtud del principio de cooperación leal, establecido en el artículo 4 TUE, apartado 3, los Estados miembros están obligados a eliminar las consecuencias ilícitas de una violación del Derecho de la Unión y a determinar la regulación procesal aplicable a los recursos destinados a garantizar la protección de los derechos que este último confiere a los justiciables, que no sea menos favorable que la concerniente a recursos similares de Derecho interno (principio de equivalencia) ni haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (sentencia de 14 de octubre de 2020, *Valoris*, C-677/19, EU:C:2020:825, apartado 21 y jurisprudencia citada).

**31.** También se desprende de reiterada jurisprudencia que todo administrado al que una autoridad nacional haya impuesto el pago de una tasa, un derecho, un impuesto u otro gravamen infringiendo el Derecho de la Unión tiene, en virtud de este, derecho a obtener del Estado miembro de que se trate la devolución no solo la devolución de la cantidad de dinero indebidamente recaudada, sino también a percibir los intereses que compensen la imposibilidad de disponer de dicha cantidad de dinero (sentencia de 28 de abril de 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions* y otros, C-415/20, C-419/20 y C-427/20, EU:C:2022:306, apartados 51 y 52 y jurisprudencia citada).

**32.** El derecho a la devolución de las cantidades de dinero cuyo pago ha impuesto un Estado miembro a un administrado infringiendo el Derecho de la Unión y el derecho a los intereses sobre esas cantidades constituyen la expresión de un principio general de reclamación del pago de lo indebido (sentencia de 28 de abril de 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions* y otros, C-415/20, C-419/20 y C-427/20, EU:C:2022:306, apartado 53 y jurisprudencia citada).

**33.** La circunstancia de que una autoridad nacional haya impuesto el pago de una tasa, un derecho, un impuesto u otro gravamen «infringiendo el Derecho de la Unión» es lo que fundamenta y justifica los referidos derechos (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de abril de 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions* y otros, C-415/20, C-419/20 y C-427/20, EU:C:2022:306, apartado 60).

**34.** Tal infracción puede tener por objeto cualquier norma de Derecho de la Unión, ya se trate de una disposición de Derecho primario o de Derecho derivado, o de un principio general del Derecho de la Unión (sentencia de 28 de abril de 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions* y otros, C-415/20, C-419/20 y C-427/20, EU:C:2022:306, apartado 61 y jurisprudencia citada).

**35.** Por lo que respecta a la naturaleza de esta infracción, el Tribunal de Justicia ha declarado que los derechos a la devolución del pago de lo indebido y a percibir intereses que el Derecho de la Unión confiere a los administrados constituyen la expresión de un principio general, cuya aplicación no está limitada a determinadas infracciones de ese Derecho o excluida en presencia de otras (sentencia de 28 de abril de 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions* y otros, C-415/20, C-419/20 y C-427/20, EU:C:2022:306, apartado 62).

**36.** De ello se deduce que estos derechos pueden invocarse no solo en el supuesto de que una autoridad nacional haya impuesto a un administrado el pago de una cantidad de dinero sobre la base de un acto de la Unión que resulte ser ilegal, sino también en otros supuestos, en particular, en el caso de que el pago se haya exigido sobre la base de una normativa nacional contraria a una disposición de Derecho primario o de Derecho derivado de la Unión, y también en el caso de que una autoridad nacional ha impuesto ese pago aplicando erróneamente, a la luz del Derecho de la Unión, un acto de la Unión o una normativa nacional que garantice la ejecución o la transposición de tal acto (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de abril de 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions* y otros, C-415/20, C-419/20 y C-427/20, EU:C:2022:306, apartados 63 y 64 y jurisprudencia citada).

**37.** De ello se desprende que los principios del Derecho de la Unión relativos a los derechos de los administrados a obtener la devolución de las cantidades de dinero cuyo pago les ha sido impuesto por un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión y a percibir intereses sobre dichas cantidades deben interpretarse en el sentido de que, con carácter general y sin perjuicio de las condiciones de ejercicio de tales derechos en un caso concreto, son aplicables cuando de una resolución del Tribunal de Justicia o de una resolución de un órgano jurisdiccional nacional resulte que el pago de un impuesto mediante retención en la fuente ha sido impuesto por una autoridad nacional sobre la base, bien de una interpretación errónea del Derecho de la Unión, bien de una aplicación errónea de ese Derecho (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de abril de 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions* y otros, C-415/20, C-419/20 y C-427/20, EU:C:2022:306, apartado 69).

**38.** El derecho a percibir intereses mencionado en el apartado 31 de la presente sentencia tiene por objeto, como resulta de la jurisprudencia citada en ese apartado, compensar la falta de disponibilidad de la suma de dinero de la que se ha privado indebidamente al administrado. Esta compensación puede efectuarse, según los casos, conforme a las condiciones previstas por la normativa aplicable de la Unión o, a falta de tal normativa, conforme a las normas aplicables en virtud del Derecho nacional (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de abril de 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions* y otros, C-415/20, C-419/20 y C-427/20, EU:C:2022:306, apartados 70 y 71).

**39.** A falta de normas en el Derecho de la Unión en materia de solicitudes de devolución de impuestos formuladas a los Estados miembros y, más concretamente, en materia de percepción de intereses de demora sobre impuestos indebidamente recaudados, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que deben abonarse tales intereses en caso de devolución de impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión. Como se desprende del apartado 30 de la presente sentencia, dicha regulación debe, por una parte, conforme al principio de equivalencia, no ser menos favorable que la referente a recursos semejantes de carácter interno y, por otra parte, conforme al principio de efectividad, no hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión.

**40.** En particular, tales condiciones de abono de intereses no deben llevar a privar al administrado de una indemnización adecuada por la pérdida que se le ha ocasionado, lo que supone, en particular, que los intereses que se le abonen cubran todo el período comprendido entre la fecha en que pagó la cantidad de dinero en cuestión y la fecha en que esta se le devuelve (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de abril de 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions* y otros, C-415/20, C-419/20 y C-427/20, EU:C:2022:306, apartado 75 y jurisprudencia citada).

**41.** De ello se deduce que el Derecho de la Unión se opone a un régimen jurídico que no responde a esta exigencia y que, en consecuencia, no permite el ejercicio efectivo de los derechos a la devolución y a los intereses, garantizados por dicho Derecho (sentencia de 28 de abril de 2022, *Gräfendorfer Geflügel- und Tiefkühlfeinkost Produktions* y otros, C-415/20, C-419/20 y C-427/20, EU:C:2022:306, apartado 76 y jurisprudencia citada).

**42.** En el presente asunto, el artículo 78, apartado 5, de la Ley General Tributaria establece, en principio, el pago de intereses sobre el ingreso indebido, que se devengan hasta la fecha de su devolución y, de este modo, cumple, a primera vista, la exigencia del Derecho de la Unión relativa a la reclamación del pago de lo indebido.

**43.** Sin embargo, esta disposición, así como la interpretación que de ella hace la Administración Tributaria polaca, tienen como efecto, en caso de que la solicitud de devolución se presente más de treinta días después de la publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de la sentencia del Tribunal de Justicia de la que se

desprende que el tributo de que se trata es contrario al Derecho de la Unión, limitar temporalmente el devengo de los intereses, o incluso, en su caso, excluir cualquier interés.

**44.** La limitación temporal del devengo de intereses, que se deduce directamente del tenor del artículo 78, apartado 5, de la Ley General Tributaria, se aplica, como señala esencialmente el órgano jurisdiccional remitente (véase el apartado 23 de la presente sentencia), cuando el ingreso indebido se produce antes de la expiración del trigésimo día siguiente a la publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de la sentencia del Tribunal de Justicia en la que se declara que el impuesto en cuestión infringe el Derecho de la Unión y la solicitud de devolución se presenta con posterioridad a esa fecha. El motivo alegado por el Gobierno polaco para justificar esta limitación consiste en la voluntad de evitar que los contribuyentes retrasen sus solicitudes de devolución de los ingresos indebidos con el fin de obtener intereses más cuantiosos.

**45.** Respecto a la exclusión total del devengo de intereses, que se deduce de la interpretación que hace la Administración tributaria polaca del artículo 78, apartado 5, de la Ley General Tributaria, esta se produce, como señala esencialmente el órgano jurisdiccional remitente (véase el apartado 24 de la presente sentencia), cuando el ingreso indebido se produce con posterioridad al trigésimo día siguiente a la publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de la sentencia del Tribunal de Justicia en la que se declara que el impuesto en cuestión infringe el Derecho de la Unión. El motivo alegado por el Director para justificar esta exclusión es que el contribuyente puede oponerse a que se produzca el ingreso indebido, invocando la sentencia del Tribunal de Justicia.

**46.** En ese contexto, procede examinar si, y en qué medida, este mecanismo de limitación y, en su caso, de exclusión de los intereses es contrario a la exigencia del Derecho de la Unión, expuesta en la jurisprudencia citada en los apartados 31 a 41 de la presente sentencia, conforme a la cual el contribuyente que hace frente a un ingreso indebido en concepto de tributo como consecuencia de una infracción del Derecho de la Unión tiene derecho, además de a la devolución por el Estado miembro de que se trate de ese ingreso indebido, al pago por ese mismo Estado miembro de intereses sobre el referido ingreso, calculados hasta la fecha de su devolución.

**47.** A este respecto, procede señalar que las solicitudes de devolución de ingresos indebidos y de pago de intereses sobre los mismos están sujetas a las normas procesales nacionales, que pueden obligar al solicitante a actuar con diligencia razonable con el fin de evitar el perjuicio o de limitar su alcance (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de marzo de 2001, Metallgesellschaft y otros, C-397/98 y C-410/98, EU:C:2001:134, apartado 102). No es menos cierto, sin embargo, como se ha recordado en el apartado 39 de la presente sentencia, que estas condiciones deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad.

**48.** Procede comenzar examinando si la normativa nacional respeta el principio de efectividad.

**49.** Por lo que respecta, en primer lugar, al examen del mecanismo de limitación desde el punto de vista temporal del devengo de intereses a la luz de dicho principio, cabe señalar que, suponiendo que la presentación de una solicitud de devolución dentro de los treinta días siguientes a la publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de la sentencia del Tribunal de Justicia de la que se desprende que el tributo de que se trata es contrario al Derecho de la Unión pueda considerarse una diligencia razonablemente exigible al contribuyente que participó en el litigio en el que se dictó esa sentencia del Tribunal de Justicia, tal presentación no puede exigirse razonablemente a cualquier otro contribuyente que, al no ser parte en dicho litigio, puede no estar informado del pronunciamiento de la sentencia del Tribunal de Justicia en un plazo tan breve. Este último contribuyente puede, sin incurrir en negligencia, tener conocimiento del hecho de que el impuesto que ha soportado infringía el Derecho de la Unión tan solo un cierto tiempo después de la expiración del plazo de los treinta días siguientes a dicha publicación.

**50.** Además, incluso por lo que respecta al contribuyente que es parte en el litigio que dio lugar a dicha sentencia, quien, en principio, tiene conocimiento de esta última el día en que se dicta, no siempre cabe esperar razonablemente de él que presente una solicitud de devolución dentro de los treinta días siguientes a la publicación de esa sentencia en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

**51.** En efecto, cuando la declaración de que el impuesto en cuestión es contrario al Derecho de la Unión dependa del resultado de comprobaciones que, en su sentencia, el Tribunal de Justicia solicite al órgano jurisdiccional remitente que lleve a cabo, puede transcurrir un período que exceda ampliamente de la expiración de dicho plazo de treinta días antes de que se ponga de manifiesto que dicho impuesto es contrario al Derecho de la Unión, sobre la base de las consideraciones que figuran en la sentencia del Tribunal de

Justicia. Ello es así máxime cuando dicho órgano jurisdiccional, al ejecutar la sentencia del Tribunal de Justicia, no realice por sí mismo las comprobaciones solicitadas, sino que se remita a la Administración Tributaria para que esta las lleve a cabo.

**52.** Por lo que respecta, en segundo lugar, al examen, a la luz del principio de efectividad, del mecanismo de exclusión de todo interés sobre el ingreso indebido aplicado cuando ese ingreso se produce tras la expiración del plazo de los treinta días siguientes a la publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de la sentencia del Tribunal de Justicia, ha de señalarse que la circunstancia de que un impuesto aplicado por un Estado miembro resulte contrario al Derecho de la Unión a la luz de una sentencia del Tribunal de Justicia no implica que un contribuyente pueda eludir en la práctica el pago del impuesto en cuestión. En efecto, como señala la Comisión Europea en sus observaciones escritas, 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*.

**53.** Una vez más, así puede suceder aún en mayor medida cuando la comprobación de que el impuesto de que se trata es contrario al Derecho de la Unión dependa del resultado de apreciaciones y comprobaciones que el Tribunal de Justicia, en su sentencia, inste al órgano jurisdiccional remitente a realizar y que este último solicite, a su vez, a la Administración Tributaria.

**54.** Esta dificultad del contribuyente para eludir el pago del impuesto es aún mayor cuando dicho pago incumbe —como en el presente asunto— a un tercero «pagador» responsable personalmente de retener el impuesto y abonarlo a la Hacienda Pública, y dicho pagador solo informa al contribuyente *a posteriori* de la retención practicada, con un desfase temporal. La posibilidad de que el propio pagador hubiera podido intentar oponerse al pago no afecta a esta constatación.

**55.** Por lo que respecta a la consideración que figura en el apartado anterior relativa al desfase temporal con el que el pagador informa al contribuyente, es preciso destacar que, suponiendo que el desfase aplicable en el caso de autos se extienda, como máximo, a un mes y siete días a partir de la retención practicada y no — como sostiene el demandante en el litigio principal en sus observaciones escritas, invocando el artículo 26, apartado 3a, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en la medida en que se refiere al apartado 3, punto 2, del mismo artículo— a un período que va hasta el final del tercer mes del año siguiente al del pago, extremo que, en su caso, corresponderá comprobar al órgano jurisdiccional remitente, resulta claramente que este desfase de un mes y siete días puede dar lugar a que el contribuyente solo sea informado de la retención una vez expirado el plazo previsto en el artículo 78, apartado 5, de la Ley General Tributaria.

**56.** Es preciso añadir, con carácter incidental, que las consideraciones anteriores, de las que se desprende que el contribuyente puede no ser informado en breve plazo de la retención practicada por el pagador, conllevan que no cabe admitir que puede respetar el principio de efectividad la solución jurisprudencial, mencionada por el órgano jurisdiccional remitente, que consiste en modificar la regla existente aplazando a los treinta días siguientes a la retención la expiración del plazo para presentar una solicitud para que se declare la existencia de un ingreso indebido.

**57.** Habida cuenta de las consideraciones anteriores, el principio de efectividad, en relación con el principio de cooperación leal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, cuando una solicitud de devolución de un ingreso indebido se presenta más de treinta días después de la publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de una sentencia del Tribunal de Justicia de la que se desprende que el tributo de que se trata es contrario al Derecho de la Unión, pone el trigésimo día siguiente a dicha publicación como límite del período de devengo de intereses sobre el ingreso indebido adeudado al contribuyente de que se trate, o incluso excluye cualquier interés en el supuesto de que el contribuyente haya hecho frente al ingreso indebido con posterioridad al referido trigésimo día.

**58.** Habida cuenta de estas consideraciones, no procede responder a la cuestión prejudicial en cuanto se refiere al principio de equivalencia.

## Costas

**59.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

**El principio de efectividad, en relación con el principio de cooperación leal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, cuando una solicitud de devolución de un ingreso indebido se presenta más de treinta días después de la publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea* de una sentencia del Tribunal de Justicia de la que se desprende que el tributo de que se trata es contrario al Derecho de la Unión, pone el trigésimo día siguiente a dicha publicación como límite del período de devengo de intereses sobre el ingreso indebido adeudado al contribuyente de que se trate, o incluso excluye cualquier interés en el supuesto de que el contribuyente haya hecho frente al ingreso indebido con posterioridad al referido trigésimo día.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: polaco.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.