

Referencia: NFJ084648

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

Sentencia 600/2021, de 6 de julio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1641/2020

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. *Devolución de los ingresos indebidos del IVMDH e intereses satisfechos.* La sociedad actora, en fecha 10-1-2018, presentó escritos en los que se solicitaba la rectificación de las autoliquidaciones del IS de los ejercicios 2014 y 2015, alegando que en dichos ejercicios obtuvo la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos por el IVMDH, imputando fiscalmente esos ingresos en las autoliquidaciones del IS de los ejercicios 2014 y 2015. Este recurso se dirige contra dos resoluciones del TEAR, desestimatorias de las reclamaciones formuladas contra las resoluciones desestimatorias de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015, en lo que respecta a la devolución de los ingresos indebidos e intereses satisfechos en concepto del IVMDH. Las cantidades objeto de discusión son ingresos indebidos devengados fiscalmente en el momento en el que se produjeron, con independencia del ejercicio en que se realice la devolución efectiva de los mismos, respetando así su correlación con los gastos. Si bien es evidente que la normativa legal del IS no contiene un precepto específico que se refiera a la devolución de impuestos contabilizados en su día como gasto, el resultado contable ha de corregirse de conformidad a las normas sustantivas de aplicación, lo que implica que tal resultado contable ha de ser corregido teniendo en cuenta el momento del devengo de los ingresos. Por ello, en principio, parece razonable determinar que si la devolución de un ingreso indebido ha de entenderse devengada en el momento en que se produjo dicho ingreso indebido, a tal momento ha de venir referida la imputación temporal del mismo. En este proceso estamos tratando un ingreso indebido, que es consecuencia de la oposición de la regulación española del IVMDH al Derecho de la UE, debiendo seguir la solución de imputación temporal en base a la doctrina del Tribunal Supremo, tanto la elaborada con ocasión de la declaración de inconstitucionalidad de una norma con rango legal, como la referida a las sentencias del TJUE sobre disconformidad de una norma interna de un Estado con el derecho europeo. En el presente litigio, las cantidades objeto de discusión son ingresos indebidos devengados fiscalmente en el momento en el que se produjeron, con independencia del ejercicio en que se realice la devolución efectiva de los mismos, respetando así su correlación con los gastos. En este último supuesto, el tratamiento jurídico ha de ser el mismo que en los casos de inconstitucionalidad de las normas legales españolas, en la medida en que la STJUE de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12 (NFJ053503) tiene efectos declarativos y eficacia *ex tunc*, de manera que la vulneración del Derecho europeo se ha producido con efectos desde la publicación de la norma legal controvertida, puesto que debe aplicarse el principio de supremacía y efecto directo del Derecho europeo frente al nacional, desde el momento mismo en que la vulneración se ha producido. Tales reflexiones y apuntes doctrinales nos permiten determinar un criterio homogéneo y armónico entre las posiciones del TC, Tribunal Supremo y TJUE en orden a la interpretación de los efectos declarativos de la inconstitucionalidad o contravención del Derecho de la UE de una norma legal española, en el presente caso, el llamado céntimo sanitario o IVMDH. A tenor de la doctrina jurisprudencial, los elementos a tener en cuenta a la hora de fijar el criterio fiscal de imputación temporal son tres: el devengo, el momento de la efectiva corriente monetaria y la correlación entre ingresos y gastos. Por todo ello, procede anular los actos impugnados, y el reconocimiento de la incorrecta acreditación de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, por no corresponder la imputación de los ingresos percibidos en concepto de IVMDH a los ejercicios 2014 y 2015.

PRECEPTOS:

Directiva 92/12/CEE del Consejo (Régimen general, tenencia, circulación y control productos objeto de II.EE.), art. 3.

RDLeg 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 19.

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10 y 11.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom.), art. 38.

PONENTE:

Don Luis Manglano Sada.

Magistrados:

Don MANUEL JOSE BAEZA DIAZ-PORTALES

Don LUIS MANGLANO SADA

Don AGUSTIN MARIA GOMEZ-MORENO MORA

Don RAFAEL PEREZ NIETO

Don MARIA JESUS OLIVEROS ROSSELLO

Don JOSE IGNACIO CHIRIVELLA GARRIDO

Don BEGOÑA GARCIA MELENDEZ

Don MARIA BELEN CASTELLO CHECA

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA

COMUNIDAD VALENCIANA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN 3

PROCEDIMIENTO ORDINARIO [ORD] - 001641/2020

N.I.G.: 46250-33-3-2020-0002908

SENTENCIA Nº 600/2021

Il'tmos. Srs.:

Presidente:

D. MANUEL JOSÉ BAEZA DÍAZ-PORTALES. Magistrados, as:

D. LUIS MANGLANO SADA.

D. AGUSTÍN GÓMEZ-MORENO MORA.

D. RAFAEL PEREZ NIETO.

D^a.MARÍA JESÚS OLIVEROS ROSSELLÓ.

D. JOSE I. CHIRIVELLA GARRIDO.

D^a.BEGOÑA GARCIA MELENDEZ.

D^a.BELÉN CASTELLÓ CHECA.

En la Ciudad de València, a 6 de julio de 2021.

VISTO por la totalidad de los integrantes de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 1641/2020, interpuesto por ÁRIDOS LES PLANES, S.A., representada por la Procuradora D^a. Paula M^a. Ramón Pratdesaba y asistida por el Letrado D. Salvador Llopis Nadal, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, habiendo sido parte en autos la Administración demandada, representada por la Abogada del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley, se emplazó a la parte recurrente para que formalizara la demanda, lo que realizó mediante escrito en que solicitó se dictase sentencia declarando no ajustada a derecho la resolución recurrida.

Segundo.

La representación de la parte demandada contestó a la demanda, mediante escrito en el que solicitó se dictara sentencia por la que se confirmara la resolución recurrida.

Tercero.

No habiéndose recibido el proceso a prueba, y realizado trámite de conclusiones, quedaron los autos pendientes para votación y fallo.

Cuarto.

Se señaló la votación y fallo para el día 30 de junio de dos mil veintiuno, si bien por la complejidad del litigio, su carácter innovador y con la finalidad de fijar criterio de Sala, el recurso se llevó a la deliberación de la totalidad de los integrantes de la Sección, teniendo así lugar en los días 30 de junio y 6 de julio de 2021.

Quinto.

En la tramitación del presente proceso se han observado las prescripciones legales.

VISTOS: Los preceptos legales citados por las partes, concordantes y de general aplicación.

Siendo Ponente el Magistrado D. Luis Manglano Sada.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso contencioso-administrativo se ha interpuesto por ÁRIDOS LES PLANES, S.A., contra dos resoluciones de 30-9-2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatorias de las reclamaciones 12/2097/18 y 12/2104/18, formuladas contra las resoluciones desestimatorias de la Oficina de Gestión Tributaria de Castellón de las respectivas solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015, en lo que respecta a la devolución de los ingresos indebidos e intereses satisfechos en concepto de Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), por un importe de 92.999,14 euros y 4.202,81 euros, respectivamente.

Segundo.

Del expediente administrativo y de las manifestaciones de las partes se desprende que la sociedad actora, en fecha 10-1-2018, presentó escritos en los que se solicitaba la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015, alegando que en dichos ejercicios obtuvo la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), por importe de 92.999,14 euros y 4.202,81 euros, respectivamente, imputando fiscalmente esos ingresos en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015.

La causa de la rectificación fue considerar que la imputación debería efectuarse no en los ejercicios del cobro de esa devolución sino en los ejercicios en los que efectuó el ingreso del IVMDH, es decir, en los períodos y ejercicios comprendidos entre el 4T de 2009 hasta el 4T de 2012.

La Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Castellón de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria desestimó dichas solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones, mediante resoluciones que fueron notificadas el 10-5-2018.

Seguidamente, se interpusieron sendas reclamaciones económico-administrativas, en las que se alegó ante el TEARCV, de forma resumida, lo siguiente:

Que el 27-2-2014 la Sala Tercera del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó sentencia, concluyendo que el IVMDH era contrario al artículo 3.2 de la Directiva 92/12 al no tener una finalidad específica tal y como exigía la Directiva.

Como consecuencia de ello y tras los recursos procesales pertinentes se obtuvo en los ejercicios 2014 y 2015 la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos en concepto de IVMDH por un importe de 92.994,14 euros y 4.202,81 euros. Dichos ingresos se computaron como ingresos en el modelo 200 de las autoliquidaciones del IS de los ejercicios 2014 y 2015, si bien postula la rectificación de las mismas por resultar procedente imputar temporalmente los citados ingresos, obtenidos como consecuencia de la devolución de un impuesto declarado contrario al derecho de la Unión Europea, a los ejercicios en que se produjo el ingreso del tributo en cuestión, y no al ejercicio en que se reconoce el derecho a la devolución del IVMDH.

El TEARCV desestimó las reclamaciones, argumentando que la carga tributaria del IS recae sobre la base de la renta obtenida por el sujeto pasivo en cada periodo impositivo, manifestación del principio de independencia de ejercicios que, además, se recoge en el artículo 19.1 del TRLIS, al establecer que los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, de forma que la aplicación de la normativa contable y mercantil hace que los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran y, en este caso, la entidad contabilizó inicialmente los gastos derivados del pago del IVMDH adecuadamente. Si años después, como consecuencia de la Sentencia del TJUE, la Administración Tributaria declara que hubo un pago indebido del impuesto, dicho acto de reconocimiento es un hecho económico distinto que se contabiliza en el ejercicio en que se ha producido, de ahí que no cabe retrotraer sus efectos económicos instando la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades en su día presentadas sino que, como operación económica distinta, se refleja en los ejercicios en que se produce.

La demanda alega la improcedente desestimación de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de 2014 y 2015 y el reconocimiento de la incorrecta acreditación de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, por no corresponder la imputación de los ingresos percibidos en concepto de IVMDH a los ejercicios 2014 y 2015.

Se argumenta que el periodo impositivo en el que debería imputarse la devolución del IVMDH obtenida a raíz de la sentencia del TJUE, en la que se declara contrario al Derecho Comunitario el IVMDH con efectos ex origine, no es el que se obtuvo la devolución o se reconoció el derecho a obtenerla, sino que ha de ser en los ejercicios en los que se devengó y, por tanto, pagó el IVMDH.

La recurrente insta a la aplicación analógica del criterio del Tribunal Supremo en el supuesto de imputación temporal de las devoluciones del gravamen complementario de la Tasa Fiscal sobre el Juego, cuya norma de cobertura fue declarada inconstitucional por el TC, con efectos declarativos y eficacia ex tunc, realizando una pormenorizada mención de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, TC, TJUE y algunas sentencias de Salas contencioso-administrativas en esta línea, sin resultar aplicable las consultas de la DGT por ser independiente el criterio fiscal del contable y por la aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y de vulneración de la normativa de la Unión Europea.

Por todo ello, la demanda solicita la anulación de los actos impugnados, con reconocimiento de la incorrecta acreditación de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, por no corresponder la imputación de los ingresos percibidos en concepto de IVMDH a los ejercicios 2014 y 2015.

La Abogada del Estado plantea inicialmente cuestión de inadmisibilidad por falta de acreditación de la autorización social para litigar.

En cuanto al fondo, se mantiene la pertinencia de la argumentación desestimatoria del Tribunal Económico Administrativo Regional en sus dos resoluciones de 30-9-2020, insistiendo en que la imputación de la devolución del IVMDH debe hacerse en el ejercicio en que se reconoce ese ingreso indebido, sin posible imputación a los períodos de devengo y pago del tributo por no darse los requisitos y la contabilización necesarios.

Se alega que, no habiendo norma específica de imputación temporal en el TRLIS, las devoluciones del céntimo sanitario deben hacerse cuando se reconoce la deuda y se devuelve, debiendo primar el criterio de la imputación normativa contable de aplicación al IS.

Por todo ello, se solicita la desestimación de la demanda.

Tercero.

Con carácter previo, procede desestimar la cuestión de inadmisibilidad planteada por la Abogada del Estado, que se fundamentaba en la falta de autorización para litigar de la actora, pues ÁRIDOS LES PLANES, S.A., aportó junto a sus conclusiones una certificación de fecha 15-12-2020 por la que la Administradora Única de la mercantil autorizó a interponer el presente recurso contencioso-administrativo, subsanándose con ello el defecto denunciado.

En cuanto al fondo del litigio, debemos centrarlo en una única cuestión, si bien con diversidad de argumentos, consistente en la imputación temporal, a efectos del I. Sociedades, de las devoluciones de ingresos indebidos reconocidos y abonados en 2014 y 2015 por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a la actora, como consecuencia de la STJUE de 27-2-2014 (asunto C-82-12) que declaró el IVMDH contrario al Derecho de la UE.

La sociedad recurrente ÁRIDOS LES PLANES, S.A., defiende la tesis de que esa devolución o ingreso debe imputarse al ejercicio en que se produjo el devengo y abono del IVMDH, en el 4T de 2009 hasta el 4T de 2012, mientras que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria mantiene que deben imputarse al ejercicio en que se reconoció y devolvió el ingreso indebido, en 2014 y 2015.

Cuarto.

En lo que interesa para la adecuada resolución de este proceso, debemos destacar que el punto de partida lo constituye la STJUE de 27-2-2014 (Transportes Jordi Besora, S.L., C-82/12 que, resolviendo la cuestión prejudicial al efecto planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, declaró lo que sigue :

"El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 , relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente".

Tal conclusión aparece sustentada en los argumentos que se contienen en los apartados 20 a 36 de la sentencia de referencia, que cuenta con el carácter vinculante de la jurisprudencia del TJUE para los Estados miembros, y supone la primacía del Derecho de la Unión Europea (tal como reconoce el Tribunal Supremo, por ejemplo, en la sentencia de 16-12-2010) y la aplicabilidad directa de la Directiva de que se trata, la consecuencia no puede ser otra que la devolución de los ingresos indebidamente efectuados al amparo de la norma nacional que contraviene la Directiva comunitaria de referencia, ello con base en la doctrina del enriquecimiento sin causa y como corolario reparador de tal vulneración; conclusión ésta que, por lo demás, ha sido sancionada por el propio TJUE (pudiendo citarse, a título de ejemplo, la STJUE de 6-9-2011, dictada en el asunto C-398/09, Lady & Kid A/S y otros, la que viene referida a " las cantidades indebidamente pagadas por un sujeto pasivo en concepto de un tributo recaudado en un Estado miembro contraviniendo el Derecho de la Unión que hayan sido repercutidas directamente sobre el comprador" -como acontece en el caso de que aquí tratamos-) y refrendada por nuestro Tribunal Supremo (véase, por todas la STS 20-6-2013, en la que se afirma que los ingresos tributarios que tienen su causa en aplicación de una norma declarada contraria al Derecho Comunitario por parte del TJUE deben reputarse como ingresos indebidos).

Sentada la obligación de devolver los ingresos indebidos por el IVMDH, los abonos realizados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria constituyen el hecho imponible del IS (artículo 4 TRLIS) pues para la actora suponen un ingreso (" obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo").

Para el ejercicio 2014 del IS resulta aplicable el artículo 10 del RD Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, dispone:

"1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores...".

El artículo 19 del mismo texto legal establece:

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros...3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados....".

Para el IS de 2015 resulta de aplicación el artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que establece:

"3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."

Siguiendo lo dispuesto en la letra d) del artículo 38 del Código de Comercio:

"Se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o cobro."

Los criterios de imputación temporal e inscripción contable de ingresos y gastos están recogidos en el artículo 11 de la LIS de 2014:

"1. Los ingresos y los gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debido correlación entre unos y otros.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine..."

Así pues, si bien es evidente que la normativa legal del IS no contiene un precepto específico que se refiera a la devolución de impuestos contabilizados en su día como gasto, el resultado contable ha de corregirse de conformidad a las normas sustantivas de aplicación, lo que implica que tal resultado contable ha de ser corregido teniendo en cuenta el momento del devengo de los ingresos (artículo 19 TRLIS).

Por ello, en principio, parece razonable determinar que si la devolución de un ingreso indebido ha de entenderse devengada en el momento en que se produjo dicho ingreso indebido, a tal momento ha de venir referida la imputación temporal del mismo.

Quinto.

Es el momento de determinar los efectos temporales de las sentencias del TJUE, para lo que debemos volver a la STJUE de 27-2-2014 y examinar sus apartados 40, 41 y 42, que dicen:

"40 A este respecto, debe recordarse que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la interpretación que éste, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, hace de una norma de Derecho de la Unión aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse, en especial, las sentencias de 17 de febrero de 2005, Linneweber y Akritidis, C-453/02 y C-462/02, Rec. p. I-1131, apartado 41; de 6 de marzo de 2007, Meilicke y otros, C-292/04, Rec. p. I-1835, apartado 34, y de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management SGIIIC y otros, C-338/11 a C-347/11, apartado 58).

41 Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves (véanse, en particular, las sentencias de 10 de enero de 2006, Skov y Bilka, C-402/03, Rec. p. I-199, apartado 51; de 3 de junio de 2010, Kalinchev, C- 2/09, Rec. p. I-4939, apartado 50, y Santander Asset Management SGIIIC y otros, antes citada, apartado 59).

42 Más concretamente, el Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy concretas, cuando existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular 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 de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones del Derecho de la Unión, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos observados por otros Estados miembros o por la Comisión (véanse, en particular, las sentencias de 27 de abril de 2006, Richards, C-423/04, Rec. p. I-3585, apartado 42; Kalinchev, antes citada, apartado 51, y Santander Asset Management SGIIIC y otros, antes citada, apartado 60).

Sobre los efectos temporales de las sentencias del TJUE ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal Constitucional en sentencia 145/2012, en la que se afirma:

"En segundo término, debemos poner de relieve que la naturaleza declarativa de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que resuelven recursos por incumplimiento no afecta a su fuerza ejecutiva (derivada directamente del art. 244 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, hoy art. 280 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, donde se establece expresamente que "las sentencias del Tribunal de Justicia tendrán fuerza ejecutiva"), ni empecen sus efectos ex tunc. Así, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha desarrollado hasta la fecha una consolidada jurisprudencia que abunda en la obligación que tienen los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros de garantizar que dichas Sentencias se lleven a efecto (Sentencia de 14 de diciembre de 1982, asunto

Waterkeyn, 314-316/81y83/82, Rec. 1982 p. 4337), incluso eliminando las consecuencias pasadas del incumplimiento (Sentencia de 13 de julio de 1972, asunto Comisión contra Italia, 48/71, Rec. 1972, p. 527, apartado 7; así como las conclusiones del Abogado General Poiars Maduro, de 9 de julio de 2009, en el asunto Transportes Urbanos, C-118/08, Rec. p. I-635, punto 34).

Además de la naturaleza ejecutiva de las Sentencias dictadas en un procedimiento por incumplimiento, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha confirmado el efecto *ex tunc* de dichas resoluciones, sin perjuicio de la facultad del Tribunal de limitar temporalmente los efectos de sus Sentencias exart. 231 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (hoyart. 264 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea). Así, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, "con carácter excepcional" el Tribunal puede "aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a limitar los efectos en el tiempo de una sentencia por la que declare la existencia de un incumplimiento por parte de un Estado miembro de una de las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho [de la Unión Europea]" (véanse, en este sentido, las Sentencias de 24 de septiembre de 1998, asunto Comisión contra Francia, C-35/97, Rec. p. I-5325, apartados 49 y ss.; y de 19 de marzo de 2002, asunto Comisión contra Grecia, C-426/98, Rec. p. I-2793, apartado 42; así como las conclusiones de la Abogada General, de 15 de febrero de 2007, en el asunto Comisión contra Grecia, C-178/05, Rec. p. I-4185, puntos 83 a 86). A partir de esta premisa, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado reiteradamente que "los órganos jurisdiccionales de [los Estados miembros] están obligados, con arreglo alart. 234 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea[art. 267 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea], a deducir las consecuencias de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, bien entendido sin embargo que los derechos que corresponden a los particulares no derivan de esta sentencia sino de las disposiciones mismas del Derecho comunitario que tienen efecto directo en el ordenamiento jurídico interno" (Sentencias de 14 de diciembre de 1982, asunto Waterkeyn, antes citada, apartado 16, y de 5 de marzo de 1996, asuntos Brasserie du pêcheur y Factortame, C-46/93 y C- 48/93, Rec. p. I-1029, apartado 95).

En tercer lugar, y como consecuencia de todo lo anterior, los Jueces y Tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, tienen la obligación de inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión (véanse, entre otras, las Sentencias de 9 de marzo de 1978, asunto Simmenthal, 106/77, Rec. p. 629, apartado 24; de 22 de junio de 2010, asunto Melki y Abdeli, C-188/10 y C- 189/10, Rec. p. I-5667, apartado 43; y de 5 de octubre de 2010, asunto Elchinov, C-173/09, apartado 31). Esta obligación, cuya existencia es inherente al principio de primacía antes enunciado, recae sobre los Jueces y Tribunales de los Estados miembros con independencia del rango de la norma nacional, permitiendo así un control desconcentrado, en sede judicial ordinaria, de la conformidad del Derecho interno con el Derecho de la Unión Europea [véanse las Sentencias de 17 de diciembre de 1970, asunto Internationale Handelsgesellschaft, 11/70, Rec. p. 1125, apartado 3; y de 16 de diciembre de 2008, asunto Michaniki (C- 213/07, Rec. p. I-9999, apartados 5 y 51)]. Esta facultad de inaplicación se ha extendido también a las Administraciones públicas, incluidos los organismos reguladores (véanse las Sentencias de 22 de junio de 1989, asunto Costanzo, 103/88, Rec. p. 1839, apartados 30 a 33; y de 9 de septiembre de 2003, asunto CIF, C-198/01, Rec. p. I-8055, apartado 50).

6. De todo lo expuesto se deduce que las resoluciones judiciales impugnadas, al otorgar al pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la referida Sentencia de 17 de julio de 2008 efectos *ex nunc*, argumentando que se trata de una Sentencia posterior a la resolución sancionadora recurrida y que no ha condicionado la validez de ningún precepto del ordenamiento español, están desconociendo el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea (que obliga a los Jueces y Tribunales nacionales a aplicar la norma prevalente), así como el carácter ejecutivo de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictadas en un procedimiento por incumplimiento (que obligan a los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros a garantizar que se llevan a efecto) y los efectos *ex tunc* de las mismas (que proyectan la eficacia de sus pronunciamientos al momento de entrada en vigor de la norma interna considerada contraria al Derecho de la Unión Europea, y no a la fecha en que se dictan dichas Sentencias), salvo en el supuesto de que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea haga uso de su facultad excepcional de limitar los efectos en el tiempo de sus Sentencias en procesos por incumplimiento, lo que no sucede en el caso de la citada Sentencia de 17 de julio de 2008."

De la doctrina contenida en esta última sentencia del TC, se desprende que las sentencias dictadas en un procedimiento por incumplimiento por el TJUE, tienen efecto *ex tunc*, lo que implica la misma eficacia temporal que las sentencias del Tribunal Constitucional que declaran la oposición de una norma con rango de ley a la Constitución Española.

La anterior apreciación nos lleva al estudio de la doctrina sentada por las sentencias del Tribunal Supremo de 26-3-2010 (rec. casación 139/2008), de 14-7-2011 (rec. casación 4816/2008) y de 15-11-2010 (rec. casación 63/2008), que analizan la eficacia temporal de la declaración de inconstitucionalidad de una norma legal, y nos dice la última de ellas en su FD Quinto:

"...Esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo consideró, en la antedicha sentencia, que el ingreso por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional era indebido, desde que se produjo, porque entendió que los efectos de la mencionada declaración de inconstitucionalidad no eran constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado sino meramente declarativos del mismo, pues no se trata de un supuesto de devolución de ingresos indebidos "ordinario", ocasionado por una revisión en vía administrativa o judicial, sino de un supuesto de devolución de ingresos indebidos fruto de una declaración de inconstitucionalidad con eficacia "ex tunc", que aboca a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico el precepto legal declarado inconstitucional desde su entrada en vigor, "tamquam non esset", como si no hubiese existido nunca.

Por consiguiente, el importe de las devoluciones obtenidas por el "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego declarado inconstitucional debe imputarse fiscalmente al ejercicio en el que se produjo la deducción como gasto fiscal de dicho gravamen, puesto que la aplicación delart. 19.3 de la LIS 1995, conforme al cual, "los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias en un período impositivo distinto de aquel

en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados", exige, en este caso, y por mor de lo establecido en el propio art. 19.1 de la LIS 1995, la imputación fiscal al ejercicio 1990, que es el ejercicio en el que deben entenderse devengados fiscalmente los ingresos obtenidos por la devolución del "gravamen complementario" declarado inconstitucional, con independencia de la contabilización que se haya realizado de los mismos.

En efecto, el art. 19.1 de la LIS 1995 señala que "[l]os ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen (...) con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros", de donde se desprende que los elementos a tener en cuenta a la hora de fijar el criterio fiscal de imputación temporal son tres: el devengo, el momento de la efectiva corriente monetaria y la correlación entre ingresos y gastos.

Y, en este caso, las cantidades objeto de discusión son ingresos indebidos devengados fiscalmente en el momento en el que se produjeron, con independencia del ejercicio en que se realice la devolución efectiva de los mismos, respetando así su correlación con los gastos".

La eficacia "ex tunc" de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego implica que la STC 173/1996, de 31 de octubre, no tiene efectos constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional, sino meramente declarativos, por lo que el derecho a la devolución de lo ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional se tiene desde la fecha en que se produjo su ingreso, tal y como se desprende de la STS de 18-1-2005 (rec. cas. interés de ley núm. 26/2003), cuyo fallo fija la siguiente doctrina legal:

"El derecho a la devolución de ingresos indebidos ejercitado a través del procedimiento que regulaba el artículo 155 de la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963, de 28 de diciembre) y el RD 1163/1990, prescribía por el transcurso del plazo establecido por dicha Ley, y se computaba, de acuerdo con el artículo 65 de la misma, desde el momento en que se realizó el ingreso, aunque con posterioridad se hubiera declarado inconstitucional la norma en virtud de la cual se realizó el ingreso tributario, sin que quepa considerar otro plazo y cómputo distinto de los aplicables al procedimiento de devolución, cuando indubitadamente éste había sido el único instado por los interesados".

La citada STS de 18-1-2005 estableció que " el importe de las devoluciones obtenidas por el "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego declarado inconstitucional debe imputarse fiscalmente al ejercicio en el que se produjo la deducción como gasto fiscal de dicho gravamen".

Asimismo, la STS de 16-11-2016 (rec. casación para unificación de doctrina núm. 1590/2015), en su FD Quinto, explica lo siguiente:

"... Por consiguiente, el importe de las devoluciones obtenidas por el "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego declarado inconstitucional debe imputarse fiscalmente al ejercicio en el que se produjo la deducción como gasto fiscal de dicho gravamen, puesto que la aplicación del art. 19.3 de la LIS 1995 , conforme al cual, "los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados", exige, en este caso, y por mor de lo establecido en el propio art. 19.1 de la LIS 1995 , la imputación fiscal al ejercicio 1990, que es el ejercicio en el que deben entenderse devengados fiscalmente los ingresos obtenidos por la devolución del "gravamen complementario" declarado inconstitucional, con independencia de la contabilización que se haya realizado de los mismos".

A tenor de la doctrina sentada por las antedichas sentencias, los elementos a tener en cuenta a la hora de fijar el criterio fiscal de imputación temporal son tres:

el devengo, el momento de la efectiva corriente monetaria y la correlación entre ingresos y gastos.

Y, en el presente litigio, las cantidades objeto de discusión son ingresos indebidos devengados fiscalmente en el momento en el que se produjeron, con independencia del ejercicio en que se realice la devolución efectiva de los mismos, respetando así su correlación con los gastos .

En este proceso estamos tratando un ingreso indebido, que es consecuencia de la oposición de la regulación española del IVDMH al Derecho de la UE, debiendo seguir la solución de imputación temporal en base a la doctrina del Tribunal Supremo, tanto la elaborada con ocasión de la declaración de inconstitucionalidad de una norma con rango legal, como la referida a las sentencias del TJUE sobre disconformidad de una norma interna de un Estado con el derecho europeo.

En este último supuesto, el tratamiento jurídico ha de ser el mismo que en los casos de inconstitucionalidad de las normas legales españolas, en la medida en que dicha sentencia del TJUE tiene efectos declarativos y eficacia ex tunc, de manera que la vulneración del Derecho europeo se ha producido con efectos desde la publicación de la norma legal controvertida, puesto que debe aplicarse el principio de supremacía y efecto directo del Derecho europeo frente al nacional, desde el momento mismo en que la vulneración se ha producido.

Tales reflexiones y apuntes doctrinales nos permiten determinar un criterio homogéneo y armónico entre las posiciones del TC, Tribunal Supremo y TJUE en orden a la interpretación de los efectos declarativos de la inconstitucionalidad o contravención del Derecho de la UE de una norma legal española, en el presente caso, el llamado céntimo sanitario o Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, lo que nos debe permitir realizar las siguientes conclusiones:

* El IVDH era contrario al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, lo que suponía su expulsión del ordenamiento jurídico con efectos desde la fecha de su publicación en el BOE.

* Resultaba, pues, preceptiva la devolución de unos ingresos realizados sin la necesaria cobertura legal, tal como se ha realizado en el presente supuesto, con devolución en 2014 y 2015 del IVMDH a la recurrente por parte de la AEAT.

* Si bien ÁRIDOS LES PLANES, S.A. autoliquidó en el IS de 2014 y 2015 los citados ingresos por el céntimo sanitario, está en su derecho solicitar en tiempo y forma la rectificación de sus autoliquidaciones, por una cuestión de discrepancia en la imputación temporal de los mismos a los efectos del IS.

* Procede establecer, siguiendo la doctrina y argumentación jurídica anteriormente expuesta, que la imputación temporal del IVMDH devuelto en 2014 y 2015, a efectos del IS, debe hacerse al momento en que se devengó e ingresó dicho tributo, concretamente, debe imputarse desde el 4T de 2009 al 4T de 2012, períodos y ejercicios en los que se produjo el ingreso indebido.

Por todo ello, procede estimar la demanda, lo que implica la anulación de los actos impugnados, y el reconocimiento de la incorrecta acreditación de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, por no corresponder la imputación de los ingresos percibidos en concepto de IVMDH a los ejercicios 2014 y 2015.

Cuarto.

La estimación del recurso contencioso-administrativo determina, en aplicación del artículo 139.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, la imposición de las costas procesales a la Administración recurrida, que se cuantifican en una cantidad máxima de 1.500 euros por honorarios de Letrado y de 334,38 euros por gastos de Procurador.

FALLAMOS

1. Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por ÁRIDOS LES PLANES, S.A., contra dos resoluciones de 30-9-2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatorias de las reclamaciones 12/2097/18 y 12/2104/18, formuladas contra las resoluciones desestimatorias de la Oficina de Gestión Tributaria de Castellón de las respectivas solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015.

2. Se anulan y dejan sin efecto los actos impugnados.

3. Se reconoce la incorrecta acreditación de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, por no corresponder la imputación de los ingresos percibidos en concepto de IVMDH a los ejercicios 2014 y 2015.

4. Se hace expresa imposición de las costas procesales a la Administración demandada.

La presente sentencia no es firme y contra la misma cabe RECURSO DE CASACIÓN ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo o, en su caso, ante esta Sala, que deberá prepararse ante esta Sección en el plazo de TREINTA días, desde el siguiente al de su notificación, y en la forma que previene el vigente artículo 89 de la LJCA.

La preparación deberá seguir las indicaciones del acuerdo de 19-5-2016 del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el acuerdo de 20-4-2016 de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo (BOE nº 162, de 6-7-2016), sobre la extensión máxima y otras consideraciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala III del TS.

A su tiempo, y con certificación literal de la presente sentencia, devuélvase el expediente administrativo al órgano de su procedencia.

Así, por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN: Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente designado para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala, de lo que certifico como Secretario de la misma. València, en la fecha arriba indicada.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.

