

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (SECCIÓN PRIMERA)**  
**RECURSO ORDINARIO NÚM.**

**Partes: :**

**C/**

**ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO (TEAR CATALUÑA)**

**SENTENCIA Nº**

**Ilmos/as. Sres/as.:**

**PRESIDENTE:**

**MAGISTRADOS:**

En la ciudad de Barcelona, a veinticinco de abril de dos mil veintidós.

**VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA)**, constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº . . . . . interpuesto por . . . . . representado por el Procurador de los Tribunales . . . . . y defendido por la Letrado . . . . ., contra la Administración General del Estado, representada por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado . . . . ., quien expresa el parecer de la SALA.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Por la citada representación se interpuso recurso contencioso administrativo contra la Resolución del TEAR de Cataluña, desestimatoria de la reclamación recaída en el procedimiento [redacted] y acumulada.

**SEGUNDO.-** Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción.

La parte actora presentó demanda en la que solicitaba fuera dictada sentencia que acuerde la anulación de la resolución impugnada y la declaración de haber lugar a la rectificación de la autoliquidación del IS del ejercicio 2015, con costas a la contraria.

El Abogado del Estado formuló escrito de contestación a la demanda, en el que solicitó la desestimación del recurso contencioso-administrativo, con condena en costas.

**TERCERO.-** Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

**CUARTO.-** En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El objeto de este recurso contencioso-administrativo es la Resolución del TEAR de Cataluña de [redacted] que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por [redacted], contra: i) la desestimación del recurso de reposición interpuesta contra la resolución del procedimiento de comprobación limitada realizada en relación la autoliquidación del IS del ejercicio 2015, y; ii) la no admisión a trámite de la solicitud de rectificación de la referida autoliquidación.

Todo esto con relación la imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades del ingreso derivado de la devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos durante el ejercicio 2015.

**SEGUNDO.- 1.-** La actuación administrativa impugnada trae causa de los siguientes hechos:

a) La recurrente, que percibió [redacted] euros durante el ejercicio 2015 en concepto de devoluciones del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH, "céntimo sanitario"), fue notificada de la iniciación de actuaciones de comprobación limitada en relación su autoliquidación del IS del 2015, con el siguiente alcance: *"El alcance de este procedimiento se circunscribe a la determinación de la tributación efectiva de la devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el Impuesto sobre Sociedades."*

En sede de este procedimiento de comprobación fue requerida para que indicase si había practicado el ajuste contable, y el concepto y casilla en el que se declaró. Requerimiento que fue contestado mediante escrito en el que se expuso que los importes obtenidos de la devolución del IVMDH fueron contabilizados como ingreso contable en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del mismo ejercicio en el cual se reconoció por parte de la Administración Tributaria su derecho a la devolución, esto es en el ejercicio 2015, pero que consideraba que la imputación fiscal del ingreso derivado de esa devolución en aquel ejercicio resulta improcedente, ya que únicamente se debió considerar integrable en la base imponible del ejercicio la parte de la devolución correspondiente al IVMDH que constituyó gasto contable en 2015. Esto comportaría que debiera presentar las declaraciones no prescritas del IS para ingresar la cuota del IS que corresponda y los intereses de demora. Del mismo modo, los intereses satisfechos por la Administración Tributaria deberían imputarse fiscalmente en el ejercicio en que se devengaron.

La Administración tributaria finalizó el expediente con la comunicación del acuerdo que conforme a la normativa vigente no procedía regularizar la situación tributaria.

b) Como consecuencia de esta comunicación de finalización de la comprobación limitada, la recurrente presentó en unidad de fecha: i) recurso de reposición contra el acuerdo de finalización de la comprobación limitada, por cuanto entendía que hubo de proceder de oficio la Administración tributaria a considerar integrable en la base imponible del ejercicio 2015 únicamente la parte de la devolución correspondiente al IVMDH que constituyó gasto contable en dicho ejercicio, con devolución de la cuota indebidamente ingresada, y; ii) solicitud de rectificación del IS del 2015, con igual fundamento.

c) El sentido del recurso de reposición se sustentó en el siguiente razonamiento:

*"Al ser requerida la entidad para comprobar que se había imputado como ingreso en el ejercicio 2015 la devolución del IVMDH, se atendió al requerimiento acreditando dicha circunstancia. Ahora bien, en el mismo escrito la entidad manifestaba estar en contra del criterio que ella misma había aplicado, y que es acorde con el que mantiene la Administración Tributaria.*

*En el art.108 LGT se establece: "Los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios se presumen ciertos para ellos y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario."*

*En este caso la entidad aporta una consulta de la Dirección General de Tributos, la número, V2149-13, que se refiere a una cuestión distinta. En este caso se hace alusión a unas cuantías devueltas por ser declaradas nulas de pleno derecho.*

*Ello deriva del siguiente criterio del Tribunal Supremo:*

*"(...) 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. (...)"*

*En este caso, sin embargo, nos encontramos con la devolución de un impuesto que en su día fue considerado como gasto, y tanto en la consulta indicada en el requerimiento como en otras de fechas posteriores, se indica que el modo de proceder en el caso de la devolución del IVMDH es su imputación como ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se reconoce el derecho a su devolución. Motivo por el cual esta oficina considera que la entidad tributó correctamente al respecto, por lo que no procede la rectificación solicitada."*

Y la resolución de inadmisión a trámite de la solicitud de rectificación:

*"En fecha 19 de enero de 2017 se notificó a la entidad solicitante requerimiento con el cual se iniciaba el procedimiento de comprobación limitada con número de referencia respecto al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2015, cuya alcance se circunscribía a la determinación de la tributación efectiva de la devolución del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos en el Impuesto sobre Sociedades.*

*El artículo 126.3 del Real Decreto 1065/2007 por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, establece lo siguiente:*

*"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."*

*En consecuencia, de acuerdo con el precepto transcrito no resulta posible solicitar la rectificación de la autoliquidación en base a los motivos alegados, ya que los*

*mismos fueron considerados previamente en un procedimiento de comprobación limitada."*

d) La Resolución del TEAR pone de manifiesto que el TJUE consideró que la normativa nacional que implantó el IVMDH es contraria al Derecho derivado de la Unión Europea y, una vez ello, sentó su sentido desestimatorio en la asunción de la doctrina de la DGT, por la que:

*"En el TRLIS no existe una norma específica que se refiera a la devolución de impuestos contabilizados en su día como gasto, por lo que es preciso acudir, en su defecto, a la norma mercantil.*

*El Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, BOE de 20, en adelante PGC, destina la cuenta 636 al registro de la devolución de impuestos:*

*"636. Devolución de impuestos.*

*Importe de los reintegros de impuestos exigibles por la empresa como consecuencia de pagos indebidamente realizados, excluidos aquellos que hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2.*

*Su movimiento es el siguiente:*

*a) Se abonará cuando sean exigibles las devoluciones, con cargo a la cuenta 4709.*

*b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129."*

*En consecuencia, la devolución del IVMDH, contabilizado en su día como gasto, debe imputarse como ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se reconoce el derecho a su devolución.*

*Los intereses de demora que, en su caso, se hubieran reconocido sobre la referida devolución, tendrán el mismo tratamiento."*

2.- El escrito de demanda aduce que los efectos "ex tunc" de las sentencias del TJUE al declarar que un impuesto no es acorde a la normativa comunitaria deben equiparse a los efectos "ex tunc" de las sentencias que declaran la inconstitucionalidad de un impuesto. Por ello, el tratamiento tributario que deba darse a la devolución de los ingresos indebidos como consecuencia de la devolución del IVMDH debe ser el mismo que el que se aplicó cuando se devolvieron las tasas portuarias.

3.- Y el escrito de contestación de la Abogada del Estado es coincidente con la motivación de la Resolución del TEAR.

A ello añade que la inadmisión de la solicitud de rectificación se sustenta en el art. 126 RD 1065/2007, de lo que nada en contrario aporta la demanda.

**TERCERO.- 1.-** La actuación administrativa impugnada tiene como premisa el siguiente orden de cosas: En primer lugar, que la Sentencia de 27 de febrero de 2014 TJUE (asunto C-82/12), declaró que <<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.>>:

En segundo término, que como consecuencia de esa declaración durante el 2015 se devolvió a la recurrente la suma de

Y, por último, que el TRLIS no contiene ninguna disposición que se refiera a la devolución de impuestos contabilizados en su día como gasto, como consecuencia de su no conformidad con el Derecho de la Unión.

2.- Como consecuencia de todo esto se remite a la normativa contable, de la que se deduce con carácter general que el ingreso de la devolución de impuestos se debe cargar al cierre del ejercicio de su reconocimiento.

3.- Sin embargo, la actuación administrativa resuelve tan solo de manera implícita la cuestión que suscita la recurrente, cual es que como consecuencia de los efectos "*ex tunc*" propio de las sentencias de incumplimiento del TJUE y lo que exige el principio de equivalencia, el reconocimiento de la devolución del IMVDH tiene efectos en los ejercicios en los que se realizó el gasto,.

En efecto, que como consecuencia de la primacía y efecto directo del Derecho de la Unión, la sentencia que declara el incumplimiento del Estado Español tiene efectos "*ex tunc*", es cosa que se desprende con carácter general de la STC 145/2012, FJ 6, en cuanto establece 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 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.>>.

Como, en especial, de la propia STJUE de 27 de febrero de 2014 relativa al céntimo sanitario, que sobre la limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia que solicitaron la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español en sus observaciones escritas, declaró

<<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. I1131, 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 SGIIC y otros, C-338/11 a C-347/11, apartado 58).

(...)

50 De estas consideraciones resulta que no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia.>>

4.- Por ello, los efectos de la STJUE sobre el céntimo sanitario tiene efectos “*ex tunc*”, lo que significa –en términos de la STC citada- que proyecta la eficacia de sus pronunciamientos al momento de entrada en vigor de la norma interna considerada contraria al Derecho de la Unión Europea.

**CUARTO.- 1.-** En cuanto a la imputación fiscal de la devolución de tributos en el IS como consecuencia de la declaración de su invalidez, el Tribunal Supremo ha venido distinguiendo los supuestos en los que la anulación de las liquidaciones tributarias traen causa de la aplicación de una norma legal declarada inconstitucional, de aquellas otras liquidaciones anuladas con fundamento en una norma legal pero inaplicable al supuesto.

Son ejemplo de esta doctrina las Sentencias de 21 de marzo de 2011, 30 de junio de 2011 y 9 de febrero de 2012 TS3<sup>a</sup> (recurso 6783/2009, 1168/2009 y 6555/2008, respectivamente).

2.- Respecto el primero de aquellos supuestos, la doctrina jurisprudencial reitera que, como consecuencia de los efectos "ex tunc" de la declaración de inconstitucionalidad, el ingreso es indebido desde que se produjo, y por ello la imputación fiscal de las devoluciones obtenidas debe efectuarse en el ejercicio en el que se produjo el gasto fiscal.

Así, la Sentencia 25 de marzo de 2010 TS3<sup>a</sup> (recurso 135/2008), declara:

<<La eficacia "ex tunc" de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego implica que la Sentencia del Tribunal Constitucional 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 Sentencia de esta misma Sección y Sala del Tribunal Supremo de 18 de enero de 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".

Esta misma Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005, considera errónea la doctrina de la "actio nata" aplicada a la determinación del "dies a quo" para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario", es decir, no considera correcto entender que "el plazo prescriptorio debe comenzar a contarse en el momento en que la declaración de inconstitucionalidad es conocida y tiene efectos frente a todos (artículo 28 LOTC), cesando la vigencia y eficacia de la norma cuyo valor normativo superior impedía hasta entonces la solicitud de devolución de ingresos" (FD Segundo), por cuanto, si bien "es cierto que esta Sala ha reconocido la posibilidad de exigir la responsabilidad patrimonial al Estado legislador en supuestos de declaración de inconstitucionalidad de una norma legal (...) la responsabilidad patrimonial que pueda reclamarse no puede servir, sin embargo, para rehabilitar el plazo de devolución de ingresos indebidos ya prescrito. La exigencia de dicha responsabilidad tiene un régimen jurídico propio y diferente, con una solicitud que ha de dirigirse a la Administración responsable y al órgano competente, en ningún caso a la oficina gestora que no podría pronunciarse ni



reconocer la existencia de tal responsabilidad, un procedimiento específico y sujeta a un plazo concreto, el de un año, éste sí computable desde la "actio nata", esto es desde la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma legal. Pero no asimilable, por tanto, al plazo de prescripción, entonces de cinco años que correspondía a la devolución de ingresos indebidos. Y la misma especificidad ha de predicarse de una acción de nulidad que tiene sus propias exigencias y está sujeta a requisitos propios, cuya asimilación a la solicitud de una devolución de ingresos indebidos, establecida para determinados supuestos que la norma concreta, no puede basarse en una genérica apelación al principio antiformalista del procedimiento administrativo" (FD Tercero).

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 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. 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.

Los intereses satisfechos por la Administración tributaria, como consecuencia de la devolución de lo indebidamente ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional, cuyo cómputo se hará, como es lógico y ratificando la conclusión alcanzada, desde que se produjo el ingreso indebido del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego, deberán imputarse fiscalmente respetando asimismo los precitados arts. 19.1 y 19.3 de la LIS 1995, es decir, al ejercicio en que se devengaron, con independencia del ejercicio en que se contabilizaron. De ahí que los intereses devengados en ejercicios prescritos también habrán de ser devueltos por la Administración tributaria, si fueron considerados como ingresos fiscales del ejercicio en que se percibieron, tal y como sucede en el caso de autos, en el que fueron considerados ingresos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1997.>>

En igual sentido se pronuncian, entre otras muchas más, las Sentencias de aquel mismo Tribunal de 24 de enero de 2011 (recurso 58/2010, 101/2009 y 400/2008), 3 de marzo de 2011 (recurso 4059/2007), 14 de abril de 2011 (recurso 364/2007), 28 de abril de 2011 (recurso 29/2009), de 5 de mayo de 2011 (recurso 650/2008, 5534/2007 y 6222/2009), de 16 de junio de 2011 (recurso 253/2008), 29 de junio de 2011 (recurso 452/2007), 4 de julio de 2011 (recurso 172/2010), 7 de julio de 2011 (recurso 269/2010 y 4191/2010), 14 de julio de 2011 (recurso 568/2008, 2109/2010, 2932/2010), 8 de septiembre de 2011 (recurso 5865/2009), 19 de septiembre de 2011 (recurso 363/2008, 494/2008, 491/2008 y 365/2008), 26 de septiembre de 2011 (recurso 488/2008), 7 de noviembre de 2011 (recurso 1322/2011), 27 de febrero de 2012 (recurso 187/2009 y 58/2009), 5 de marzo de 2012 (recurso 495/2009, 62/2009, 77/2009, 340/2009 y 74/2009), 12 de marzo de 2012 (recurso 348/2009), 16 de abril de 2012 (recurso 622/2010), 11 de junio de 2012 (recurso 42/2012), 18 de junio de 2012 (recurso 5784/2011), 25 de junio de 2012 (recurso 4096/2011), 18 de julio de 2012 (recurso 337/2010) y 23 de julio de 2012 (recurso 532/2009).

3.- Establecido esto, tampoco es conforme con el Derecho de la Unión el establecimiento de un sistema de devolución de los tributos declarados no conformes con dicho Derecho más restrictivo que el reconocido para la devolución de los tributos declarados inconstitucionales,

Así se desprende de la Sentencia TJUE de 30 de junio de 2016, asunto Silvia Georgiana Câmpean (C-200/14), ECLI:EU:C:2016:494:

<<39 Sin embargo, la regulación procesal de las acciones destinadas a garantizar la tutela de los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables no debe ser menos favorable que la referente a recursos semejantes

de Derecho interno (principio de equivalencia) ni hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véase, en particular, la sentencia de 6 de octubre de 2015, Târsia, C-69/14, EU:C:2015:662, apartado 27 y la jurisprudencia citada). (...)

45 Según jurisprudencia consolidada, el respeto del principio de equivalencia exige que los Estados miembros no establezcan regulaciones procesales menos favorables para las solicitudes de devolución de un impuesto basadas en la violación del Derecho de la Unión que las aplicables a recursos similares que se fundamentan en el incumplimiento del Derecho interno y que tengan un objeto, una causa y sus elementos esenciales semejantes (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, apartado 31 y jurisprudencia citada).>>

4.- Este mismo criterio es el que subyace en la doctrina contenida en las Sentencias de 5 de junio de 2018, 5 de diciembre de 2018 y 10 de abril de 2019 TS3ª (recurso 634/2017, 129/2017 y 2994/2017), con relación la imputación temporal para el reembolso de los intereses de demora a una sociedad no residente, derivados de la retención indebidamente practicada, en el IRNR por su disconformidad con el Derecho de la Unión Europea.

Así, en ellas se declara:

<<...la infracción del Derecho de la Unión Europea, cuya existencia no pone la Administración en tela de juicio, obliga a una reparación íntegra por la pérdida de disponibilidad del dinero ocasionada por la exacción de un tributo contrario al Derecho de la Unión, que le deje indemne y, a un tiempo, no provoque un enriquecimiento injusto de la Administración si sólo reconoce el pago de los intereses moratorios a partir de una fecha posterior a aquélla en que se satisfizo el tributo (ver la sentencia TJUE en el asunto C-565/11, Mariana Irimie, arriba citada).

(...) ya hemos sostenido que la infracción afecta a la ley desde su promulgación, en tanto el régimen tributario de los no residentes, en lo que atañe a la base imponible y a la cuota del IRNR, es discriminatorio respecto del que se exige a los residentes en su impuesto personal; en segundo lugar, porque la imposibilidad de reembolsar el exceso no es sino una mera consecuencia *ex post facto* de la primera infracción, pues lo grave y atentatorio es que haya -siempre- un exceso injustificado, no sólo el hecho de que el afectado carezca de instrumentos legales para quedar luego indemne; finalmente, porque siguiendo nuestra jurisprudencia antes mencionada, la procedencia de acogerse, como vía de restitución, a la devolución de ingresos indebidos del artículo 32 LGT obliga a aplicar el precepto en su integridad y con todas sus consecuencias, incluido el extremo fundamental de la cuantificación de los intereses y del *dies a quo* para computarlos.>>

**QUINTO.- 1.-** En definitiva, del principio de equivalencia se desprende que la imputación temporal que en el Impuesto sobre Sociedades ha de recibir la devolución del importe de los ingresos indebidos como consecuencia de la declaración de disconformidad del IVMDH al Derecho de la Unión, no puede ser más restrictiva que la que se aplica a los tributos declarados inconstitucionales.

De esto se concluye que la devolución del céntimo sanitario se debe integrar en la base imponible del IS de cada ejercicio no prescrito que constituyó gasto, lo que en el caso que nos ocupa conduce a reconocer el Derecho de la sociedad recurrente a obtener la rectificación de su autoliquidación del IS del ejercicio 2015 en dicho sentido.

Y, del mismo modo, los intereses satisfechos deben imputarse fiscalmente en el ejercicio en el que se devengaron.

2.- A esta misma conclusión llegan las Sentencias de 6 de julio de 2021 y 22 de septiembre de 2021 y (1641/2020 y 1529/2020) TSJ Valencia, con razonamientos sustancialmente iguales que los de la presente.

**SEXTO.- 1.-** El recurso contencioso-administrativo debe ser estimado.

2.- En atención a la desestimación íntegra que de las pretensiones de la contestación de la demanda conducen los anteriores fundamentos, procederá imponer a la demandada el pago de las costas, conforme dispone el artículo 139 LRJCA, hasta la cifra máxima de [redacted] euros por todos los conceptos.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de Su Majestad el Rey,

#### **FALLAMOS:**

1º.- Estimar íntegramente el presente recurso contencioso-administrativo, anulando la actuación administrativa impugnada por no ser conforme en Derecho.

2º.- Reconocer la situación jurídica individualizada de la recurrente en los términos establecidos en el fundamento jurídico quinto de esta resolución.

3º.- Imponer a la demandada el pago de las costas del proceso, hasta el límite de 2.000 euros, por todos los conceptos e impuestos incluidos.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se unirá certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Notifíquese a las partes la presente Sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio,

reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

**PUBLICACIÓN.-** La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Magistrado Presidente. Doy fe.