



Roj: **STS 483/2024 - ECLI:ES:TS:2024:483**

Id Cendoj: **28079130022024100029**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **08/02/2024**

Nº de Recurso: **8352/2022**

Nº de Resolución: **224/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 5029/2022,**
ATS 10839/2023,
STS 483/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 224/2024

Fecha de sentencia: 08/02/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8352/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 06/02/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8352/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 224/2024

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 8 de febrero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 8352/2022, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 21 de septiembre de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1293/2021, en el que estimó el recurso deducido frente al acuerdo de 29 de julio de 2021, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia ("TEARV"), por el que se desestiman las reclamaciones económico-administrativa núm. 46/10080/2018, 46/11285/2018 y 46/11286/2018 formuladas contra los acuerdos de resolución de solicitud de rectificación de autoliquidación de Impuesto de Sociedades ejercicios 2014, 2015 y 2016.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la entidad mercantil LA HISPANO DEL CID, S.A., representada por el procurador de los tribunales don Jacobo de Gandarillas Martos, bajo la dirección letrada de don Salvador José Llopis Nadal.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 1293/2021 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, con fecha 21 de septiembre de 2022, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

" FALLAMOS

1. Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por La Hispano del Cid S.A., la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Valencia, de fecha 29 de julio de 2021 por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativa núm. 46/10080/2018, 46/11285/2018 y 46/11286/2018 formuladas contra los acuerdos de resolución de solicitud de rectificación de autoliquidación de Impuesto de Sociedades ejercicios 2014, 2015 y 2016.
2. Se anulan y dejan sin efecto los actos impugnados.
3. Se reconoce el derecho a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas con los intereses de demora, por no corresponder la imputación de los ingresos percibidos en concepto de IVMDH a los ejercicios 2014, 2015 y 2016.
4. Se hace expresa imposición de las costas procesales a la Administración demandada".

SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado mediante Auto de 10 de noviembre de 2022, que, al termino, ordeno remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

TERCERO. Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 20 de julio de 2023, dictó Auto precisando que:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en: *Identificar el ejercicio tributario al que deben imputarse los ingresos en concepto de devoluciones de impuestos que en su día se contabilizaron como gasto, bien al periodo en el que fuere satisfecho el gravamen que es objeto de ulterior devolución o, por el contrario, al periodo en que se produjo el cobro de la referida devolución*".

CUARTO. Interposición del recurso de casación.

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...previos los trámites oportunos, declare como doctrina aplicable la que se postula en el anterior



apartado tercero y dicte sentencia por la que estimando el recurso de casación, revoque la sentencia recurrida, confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 29 de julio de 2021 y los actos administrativos de la que trae causa". En el referido apartado tercero solicita que "A la vista de las consideraciones anteriores, la pretensión que se ejercita queda concretada en que por esa Sala se declare que la sentencia de instancia ha infringido los artículos 10 y 19 TRLIS y 10 y 11 LIS y, en su virtud, se solicita que, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, confirmando la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 29 de julio de 2021 y los actos administrativos de los que trae causa".

QUINTO. *Oposición al recurso de casación.*

La representación procesal de la entidad mercantil LA HISPANO DEL CID, S.A., se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que en su día se sirva dictar Sentencia en la que:

- (i) desestimando el recurso de casación, confirme la sentencia impugnada
- (ii) subsidiariamente, para el caso de que se estime el recurso de casación, se confirme igualmente la sentencia impugnada por cuanto (a) el criterio fijado no puede afectar a la redacción del TRLIS/2004 el cual resulta de aplicación respecto de las cuotas del IVMDH devueltas por haberse soportado en los años en los que el mismo estaba en vigor y (b) el criterio fijado no puede afectar a la imputación temporal de los intereses de demora.

SEXTO. *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 6 de febrero de 2024, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. *Presupuestos fácticos.*

Siguiendo el relato fáctico contenido en el auto de admisión, para el enjuiciamiento interesado y resolución de la cuestión de interés casacional objetivo y controversia existente se parte de las siguientes circunstancias:

1. El 10 de enero de 2018 la entidad La Hispano del Cid, S.A. presentó escrito en el que se solicitaba la rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014, alegando que en dicho ejercicio obtuvo la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) por importe de 12.406,20 euros, imputando fiscalmente el ingreso en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del mismo ejercicio 2014, sin embargo, considera que la imputación debería efectuarse en los ejercicios en que efectuó el ingreso del IVMDH.
2. El 4 de julio de 2018, la citada sociedad interpuso reclamación contra la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación con número de referencia 2018GRC00750007H, que fue asimismo desestimada por resolución del TEARV de 29 de julio de 2021.
3. Disconforme con ese acuerdo, la contribuyente dedujo recurso contencioso-administrativo n.º 1293/2021 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que por sentencia de 21 de septiembre de 2022 lo estimó, señalando en su Fundamento de Derecho Sexto que "(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 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 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 IVMDH 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.^{""} (sic).

SEGUNDO. Posición de las partes.

Considera el Sr. Abogado del Estado que se ha infringido por la sentencia impugnada los artículos 10 y 11.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (artículos 10 y 19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo-TRLIS-) en relación con las normas y criterios establecidos en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Señala que la Sala de instancia resolvió la cuestión debatida aplicando la doctrina jurisprudencial sobre la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego, atribuyendo eficacia *ex tunc* a dicha declaración. Efectos *ex tunc* de la sentencia del TJUE que no se discute, pero que no resuelve la cuestión planteada, en tanto que es posible reconocer que los ingresos indebidos son nulos desde que la fecha en que tuvieron lugar, de manera que en la devolución se devengan los correspondientes intereses, y, al mismo tiempo cuestionar que esos ingresos indebidos, de manera automática, hayan de imputarse fiscalmente a los ejercicios en que se dedujeron los gastos, sin tener en cuenta las normas que regulan el Impuesto sobre Sociedades.

Respecto del ejercicio de 2014, de aplicación el TRLIS/2004, al no existir una norma específica que se refiera a la devolución de impuestos contabilizados en su día como gasto, es preciso acudir, en su defecto, a la normativa mercantil y contable.

Resultan aplicable el artículo 38 apartado d) del Código de Comercio dispone:

"El registro y la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuran en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. En particular, se observarán las siguientes reglas:

(...)

d) 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 de su cobro.

(...)."

El precepto consagra el principio del devengo en el registro de ingresos y gastos, estos es, tomando en cuenta el momento en que son exigibles, y responde también al principio de prudencia, en la medida en que no deben reconocerse ingresos antes de que esté determinada su exigibilidad.



La normativa contable, Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, dentro del desglose de las Cuentas del Grupo 6 (Compras y Gastos), 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."*

Por ello, 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, deben tener el mismo tratamiento, como resulta de la cuenta 769.

Al efecto indica que sobre el tratamiento contable de estos ingresos, puede hacerse referencia a la consulta 7 del Boletín del ICAC nº 98 de JUNIO 2014.

En definitiva, conforme a las normas contables estamos ante un ingreso extraordinario que debe imputarse al ejercicio en que se produce, ya sea acudiendo a la cuenta 636, que de manera específica contempla la devolución de impuestos, ya reconociendo un ingreso extraordinario con abono en la cuenta 778.

Respecto de los ejercicios 2015 y 2016, es de aplicación la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), conforme a su artículo 11.1, se refiere al devengo "*con arreglo a la normativa contable*".

La tesis que defiende, por demás, encuentra apoyo en las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2017, rec. cas. 1137/2016, y 12 de julio de 2017, rec. cas. 1647/2016.

La parte recurrida sostiene que no ha habido infracción alguna por parte de la Sala de instancia, recordando al respecto que la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 (Asunto C-82/12) señaló que el art. 9 Ley 24/2001 vulneraba el art. 3.2 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 (Directiva 92/12), al no tener el IVMDH una finalidad específica, sin limitación alguna y con efectos *ex tunc*, lo cual no es discutido por el Sr. Abogado del Estado, por lo que desde que se dictó se estableció que la norma nacional sobre el IVMDH era contraria a la Directiva 92/12.

Resulta correcto, como hizo la sentencia de instancia, aplicar la jurisprudencia establecido en torno a la imputación temporal de la devolución de un tributo indebido, a raíz de la declaración de inconstitucionalidad de su normativa reguladora con efectos *ex tunc*, al resolver sobre el el gravamen complementario de la Tasa Fiscal del Juego, regulado en el art. 38.Dos.2 Ley 5/1990, declarado nulo, con efectos *ex tunc*, por la sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, dejando sentado que a efectos del impuesto sobre sociedades procede imputar el ingreso obtenido por la devolución de un tributo cuya normativa se ha declarado inconstitucional en el mismo ejercicio en que se produjo el gasto por el pago de éste, y no en el ejercicio en el que se reconoce su devolución; ello en base a lo previsto en el artículo 19.1 de la Ley 43/1995. Sin que lo dicho se vea alterado por haberse declarado la norma contraria al Derecho europeo, pues, *mutatis mutandis*, conforme a los principios de primacía del Derecho europeo y de equivalencia se exige que el conjunto de normas nacionales aplique indistintamente a los recursos basados en la violación del Derecho de la UE y a aquellos basados en la infracción del Derecho interno.

No es posible acoger el presupuesto del que parte la recurrente, sobre la modificación de la jurisprudencia por los cambios normativos habidos, en tanto que los artículos implicados y su distinta redacción temporal no significan un cambio normativo sino una simple adaptación como se desprende de la comparativa de las distintas versiones. Lo cual no sólo sucede respecto de la normativa tributaria, sino también de la contable, sin que el criterio del devengo haya sufrido variación significativa alguna entre el Plan General Contable de 1990 y el Plan General Contable de 2007.

Añade que la propia Abogacía del Estado reconoce que no hay una norma específica que se refiera a la devolución de impuestos contabilizados en su día como gasto, pero esta cuestión fue resuelta por el Tribunal Supremo interpretando el artículo 19.1 TRLIS/2004.

Con carácter subsidiario considera la recurrida que de acogerse el recurso de casación sólo afectaría a los periodos impositivos en que esté en vigor la LIS/2014, y no en aquellos en los que estuvo en vigor el TRLIS/2004. Debiéndose tener en cuenta que la imputación contable de un ingreso en un ejercicio concreto no implica, *per se*, la imputación fiscal en ese mismo ejercicio y para corregir esta situación están los ajustes



fiscales en la base imponible. En este sentido es de recordar que el Tribunal Supremo al analizar la imputación de la Tasa Fiscal del Juego, traza una diferenciación entre las devoluciones de ingresos indebidos que califica como "ordinarias", en las que sí tiene sentido imputar fiscalmente el ingreso en el ejercicio en que se reconoce mediante resolución la devolución del mismo, de aquellos casos en los que la devolución de ingresos indebidos deriva de la expulsión del ordenamiento jurídico de la norma que creó el tributo. En este último supuesto, la imputación fiscal de la devolución del ingreso indebido tendrá lugar en el ejercicio en que se produjo el ingreso indebido. Los efectos declarativos de la sentencia que reconoce la nulidad del tributo, junto con los efectos *ex tunc* de la misma, determinan que el ingreso fuese indebido desde que se produjo, y que la sentencia no sea la que genere el derecho a la devolución. Criterio, por lo demás, que ha sido acogido por la DGT. Sin que quepa extender el recurso de casación a la imputación temporal de los intereses de demora derivados de esa devolución.

TERCERO. *Criterio de la Sala.*

Como ha quedado expuesto el interés del Sr. Abogado del Estado, tal y como confiesa abiertamente, es modificar la doctrina jurisprudencial contenida no sólo en las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2010, rec. cas. 139/2008 y 16 de noviembre de 2016, rec.cas.1590/2015, que son las únicas señaladas por la recurrente, sino en otras muchas, que fijaron como criterio de imputación temporal de la devolución el ejercicio en que se produjo la deducción ante la declaración de inconstitucional de la norma de cobertura; pero no sólo conforman la jurisprudencia para el caso de mediar declaración de inconstitucionalidad de la norma, como únicamente señala la parte recurrente, sino también, como es el supuesto, cuando el TJUE declara contraria al Derecho europeo la norma de cobertura, al que se refiere la sentencia de 16 de noviembre de 2016.

Los argumentos de la parte recurrente sobre los que trata de apuntalar la pretendida modificación de la doctrina legal no resultan todo lo cabal que la ocasión demanda. Afirma que el supuesto de hecho es diferente del examinado en las citadas sentencias, cuando ya hemos indicado que el supuesto de hecho que nos ocupa y el resuelto en la sentencia de 16 de noviembre de 2016, es semejante en lo que ahora interesa. Añade que en ninguna de las citadas sentencias se interpretaron los artículos 10 y 19 TRLIS, ni, claro está, los artículos 10 y 11.1 LIS, cuando, como pone de manifiesto la parte recurrida, los textos de los artículos 10.3 de la LIS del 95, del TRLIS de 2004 y de la LIS de 2014, sobre determinación de la base imponible, son sustancialmente iguales, habiendo sido objeto de atención en las sentencias citadas el artículo 10.3 del 95, habiéndose fijado doctrina legal sobre el mismo, aplicable sin duda a los similares textos de las normas posteriores; y respecto del artículo 19, de los dos primeros textos, y 11.1 de la LIS del 2014, aquel es igual en ambas normativas, y el 11.1 posee distinta redacción, "*Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período 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 debida correlación entre unos y otros*", pero no queda suficientemente justificado que el mayor énfasis sobre la normativa contable a tener en cuenta suponga un cambio legal que imposibilite mantener la interpretación jurisprudencial que ahora se cuestiona, más cuando, como pone de manifiesto la parte recurrida, la normativa contable, PGCs del 90 y del 07, sobre el devengo, aún su distinta redacción mantienen la misma significación. Resultando de todo punto artificial el sustento que incorpora el Sr. Abogado a su tesis en el sentido de que no es posible crear un concepto de devengo fiscal ajeno al derivado del PGC, en tanto que, como a continuación se verá, la jurisprudencia cuestionada no gira en torno a distintos conceptos o concepciones del devengo en el impuesto sobre sociedades y en la normativa contable.

El Sr. Abogado del Estado, tras reconocer que no existe en el TRLIS/2004 una norma específica que se refiera a la devolución de impuestos contabilizados en su día como gasto, y tras acudir a la normativa mercantil, art. 38. d) del C.Co., y volver a reconocer que a partir del criterio del devengo enunciado, tampoco cabe decidir en qué momento se ha devengado el ingreso derivado de la devolución, se remite al PGC 07 con referencia a la cuenta 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:*

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

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

Concluye que 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; y para delimitar cuándo se produce este derecho a la devolución hace referencia a la consulta 7 del Boletín del ICAC n.º 98 de JUNIO 2014, que lo determina -añadimos negrita para mayor claridad-, "*Con la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea nace una expectativa de derecho en la medida que se reconoce la posibilidad de recuperar las cantidades satisfechas por dicho impuesto, realizadas en un momento anterior conforme a la ley y que a raíz de la citada sentencia se han calificado como indebidas.*



Para hacer efectivo el mencionado derecho de cobro es necesario iniciar un proceso destinado al reconocimiento por parte de la Administración de la cantidad efectivamente adeudada.

..., parece que las vías que se han abierto para el reconocimiento de las cantidades a devolver son un procedimiento de devolución de ingresos indebidos frente a la Administración tributaria, a través de la oficina gestora correspondiente, y un procedimiento de exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado.

*Pues bien, en ambos casos el procedimiento tiene una serie de requerimientos en cuanto a plazos de interposición, documentación justificativa, órganos competentes para la resolución y plazos de prescripción. Teniendo todo esto en cuenta, **la declaración de norma contraria al Derecho comunitario de la normativa reguladora del impuesto da lugar a un activo contingente cuyo reconocimiento en el balance está condicionado por la resolución de un evento futuro, esto es, el correspondiente acto administrativo de la Administración tributaria en el que se recoja el pronunciamiento sobre la citada devolución o, en su caso, de los recursos posteriores. Por ello, se considera que el reconocimiento del activo por la devolución de impuestos solo se producirá cuando la Administración tributaria reconozca la citada deuda una vez que la empresa haya hecho valer, en tiempo y forma, su expectativa de derecho.***

Todo lo cual es desconocer la jurisprudencia de este Tribunal sobre la materia, que evidentemente sitúa en un momento anterior el nacimiento del derecho a la devolución del tributo cuya norma de cobertura fue declarada contraria al Derecho de la Unión europea.

En la sentencia de 6 de febrero de 2024, rec. cas. 1739/2022, en asunto semejante al que nos ocupa, en el que el Sr. Abogado del Estado puso los mismos reparos que en el presente se dijo que:

"El efecto declarativo de las sentencias sobre cuestiones prejudiciales dictadas por el TJUE es una cuestión pacífica en el presente litigio. Así lo declaró por otra parte la propia STJUE de 24 de febrero de 2014 en el asunto C-82/2012 que en su apartado 40 dice: "[...] 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).

Por consiguiente, el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados en un Estado miembro en contra de las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones de la Unión. De ello se sigue que, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos así recaudados (por todas, sentencia del Tribunal de Justicia de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, apartados 29 y 30).

Sin embargo, el Derecho de la Unión no regula los cauces procedimentales para hacer efectiva dicha devolución, correspondiendo a cada Estado miembro establecer las condiciones en las que pueden formularse tales solicitudes, condiciones que habrán de respetar los principios de equivalencia y de efectividad (por todas, sentencias del Tribunal de Justicia de 6 octubre de 2005, MyTravel, C 291/03, Rec. p. I 8477, ECLI:EU:C:2005:591, apartado 17; y de 1 de marzo de 2018, Petrotel- Lukoil y Georgescu, C-76/17, ECLI: EU:C:2018:139, apartado 32), parámetros que la recurrente trae a colación en el presente recurso y sobre los que incidiremos más adelante.

Ahora bien, como se infiere de lo expuesto, existen límites a la autonomía procedimental de los Estados miembros pues, en modo alguno es incondicionada, en la medida que, para salvaguardar los derechos que el Derecho de la Unión confiere a los justiciables, la regulación nacional debe respetar los principios que venimos reiterando, es decir, no puede ser menos favorable que la establecida para garantizar derechos basados en el ordenamiento jurídico nacional (principio de equivalencia) y, por otra parte, no debe hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de esos derechos conferidos por la Unión (principio de efectividad).

Pues bien, el debido respeto al principio de equivalencia impide que se puedan aplicar criterios más restrictivos que los establecidos en el derecho nacional para el caso de devolución de ingresos indebidos de naturaleza tributaria como consecuencia de la aplicación de normas contrarias al derecho de la Unión Europea, como es el caso que nos ocupa. La imputación temporal de dichos ingresos indebidos forma parte del pleno restablecimiento de la situación jurídica del contribuyente que ha abonado un tributo establecido por una norma nacional que, como aquí acontece, ha sido declarado contraria al Derecho de la Unión Europea.



Ello supone que deben ser aplicados los criterios equivalentes que nuestra doctrina jurisprudencial ha establecido para la imputación temporal de la devolución de ingresos indebidos como consecuencia de tributos establecidos por normas declaradas inconstitucionales."

Recordemos los términos de la jurisprudencia. Resulta oportuno traer a colación la sentencia de 16 de noviembre de 2016, que traslada al caso la doctrina jurisprudencial de la imputación temporal de las cantidades a devolver de los tributos cuya norma de aplicación haya sido declarada inconstitucional, esto es, en lo que ahora interesa la determinación del devengo, y que trata, entre otras cuestiones, el de solicitud de devolución de ingresos indebidos por autoliquidaciones correspondientes al IVA, derivada de la rectificación de autoliquidaciones del IVA con base en la STJCE de 6 de octubre de 2005.

En la citada sentencia nos sirve de obligada referencia los siguientes párrafos -se añade negrita-:

"La cuestión que se suscita en el presente recurso cabe enmarcarla con carácter general dentro de la cuestión relativa a la reparación de los daños derivados de la declaración de nulidad de la norma aplicada, en concreto la devolución de los ingresos tributarios indebidos por la declaración de nulidad de la norma, en sus vertientes de declaración de inconstitucionalidad y en la de declaración de ser contrarias a la normativa de la Unión.

(...)

Sobre la concreta cuestión que nos ocupa desde la perspectiva de la declaración de inconstitucionalidad de la norma, existen distintos pronunciamientos judiciales, que nos han de servir de referencia obligada para resolver la presente controversia

(...)

Con anterioridad a esta sentencia transcrita ya se había iniciado una línea jurisprudencial con el propósito de hacer posible la restitución de los ingresos tributarios indebidos, representada por las sentencias, entre otras, de 29 de febrero, 13 de junio, 15 de julio, 30 de septiembre y 19 de diciembre de 2000. La sentencia de este Tribunal de 25 de marzo de 2010, recaída en el recurso de casación para unificación de doctrina 135/2008, recoge la doctrina a aplicar, dando lugar a una larguísima serie de pronunciamientos que abordan la cuestión que venimos comentando, señalando categóricamente el inicio del plazo para la devolución de ingresos indebidos ante la declaración de inconstitucional del art. 38. Dos. 2 de la Ley 5/1990. Recordemos sus términos, "La resolución de la controversia viene determinada por los efectos jurídicos que se anuden a la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego.

El fallo de la Sentencia 173/1996, de 31 de octubre, el Tribunal Constitucional se limita a "[d]eclarar inconstitucional y nulo el art. 38.Dos, 2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio", sin realizar ninguna aclaración sobre los efectos jurídicos de esta declaración, a diferencia de lo hecho en otras declaraciones de inconstitucionalidad como, por ejemplo, en la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero, pudiéndose destacar de esta última, en lo que aquí importa, lo siguiente: "En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal (art. 39.1), las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el "Boletín Oficial del Estado" (art. 38.1 LOTC) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987, fundamento jurídico 6.º) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad. *Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento*".

La ausencia de restricción de efectos por el propio Tribunal Constitucional, en su declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego, determina la nulidad de pleno derecho del precepto que regulaba este gravamen, y, si bien es efectiva desde la publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre , en el Boletín Oficial del Estado, comporta la expulsión del precepto del ordenamiento jurídico desde la misma fecha en que se produjo su entrada en vigor. Porque, como dice la Sentencia de esta misma Sala del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 8036/1997): "[C]uando se determina que una ley debe ser declarada inconstitucional como resultado de un juicio de inconstitucionalidad se comprueba la existencia de un vicio "ab origine" en la formación de la misma que constituye, sin duda, un fenómeno jurídico patológico para el sistema de fuentes. Una ley inconstitucional no se ha formado válidamente y por ello, aunque haya pasado a integrar el sistema de fuentes del Derecho, lo ha hecho en forma claudicante, hasta que el Tribunal Constitucional comprueba su invalidez y depura el sistema al declarar su inconstitucionalidad con fuerza irresistible y eficacia "erga omnes". La sentencia constitucional pone fin, así, a una situación anterior de incertidumbre que es la que, por ejemplo, venía a justificar la obligación de



plantear cuestiones de inconstitucionalidad respecto de esa misma Ley, cuando se intuyese su inadecuación a la Constitución (artículo 163 CE).

El artículo 38 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTC) desarrolla el artículo 164.1 CE -única norma que se nos invoca para fundamentar la eficacia "ex nunc" en el motivo- cuando declara que las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad vinculan a todos los Poderes públicos y producen efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. La publicación es constitutiva, ya que determina la eliminación del sistema de fuentes de la Ley inconstitucional con una eficacia irresistible y fuerza "erga omnes", pero no hay que olvidar que **la causa de tal eliminación es una declaración fehaciente de la existencia de un vicio en el momento mismo de la formación de la Ley inconstitucional.**

Por todo ello la publicación de las sentencias tiene, indudablemente, efectos para el futuro en el sentido de que todos los Poderes Públicos y, en especial, los jueces y Tribunales quedan vinculados, desde la fecha de publicación de la sentencia, a resolver cualquier proceso futuro sin aplicar o ejecutar una Ley que se ha declarado inconstitucional. **Pero la causa que provoca la declaración de nulidad determina que exista también lo que se denomina eficacia "ex tunc" de la sentencia.** Mediante este término se trata de explicar, con variadas construcciones dogmáticas, la obligación ineludible que, también, y a partir de la fecha de publicación de la sentencia, recae sobre los Jueces y Tribunales en el sentido de resolver todos los juicios pendientes en los que puedan tener conocimiento de la Ley inconstitucional **considerando que la misma ha carecido de eficacia jurídica en forma originaria, desde el mismo momento de su formación o entrada en vigor hasta la fecha de la sentencia del Tribunal Constitucional o, dicho en otros términos, juzgando "tamquam non esset"; es decir, como si la Ley no hubiese existido nunca,** con el matiz obligado de aquellos casos en los que las normas procesales que sean de aplicación impidan discutir una aplicación de la Ley inconstitucional que ya no pueda ser revisada. **La decisión de inconstitucionalidad tiene, por ello, indudables efectos retrospectivos o para el pasado, en cuanto invalida la Ley anulada desde su mismo origen.** La sentencia de inconstitucionalidad debe recibir aplicación incluso para actos y situaciones jurídicas anteriores en el tiempo a la publicación de la sentencia constitucional, siempre que existan impugnaciones en los que los que se discuta sobre ellos y la resolución o sentencia deba aplicarse conforme a las normas procesales ordinarias que rigen dichos procesos, con los límites que explicita el artículo 40.1 de la LOTC. Y todo ello porque un acto administrativo dictado al amparo de una Ley inconstitucional no habría tenido cobertura en ningún momento, porque la que presuntamente le proporcionaba la Ley anulada era una cobertura aparente, y no una cobertura real. En tal sentido, el Tribunal Constitucional ha precisado recientemente como efecto "pro futuro" y "ex nunc" de una declaración de nulidad únicamente el de la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas (artículo 9.3 CE), entendiendo por tales las decididas con fuerza de cosa juzgada y las situaciones administrativas firmes (STC 54/2002, de 27 de febrero , fdo. jco. 9), en el sentido que acabamos de indicar" (FD Cuarto).

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 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".

Doctrina que consideramos clara e indubitada, que interpreta, en referencia al caso tratado, el artículo 19.1 y 3 de la LIS, que ya se ha dicho de contenido igual al recogido en el TRLIS de 2004, y, a pesar del énfasis expuesto sobre la contabilidad, de análoga significación que el precepto correspondiente de la LIS de 2014; doctrina que no se toma en consideración, ni siquiera es rebatida, sino simple y llanamente obviada, imponiendo un criterio de todo punto contrario al entender la Administración que debe imputarse como ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se reconoce el derecho a su devolución, sobre la base de que estamos ante un activo contingente supeditado a un acto administrativo que reconozca la deuda, lo que no se sostiene a la luz de los párrafos anteriormente resaltados en negritas en el que se razona y justifica de forma harto elocuente porqué el importe de las devoluciones obtenidas por los ingresos realizados en aplicación de una norma declarada inconstitucional ha de imputarse fiscalmente al ejercicio en que se produjo la deducción como gasto fiscal, momento del devengo, con total independencia de que el acto de reconocimiento se realice posteriormente, en tanto que el mismo no posee carácter constitutivo alguno, sino de mera declaración.

Siguiendo con el dictado de la sentencia que nos sirve de referencia, lo dicho cabe trasladarlo al caso de que se haya producido la infracción de la normativa europea reconocida y declarada por el TJUE.

"No es objeto de discusión que como recoge la sentencia de instancia "el Estado está obligado a restituir el IVA soportado contraviniendo el Derecho europeo", habiéndose consolidado al respecto una doctrina jurisprudencial procedente del TJUE favorable a la devolución, limitada a situaciones excepcionales, valga de ejemplo la sentencia de 6 de septiembre de 2011, "A este respecto, procede recordar que el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados en un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión Europea es la consecuencia y complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos. Por lo tanto, en principio, el Estado, miembro está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión". Y en la sentencia del TJUE podemos leer que "Al no existir normas de Derecho de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad".

(...)

De lo dicho ha de convenirse que **la doctrina jurisprudencial aplicable a los supuestos de reparación de los perjuicios sufridos por los actos de aplicación de la legislación declarada inconstitucional, es extensible, con acatamiento a los principios efectividad y equivalencia, a los supuestos de devolución de ingresos tributarios en aplicación de una norma declarada contraria al derecho Europeo.**

(...)

Ha de convenirse que el Derecho Europeo respeta la autonomía procesal de los Estados miembros, debiéndose sujetarse en todo caso a los principios de efectividad y equivalencia. En base al principio de equivalencia se requiere que las acciones basadas en la infracción del Derecho de la Unión similar a la violación de una norma de derecho nacional, deben de recibir un tratamiento igual al que recibiría si se hubiera vulnerado un derecho nacional. El articular el mecanismo referido para reparar el perjuicio ocasionados por los actos de aplicación de una norma nacional contraria al Derecho Europeo, resulta plenamente conteste al citado principio, en tanto que es semejante al mecanismo previsto para el supuesto de la declaración de inconstitucional de la norma que sirve de cobertura al acto del que emana el perjuicio, que en este caso se traduce en la devolución de ingresos indebidos".

En la sentencia de 6 de febrero de 2024, ya citada y parcialmente descrita se dijo:

"Resulta incuestionable por tanto que, nuestra doctrina jurisprudencial expresada en la STS de 16 de noviembre de 2016, cit., cuya modificación pretende el recurso de casación de la Abogacía del Estado, sí examino el art. 19.1 de la LIS de 1995 a propósito de la imputación temporal de las cantidades percibidas como consecuencia de un ingreso indebido por declaración de inconstitucionalidad de la norma de cobertura del ingreso indebido así como de los intereses legales devengados por tal ingreso indebido. Y es incuestionable que los preceptos entonces examinados, art. 19.1 y 3 de la LIS de 1995, no difieren sustancialmente de los equivalente del TRLIS de 2004, ni del precepto correspondiente a la LIS de 2014 por más que en este se enfatice la correspondencia con el registro contable de los gastos e ingresos. Conforme a la referida regulación del IS, sin modificación sustancial alguna en los distintos textos legales aplicables, 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.

Las bases de esta doctrina jurisprudencial no son cuestionadas realmente, sino que se pretende deducir que estamos ante activos de naturaleza "contingente" con arreglo a los criterios contables del Plan General de Contabilidad (PGC), que deben imputarse como ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se reconoce el derecho a su devolución, mediante el correspondiente acto administrativo que reconozca la deuda, lo que no se sostiene a la luz de la naturaleza declarativa de estos actos, en correspondencia con el efecto *ex tunc* de la sentencia de 27 de febrero de 2014 que declaró la disconformidad de la norma reguladora del IVMDH con el Derecho de la Unión Europea.

Los criterios de imputación fiscal y contable tienen, en este caso, funcionalidades distintas. El criterio de imputación fiscal debe atender necesariamente al pleno restablecimiento de la situación jurídica provocada por una actuación que se produjo como consecuencia de la aplicación de una norma que ha sido declarada nula de pleno derecho, con efecto *ex tunc*, y en la que la devolución recibida como consecuencia de un ingreso que fue indebido, nació en el momento mismo en que se realizó el ingreso indebido.

Los criterios de imputación contable responden a la finalidad de reflejar una manera fiel y completa el estado económico y financiero de la sociedad, y no determinan criterios de imputación fiscal que, como es el caso, responden a la calificación de una situación de nulidad de pleno derecho con efectos *ex tunc*. En todo caso, si el principio de devengo consagrado en el PGC establece que las transacciones o hechos económicos deben registrarse cuando ocurran, imputándose los correspondientes gastos e ingresos a los ejercicios a los que afecten, debe recordarse que según la doctrina de esta Sala comentada previamente, el derecho a la devolución del IVMDH nació en el momento en que se realizó el ingreso efectuado indebidamente, por aplicación de una norma declarada nula, por lo que ese hecho económico ocurrió en aquel momento, de modo que según el referido principio de devengo que se recoge en el PGC sólo entonces debió registrarse tal derecho y su correspondiente ingreso, al margen de que la devolución efectiva del impuesto se produjera en fechas posteriores.

En cuanto a las previsiones relativas a la cuenta 636 del PGC, puede observarse que allí se regula la devolución de impuestos, estipulándose que dicha cuenta "se abonará cuando sean exigibles las devoluciones", aunque siendo que en el caso analizado la devolución fue exigible desde el momento en que se pagó el impuesto, según ha establecido la mencionada doctrina de la Sala (y de allí que aquella devolución incorporara los correspondientes intereses de demora), cabría entender también que fue al nacer el derecho a esa devolución cuando debió abonarse esa cuenta, es decir, en el ejercicio en que se satisfizo el impuesto, pues también debe considerarse que ese derecho fue exigible desde el momento de su nacimiento en virtud de los efectos *ex tunc* atribuidos a la sentencia del TJUE.



Respecto de la mentada consulta 7 del Boletín del ICAC nº 98 de junio de 2014, se defiende en la misma que el ingreso derivado del reconocimiento del derecho a la devolución del impuesto debería imputarse en el ejercicio en que la Administración efectúe el pago correspondiente, sin evaluar ni analizar de ningún modo los efectos que el carácter *ex tunc* de la sentencia del TJUE pudiera tener en la contabilización de aquel derecho. Su análisis parte de una premisa errónea, y es que no nos encontramos ante un activo contingente, pues es la calificación de indebido del ingreso del tributo la que hace nacer el derecho a la devolución. Por tanto, el ingreso es indebido desde el momento en que se efectuó, toda vez que los efectos de la declaración de contrariedad al Derecho de la UE se retrotraen a la entrada en vigor de la normativa nacional que aprobó el IVMDH, y también a ese momento temporal se ha de establecer el nacimiento del derecho a la devolución."

Todo lo cual nos lleva a despejar la cuestión de interés casacional formulada en el auto de admisión en el sentido de que la devolución de un impuesto, contabilizado en su día como gasto, efectuada por la administración tributaria como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el tributo que se devuelve, debe imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión.

CUARTO. *Sobre las costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1.º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia en referencia a la fijada en la sentencia de 6 de febrero de 2024, rec. cas. 1739/2022.

2.º) No ha lugar al recurso de casación núm. 8352/2022, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 21 de septiembre de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1293/2021; sentencia que se confirma por su bondad jurídica.

3.º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.