

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFJ060851

**AUDIENCIA NACIONAL***Sentencia 144/2015, de 15 de octubre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 82/2013***SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Imputación temporal. Devengo.** *Devolución del IVA por aplicación sentencia del TJUE de 6 octubre de 2005, asunto c-204/03, NFJ020809, sobre inclusión de las subvenciones en el cálculo de la prorata.* Distinción entre anulación de liquidaciones por ser contrarias a la ley o ser la norma legal contraria a la Constitución. En el caso de que la norma legal se haya declarado contraria al Derecho Europeo, dada la naturaleza ejecutiva de las sentencias del TJUE, que tienen carácter *ex-tunc* [Vid. STJUE de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, (NFJ053503)], sus efectos serán los mismos que los de las sentencias del TC que declaran la norma legal inconstitucional. En consecuencia, la devolución de ingresos en concepto de IVA tiene el tratamiento jurídico de los casos de inconstitucionalidad de las normas legales, por lo que su devengo tiene lugar en el momento en que se efectuó el ingreso indebido, ejercicio que se encuentra prescrito.

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 102 y 104.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 19.

**PONENTE:***Doña Concepción Mónica Montero Elena.*

Magistrados:

Don ANGEL NOVOA FERNANDEZ

Doña CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

Don JESUS MARIA CALDERON GONZALEZ

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Doña TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

**AUDIENCIA NACIONAL**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000082 / 2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 00076/2013

Demandante: PADRONESA INDUSTRIAL DE CURTIDOS S.A Y CORTIZO CARTERA S.L

Procurador: D<sup>a</sup> SILVIA BARREIRO TEIJEIRO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

SENTENCIA Nº:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZALEZ

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ÁNGEL NOVOA FERNÁNDEZ  
D. MANUEL FERNÁNDEZ LOMANA GARCÍA  
D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA  
D<sup>a</sup>. TRINIDAD CABRERA LIDUEÑA

Madrid, a quince de octubre de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido Padronesa Industrial de Curtidos S.A. y Cortizo Cartera S.L. , y en sus nombres y representaciones la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Silvia Barreiro Teijeiro, frente a la Administración del Estado , dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución presunta del Tribunal Económico Administrativo Central de las reclamaciones económicas administrativas 00/00726/2012 y 00/00727/2012 , relativa a Impuesto de Sociedades ejercicios 2008 y 2009, siendo la cuantía del presente recurso de 557.052,37 euros, inferior a 600.000 euros.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero :

Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por Padronesa Industrial de Curtidos S.A. y Cortizo Cartera S.L., y en sus nombres y representaciones la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Silvia Barreiro Teijeiro, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución presunta del Tribunal Económico Administrativo Central de las reclamaciones económicas administrativas 00/00726/2012 y 00/00727/2012, solicitando a la Sala, que dicte sentencia por la que estimando el recurso, se declare nula y deje sin efecto la Resolución impugnada, así como las liquidaciones de las que trae causa.

#### Segundo :

Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, imponiendo las costas al actor.

#### Tercero :

No habiéndose solicitado recibimiento a prueba, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día uno de octubre de dos mil quince, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

#### Cuarto :

En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, incluido el plazo para dictar sentencia, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

### FUNDAMENTOS JURÍDICOS

#### Primero :

Es objeto de impugnación en autos la Resolución presunta del Tribunal Económico Administrativo Central, confirmatorias de las reclamaciones económicas administrativas 00/00726/2012 y 00/00727/2012, relativas a los ejercicios 2008 y 2009 en concepto de Impuesto sobre Sociedades.

La controversia de autos se centra en determinar el tratamiento fiscal a efectos del Impuesto de Sociedades, de la devolución percibida por la actora, el 28 de noviembre de 2007, en concepto de ingresos indebidos por IVA, en los ejercicios de 1998 y 1999. La devolución se acordó por la AEAT en ejecución de la sentencia del TSJ de Galicia de 19 de junio de 2007, dictada en el recurso contencioso administrativo 8421/2004 .

El origen de la controversia a la que nos referimos, se encuentra en la aplicación de los artículos 102 y 104 de la Ley 37/1992 , en la redacción dada por Ley 66/1997, a los ingresos percibidos por el sujeto pasivo en concepto de subvenciones y la correspondiente aplicación de la regla de prorrata. El TJUE dictó sentencia el 6 de octubre de 2005, Asunto C-204/03 , declarando contraria al Derecho Comunitario, por vulneración de la Sexta Directiva, la disposición de los artículos citados.

Como consecuencia del pronunciamiento del TJUE, el TSJ de Galicia estimó el recurso interpuesto por la hoy actora respecto del IVA, ejercicios 1998 y 1999, y ordenó la devolución de lo indebidamente ingresado.

La cuestión que se suscita en el presente recurso, radica en determinar el momento al que ha de imputarse la devolución de ingresos indebidos a efectos del Impuesto de Sociedades.

### **Segundo :**

La Administración, siguiendo el criterio de la Instrucción de la Dirección General de Tributos de la AEAT 10/2005, considera que la devolución por ingresos indebidos ha de considerarse como ingreso extraordinario susceptible de imposición en el año en que se haya reconocido el derecho a la devolución. En el supuesto que examinamos la controversia se centra en entender que el ingreso se ha producido en el año 2007, fecha del reconocimiento a la devolución, como sostiene la Administración, o bien, en los ejercicios de 1998 y 1999 en que se produjo el ingreso indebido, como sostiene la recurrente.

La recurrente funda su derecho en la interpretación jurisprudencial que sobre la eficacia de la sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996 , ha realizado el Tribunal Supremo.

Así la sentencia de 15 de noviembre de 2010, Recurso de Casación 63/2008 , declara:

"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."

En el mismo sentido las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2010, Recurso de Casación 139/2008 y de 14 de julio de 2011, Recurso de Casación 4816/2008 .

La distinción entre anulación de liquidaciones por ser contrarias a la Ley o ésta no aplicable, o ser la norma legal en que se apoyan contraria a la Constitución, en cuanto a los efectos temporales de la imputación de la devolución, se contiene en las sentencias del Tribunal Supremo de fechas 28 de marzo de 2011, Recurso de Casación 460/2010 y de 11 de junio de 2012, Recurso de Casación 42/2012 . En esta última sentencia se afirma:

"En otras palabras, no nos encontramos, como en el caso del gravamen complementario, ante liquidaciones practicadas en aplicación de una norma legal declarada inconstitucional por el máximo intérprete de la Norma Fundamental en una sentencia en la que no ha acotado los efectos de su declaración, sino, más simplemente, ante liquidaciones anuladas por haber sido giradas con fundamento en una norma legal, perfectamente constitucional, pero que no le resultaba aplicable. Por consiguiente, no puede operar en este punto nuestra doctrina sobre el repetido gravamen complementario. En suma, debemos determinar a qué ejercicio se imputa la devolución de unos ingresos indebidos producidos como consecuencia de unas liquidaciones anuladas y, en esta tesitura, se ha de tener en cuenta que, conforme a lo dispuesto en el artículo 19.1 de la Ley 43/1995, los ingresos y los gastos se imputan al periodo impositivo en el que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en el que se produzca la corriente monetaria o financiera; y ese momento no es otro que aquel en el que se reconoce al sujeto pasivo el derecho a la devolución. No cabe hablar aquí, como en el caso del gravamen complementario, de una liquidación inválida de raíz, desde que se aprobó, de modo que el reintegro de lo ingresado en su ejecución deba imputarse al ejercicio en que se realizó el ingreso y no a aquel en el que efectivamente se practica la devolución, sino ante pagos cuya incorrección se ha constatado a posteriori en virtud de la ulterior revisión económico-administrativa o jurisdiccional, que declara las liquidaciones practicadas contrarias al ordenamiento jurídico y las anula, no porque la norma de cobertura sea nula, sino porque dichas liquidaciones no pueden ampararse en la misma."

Cierto, como se señala por la demandada, que las sentencias anteriormente citadas analizan el supuesto de una sentencia del Tribunal Constitucional, que declara la oposición de una norma con rango de Ley a la Constitución Española. Pero la cuestión que hemos de examinar es si tal doctrina es igualmente aplicable cuando se trata de sentencia del TJUE en las que se declara contrario a Derecho Europeo normas con rango de Ley.

Una primera aproximación la encontramos en los razonamientos jurídicos de la sentencia del TJUE de fecha 27 de febrero de 2014, asunto C-82-12, en la que se afirma:

"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 empece 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, 314-316/81 y 83/82 , 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 Poiares 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 ex art. 231 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (hoy art. 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 al art. 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 lleven 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 la sentencia parcialmente transcrita del Tribunal Constitucional, conviene resaltar 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.

Esta eficacia de las sentencias del TJUE se recuerda expresamente en la Resolución 2/2005, de 14 de noviembre, de la Dirección General de Tributos, sobre la incidencia en el derecho a la deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones a partir de la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005 , en la que se afirma:

"Finalmente, se plantea la cuestión del efecto temporal de la Sentencia. A este respecto, debe señalarse que la sentencia que se analiza, de forma expresa (apartado 31), manifiesta que no se aplica la posibilidad excepcional de limitar sus efectos en el tiempo. Por tanto, hay que remitirse a los efectos generales de la jurisprudencia comunitaria en el tiempo para conocer el alcance de la sentencia en cuestión. El mismo Tribunal de Justicia viene afirmando, en aplicación del «efecto directo» y «primacía» del Derecho comunitario, que la sentencia que declara el incumplimiento por parte de un Estado miembro tiene efectos «ex tunc». Además, el Tribunal de Justicia ha señalado que la declaración de que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones comunitarias implica para las autoridades tanto judiciales como administrativas de ese Estado miembro, por una parte, la prohibición de pleno Derecho de aplicar el régimen incompatible y, por otra, la obligación de adoptar todas las disposiciones necesarias para que surta pleno efecto el Derecho comunitario ( sentencias de 22 de junio de 1989 Fratelli Constanzo 103/88 Rec. p. 1839, apartado 33 y de 19 de enero de 1993 , Comisión/Italia, C-101/91 , Rec. P-I-191, apartado 24..."

Todas las reflexiones anteriores, nos llevan a plantear la cuestión esencial en el presente recurso, el tratamiento a efectos del Impuesto de Sociedades, de la imputación temporal de la devolución de ingresos en concepto de IVA, como consecuencia de la declaración por el TJUE, de oposición de la Ley española a la Sexta Directiva. Se trata, pues, de un ingreso indebido consecuencia de la oposición de la regulación española al Derecho europeo. Y, en tal supuesto, debemos discernir si la solución a tal imputación ha de realizarse en base a la doctrina del Tribunal Supremo elaborada con ocasión de la declaración de inconstitucionalidad de una norma con rango legal, o bien, a la elaborada para el caso de anulación de liquidaciones como consecuencia de ser contrarias a la norma legal.

No puede afirmarse que la devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la declaración de oposición de la norma española al Derecho europeo, responda a la misma naturaleza jurídica de oposición de una liquidación a la Ley española. En el caso en que el Tribunal de Justicia declare la oposición de una norma interna al Derecho europeo, dado el principio de supremacía, el tratamiento jurídico ha de ser el previsto para los casos de inconstitucionalidad de las normas legales españolas, en la medida en que dicha declaración produce efectos ex tunc, y la vulneración del Derecho europeo se ha producido con efectos desde la contravención. Por tanto, la incorrecta trasposición de una Directiva, produce efectos contrarios al Derecho europeo desde el momento de la misma. Así las cosas, y dado el principio de supremacía y efecto directo, es de aplicación el Derecho europeo frente al nacional, desde el momento mismo en que la vulneración se ha producido. Lo dicho hasta ahora nos lleva a concluir que, a efectos de tratamiento fiscal, ha de entenderse que la devolución ha de venir referida al momento en que se produjo el ingreso indebido.

### **Tercero :**

Veamos la plasmación de esta doctrina sobre la interpretación de la regulación contenida en el Real Decreto Legislativo 4/2004.

El artículo 10 determina:

"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.

2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

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..."

El artículo 19 del mismo Texto Normativo 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...."

El resultado contable ha de corregirse de conformidad a las normas sustantivas de aplicación - preceptos establecidos en esta ley, 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 -, ello implica que tal resultado contable ha de ser corregido teniendo en cuenta el momento del devengo de los ingresos (artículo 19 antes citado). Por ello, si la devolución de 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.

La demandada afirma que, en tal caso, los ejercicios se encuentran prescritos. Pero el inicio de la prescripción no opera respecto de los ingresos indebidos y su incidencia en los ejercicios en los que se produce, mientras tales ingresos estén siendo reclamados por el interesado, pues ello implica actos interruptivos a todos los efectos.

En conclusión, derivando la devolución de ingresos indebidos de una declaración del TJUE, de oposición de una norma interna al Derecho europeo, los efectos ex tunc de la sentencia, obligan a considerar los efectos de tal devolución en el momento en que el ingreso indebido se produjo, por aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo, sobre la eficacia temporal de la devolución en casos en que el ingreso indebido derive de una declaración de inconstitucionalidad. Efectivamente, recordemos las propias palabras del Tribunal Supremo "... una liquidación inválida de raíz, desde que se aprobó, de modo que el reintegro de lo ingresado en su ejecución deba imputarse al ejercicio en que se realizó el ingreso y no a aquel en el que efectivamente se practica la devolución..." y distingue de "...pagos cuya incorrección se ha constatado a posteriori en virtud de la ulterior revisión económico-administrativa o jurisdiccional, que declara las liquidaciones practicadas contrarias al ordenamiento jurídico y las anula, no porque la norma de cobertura sea nula, sino porque dichas liquidaciones no pueden ampararse en la misma...". Es claro que en el presente caso nos encontramos ante una invalidez de raíz, desde que se produce la liquidación o autoliquidación después anulada, pues el gravamen se impuso contraviniendo una norma europea que debía ser aplicada con preeminencia sobre la española.

De lo expuesto resulta la estimación del recurso, pues el criterio de imputación temporal que sostiene la Administración, con fundamento en la Instrucción 10/2005 de la DGAEAT, es contrario a la interpretación que realiza el Tribunal Supremo del artículo 19 de la Ley del Impuesto de Sociedades de 1995, sustancialmente idéntico al artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, en casos en que, como el que nos ocupa, se produce la eficacia ex tunc de una sentencia que declara la oposición de una norma jurídica a otra que le es preeminente.

#### **Cuarto :**

Procede imposición de costas a la demandada, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, toda vez que la presente sentencia es estimatoria.

VISTOS los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, por el poder que nos otorga la Constitución:

### **FALLAMOS**

Que estimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por Padrones Industrial de Curtidos S.A. y Cortizo Cartera S.L., y en sus nombres y representaciones la Procuradora Sra. D<sup>a</sup> Silvia Barreiro Teijeiro, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución presunta del Tribunal Económico Administrativo Central de las reclamaciones económicas administrativas 00/00726/2012 y 00/00727/2012, debemos declarar y declaramos no ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada en cuanto confirma por silencio las liquidaciones impugnadas, y en consecuencia debemos anularla y la anulamos así como las liquidaciones de las que trae causa, con imposición de costas a la demandada.

Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que contra la misma no cabe recurso de casación, siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985 , y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN / Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

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.