

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090222

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS

Sentencia 387/2023, de 12 de abril de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 77/2022

#### SUMARIO:

**Procedimiento de gestión. Rectificación de autoliquidaciones. IS. Base imponible. Imputación temporal.** *Devolución de los ingresos indebidos del IVMDH.* Considera el demandante que la devolución de los importes indebidamente soportados por la repercusión del IVMDH en los ejercicios 2002 a 2012, deberían imputarse en los años en los que se efectuó su ingreso indebido, y no en la declaración del Impuesto de Sociedades del 2015, pese a haber obtenido ese ejercicio las devoluciones. Señala la Sala que, 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 se está 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 consecuencia, como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el citado tributo, no debe imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se reconoce el derecho a su devolución, criterio asumido por la Administración, sino en el patrocinado por el recurrente, referido al ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión. [Vid., STSJ del Principado de Asturias, de 14 de marzo de 2022, recurso nº 535/2020 (NFJ086348)]. Por todo lo expuesto, se estima el recurso contencioso-administrativo.

#### PRECEPTOS:

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

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

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

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

#### PONENTE:

*Don Jose Ramon Chaves Garcia.*

Magistrados:

Don MARIA JOSE MARGARETO GARCIA  
Don JORGE GERMAN RUBIERA ALVAREZ  
Don LUIS ALBERTO GOMEZ GARCIA  
Don JOSE RAMON CHAVES GARCIA  
Don DANIEL PRIETO FRANCOS

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS

Sala de lo Contencioso-administrativo

Sección Segunda

N.I.G: 33044 33 3 2022 0000078

SENTENCIA: 00387/2023

RECURSO P.O. nº 77/2022

RECURRENTE Viuda de Martínez Laviada, S.A.

PROCURADORA Doña Sonia Arasa Monasterio

LETRADO Don Antonio Manuel Martínez Mosquera

RECURRIDO Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias

ABOGACÍA DEL ESTADO Don Joaquín Francisco Viaño Díez

SENTENCIA

Ilmos. Señores Magistrados:

Doña María José Margareto García, presidente

Don Jorge Germán Rubiera Álvarez

Don Luis Alberto Gómez García

Don José Ramón Chaves García

Don Daniel Prieto Francos

En Oviedo, a doce de abril de dos mil veintitrés.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados reseñados al margen, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo número 77/2022, interpuesto por Viuda de Martínez Laviada, S.A., representada por la procuradora doña Sonia Arasa Monasterio y asistida por el letrado don Antonio Manuel Martínez Mosquera, contra el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, representado y asistido por el Abogado del Estado don Joaquín Francisco Viaño Díez, relativo a hacienda estatal.

Ha sido ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don José Ramón Chaves García.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

### **Primero.**

Interpuesto el presente recurso, recibido el expediente administrativo se confirió traslado al recurrente para que formalizase la demanda, lo que efectuó en legal forma, en el que hizo una relación de Hechos, que en lo sustancial se dan por reproducidos. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que, en su día se dicte sentencia acogiendo en su integridad las pretensiones solicitadas en la demanda, y en cuya virtud se revoque la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte contraria.

### **Segundo.**

Conferido traslado a la parte demandada para que contestase la demanda, lo hizo en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos de la demanda, en cuanto se opongan, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente.

### **Tercero.**

Por auto de 13 de mayo de 2022, se recibió el procedimiento a prueba, habiéndose practicado las propuestas por las partes y admitidas, con el resultado que obra en autos.

### **Cuarto.**

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se acordó requerir a las partes para que formularan sus conclusiones, lo que hicieron en tiempo y forma.

#### **Quinto.**

Se señaló para la votación y fallo del presente recurso el día 30 de marzo pasado en que la misma tuvo lugar, habiéndose cumplido todos los trámites prescritos en la ley.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

##### Actuación impugnada

1.1 Es objeto de recurso contencioso-administrativo por la entidad Viuda de Martínez Laviada S.A. la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, núm.52/00606/2020, por la que se desestimó la reclamación formulada contra el Acuerdo de rectificación de liquidación adoptado por la Jefa de Dependencia de Gestión Tributaria, expte. 2020GRC60330028H/RGE8860212920 20, que desestimó la solicitud de rectificación del Impuesto sobre Sociedades, Modelo 200, correspondiente a 2015 y de reconocimiento de los 30.930,73 € como saldo de pérdidas a compensar en el futuro, tras eliminar de la base imponible los 23.884,31 € que fueron devueltos por la Oficina de Aduanas por haber soportado indebidamente la repercusión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos entre los años 2002 a 2012.

1.2 Considera el demandante que la devolución de los importes indebidamente soportados por la repercusión del IVMDH en los ejercicios 2002 a 2012, deberían imputarse en los años en los que se efectuó su ingreso indebido, y no en la declaración del Impuesto de Sociedades del 2015, pese a haber obtenido ese ejercicio las devoluciones. La demanda señala que en el ejercicio 2015 obtuvo judicialmente el derecho a la devolución de los 23.884,31€, indebidamente soportados por la repercusión del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (impuesto contrario al Derecho Europeo por STJUE C-82/12). Considera que por error incluyó los importes de estas devoluciones en su declaración del Impuesto sobre Sociedades de 2015 cuando deberían haberse imputado a los años en que se efectuó el ingreso indebido, esto es, a los períodos comprendidos entre el cuarto trimestre de 2009 y el cuarto trimestre de 2012. Frente a la Instrucción de la Dirección General de Tributos de la AEAT 10/2005 se invocó la sentencia de 15 de noviembre de 2010 (rec.63/2008) así como la STS de 26 de marzo de 2010 (rec.139/2008, entre otras y en la STJUE de 17 de febrero de 2014 (c-82-12), de las que deriva que las sentencias dictadas en procedimientos por incumplimiento del derecho europeo tienen efecto ext tunc, por ello considera que a efectos fiscales, la devolución ha de reputarse ingreso indebido en el ejercicio en que se produjo. Se invocaron los artículos 10 y 19 del Decreto Legislativo 4/2004, del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, los ingresos recibidos en 2015 por indebida repercusión del IVMDH debieron imputarse a los ejercicios 2002 a 2012 en los que se soportó de manera indebida.

1.3 Por la Abogacía del Estado se formuló contestación a la demanda y se remitió a los razonamientos de la resolución del TEARA impugnada, subrayando que la realización del derecho a la devolución de los ingresos indebidos se sujeta a las normas de derecho interno en la vertiente sustantiva y procedimental, debiendo estarse al criterio de imputación de la normativa nacional.

#### **Segundo.**

##### Fondo litigioso

2.1 Hemos de partir del artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades, - vigente en el ejercicio 2015-, que en relación con el "Concepto y determinación de la base imponible" establece cuanto sigue: " 1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida 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 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

Por su parte, en lo que aquí interesa, el artículo 11.1 LIS indica, bajo el título "Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos", establece que: "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".

Esta legislación se completa con lo dispuesto en la letra d) del artículo 38 del Código de Comercio, que afirma: "Se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o cobro".

La Administración pretende separar las consecuencias de las sentencias europeas de las que dimana el derecho a devolución de tributos por contravenir el derecho europeo (aplicándolas al ejercicio de devolución efectiva), de las sentencias internas que declaran la inconstitucionalidad de las que dimana el derecho a devolución de tributos (aplicable al ejercicio de ingreso efectivo indebido). Así, la STS de 25 de marzo de 2010 (rec.135/2008) considera que declarada la inconstitucionalidad del gravamen complementario de la Tasa Fiscal sobre el Juego ( STC 173/1996) se trata de una sentencia declarativa y como tal el derecho a devolución se tiene desde su efectivo ingreso.

2.2 Si bien la Administración se aferra a la literalidad de las normas internas transcritas ( art.11.1 LIS) no debe olvidarse el principio de primacía del derecho europeo, y el de interpretación conforme con el derecho comunitario, así como el peso del principio de buena administración que pugna con regímenes de devolución de tributos diferenciados sin razón objetiva.

A) La STJUE de 27 de febrero de 2014 (C. 82-12) relativa al céntimo sanitario, 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)".

B) Las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2010 ( rec. 139/2008), de 14 de julio de 2011 ( rec. 4816/2008) y de 15 de noviembre de 2010 ( rec. 63/2008), que analizan la eficacia temporal de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" sobre el juego, postulando esta última que: que la STC 173/1996, de 31 de octubre, no tiene efectos constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado por ese concepto, afirmando que " ...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".

C) El Derecho de la Unión Europea no admite un sistema de devolución de los tributos declarados no conformes con dicho Derecho, que en el ámbito interno resulte 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)."

Por ello, ha de reconocerse la eficacia "ex tunc" de la STJUE 27 de enero de 2014, C-82/12, referida a la imputación temporal de las cantidades devueltas por la AEAT a los ejercicios en que se satisficieron y no a aquellos en los que se reconoció y recibió.

D) Añadiremos que el principio de buena administración reclama atender al principio de reparación integral o indemnidad en cuanto a los efectos producidos por una ley contraria a derecho comunitario.

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

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

En consecuencia, como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el citado tributo, no debe imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se reconoce el derecho a su devolución, criterio asumido por la Administración, sino en el patrocinado por el recurrente, referido al ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión.

Así pues, si bien constatamos la existencia del auto de la Sala tercera de 8 de febrero de 2003 (rec.5690/2022) que admite el recurso de casación planteado por la Abogacía del Estado frente a una sentencia del TSJ de Cataluña, que ampara tesis similar a la del aquí recurrente (similar al ATS de 29 de septiembre de 2022,rec.1739/2022, frente a sentencia del TSJ de Valencia), consideramos que el criterio de las salas catalana, valenciana o castellano-leonesa (STSJ de 15 de junio de 2022, rec.917/2021) es el ajustado a derecho, y que se ajusta al expresado por sentencia de esta Sala sobre cuestión sustancialmente igual de 14 de marzo de 2022 (rec.535/2020).

Por todo lo expuesto, hemos de estimar el recurso contencioso-administrativo.

### **Tercero.**

Costas

No procede imponer las costas dado lo razonable de la posición de la Administración.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido: Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por Viuda de Martínez Laviada S.A. frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias, núm.52/00606/2020, por la que se desestimó la reclamación formulada contra el Acuerdo de rectificación de liquidación adoptado por la Jefa de Dependencia de Gestión Tributaria, expte.2020GRC60330028H/RGE8860212920 20, que desestimó la solicitud de rectificación del Impuesto sobre Sociedades, Modelo 200, correspondiente a 2015 y de reconocimiento de los 30.930,73 € como saldo de pérdidas a compensar en el futuro, tras eliminar de la base imponible los 23.884,31 € que fueron devueltos por la Oficina de Aduanas por haber soportado indebidamente la repercusión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos entre los años 2002 a 2012.

Se declara la procedencia de la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2015 y se reconoce como saldo de pérdidas a compensar en el futuro la de 30.930,73, previa eliminación de la base imponible de lo devuelto por la Oficina de Aduanas.

Sin costas

Contra la presente resolución cabe interponer ante esta Sala recurso de casación en el término de treinta días, para ser resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo si se denuncia infracción de legislación estatal o por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia si lo es por legislación autonómica.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.