

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092053

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 200/2024, de 6 de febrero de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1739/2022

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. *Inscripción contable de ingresos y gastos. Devolución de los ingresos indebidos del IVMDH e intereses satisfechos.* La STJUE de 27 de febrero de 2014, Asunto n.º C-82/12 (NFJ053503), que declaró la disconformidad de la norma reguladora del IVMDH con el Derecho de la Unión Europea. 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. Resulta incuestionable que nuestra doctrina jurisprudencial expresada en la STS de 16 de noviembre de 2016, recurso n.º 1590/2015 (NFJ064793), cuya modificación pretende el recurso de casación de la Abogacía del Estado, sí examino el art. 19.1 de la Ley 43/1995 (Ley IS) 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, no difieren sustancialmente de los equivalentes del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) de 2004, ni del art. 11 de la Ley 27/2014 (Ley IS) 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 STJUE de 27 de febrero de 2014. 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 postreras. 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 a la Consulta 7 BOICAC 70/2009, (NFC036230), 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. Esto lleva al Tribunal a concluir 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 [Vid., ATS de 29 de septiembre de 2022, recurso n.º 1739/2022 (NFJ087788) y STSJ de la Comunidad Valenciana de 23 de diciembre de 2021, recurso 1634/2020 (NFJ086927) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10 y 11.
RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 19.
RD de 22 de agosto de 1885 (CCom.), art. 38.
RD 1514/2007 (PGC), Cuenta 636.

PONENTE:

Don Rafael Toledano Cantero.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 200/2024

Fecha de sentencia: 06/02/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1739/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/12/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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.: 1739/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

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 6 de febrero de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1739/2022, promovido por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia núm. 1141/2021, dictada el 23 de diciembre de 2021 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el procedimiento ordinario núm. 1634/2020.

Comparece como parte recurrida Autotransportes Colectivos Castellonenses, 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. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado contra la sentencia núm. 1141/2021, dictada el 23 de diciembre de 2021 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 1634/2020 formulado por la mercantil Autotransportes Colectivos Castellonenses, S.A. frente a dos resoluciones de 30 de septiembre de 2020, del Tribunal Regional de la Comunidad Valenciana, desestimatorias de las reclamaciones económico-administrativas núms. 12-02098-2018 y 12-02105-2018 instadas contra las resoluciones dictadas por la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Castellón de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que, a su vez, había desestimado las solicitudes de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos relativas al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014 y 2015.

Segundo.

La Sala de instancia, con cita de la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en las sentencias 26 marzo de 2010 (RC/139/2008; ECLI:ES:TS:2010:3107), de 14 de julio de 2011 (RC/4816/2008; ECLI:ES:TS:2011:5499) y de 15 de noviembre de 2010 (RC/63/2008; ECLI:ES:TS:2010:6268), estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"CUARTO.- [...]"

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 determinar, 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."

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 10 de febrero de 2022, identificando como normas legales que se consideran infringidas los artículos 10 y 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ["TRLIS"], vigentes durante el ejercicio 2014, y los artículos 10 y 11.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades ["LIS"], vigentes en el ejercicio 2015.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 18 de febrero de 2022.

Tercero.

Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 29 de septiembre de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

2.1. Determinar cómo procede imputar temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la devolución de un impuesto, contabilizado en su día como gasto, devolución que se efectúa por la administración tributaria como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el tributo que se devuelve.

2.2. Aclarar si la devolución de un tributo efectuada por la administración tributaria como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el citado tributo deben imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión o en la base imponible del ejercicio en que se reconoce el derecho a la devolución del tributo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

- 3.1. Los artículos 10 y 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- 3.2. Los artículos 10 y 11.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.
- 3.3. La letra d) del artículo 38 del Código de Comercio.
- 3.4. La cuenta 636 del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

Cuarto.

Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la Abogacía del Estado, mediante escrito registrado el 11 de noviembre de 2022, interpuso el recurso de casación en el que trata de "[...] justificar la procedencia de modificar la doctrina de las sentencias del Tribunal Supremo de 26-3-2010, rec. cas. 139/2008 y 16-11-2016, rcud 1590/2015, entre otras, que fijaron el criterio de imputar la devolución al ejercicio en que se produjo la deducción como gasto fiscal de la tasa complementaria del juego, cuya regulación había sido declarada inconstitucional por el TC" (pág. 8 del escrito de interposición), y propone que se atienda al "[...] hecho de otorgar relevancia al momento en que se dicta la resolución que reconoce el derecho a la devolución de los ingresos indebidos, siendo así que, en casos como el presente, si la imputación hubiera de hacerse al ejercicio en que se dedujeron las cuotas del IVMDH, existe el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, en aquellos supuestos, que pueden ser habituales, en que ha prescrito el derecho a liquidar el ejercicio en que tuvo lugar la deducción", por lo que interesa se fije como doctrina para resolver la cuestión casacional planteada que: "La devolución de un tributo efectuada por la administración tributaria como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el citado tributo, debe imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se reconoce el derecho a la devolución" (pág. 15).

Finalmente solicita que se "[...] 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 30-9-2020 y los actos administrativos de la que trae causa".

Quinto.

Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el procurador de la mercantil Autotransportes Colectivos Castellonenses, S.A. presenta, el día 12 de enero de 2023, escrito de oposición en el que, con base en las sentencias de esta Sala Segunda, concluye que "[...] desde el mismo momento en que se pagó el tributo que ha sido declarado inconstitucional, nace ipso facto el derecho a su devolución como ingreso indebido, debiendo imputarse en el mismo ejercicio de conformidad con la normativa del IS", y ello porque, "en virtud del principio de equivalencia, la doctrina de ese TS en materia de imputación temporal en el IS de los ingresos indebidos a raíz de la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria es extrapolable a los supuestos de declaración de contravención de una norma tributaria al Derecho de la UE, so pena de menoscabar los derechos de los contribuyentes" (págs. 6 y 8 del escrito de oposición).

Por otro lado, la parte recurrida argumenta que "[...] si es pacífico que los intereses de demora a favor del interesado se devengan durante cada día en que el tributo contrario al Derecho de la UE ha permanecido en el Tesoro Público desde que se ingresó, la imputación temporal de tales intereses debe seguir el mismo criterio, es decir, imputarse en cada uno de los periodos impositivos del IS en que se fueron devengado tales intereses", por lo que, "[...] aun en el caso de que se estime el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado, ello tendría relevancia únicamente respecto a la imputación temporal de la cuota del IVMDH soportada indebidamente por mi representada, pero no respecto a la imputación temporal de los intereses de demora asociados a tal devolución, en la medida que (i) se trata de una cuestión que ha quedado extramuros de la cuestión con interés casacional objetivo identificada en el auto de admisión del presente recurso, y en todo caso, (ii) la jurisprudencia de esa Sala y Sección del TS reseñada supra avala nuestra tesis" (pág. 32).

Concluye su escrito suplicando a la Sala que "[...] 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.

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 5 de diciembre de 2023, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del recurso de casación.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 1141/2021, de 23 de diciembre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, estimatoria del recurso núm. 1634/2020, interpuesto por Autotransportes Colectivos Castellonenses, S.A. contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de fecha 30 de septiembre de 2020, que desestiman las reclamaciones económico-administrativas formuladas frente a los acuerdos desestimatorios de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades relativas a los ejercicios 2014 y 2015.

Segundo. Antecedentes del litigio.

Los antecedentes más relevantes del litigio son como sigue:

1º.- Devolución de los ingresos indebidamente satisfechos en concepto de Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

El 27 de febrero de 2014, la Sala Tercera del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó sentencia, recaída en el asunto C-82/12, resolviendo la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, concluyendo que el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, regulado en el art. 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en su versión modificada por el artículo 7 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social ["IVMDH"] era contrario al artículo 3.2 de la Directiva 92/12 al no tener una finalidad específica tal y como exigía la Directiva.

Como consecuencia de lo anterior y previo haber seguido los recursos procesales pertinentes, Autotransportes Colectivos Castellonenses, S.A. obtuvo en los ejercicios 2014 y 2015 la devolución de los ingresos indebidamente satisfechos en concepto de IVMDH por un importe total de 179.183,12 euros y 7.414,68 euros, respectivamente, englobando dicha cifra el principal pagado por el citado tributo y los intereses de demora.

2º.- Autoliquidación en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

El 3 de julio de 2015 Autotransportes Colectivos Castellonenses, S.A. presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014 donde registró como ingreso fiscalmente computable en el modelo 200 la cantidad devuelta por la Administración tributaria por tal concepto, que ascendía a la suma de 179.183,12 euros, si bien no constaba separadamente el ingreso obtenido por la devolución de IVMDH.

Asimismo, el 11 de julio de 2016 presentó autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015 donde registró como ingreso fiscalmente computable en el modelo 200 el importe de 7.414,68 euros, también devuelta por tal concepto por la Administración tributaria, si bien tampoco consta separadamente el ingreso obtenido por la devolución de IVMDH.

3º.- Solicitud de rectificación de autoliquidación.

El 10 de enero de 2018 Autotransportes Colectivos Castellonenses, S.A. presentó escrito ante la AEAT en el que 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 por importe de 179.183,12 euros, imputando fiscalmente el ingreso en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del mismo ejercicio 2014, sin embargo, consideraba que la imputación debería efectuarse en los ejercicios en los que efectuó el ingreso del IVMDH.

Igualmente, el 10 de enero de 2018 Autotransportes Colectivos Castellonenses, S.A. presentó escrito ante la AEAT en el que solicitaba la rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, 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 7.414,68 euros, imputando

fiscalmente el ingreso en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del mismo ejercicio 2015, sin embargo, considera que la imputación debería efectuarse en los ejercicios en los que efectuó el ingreso del IVMDH.

4º.-Denegación de la solicitud.

La Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Castellón de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria desestimó ambas solicitudes de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos mediante dos resoluciones que fueron notificadas el 10 de mayo de 2018 a través del servicio de correos.

5º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra las anteriores resoluciones el 4 de junio de 2018 Autotransportes Colectivos Castellonenses, S.A. interpuso las reclamaciones económico-administrativas núms. 12-02098-2018 y 12-02105-2018 ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que fueron desestimadas por sendas resoluciones del citado órgano económico-administrativo, de 30 de septiembre de 2020.

6º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Autotransportes Colectivos Castellonenses, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo contra las mencionadas resoluciones, que se tramitó como procedimiento ordinario núm. 1634/2020 ante la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, dictando fallo estimatorio para las pretensiones de la entidad mercantil, con el siguiente tenor:

"ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la mercantil AUTOTRANSPORTES COLECTIVOS CASTELLONENSES, S.A., contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 30 de septiembre de 2020, que desestiman las reclamaciones económico-administrativas interpuestas contra los acuerdos desestimatorios de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades relativas a los ejercicios 2014 y 2015, se anulan y dejan sin efecto los actos impugnados y acordamos la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por la actora con intereses de demora".

Contra la referida sentencia se interpuso recurso de casación por la Administración General del Estado.

Tercero. *La cuestión de interés casacional y el marco normativo.*

Por auto de 29 de septiembre de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir el presente recurso de casación preparado por la Administración General del Estado, y delimita la siguiente cuestión de interés casacional:

"2º) [...] 2.1. Determinar cómo procede imputar temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la devolución de un impuesto, contabilizado en su día como gasto, devolución que se efectúa por la administración tributaria como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el tributo que se devuelve.

2.2. Aclarar si la devolución de un tributo efectuada por la administración tributaria como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el citado tributo deben imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión o en la base imponible del ejercicio en que se reconoce el derecho a la devolución del tributo.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 10 y 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

3.2. Los artículos 10 y 11.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades.

3.3. La letra d) del artículo 38 del Código de Comercio.

3.4. La cuenta 636 del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

El marco normativo más relevante para el examen de esta cuestión de interés casacional está constituido por las siguientes normas:

a) El artículo 10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ["TRLIS"] -vigente en el ejercicio 2014-, que se intitulaba "Concepto y determinación de la base imponible", precepto que disponía:

"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.

4. En el método de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta ley".

b) El artículo 19 del TRLIS, que bajo la rúbrica "Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos" preceptuaba que:

"[...] 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.

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

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 o en una cuenta de reservas 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. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores".

c) El artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (LIS), -vigente en el ejercicio 2015-, que en relación con el "Concepto y determinación de la base imponible" establece que:

"[...] 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".

d) El artículo 11.1 LIS preceptúa, bajo el título "Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos", 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".

e) Esta legislación se completa con lo dispuesto en la letra d) del artículo 38 del Código de Comercio ["C Com"] que afirma que:

"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".

f) Por último, deberá tenerse en consideración el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad ["PGC"] que destina la cuenta 636 al registro de la devolución de impuestos indicando:

"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".

Cuarto. *La argumentación de la sentencia de instancia.*

La ratio decidendi de la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, de 23 de diciembre de 2021, aquí recurrida, se contiene en el Fundamento de Derecho Cuarto, que, tras citar la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en las sentencias 26 marzo de 2010 (rec. cas. 139/2008), de 14 de julio de 2011 (rec. cas. 4816/2008) y de 15 de noviembre de 2010 (rec. cas.63/2008), afirma 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 IVDMH al Derecho de la UE, debiendo seguir la solución de imputación temporal en base a la doctrina del Tribunal Supremo, tanto la elaborada con ocasión de la declaración de inconstitucionalidad de una norma con rango legal, como la referida a las sentencias del TJUE sobre disconformidad de una norma interna de un Estado con el derecho europeo.

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

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

Quinto. *La posición de las partes en el recurso de casación.*

A) La argumentación de la Administración del Estado (recurrente).

Comienza exponiendo que la Administración no niega la eficacia " ex tunc" de la nulidad de los actos de aplicación del IVMDH, según resulta de la sentencia del 27 de febrero de 2014 (C-82/12) del TJUE que consideró que el IVMDH era contrario a la normativa europea, sin admitir la solicitud de limitación de efectos en el tiempo que había formulado el Reino de España (apartados 37 a 50 de la sentencia). Señala que, por ello, las cantidades previamente ingresadas por la sociedad por IVMDH fueron objeto de la pertinente devolución.

No obstante, considera que el reconocimiento de la eficacia ex tunc de la sentencia del TJUE no resuelve la cuestión aquí planteada, porque afirma 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 la renta aplicable, en este caso, el Impuesto sobre Sociedades. Sostiene que debe diferenciarse la eficacia ex tunc de la sentencia, por una parte, y por otra, cuál sea el criterio de imputación temporal del ingreso derivado de la devolución de lo indebido.

Es por ello que pretende justificar la procedencia de modificar la doctrina de las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 2010 (rec. cas. 139/2008) y de 16 de noviembre de 2016 (rec. cas. para unificación de doctrina 1590/2015), entre otras, que fijaron el criterio de imputar la devolución al ejercicio en que se produjo la deducción como gasto fiscal de la tasa complementaria del juego, cuya regulación había sido declarada inconstitucional por el TC.

Partiendo de esa base y en lo que se refiere al ejercicio 2014, advierte que en el TRLIS no existe una norma específica que se refiera a la devolución de impuestos contabilizados en su día como gasto, por lo que es preciso acudir, en su defecto, a la normativa mercantil. Es así, dice, porque en el régimen de estimación directa, la regla básica del Impuesto sobre Sociedades es que para determinar la base imponible se parte del resultado contable, que no es otro que el que resulta de aplicar las normas contables, corregida por la aplicación de los ajustes determinados en la normativa del Impuesto (art. 10.3 TRLIS). En esa misma línea, invoca la sentencia del Tribunal Supremo de 25-10-2021 (rec. cas. 6820/2019).

Para la Abogacía del Estado, ello significa que la expresión resultado contable que contiene el precepto remite a un régimen jurídico que no se encuentra solo en la norma fiscal, pese a su trascendencia en la determinación de la base imponible, sino también en normas foráneas a este campo, como el Código de Comercio, las leyes mercantiles y otras disposiciones, entre las que cabe mencionar, obviamente, las normas contables, que son las que, justamente, determinan o prefiguran el resultado contable que opera como presupuesto jurídico de la base imponible.

Considera que el art. 38 apartado d) del Código de Comercio consagra el principio del devengo en el registro de ingresos y gastos, esto es, tomando en cuenta el momento en que son exigibles, aunque el pago efectivo se produzca en un ejercicio distinto (en sentido negativo, ello implica que no se admita, con carácter general, el criterio de caja). Responde también al principio de prudencia, en la medida en que no deben reconocerse ingresos antes de que esté determinada su exigibilidad. Y añade que, dada la dificultad de determinar el momento del devengo de ingresos en un caso como este, se debe completar el análisis examinando la normativa contable contenida en el Plan General de Contabilidad ["PGC"], aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que, dentro del desglose de las Cuentas del Grupo 6 (Compras y Gastos), destina la cuenta 636 al registro de la devolución de impuestos.

Sostiene la Abogacía del Estado que la aplicación de ese criterio determina 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, que es lo que significa, conforme al criterio del devengo, que se abona la cuenta cuando es exigible la devolución o reintegro del pago indebidamente realizado.

En cuanto a los intereses de demora que, en su caso, se hubieran reconocido sobre la referida devolución, sostiene que deben tener el mismo tratamiento, como resulta de la cuenta 769. Señala que este criterio es el que respalda la consulta nº 7 del Boletín del ICAC nº 98 de junio de 2014 en el que, con ocasión precisamente de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ["ICAC"].

Estima que las referidas normas contables señalan que un ingreso extraordinario como es esta devolución de ingresos indebidos 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. En cualquier caso, dice, lo que las normas de contabilidad no contemplan es que el ingreso por devolución se impute al ejercicio en que se efectuó el pago indebido.

Respecto a la solicitud de rectificación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015, ejercicio en el que ya estaba en vigor la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades ["LIS"], destaca que el artículo 11.1 se refiere al devengo "con arreglo a la normativa contable".

También considera significativo que ya en la Exposición de Motivos de la LIS se hace referencia a que "en materia de imputación temporal, se actualiza el principio de devengo en consonancia con el recogido en el ámbito contable del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como en el Plan General de Contabilidad para PYMES aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre".

Enfatiza que, a partir de la referencia expresa a la normativa contable en la LIS, no es posible, de crear un concepto de devengo fiscal ajeno a lo que derive de la aplicación del Plan General de Contabilidad o de las excepciones o ajustes a dicho criterio contenidas en el resto de los números del artículo 11 LIS.

Por último, también llama la atención sobre la incidencia que en un asunto como el presente puede tener la doctrina contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2017 (rec. cas. unificación de doctrina 1137/2016) y 12 de julio de 2017 (rec. cas. 1647/2016), en las que, revisando el criterio anterior, imputa el incremento patrimonial derivado de una expropiación al momento en que se dicta la resolución que fija con carácter definitivo el justiprecio, y considera que esta doctrina refuerza la tesis que defiende la administración en el presente recurso por las dos razones siguientes, ya que, en su opinión, a) se atribuye eficacia, para efectuar la imputación temporal, al momento en que se dicta la resolución definitiva en la que se reconoce el mayor justiprecio, y, b) es sensible a la posible pérdida de ingresos fiscales que se produciría si se mantuviera el criterio tradicional, por el posible transcurso del plazo de prescripción.

B) La posición de la parte recurrida, Autotransportes Colectivos Castellonenses, S.A.

Destaca, en primer lugar, que la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 (Asunto C-82/12), estableció 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, y en cuanto a los efectos de la sentencia, el TJUE no los limitó en el tiempo. Considera pacífico que la sentencia del TJUE tiene efectos ex tunc, pues así se reconoce por la recurrente en casación y, por ello, y dado el tenor de la sentencia del TJUE, es pacífico también que, desde el mismo momento de su entrada en vigor, la norma nacional que estableció el IVMDH era contraria a la Directiva 92/12.

En cuanto al periodo impositivo del IS en que debe imputarse la devolución del IVMDH, recuerda que la jurisprudencia de esta Sala ha establecido, en su sentencia de 26 de marzo de 2010 (rec. cas. 139/2008) que, a efectos del IS, el ingreso consecuencia de la devolución de un tributo declarado inconstitucional debe imputarse en el ejercicio en que éste se pagó. En el mismo sentido se pronuncia esa Sección 2ª de la Sala III del TS en sus sentencias de 25 de marzo de 2010 (rec. cas. 135/2008), 14 de julio de 2011 (rec. cas. 4816/2008) y de 15 de noviembre de 2010 (rec. cas. 63/2008). Expone que, para llegar a esta conclusión, la jurisprudencia establece dos premisas: (i) la naturaleza de las sentencias dictadas por el TC declarando inconstitucional una norma, y (ii) los efectos temporales de éstas.

En relación con la naturaleza de las sentencias de inconstitucionalidad, señala que conforme a una jurisprudencia consolidada, son declarativas y no constitutivas del derecho a la devolución. Es decir, el ingreso del tributo era indebido desde el momento en que se realizó, habida cuenta de que ya en ese mismo instante el tributo carecía de las exigencias jurídicas para ser conforme a Derecho.

Por otra parte, en relación con sus efectos temporales, afirma que resulta pacífico que éstos se retrotraen al momento en que entró en vigor la normativa, lo que en palabras de la referida STS de 26 de marzo de 2010 "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". En otras palabras, desde el mismo momento en que se pagó el tributo que ha sido declarado inconstitucional, nace ipso facto el derecho a su devolución como ingreso indebido, debiendo imputarse en el mismo ejercicio de conformidad con la normativa del IS.

Sobre esta base, considera que la imputación temporal de la devolución de un tributo inconstitucional debe ser la misma que si el tributo es contrario al Derecho de la UE.

Para sustentar la anterior afirmación, prosigue la defensa de la entidad mercantil, se debe discernir en primer lugar la naturaleza y los efectos de las sentencias del TJUE que no limitan temporalmente sus efectos. Destaca que sobre esta cuestión se pronunció el mismo TC en su sentencia 145/2012, y reconoció la naturaleza declarativa y la eficacia ex tunc de las sentencias del TJUE, afirmando, con base en ello, que tales pronunciamientos proyectan su eficacia al momento de entrada en vigor de la norma interna considerada contraria al Derecho de la UE. Para llegar a esta conclusión, dice, el TC toma en consideración el principio de primacía del Derecho de la UE. Y argumenta que esta doctrina constitucional ha sido plenamente acogida la STS 966/2022, de 12 de julio de 2022 (rec. cas. 4881/2020).

Añade que abunda en esta idea -la necesidad de dispensar el mismo tratamiento fiscal a la imputación temporal de la devolución de un tributo, ya sea por la inconstitucionalidad o por la contravención al derecho de la UE de la norma que lo regula- el principio de equivalencia, y, en virtud del mismo, la doctrina jurisprudencial elaborada por el Tribunal Supremo en materia de imputación temporal en el IS de los ingresos indebidos a raíz de la declaración de inconstitucionalidad de una norma tributaria es extrapolable a los supuestos de declaración de contravención de una norma tributaria al Derecho de la UE, so pena de menoscabar los derechos de los contribuyentes.

Niega que la normativa reguladora del IS, en lo que ahora interesa, haya supuesto una variación sustancial que requiera dejar sin efecto aquel criterio jurisprudencial. Analiza la normativa reguladora de la base imponible del IS con la LIS/1995, el Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ["TRLIS/2004"], y la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ["LIS/2014"], y afirma que la redacción del art. 10.3 -determinación de la base imponible- con la LIS/1995, el TRLIS/2004 y la LIS/2014 ha sido sustancialmente idéntica a lo largo de los años, siendo las modificaciones manifiestamente irrelevantes, al igual que lo han sido, prosigue, las relativas a la imputación temporal en el IS, y que la normativa de aplicación desde la LIS/1995 es sustancialmente idéntica, por más que la normativa contable sobre el principio de devengo haya experimentado alguna variación poco significativa entre el Plan General Contable de 1990, y el Plan General Contable de 2007. En cuanto al alcance de la regulación contable respecto a la cuenta 636 del Plan General de Contabilidad de 2007, argumenta que tampoco ha variado en lo sustancial respecto a la 636 del Plan General de Contabilidad de 1990, vigente al tiempo de formar jurisprudencia sobre la imputación temporal de la devolución de la Tasa Fiscal del Juego inconstitucional. En definitiva, sostiene que la normativa contable y fiscal en materia de imputación de ingresos y gastos, no ha sufrido ninguna variación que

justifique la necesidad de modificar la jurisprudencia existente al respecto, en el caso de los ingresos indebidos derivados de normas contrarias al Derecho de la Unión Europea.

Destaca que, conforme a la referida jurisprudencia, la imputación contable de un ingreso en un ejercicio concreto no implica, per se, la imputación fiscal en ese mismo ejercicio. En cuanto a la consulta número 7 del "ICAC", invocada por el escrito de interposición de la Abogacía del Estado, subraya que la misma analiza, únicamente, el tratamiento contable de la devolución del IVMDH, pero no, obviamente, a su imputación fiscal, y considera que precisamente dicha consulta del ICAC, pone en entredicho el criterio contable traído a colación por la Abogacía del Estado, pues la cuenta contable escogida para la contabilización de la devolución del IVMDH es diferente, pues si para el ICAC se debe considerar un ingreso extraordinario de carácter excepcional (cuenta 778), la Abogacía del Estado entiende que se trata de un ingreso ordinario de explotación que se refleja en el resultado del ejercicio (cuenta 129).

Pone de manifiesto que, en su opinión, la propia Dirección General de los Tributos ha asumido el criterio jurisprudencial sobre la imputación temporal de la devolución de un tributo inconstitucional, y cita, en tal sentido, la consulta vinculante V2149-13, de 28 de junio de 2013, ha relativa al ejercicio en que procedía la imputación temporal de las devoluciones obtenidas por el concepto de tasas portuarias (T-3), consideradas nulas de pleno derecho, por declaración de inconstitucionalidad de su legislación reguladora en la STC 121/2005.

En cuanto a la argumentación sobre el riesgo de pérdida fiscal de ingresos, se opone a su consideración por cuanto ya fue esgrimido sin éxito por el Reino de España y la Generalitat de Cataluña ante el TJUE, en la referida STJUE de 27 de febrero de 2014, y porque considera que es la Administración General del Estado quien ha generado la situación denunciada por la recurrente, es decir, la posibilidad de que "ha prescrito el derecho a liquidar el ejercicio en que tuvo lugar la deducción [del gasto por el pago del IVMDH]".

Subsidiariamente solicita, que, para el caso de que se estime el recurso de casación, ello 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, pues en relación con esta norma ya existe una inveterada y consolidada jurisprudencia que no podría ser modificada retrospectivamente.

En cuanto a la imputación temporal de los intereses de demora abonados a la mercantil, considera que es una cuestión que no debe ser abordada pues en el escrito de preparación de este recurso no se anunció como cuestión con interés casacional la relativa a la imputación temporal de los intereses de demora derivados de la devolución del IVMDH, por lo que tal cuestión no puede ser analizada, pues, como se desprende del Acuerdo no jurisdiccional del Pleno de esa Sala del TS celebrado el 3 de noviembre de 2021 "el escrito de interposición no se encuentra constreñido por la parte dispositiva del auto de admisión, sino solamente por la necesidad de no introducir cuestiones no anunciadas en la preparación", siendo así que la cuestión de la imputación temporal de los intereses de demora no se suscitó en el escrito de preparación.

Aun así, señala que la jurisprudencia de esta Sala, concretamente la STS de 26 de marzo de 2010 (rec. cas. 139/2008), seguida por otras muchas, ya se ha pronunciado sobre el tratamiento fiscal que debe darse a los intereses percibidos por el contribuyente con ocasión de las sentencias dictadas en relación con la imputación de la devolución de la Tasa Fiscal del Juego, en el sentido de que deben imputarse fiscalmente en el ejercicio en que se devengaron, con independencia del ejercicio en el que se lleve a cabo el resarcimiento -esto es, el ejercicio en que se devuelven- y, por ende, su contabilización, y Criterio que ha sido reiterado en sentencias posteriores de esa Sala y Sección, tales como la sentencia núm. 1720/2018, de 5 de diciembre (rec. cas. 129/2017); sentencia núm. 418/2019, de 27 de marzo (rec. cas. 5405/2017); o la sentencia núm. 431/2019, de 28 de marzo (rec. cas. 5822/017).

Sexto. *El juicio de la Sala.*

El ámbito de la controversia litigiosa viene acotado por el explícito reconocimiento por la Administración recurrente del efecto declarativo de la nulidad de la norma nacional reguladora del IVMDH, como consecuencia de la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 (C-82/12) del TJUE que declaró que el IVMDH, regulado en el art. 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, en su versión modificada por el artículo 7 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social era contrario a la normativa europea, concretamente al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales. La STJUE declaró que artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma nacional que establece un impuesto sobre la venta minorista de hidrocarburos, como el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos controvertido en el litigio principal, ya que no puede considerarse que tal impuesto persiga una finalidad específica en el sentido de dicha disposición, toda vez que el mencionado impuesto, destinado a financiar el ejercicio, por parte de los entes territoriales interesados, de sus competencias en materia de sanidad y de medioambiente, no tiene por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente.

La base del recurso de casación de la Abogacía del Estado es que, aun reconociendo que existe una doctrina jurisprudencial consolidada de esta Sala del Tribunal Supremo, sobre la cuestión de la imputación temporal

a efectos del Impuesto de Sociedades de ingresos indebidos derivados de la nulidad de actuaciones afectadas por declaración de inconstitucionalidad [SSTS de 26 de marzo de 2010 (rec. cas. 139/2008) y de 16 de noviembre de 2016 (rec. cas. 1590/2015)], esta doctrina debería ser modificada a la vista de cambios normativos que entiende producidos por la LIS de 2014. Por ello, aun reconociendo la eficacia ex tunc de la sentencia que declaró la disconformidad al Derecho de la Unión Europea, entiende que ello es independiente del criterio de imputación temporal del ingreso derivado de la devolución de lo indebido, y para ello se apoya en la pretendida especificidad de la normativa contable en la cuanto al asiento correspondiente al ingreso de cantidades derivadas de ingresos indebidos a la Hacienda Pública, que sería de aplicación en ausencia de una norma fiscal específica sobre la imputación temporal de tales ingresos indebidos.

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 SGIIC 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:C2005:591, 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. En este sentido, la STS de 16 de noviembre de 2016 (rec. cas. para unificación de doctrina 1590/2015), con cita de la Sentencia de esta misma Sala del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2002 (rec. cas. núm. 8036/1997) nos recuerda que "[...] 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. [...]"

Por ello, al igual que se declaró en la referida STS de 16 de noviembre de 2016, a propósito del criterio de imputación temporal de las devoluciones recibidas por los ingresos indebidos derivados de una norma declarada inconstitucional, en aquel caso el "gravamen complementario de la Tasa Fiscal sobre el Juego", hemos de afirmar que el derecho a la devolución de lo ingresado por una disposición legal declarada contraria al Derecho a la Unión Europea declarado inconstitucional se tiene desde la fecha en que se produjo su ingreso. Así resulta, si bien en respuesta a otra vertiente de la cuestión del nacimiento del derecho a la devolución, la de la prescripción, de 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".

Pues bien, sobre esta base dogmática, y en relación ya al mismo problema que aquí nos ocupa, el de la imputación temporal a efectos del IS de las cantidades devueltas por la Administración, en concepto de ingreso indebido, la STS de 16 de noviembre de 2016, cit., concluye que no estamos ante una situación de devolución de ingresos indebidos ordinaria, propia de la dinámica de liquidación del IS, sino ante una devolución de ingresos indebidos extraordinaria, pues como "[...] Esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo consideró, en la antedicha sentencia [STS de 18 de enero de 2005], 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 "extunc", 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.[...]".

Es por ello que se afirmó que el importe de las devoluciones obtenidas por el "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego declarado inconstitucional debe imputarse fiscalmente al ejercicio en el que se produjo la deducción como gasto fiscal de dicho gravamen "[...] 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". En aquel 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 debían 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.

Y en cuanto a 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 haría, 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.

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 equivalentes 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.

Por último, hemos de rechazar el otro argumento suscitado por el escrito de interposición de la Abogacía del Estado, relativo a la doctrina contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2017 (rec. cas. unificación de doctrina 1137/2016) y 12 de julio de 2017 (rec. cas. 1647/2016), en las que, revisando el criterio anterior, imputa el incremento patrimonial derivado de una expropiación al momento en que se dicta la resolución que fija con carácter definitivo el justiprecio. Invoca el abogado del Estado varios pronunciamientos de la Sala, en concreto se citan en su escrito las sentencias de 26 de mayo de 2017 y de 12 de julio de 2017.

Sin embargo, los criterios allí expresados no puedan ser trasladados a la cuestión litigiosa aquí suscitada, en tanto en aquellos casos resolvió la Sala sobre el ejercicio en que debía imputarse una ganancia patrimonial producida como consecuencia de la transmisión de una finca a resultas de un procedimiento expropiatorio. Pero en tal supuesto no existe ninguna declaración de nulidad de normas cuya aplicación determinase el incremento de

patrimonio, y, en consecuencia, no se plantea tampoco el alcance que puedan tener los efectos ex tunc de pronunciamiento de inconstitucionalidad o vulneración del derecho de la Unión Europea en estos supuestos.

Séptimo. Doctrina jurisprudencial.

La doctrina jurisprudencial que hemos de fijar, una vez expuesto lo anterior, es que la imputación temporal a efectos del Impuesto de Sociedades de las cantidades devueltas por la Administración tributaria, como consecuencia del ingreso indebido de un tributo efectuado por el contribuyente tras la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea del citado tributo, deben imputarse temporalmente en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produjo el pago del tributo en cuestión.

Al ser conforme la sentencia recurrida con esta doctrina jurisprudencial, el recurso de casación ha de ser desestimado.

Octavo. 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. Respecto de las generadas en la instancia, se mantiene el pronunciamiento que realizó la sentencia recurrida.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido , de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento séptimo:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 1739/2022, interpuesto por la Abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 1141/2021, dictada el 23 de diciembre de 2021 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 1634/2020.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos dispuesto en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.

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.