

IMPUTACIÓN TEMPORAL. DEVOLUCIÓN DE IMPUESTO DECLARADO NULO.

El artículo 11.5 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades:

“No se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles”

Llegados a este punto, nos parece de interés exponer en primer lugar la interpretación que ha venido dando la Administración sobre esta cuestión. Para ello acudimos a la interpretación dada por la Dirección General de Tributos en relación con la devolución del llamado “céntimo sanitario”. En concreto nos referimos a la Consulta Vinculante N°V1896-16, de 28 de abril de 2016:

“Descripción de hechos

El consultante desarrolla la actividad económica de transporte de mercancías por carretera, determinando actualmente el rendimiento de su actividad por el método de estimación directa simplificada. Durante los años 2010, 2011 y 2012, dicho rendimiento lo determinaba con arreglo al método de estimación objetiva.

En 2014, la Agencia Tributaria ha acordado la devolución al consultante de determinados importes satisfechos en ejercicios anteriores por el consultante en pago del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (céntimo sanitario) de los años 2010, 2011 y 2012.

(...)

Contestación completa

(...)

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

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

Lo expresado anteriormente es conforme a la doctrina de este Centro Directivo manifestada en las contestaciones a las consultas vinculantes con números de referencia V2436-14 y V2462-14.

(...).”

En consecuencia, el consultante deberá imputar el importe de la devolución del IVMDH como rendimiento de la actividad económica correspondiente al ejercicio 2014, en que se ha acordado su devolución, sin que proceda efectuar declaraciones complementarias por los ejercicios en que se pagaron los importes objeto de devolución.

Respecto a la tributación de los intereses de demora, cabe indicar que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los intereses percibidos por el contribuyente tienen diferente calificación, en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria. Los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributarán en el impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25.5 de la Ley del Impuesto, proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional (*“No tendrá la consideración de rendimiento de capital mobiliario, sin perjuicio de su tributación por el concepto que corresponda, la contraprestación obtenida*

por el contribuyente por el aplazamiento o fraccionamiento del precio de las operaciones realizadas en desarrollo de su actividad económica habitual”).”

Por tanto, el criterio fijado por la Administración sería que las cantidades devueltas en concepto del Impuesto deberían imputarse en el ejercicio en el que se acordó la devolución.

Hasta ahora existían determinados pronunciamientos del TSJ que se habían apartado de dicha interpretación, como el de la Comunidad Valenciana. Por todas, la Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 5 de julio de 2023 (Nº Recurso: 1320/2022).

El criterio fijado por el TSJ de la Comunidad Valenciana es que las cantidades no deberían imputarse al ejercicio en el que se acordó la devolución, sino en el ejercicio en el que se devengó e ingresó el tributo.

Esta cuestión ha sido resuelta por el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 6 de febrero de 2024:

“(…)

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 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.”

Por tanto, una vez pronunciado el TS sobre el particular, debería tenerse presente el criterio allí fijado, en virtud del cuál, **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.**

Esa imputación en el ejercicio en el que se pagó, supondrá que deba valorarse si ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

Salvo mejor opinión