

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 7 de noviembre de 2011, rec. 1322/2011

Ponente: Rafael Fernández Montalvo

Impuesto sobre Sociedades. Imputación temporal de la devolución del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite y azar establecido por el art. 38.2 de la Ley 51/1990, de 29 de junio, declarado inconstitucional por sentencia del TC de 31 de octubre de 1996.

El Tribunal, reitera su anterior doctrina, con un voto particular y declara que el ingreso obtenido por la devolución del “gravamen complementario” de la Tasa Fiscal sobre el Juego, declarada inconstitucional por la sentencia del TC 173/1995, era indebido desde que se produjo, puesto que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad no son constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado sino meramente declarativos del mismo. Por esta razón, el importe de las devoluciones debe imputarse fiscalmente al ejercicio en el que se produjo la deducción como gasto fiscal del gravamen.

Fundamentos de Derecho

QUINTO.- Esta Sala ha tenido ocasión de resolver, mediante la sentencia de 25 de marzo de 2010 -que invoca de contaste el recurrente-, un recurso idéntico...

Por razones de seguridad jurídica y para mantener el principio de unidad de doctrina, procede estar a lo que allí hemos declarado y que ahora reproducimos.

“(...) Ni esa vinculación entre inconstitucionalidad y nulidad es, sin embargo, siempre necesaria, ni los efectos de la nulidad en lo que toca al pasado vienen definidos por la Ley, que deja a este Tribunal la tarea de precisar su alcance en cada caso, dado que la categoría de la nulidad no tiene el mismo contenido en los distintos sectores del ordenamiento ».

La ausencia de restricción de efectos por el propio Tribunal Constitucional, en su declaración de inconstitucionalidad del “gravamen complementario” de la Tasa Fiscal sobre el Juego, determina la nulidad de pleno derecho del precepto que regulaba este gravamen, y, si bien es efectiva desde la publicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, en el Boletín Oficial del Estado, comporta la expulsión del precepto del ordenamiento jurídico desde la misma fecha en que se produjo su entrada en vigor...

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...

Los intereses satisfechos por la Administración tributaria... deberán imputarse fiscalmente respetando asimismo los precitados arts. 19.1 y 19.3 de la LIS 1995, es decir, al ejercicio en que se devengaron, con independencia del ejercicio en que se contabilizaron. De ahí que los intereses devengados en ejercicios

prescritos también habrán de ser devueltos por la Administración tributaria, si fueron considerados como ingresos fiscales del ejercicio en que se percibieron, tal y como sucede en el caso de autos, en el que fueron considerados ingresos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1997 (...)"

VOTO PARTICULAR que formula el Magistrado Excmo. Sr. don Emilio Frías Ponce, en relación con la Sentencia recaída en el recurso de casación núm. 1322/2011.

Con el mayor respeto al criterio de la mayoría, discrepo de la doctrina que sienta en base a las siguientes consideraciones, que debieron determinar la desestimación del recurso...

No pasa la solución por los referidos efectos de la declaración de inconstitucionalidad, ya que los comportamientos de los afectados por el gravamen complementario de la tasa fiscal sobre los juegos para el ejercicio de 1990 fueron muy diversos.

Así, unos se limitaron a interponer recursos contra las liquidaciones correspondientes, solicitando la suspensión de su ejecución ... y dotando las correspondientes provisiones que tuvieron la consideración de gasto deducible en el ejercicio.

Otros procedieron al pago del gravamen para instar luego la anulación de las liquidaciones y la devolución de los ingresos correspondientes, considerando el importe abonado gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio, pero siendo distinta la suerte de sus impugnaciones...

Finalmente, otros muchos dejaron firmes sus autoliquidaciones e incluso los que obtuvieron resolución desfavorable, enterados del fallo de la sentencia del Tribunal Constitucional, ejercitaron acción de responsabilidad del Estado legislador, con sentencias favorables de esta Sala, y, por tanto, aun en el caso de situaciones jurídicas consolidadas y firmes.

SEGUNDA. - El art. 19.1 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, disponía que "los ingresos y gastos se imputarán en el periodo 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".

Este criterio resulta claro para aquellos casos en que existe una entrega de bienes o una prestación de servicios en el origen del ingreso o gasto de que se trate.

Ahora bien, cuando se trata de ingresos contabilizados por las devoluciones reconocidas del gravamen complementario o de cualquier otro tributo, o de desdotación de provisiones que pierden su sentido, como consecuencia del fallo favorable, no es posible hablar de entrega de bienes o de prestación de servicios, surgiendo entonces el debate sobre los efectos contables y fiscales que tiene el exceso de provisión o la devolución de los importes satisfechos.

TERCERA.- Si existió provisión, el correspondiente movimiento contable debe tener lugar en la cuenta del ejercicio en que, tras la sentencia del Tribunal Constitucional, la dotación haya quedado sin efecto...

Tratándose de devolución de ingresos tributarios, hay que reconocer que la devolución surge de la resolución administrativa o judicial, que así lo acuerde, pero no antes de que la misma se dicte, aunque el fundamento sea la declaración de inconstitucionalidad del art. 38.dos b) de la Ley 5/1990 o la responsabilidad del Estado legislador.

Esta conclusión resulta clara en los procedimientos de responsabilidad patrimonial, en los que la indemnización coincide con la cantidad total satisfecha por el gravamen complementario más los intereses de demora, ...

La misma solución debe aplicarse en los restantes casos, al no poder admitirse que la declaración de inconstitucionalidad haya generado en el año 1990 un derecho de crédito a favor de la operadora, puesto que ello iría en contra del propio artículo 40.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

Todo ello obliga a concluir que las cantidades recibidas en concepto de devolución no pueden ser imputadas al periodo impositivo de 1990, sino al periodo impositivo en el que tienen lugar las resoluciones administrativas o sentencias judiciales que reconocen el derecho a percibir tales cantidades.

