

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Sentencia de 28 de marzo de 2011, rec. 4953/2009.

Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

Impuesto sobre Sociedades. Base Imponible. Imputación temporal. Gravamen complementario de la Tasa Fiscal sobre el Juego.

En relación con la tasa fiscal sobre el juego, primero el TC declaró la inconstitucionalidad del propio gravamen (STC 173/1996), y después, la sentencia del TS de 14 de marzo de 1998 (casación en interés de ley 6217/96) declaró no aplicable a la misma el incremento previsto en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado para las tasas estatales.

En el caso se discute el tema de la imputación temporal de la devolución obtenida por la recurrente, tanto del principal, como de los intereses, siendo la duda si deben imputarse a 1990 (cuando se hizo el pago) o al momento en que se dictaron las sentencias, teniendo en cuenta que la devolución solicitada afectaba tanto al pago de la tasa declarada inconstitucional como al del incremento resultante de la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

Fundamentos de derecho

PRIMERO ... A fin de alcanzar la mayor claridad expositiva posible, estructuraremos esta sentencia en dos ámbitos materiales: (A) el del gravamen complementario y (B) el del incremento anual de la tasa acordado en las leyes de presupuestos generales del Estado.

A) El gravamen complementario sobre la tasa del juego.

TERCERO .- la resolución de la controversia viene determinada por los efectos jurídicos que se anuden a la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego.

... 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 en el Boletín Oficial del Estado, comporta la expulsión del precepto del ordenamiento jurídico desde la fecha en que entró en vigor.

.... Por consiguiente, el importe de las devoluciones obtenidas por el gravamen complementario de la tasa sobre el juego declarado inconstitucional debe imputarse fiscalmente al ejercicio en el que se produjo la deducción como gasto fiscal de dicho gravamen... 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 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. ...

Otro tanto debe decirse de los intereses de demora previamente satisfechos por el sujeto pasivo y posteriormente devueltos por la Administración tributaria.

B) El incremento anual de la tasa fiscal sobre el juego

SEXTO.- Para resolver tal debate, se han de tener en cuenta los precedentes de nuestra sentencia de 18 de marzo de 2004...

El Tribunal Constitucional, en la sentencia 296/1994,... llegó a la conclusión de que, pese a su denominación, la “tasa fiscal sobre el juego” era un auténtico impuesto estatal.

Tratándose de un impuesto estatal, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en sentencia de 14 de mayo de 1996 (recurso contencioso-administrativo 1271/95), llegó a la conclusión de que a esa llamada “tasa fiscal sobre el juego” no le era aplicable la actualización prevista para tal clase de figuras tributarias en el artículo 83.1 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado

... En otras palabras, no nos encontramos, como en el caso del gravamen complementario, ante liquidaciones practicadas en aplicación de una norma legal declarada inconstitucional por el máximo intérprete de la Norma Fundamental en una sentencia en la que no ha acotado los efectos de su declaración, sino, más simplemente, ante liquidaciones anuladas por haber sido giradas con fundamento en una norma legal, perfectamente constitucional, pero que no le resultaba aplicable.

Por consiguiente, no puede operar en este punto nuestra doctrina sobre el repetido gravamen complementario.

En suma, debemos determinar a qué ejercicio se imputa la devolución de unos ingresos indebidos producidos como consecuencia de unas liquidaciones anuladas y, en esta tesitura, se ha de tener en cuenta que, conforme a lo dispuesto en el artículo 19.1 de la Ley 43/1995 , los ingresos y los gastos se imputan al periodo impositivo en el que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en el que se produzca la corriente monetaria o financiera; y ese momento no es otro que aquel en el que se reconoce al sujeto pasivo el derecho a la devolución.

No cabe hablar aquí, como en el caso del gravamen complementario, de una liquidación inválida de raíz, desde que se aprobó, de modo que el reintegro de lo ingresado en su ejecución deba imputarse al ejercicio en que se realizó el ingreso y no a aquel en el que efectivamente se practica la devolución, sino ante pagos cuya incorrección se ha constatado a posteriori en virtud de la ulterior revisión económico-administrativa o jurisdiccional, que declara las liquidaciones practicadas contrarias al ordenamiento jurídico y las anula, no porque la norma de cobertura sea nula, sino porque dichas liquidaciones no pueden ampararse en la misma...

En otras palabras, si se quiere la devolución de un ingreso que se estima indebido, debe pedirse dentro

del plazo de prescripción contado desde que se realizó y, si se obtiene esa devolución, la suma que se perciba, no importa cuándo, se considera ingreso del ejercicio en el que se reconoce al sujeto pasivo el derecho a la devolución, con la excepción, reiteramos, de los pagos derivados de liquidaciones nulas de pleno derecho.

