

BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFJ060583

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 5 de noviembre de 2015

Vocalía 10.^a

R.G. 7358/2013

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Tasa fiscal sobre el juego. Gravamen complementario. *Imputación temporal de las devoluciones recibidas como consecuencia de la declaración de ilegalidad de la actualización de tipos por Ley de Presupuestos Generales.* En el caso que se analiza, la regularización impugnada derivaba de la diferencia de criterio sostenido por la Administración tributaria frente al defendido por el obligado tributario en cuanto al período impositivo en que debían integrarse en la base imponible del Impuesto las devoluciones por importes de tasa del juego, modalidad máquinas recreativas, en concepto de incrementos del IPC fijados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, indebidamente ingresadas. Al serle reconocido en 2003 el derecho a la devolución del incremento correspondiente a 1992, 1993 y 1994, la entidad contabilizó dicho importe como ingreso, efectuando al tiempo un ajuste extracontable negativo en la declaración del IS 2003, por entender que dicha renta estaba prescrita, e igual hizo respecto a los intereses de demora que se le abonaron. Considera la entidad que las cantidades a ella devueltas, y los pertinentes intereses, no pueden ser imputadas al ejercicio 2003, sino a los ejercicios 1992 a 1994. Pues bien, el devengo del ingreso acaeció en el ejercicio 2003, en que se produjo el nacimiento del derecho a las cantidades devueltas relativas a las actualizaciones de la tasa del juego, por el reconocimiento de la autoridad competente, mediante los acuerdos correspondientes en ejecución de sentencia del TSJ de Andalucía, como consecuencia de la STS, de 14 de marzo de 1998, recurso nº 6217/1996 (NFJ006171), que declaró nulas dichas actualizaciones, generando una obligación a la Administración Tributaria, con el correlativo nacimiento de un derecho a favor del contribuyente. Así pues, habiéndose imputado contablemente de modo correcto en el ejercicio 2003, sin que la normativa contenida en la regulación del IS determine una distinta imputación fiscal de tales importes, ha de concluirse que fue incorrecto el ajuste extracontable hecho por la entidad, procediendo por el contrario, como hizo la Inspección, su inclusión en la base imponible del IS del ejercicio 2003, por lo que ha de confirmarse la liquidación impugnada. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 10 y 19.
RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 38.
RD 1643/1990 (PGC), art. 2.

En la Villa de Madrid, a fecha 5 de noviembre de 2015, en la reclamación económico-administrativa que, en segunda instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **V INTERNACIONAL, SA.**, NIF ..., y en su nombre y representación por D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 11 de julio de 2013, nº 08/05985/09, relativo al IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, ejercicio 2003.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En fecha 21 de mayo de 2009, la Inspección de los Tributos de la Delegación Especial de Cataluña notificó a la reclamante acuerdo de liquidación derivada del acta A02, nº ..., en relación con el Impuesto y ejercicio de referencia, con una deuda de 175.324,13 €.

Segundo.

Disconforme con el Acuerdo anterior, se presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

Tras el trámite correspondiente de puesta de manifiesto del expediente, la entidad presentó escrito de alegaciones en el que, en síntesis, reiteraba las alegaciones vertidas ante la Inspección en relación a la

procedencia del ajuste efectuado en el IS de 2003 y regularizado por la Inspección, al considerar que la imputación de las devoluciones de la tasa del juego debían ser imputadas a los ejercicios prescritos 1992, 1993 y 1994.

El Tribunal Económico Administrativo Regional, el 11 julio de 2013, dictó acuerdo, mediante el que desestimaba la reclamación presentada, confirmando el acuerdo impugnado.

Tercero.

Notificada la entidad interesada de la resolución del Tribunal Regional anteriormente citada el 1 de agosto de 2013, el día 30 de agosto de 2013 presentó contra la misma el presente recurso de alzada, insistiendo en las argumentaciones vertidas ante el órgano de Inspección y el Tribunal Económico Administrativo de instancia y citando en su apoyo determinada jurisprudencia del Tribunal Supremo, que entiende aplicable a su caso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurre en el presente expediente el requisito de competencia de este Tribunal Central, por razón de la materia y de la cuantía del acto impugnado, para conocer en segunda instancia de la presente reclamación económico-administrativa, habiéndose interpuesto en forma y plazo hábil, por persona con capacidad y legitimación suficientes, siendo la única cuestión a resolver: si la liquidación impugnada es conforme a derecho en cuanto al particular de someter a tributación en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 los importes obtenidos por la devolución de lo indebidamente ingresado en ejercicios anteriores por Tasa del juego.

Segundo.

En síntesis la regularización impugnada derivaba de la diferencia de criterio sostenido por la Administración Tributaria frente al defendido por el obligado tributario en cuanto al período impositivo en que debían integrarse en la base imponible del Impuesto las devoluciones por importes de tasa del juego, modalidad maquinas recreativas, en concepto de incrementos del IPC fijados por las Leyes de Presupuestos Generales del Estado, indebidamente ingresadas.

Al serle reconocido en 2003 el derecho a la devolución del incremento correspondiente a 1992, 1993 y 1994, la entidad contabilizó dicho importe como ingreso, efectuando al tiempo un ajuste extracontable negativo en la declaración del IS 2003, por entender que dicha renta estaba prescrita. E igual hizo respecto a los intereses de demora que se le abonaron.

Considera la entidad que las cantidades a ella devueltas, y los pertinentes intereses, no pueden ser imputadas al ejercicio 2003, sino a los ejercicios 1992 a 1994.

Tercero.

Apela la reclamante a determinada jurisprudencia del Tribunal Supremo, que la reclamante invoca en apoyo de su pretensión, la cual arranca de una sentencia de 25 de marzo de 2010, en el recurso de casación para unificación de doctrina núm. 135/2008, criterio reiterado posteriormente en otras de 24/02/2011 –rec.5974/2006- y 26/09/2011 –rec.488/2008).

Pues bien, este TEAC, en un supuesto similar al aquí planteado, en que la reclamante había invocado la primera sentencia del Tribunal Supremo citada, abordó la incidencia que dichas sentencias podían tener en el caso que allí se debatía, igual al ahora aquí examinado.

Se trata de la resolución de 26 de octubre de 2010 (RG. 468/2010), reiterada, entre otras en la de 30 de mayo de 2012.

En dicha resolución, tras reproducción y análisis extenso de lo expuesto por el Alto Tribunal, se llegó a la conclusión de que las sentencias del Tribunal Supremo contemplaban un supuesto diferente, toda vez que se pronunciaban en relación con supuestos de devolución del “gravamen complementario” de la tasa del juego aplicable a las máquinas recreativas tipo B y C cuya inconstitucionalidad había declarado el Tribunal Constitucional en sentencia 173/1996, de 31 de octubre, resolviendo el Alto Tribunal la cuestión en función de los efectos “ex tunc” de dicha declaración de inconstitucionalidad. Dicho supuesto no era el contemplado en aquella resolución del TEAR de 25/10/2010, en que se trataba de devoluciones originadas por la STS de 14 de marzo de 1998- rec. de casación 6217/1996. Igualmente el caso de las devoluciones aquí implicadas trae causa de esta sentencia del Tribunal Supremo, por lo que la solución, en congruencia ha de ser la misma.

Cuarto.

Por ende, en este caso este Tribunal Económico Administrativo Central mantiene el enfoque y criterio que ha venido sosteniendo reiteradamente (entre otras en Resoluciones de 17 de marzo, 21 de abril y 16 de diciembre de 2005 (este último en unificación de criterio en materia relativa a IRPF) y posteriormente, en las citadas, de 26/10/2010 (RG468/10) y de 30/05/2012 (RG 2827/10), de que hay que tener en cuenta que la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en el apartado 3 del artículo 10 establece que: «En el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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».

Desde el punto de vista contable, el artículo 38.1.d) del Código de Comercio dispone 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 de su cobro”.

El Real Decreto 1643/1990, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, en su primera parte, de “principios contables”, se conceptúa el referido principio expresando que “La imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos”.

Por su parte, el artículo 19.1 de la Ley 43/1995, sobre “Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos”, dispone que: “Los ingresos y los 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.” Por lo que puede apreciarse que la normativa contable y fiscal coinciden en este particular en el criterio del devengo.

Además, como manifiesta el Tribunal Regional, en el Plan General de Contabilidad se ha de destacar la existencia de la cuenta 636 “devolución de impuestos”. En este punto hay que recordar que la numeración y denominación de las cuentas incluidos en la segunda parte, al igual que los movimientos contables incluidos en la tercera parte del Plan, no son de obligada aplicación de acuerdo con la previsión contenida en el artículo 2º del Real Decreto 1643/1990, si bien los principios que se dejan traslucir en la descripción del funcionamiento de las cuentas sí son de debida aplicación. A este respecto, ha de advertirse el carácter ilustrativo de lo expresado en el Plan General de Contabilidad a los efectos de esclarecer la cuestión tratada.

En cuanto al funcionamiento de esta cuenta, el mismo se refleja en el propio Plan General de Contabilidad, que enuncia que esta cuenta recoge el *“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 “.

Esta cuenta se relaciona con la cuenta 4709 “Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos”, cuyo saldo representa en cada momento la cuantía de los “Créditos con la Hacienda Pública por razón de devolución de impuestos”, la cual se cargará “Tratándose de devoluciones de impuestos que hubieran sido contabilizados en cuentas de gastos, con abono a la cuenta 636”.

De lo anterior se desprende que la utilización de la cuenta 636 (que a pesar de estar contenida entre las cuentas de gasto funciona como una cuenta de ingreso) y de la cuenta 4709 se restringe a los supuestos en los que se ha reconocido la existencia de un crédito a favor del contribuyente y en contra de la Hacienda Pública.

Este criterio expuesto había sido confirmado por la Audiencia Nacional en diversas sentencias, entre otras, de 26 de junio de 2008, y 13 de abril de 2009 (que confirmó la resolución del TEAC antes mencionada, de 17 de marzo de 2005, recaída en RG.1708/02) y de 30 de abril de 2009 (que confirmó la resolución del TEAC asimismo antes mencionada, de 21 de abril de 2005, recaída en RG.2830/03).

Quinto.

Este criterio expuesto había sido confirmado por la Audiencia Nacional en diversas sentencias, entre otras, de 26 de junio de 2008, y 13 de abril de 2009 (que confirmó la resolución del TEAC antes mencionada, de 17 de marzo de 2005, recaída en RG.1708/02) y de 30 de abril de 2009 (que confirmó la resolución del TEAC asimismo antes mencionada, de 21 de abril de 2005, recaída en RG.2830/03).

Más recientemente, la Audiencia Nacional, en sentencia de 24 de octubre de 2013 (recurso 36/2011) ha confirmado la anteriormente expuesta (en el fundamento de derecho tercero) resolución de este TEAC, de 26/10/2010.

Zanja la cuestión la Audiencia Nacional citando varias sentencias del Tribunal Supremo, entre ellas la de 9 de febrero de 2012 (recurso de casación 6555/2008), en la que recoge la diferenciación entre los supuestos de devoluciones derivadas de los incrementos en la tasa, como consecuencia de la anulación por la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1998, de aquellos otros que eran consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad por el Tribunal Constitucional, por lo que el propio Tribunal Supremo manifiesta que el caso ahora enjuiciado no cae en la órbita de su doctrina sobre el gravamen complementario. Y a continuación, confirma el criterio que el TEAC venía aplicando.

Dice así el Tribunal Supremo en el fundamento de derecho tercero, que la Audiencia Nacional reproduce en su sentencia:

«Entrando en el fondo del asunto, la cuestión aquí planteada es la imputación temporal, a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, de los ingresos provenientes de la devolución de los incrementos de la Tasa sobre máquinas recreativas de los ejercicios 1992 a 1996, como consecuencia de la anulación de dichos incrementos por la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1998, debiendo decidir si dichas devoluciones deben imputarse al ejercicio del pago (1992 y siguientes.) o al ejercicio en que se produjeron las devoluciones, esto es, 1999.

Sobre la mencionada cuestión ya se ha pronunciado anteriormente esta Sala, citándose al efecto las Sentencias de 21 de marzo de 2011 (rec. cas. núm. 6783/2009) y de 30 de junio de 2011 (rec. cas. núm. 1168/2009), argumentándose en la primera de ellas lo siguiente:

«Pues bien, en el segundo motivo de casación se sostiene que, dada la declaración de nulidad de pleno derecho de la actualización de la tasa y, por consiguiente, del correspondiente recargo autonómico, realizada por esta Sala en la sentencia de 14 de marzo de 1998, conforme a lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley 43/1995 y a la jurisprudencia sentada en relación con el gravamen complementario debe efectuarse la imputación de las cantidades devueltas al año respectivo, esto es, al ejercicio en el que se devengaron la tasa y el recargo: 1992, 1993, 1994, 1995 y 1996.

El presupuesto del que parte tal planteamiento, y que es asumido por los propios jueces "a quo" al acogerse a su doctrina sobre la devolución de las sumas ingresadas en concepto de gravamen complementario, después rectificadas por esta Sala, no responde, sin embargo a la realidad.

La referida sentencia del Tribunal Supremo no declaró la nulidad absoluta de la actualización de la tasa fiscal sobre el juego sino que se limitó, desestimando el recurso de casación en interés de la ley interpuesto por la Administración General del Estado, a declarar correcta la doctrina sentada por el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en su sentencia de 14 de mayo de 1996, que, considerando inaplicable a dicha tasa la actualización prevista en el artículo 83.1 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992 por tratarse de un auténtico impuesto estatal, anuló las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria allí impugnadas, así como las liquidaciones de las que traían causa.

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, el caso que ahora enjuiciamos no cae en la órbita de nuestra doctrina sobre el repetido gravamen complementario, pese a que la propia Sala de instancia se mueva en tal espacio y la entidad recurrente así lo pretenda.

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 período 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 circulación monetaria o financiera.

Pues bien, Maquinexplot, S.A., dedujo como gasto en el respectivo ejercicio las sumas pagadas en concepto de actualización de la tasa fiscal sobre el juego y el correspondiente recargo autonómico. La Administración acordó devolver estas cantidades en 1999, en ejecución de la decisión adoptada, respecto de los años 1992 a 1994, por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña en 1996, y en lo que atañe a los años 1995 y 1996, en la propia resolución de 1999, habida cuenta del pronunciamiento contenido en la sentencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 1998. La devolución efectiva se produjo en el año 2000.

No cabe hablar aquí, como en el caso del gravamen complementario, de un ingreso indebido de raíz por la nulidad radical de la norma que le dio cobertura, 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.

Así las cosas, la devolución de las sumas abonadas en concepto de tasa fiscal sobre el juego y recargo autonómico no era exigible desde que se pagaron sino desde que se reconoció el derecho a su devolución, que, respecto de los años 1992, 1993 y 1994, tuvo lugar en virtud de la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña el 27 de febrero de 1996 (reclamación 17/1287/95) y, para los años 1995 y 1996, mediante el acuerdo adoptado el 21 de enero de 1999 por el Secretario General del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña» [en igual sentido, Sentencias de 28 de marzo de 2011 (rec. cas. núms. 4953/2009 y 460/2010), FD Séptimo y Tercero, respectivamente; y de 5 de mayo de 2011 (rec. cas. núm. 6222/2009), FD Tercero].

La doctrina contenida en las dos citadas Sentencias de esta Sala lleva a desestimar el recurso que nos ocupa, pues resulta acreditado que las devoluciones litigiosas se produjeron en el ejercicio 1999, debiendo integrarse en la base imponible de ese ejercicio del Impuesto sobre Sociedades, de conformidad a lo actuado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria”.

Sexto.

En el caso que nos ocupa -de absoluta identidad con el abordado en las sentencias de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo-, el devengo del ingreso acaeció en el ejercicio 2003, en que se produjo el nacimiento del derecho a las cantidades devueltas relativas a las actualizaciones de la tasa del juego, por el reconocimiento de la autoridad competente, mediante los acuerdos correspondientes en ejecución de sentencia del TSJ de Andalucía, como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Supremo de 14.3.98, que declaró nulas dichas actualizaciones, generando una obligación a la Administración Tributaria, con el correlativo nacimiento de un derecho a favor del contribuyente.

Así pues, habiéndose imputado contablemente de modo correcto en el ejercicio 2003, sin que la normativa contenida en la regulación del IS determine una distinta imputación fiscal de tales importes, ha de concluirse que fue incorrecto el ajuste extracontable hecho por la entidad, procediendo por el contrario, como hizo la Inspección, su inclusión en la base imponible del IS del ejercicio 2003, por lo que ha de confirmarse la liquidación impugnada.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso de alzada interpuesto,

ACUERDA:

Desestimarle y confirmar la resolución recurrida y el acuerdo impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.