



Roj: STSJ CV 161/2016 - ECLI:ES:TSJCV:2016:161
Id Cendoj: 46250330042016100019
Órgano: Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso
Sede: Valencia
Sección: 4
Nº de Recurso: 577/2015
Nº de Resolución: 46/2016
Procedimiento: CONTENCIOSO
Ponente: MARIA JESUS OLIVEROS ROSSELLO
Tipo de Resolución: Sentencia

Recurso ordinario nº 577/2015

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA
COMUNIDAD VALENCIANA
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN 4ª**

SENTENCIA Nº 46/16

Ilmos. Sres:

Presidente

D. JOSE MARTINEZ ARENAS SANTOS.

Magistrados

D. MIGUEL ANGEL OLARTE MADERO

Dª BEGOÑA GARCÍA MELÉNDEZ

Dª MARÍA JESUS OLIVEROS ROSELLÓ

En Valencia a cuatro de febrero de dos mil dieciséis.-

VISTO por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, el recurso contencioso-administrativo nº 577/2015, interpuesto por la entidad **BINGOS TORREVIEJA SA** representada por el Procurador D. ANTONIO GARCÍA-REYES COMINO, contra la Resolución dictada por el TEAR, Sala desconcentrada de ALICANTE, de fecha 16 de febrero de 2015, desestimatoria de la reclamación económico administrativa con nº de expediente 03/1061/2014 interpuesta contra el acuerdo dictado el 28 de octubre de 2013 en el expediente DEV 17/2013 por la Jefa de la sección territorial de Tributos del juego de la Dirección territorial de ALICANTE, Consellería de economía, hacienda y ocupación de la generalidad valenciana, desestimatoria, a su vez, del recurso de reposición interpuesto contra la resolución de reconocimiento de ingresos indebidos DEVOLUC/EH0300/2013/236 por la que se deniega el reconocimiento a la aplicación del tipo medio de tasa fiscal sobre el juego del **bingo** para el sobrante de los cartones adquiridos y no consumidos en el ejercicio 2011, confirmando, como importe reconocido por dicho concepto la cantidad de 13.920,10 euros frente al importe solicitado por el recurrente 17.567,17 euros, sin haber lugar al abono de interés moratorio alguno.

Han sido parte como demandada la Administración General del Estado, representada y asistida por el Abogado del Estado, y la Administración autonómica asistida y representada por el letrado de la generalidad.

Ha sido Ponente la Magistrada Doña MARÍA JESUS OLIVEROS ROSELLÓ.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Interpuesto el Recurso y seguidos los trámites previstos en la Ley, se emplazó a la parte demandante al objeto de que formalizara su escrito de demanda, lo que verificó en tiempo y forma, solicitando

se dicte Sentencia por la que, con estimación del recurso interpuesto se anule, y deje sin efecto, la resolución recurrida por no ser conforme a derecho y, en consecuencia:

A) Declare el derecho del recurrente a que se apliquen a la solicitud de devolución de tasa fiscal sobre el juego del **bingo** en su modalidad tradicional presentada en fecha 19/2/2013, los criterios contenidos en la contestación a la consulta tributaria escrita de fecha 28/3/2012 y, en consecuencia se anulen y dejen sin efecto las resoluciones desestimatorias obrantes en el expediente administrativo y, en su lugar, se condene a la Administración demandada a abonar la diferencia entre la cantidad solicitada por el recurrente de 17.567,17 euros y la efectivamente reconocida por la Administración (13.920,10 euros) siendo la diferencia por importe de 3.647,07 euros.

B) Declare el derecho del recurrente a percibir los intereses de demora previstos en el art. 32.2 de la LGT, en relación con la totalidad de la cantidad solicitada en concepto de devolución de tasa fiscal y corregida mediante escrito de subsanación de recurso de reposición constituyendo, dicha cantidad, la de 17.567,17 euros y, en consecuencia, se condene a la Administración demandada al abono a favor del recurrente de dicho interés de demora, devengado desde la fecha en la que se hubiese realizado el ingreso indebido hasta la fecha en la que se ordene el pago de la totalidad del importe de la devolución solicitada.

SEGUNDO.- Por la parte demandada se contestó a la demanda solicitando la íntegra desestimación del recurso y la confirmación de las resoluciones objeto del mismo, por estimarlas ajustadas a derecho.

TERCERO.- Que no solicitándose ni el recibimiento del pleito a prueba ni el trámite de conclusiones quedaron, a continuación los autos pendientes de deliberación y fallo.

CUARTO.- Se señaló para la votación y fallo del presente Recurso el día 27 de enero de 2016, suspendiéndose para la citada fecha y resultando señalado para el 3 de febrero del presente año.

QUINTO.- En la tramitación del presente Recurso se han observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: El objeto del recurso lo constituye el examen de la legalidad de la Resolución dictada por el TEAR de la comunidad valenciana, Sala desconcentrada de ALICANTE, de fecha 16 de febrero de 2015, desestimatoria de la reclamación económico administrativa con nº de expediente 03/1061/2014 interpuesta contra el acuerdo dictado el 28 de octubre de 2013 en el expediente DEV 17/2013 por la Jefa de la sección territorial de Tributos del juego de la Dirección territorial de ALICANTE, Consellería de economía, hacienda y ocupación de la generalidad valenciana, desestimatoria, a su vez, del recurso de reposición interpuesto contra la resolución de reconocimiento de ingresos indebidos DEVOLUC/EH0300/2013/236 por la que se deniega el reconocimiento a la aplicación del tipo medio de tasa fiscal sobre el juego del **bingo** para el sobrante de los cartones adquiridos y no consumidos en el ejercicio 2011, confirmando, como importe reconocido por dicho concepto la cantidad de 13.920,10 euros frente al importe solicitado por el recurrente 17.567,17 euros, sin haber lugar al abono de interés moratorio alguno.

SEGUNDO: La parte recurrente sustenta su impugnación sobre los siguientes hechos y fundamentos de derecho:

La Actora, mediante escrito presentado el 19/2/2013, solicita la devolución de la tasa fiscal sobre el juego del **bingo** en su modalidad tradicional, por una cuantía de 17.567,17 euros, ingresada al adquirir los cartones que quedaron en existencia al cierre de la sesión de juego del 31/12/2011, no consumidos en dicho ejercicio y destinados a las partidas a celebrar en el 2012.

Frente a dicha solicitud la demandada contesta resolviendo la devolución del 5% en concepto de tasa fiscal por los cartones adquiridos y no consumidos en el 2011 que tributaron al tipo marginal del 23%, y considerando que la escala del 2012 sobre el consumo total de cartones del ejercicio, les resulta aplicable el tipo marginal del 18%. Por ello se acuerda la devolución de 13.920,10 euros frente a los 17.567,17 euros solicitados por la actora.

Por interpuesto recurso de reposición, se rechaza la aplicación de la consulta de 28/3/2012 y se acuerda aplicar una circular de la DGT de 26 de marzo de 2013 reiterando que la devolución debe concretarse a partir de la aplicación de la diferencia entre el tipo marginal satisfecho en el 2011 para la adquisición de los cartones: el 23%, y el tipo marginal que corresponda en el 2012 adicionando los cartones adquiridos y no consumidos en el 2011, resultando el tipo marginal aplicable del 18%.

Igualmente se desestima la solicitud de aplicación de intereses moratorios

Todo ello se confirma por el TEAR, confirmando, a su vez, la aplicación de la Circular invocada 2/2013 para determinar el tipo aplicable, considerando además dicha devolución como ingreso indebido del art. 31.2 de la LGT, sin que proceda la aplicación de intereses de demora.

Los motivos de impugnación que esgrime el recurrente son los siguientes:

1) *Ausencia de motivación e incongruencia omisiva* de la Resolución del TEAR al pretender aplicar la Circular 2/2013 de 26/3/2013 por la que se contestó a una solicitud de la actora de 19/2/13, en lugar de aplicar los criterios de la contestación dada a la consulta tributaria de 28/2/12.-

2) *Validez y eficacia de la respuesta dada a la consulta tributaria de 28/3/2012 relativa a la solicitud de devolución de la tasa fiscal de 19/3/2013* considerando que la aplicación de la Circular 2/2013 vulnera el art. 57 de la Ley 30/92, máxime cuando la respuesta a la consulta tributaria de 28/3/2012 tiene efectos vinculantes para la administración y siendo estos criterios los que debió aplicar a la solicitud promovida el 19/2/2013.

3) En relación con la aplicación de la susodicha circular *invoca la infracción del principio de confianza legítima, así como la falta de motivación de la Circular 2/2013*, cuyo criterio es incompatible con la configuración progresiva de la tasa y cuyo criterio no puede ser aplicable cuando su notificación se produce transcurridos tres meses de ejercicio, y además produce un aumento de la deuda tributaria, con carácter retroactivo, lo que supone una vulneración del principio de confianza legítima resultando además que dicha circular calcula las diferencias entre tasas de distintos ejercicios aplicando tipos marginales fijos, frente a la configuración progresiva por tramos de la tributación de dicha tasa fiscal.

4) En último lugar *interesa el devengo de intereses moratorios aplicables al importe de la devolución solicitada* y ello frente a la calificación que le otorga el TEAR como ingreso indebido para sustentar la denegación de tales intereses conforme al art. 32.2 de la LGT, máxime cuando hasta la emisión de la Circular 2/2013, la administración consideraba procedente el abono de tales intereses de demora.

Por todo lo expuesto concluye solicitando se dicte sentencia en los términos interesados en su suplico.

TERCERO: Que por su parte la Administración demandada representada por la letrado de la generalidad se opone en los siguientes términos:

Se plantea el presente recurso a la vista de la modificación normativa que conllevó que el tipo de gravamen de la tasa que grava el juego del **bingo** se redujera del 23% en el año 2011 al 18% en el 2012 conforme a lo dispuesto por la ley 9/2011 que contempló una tributación reducida al 2% cuando el valor facial acumulado de los cartones adquiridos fuera igual o inferior a 400.000 euros.

Y prosigue la administración afirmando, a la vista de las distintas sentencias recaídas en la materia que prescindiendo de las distintas fechas de adquisición de los cartones, se tiene que tributar aplicando el tipo impositivo vigente en el momento de la celebración del juego.

En segundo lugar rechaza los intereses que se reclaman al encontrarnos ante un supuesto del art. 31 de la LGT, esto es, devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y no ante una devolución de ingresos indebidos del art. 32 como de contrario se pretende.

Que por todo lo expuesto solicita sin más la desestimación del recurso interpuesto y la íntegra confirmación de la resolución impugnada por ser acorde a derecho.

CUARTO. : Centrado en los anteriores términos el objeto del presente recurso, la parte recurrente pretende la devolución por el concepto de ingreso indebido, de las cantidades ingresadas por el concepto de tasa fiscal por los cartones de **bingo** adquiridos durante el ejercicio 2011 y no consumidos hasta el 2012, resultando que, entre ambos ejercicios se modifica el tipo marginal resultando que los cartones adquiridos, en el ejercicio 2011 tributaron al 23% y a los cartones adquiridos en el 2012 se les aplica el 18% reclamando por ello la devolución por la diferencias ingresadas indebidamente por la actora en concepto de tasa durante el ejercicio 2011 y acogiéndose, para fundar su petición a la consulta tributaria de 28/3/2012, de carácter vinculante, frente a la Circular 2/2013 de 26 de marzo que ha sido aplicada por la Administración, que se dicta con posterioridad a la consulta y que por tanto se aplica con carácter retroactivo vulnerando el principio de confianza legítima.

Expuesto en los términos antecedentes la controversia suscitada, procedemos al análisis de los motivos impugnatorios que suscita la parte actora

En primer término en cuanto a la ausencia de motivación e incongruencia omisiva de la Resolución del TEAR, se sustenta dicha alegación en el propio razonamiento de la resolución impugnada en la que se

procede a aplicar la Circular 2/2013 de 26/3/2013 y no los de la consulta tributaria de 28/2/12, objeción que en absoluto ha de prosperar por cuanto la resolución del TEAR razona la citada aplicación, y de su mera lectura se obtiene la motivación, de la cual discrepa la parte actora por razones sustantivas.

El fondo de la litis suscitada impone el análisis del criterio que resulta de aplicación para cuantificar la pretensión de devolución de la actora, pues se discrepa en la aplicación del tipo medio que se haya soportado por el conjunto de cartones adquiridos en un año natural, tal como pretende la actora y se establece en la ya citada consulta tributaria, o bien por el tipo marginal, tal como defiende la administración y establece la Circular 2/2013. Cuestión que analizaremos en primer término, respecto a la cual resultan argumentos accesorios los referidos a la validez y eficacia de la respuesta dada a la consulta tributaria de 28/3/2012 relativa a la solicitud de devolución de la tasa fiscal de 19/3/2013, y a partir de la citada vinculación la consideración de que la aplicación de la Circular 2/2013 vulnera el art. 57 de la Ley 30/92 y el principio de confianza legítima.

La aplicación del apartado 1º del Art. 21 de la LGT determina que el devengo del impuesto es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, determinando en consecuencia tal fecha los elementos a tener en cuenta para la configuración de la obligación tributaria, sin perjuicio de que la ley de cada tributo establezca la exigibilidad de la cuota en un momento distinto al devengo. Tal como acontece en la Tasa fiscal sobre el Juego del **Bingo**, que se determina en el Art. 15 apartado dos,2 de la Ley 13/1997 de 23 de diciembre, que impone el ingreso de la tasa en el momento de la adquisición de los cartones. Sin embargo el devengo de la tasa, a tenor de la genérica regulación establecida en el RD-L 16/1977 de 25 de febrero y jurisprudencia al respecto hemos de afirmar que el devengo del impuesto se produce en el momento de celebración efectiva del juego. En el caso de autos las normas de aplicación del tributo en los dos ejercicios objeto de controversia establecen diferencias en los tipos impositivos, de ello concluimos que resulta procedente regularizar las diferencias que se produzcan en el tipo de gravamen soportado por los operadores por la adquisición de aquellos cartones que son utilizados en el juego en el año siguiente. Pues bien en esta regularización deberá tenerse en cuenta que el importe a devolver debe respetar el principio de neutralidad de la tasa exigible en relación con el momento de adquisición de los cartones y para ello será necesario calcular el tipo medio que haya soportado el conjunto de los cartones adquiridos en dicho año natural, y teniendo en cuenta que este tipo medio puede variar de un año a otro como consecuencia de los cambios de la tarifa o por otras circunstancias, la regularización impone calcular cada año la diferencia de tipos medios soportados por los operadores, por ello en el supuesto de que el tipo medio resultante en el año siguiente en que se adquieran los cartones sea superior al del año siguiente, la administración deberá devolver el exceso de la tasa abonada por el organizador calculada sobre el valor facial del remanente de cartones no consumidos al final del primer año.

La posibilidad de formular consultas tributarias a la Administración para aclarar las dudas que pueda plantear la normativa tributaria en su aplicación constituye uno de los principales derechos que se reconoce a los ciudadanos en su relación con la Administración tributaria, el propio Tribunal Constitucional ha tenido la oportunidad de recordar la importancia que tiene para los contribuyentes conocer con seguridad y antelación el tratamiento fiscal de una operación. Así, en su Sentencia 173/1996, el Tribunal afirmó que "el conocimiento previo de las consecuencias tributarias es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial, en tanto el tributo es siempre un componente más -y, a menudo, nada despreciable, del coste de la misma".

Si bien en el caso de autos no nos hallamos ante la aplicación de los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los contribuyentes pueden formular a la Dirección General de Tributos consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda, por razón del órgano consultado, por lo que el carácter vinculante de la consulta no actúa en los términos regulados en las citadas, sin embargo ello en absoluto impide afirmar que el principio de seguridad jurídica exige no sólo que los ciudadanos puedan conocer de antemano con exactitud cuáles son las consecuencias fiscales de una determinada operación con relevancia tributaria, sino además que la Administración no pueda después cambiar de criterio a su antojo. La importancia de las consultas tributarias desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica ha sido destacada por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 10 de marzo de 2005 (JUR 2005/208648),

Desde la citada perspectiva el cambio de criterio operado por la administración, producido entre la ya citada consulta y la Circular 2/2013, exige tal como afirma la actora una justificada motivación de la que la referida Circular adolece, no obra en la misma la justificación necesaria que sustentan el juicio de razonabilidad necesario para determinar que la regularización de la tasa deba realizarse por el tipo marginal y no por el tipo medio, tal como inicialmente había resuelto la administración. Siendo aquel criterio el de regularización por el tipo medio compatible con la configuración progresiva de la tasa, frente a lo cual la circular calcula

las diferencias entre tasas de distintos ejercicios aplicando tipos marginales fijos, frente a la configuración progresiva por tramos de la tributación de dicha tasa fiscal..

Por último hay que tener en cuenta tal como alega la parte actora que no cabe aplicar el criterio de la circular, cuando su notificación se produce transcurridos tres meses de ejercicio, y produce un aumento de la deuda tributaria, con carácter retroactivo.

Por todo lo cual procede estimar los motivos impugnatorios analizados y por tanto reconocer el derecho del recurrente a que se apliquen a la solicitud de devolución de tasa fiscal sobre el juego del **bingo** en su modalidad tradicional presentada en fecha 19/2/2013, los criterios contenidos en la contestación a la consulta tributaria escrita de fecha 28/3/2012 y, en consecuencia se anulen y dejen sin efecto las resoluciones desestimatorias obrantes en el expediente administrativo y, en su lugar, se condene a la Administración demandada a abonar la diferencia entre la cantidad solicitada por el recurrente de 17.567,17 euros y la efectivamente reconocida por la Administración (13.920,10 euros) siendo la diferencia por importe de 3.647,07 euros.

QUINTO .- En cuanto al devengo de intereses moratorios aplicables al importe de la devolución solicitada hay que señalar que nos hallamos ante el supuesto previsto en el art 31 LGT de "devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo" y no ante la devolución de ingresos indebidos regulada en el art 32 LGT , esta calificación determina que no proceda el pago de los intereses de la citada norma que se reclaman pro la parte actora desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso, por lo que procede desestimar la pretensión del apartado B del suplico de la demanda referida que se declare el derecho del recurrente a percibir los intereses de demora previstos en el art. 32.2 de la LGT .

SEXTO .- Tratándose de una estimación parcial no procede efectuar imposición expresa en materia de costas conforme al art. 139.1 de la Ley Reguladora .

VISTOS los preceptos legales citados, los concordantes y demás de general aplicación

FALLO

1-Se estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por **BINGOS TORREVIEJA SA**, contra la Resolución dictada por el TEAR de la comunidad valenciana, Sala desconcentrada de ALICANTE, de fecha 16 de febrero de 2015, desestimatoria de la reclamación económico administrativa con nº de expediente 03/1061/2014 interpuesta contra el acuerdo dictado el 28 de octubre de 2013 en el expediente DEV 17/2013 por la Jefa de la sección territorial de Tributos del juego de la Dirección territorial de ALICANTE, Consellería de economía, hacienda y ocupación de la generalidad valenciana, desestimatoria, a su vez, del recurso de reposición interpuesto contra la resolución de reconocimiento de ingresos indebidos DEVOLUC/EH0300/2013/236 por la que se deniega el reconocimiento a la aplicación del tipo medio de tasa fiscal sobre el juego del **bingo** para el sobrante de los cartones adquiridos y no consumidos en el ejercicio 2011, confirmando, como importe reconocido por dicho concepto la cantidad de 13.920,10 euros frente al importe solicitado por el recurrente 17.567,17 euros, sin haber lugar al abono de interés moratorio alguno. Resoluciones que se anulan por ser contrarias a derecho.

2- Se condena a la Administración demandada a abonar la diferencia entre la cantidad solicitada por el recurrente de 17.567,17 euros y la efectivamente reconocida por la Administración (13.920,10 euros) siendo la diferencia por importe de 3.647,07 euros.

3- Sin expresa imposición de costas.

A su tiempo, con certificación literal de la presente Sentencia, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.

Así por esta nuestra Sentencia, de la que se unirá certificación a los autos, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

Esta Sentencia no es firme y contra ella cabe recurso de casación para la unificación de doctrina.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la lltma. Sra. Magistrada Ponente que ha sido para la resolución del presente recurso, estando celebrando audiencia pública esta Sala en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria de la misma, certifico.