

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091870

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de diciembre de 2023

Sala 1.^a

R.G. 434/2021

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. *Imputación temporal del importe de las devoluciones obtenidas como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.* En el presente caso, ha quedado acreditado que la entidad obtuvo devoluciones de ingresos indebidos derivados de la declaración de inconstitucionalidad de determinadas letras de la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, del Impuesto sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente. Se trataba de importes que se habían abonado entre los años 2001 y 2012 -todo se produjo a través de la Comunidad de Bienes de la que la entidad interesada formaba parte-. La entidad considera, en síntesis, que en aquellos casos en los que el derecho a la devolución de los ingresos realizados provenga de una declaración de inconstitucionalidad de la norma que le daba, aparentemente, cobertura normativa, el ingreso que supone dicha devolución debe entenderse devengado fiscalmente en el momento en que se produjo el ingreso indebido, es decir, en los ejercicios en que se iban pagando esos importes, y ello con independencia del ejercicio en que se realice o contabilice la devolución efectiva del mismo que, en este caso, según los datos acreditados en el expediente, fue 2013.

La Inspección deniega dicha rectificación al considerar que no existe un criterio de imputación temporal fiscal para dichos ingresos diferente del criterio contable, por lo que el ingreso debe registrarse en el ejercicio en que se obtiene el derecho a la devolución, no siendo por ello procedente la rectificación solicitada. Y el TEAC comparte esa conclusión de la Inspección. Se tratan de unos ingresos cuya imputación temporal parece razonable, y ajustado a la normativa contable -y, por ende, fiscal- hacer al ejercicio en que se reconoce el derecho a percibirlos, esto es, en el ejercicio en que se reconocieron las devoluciones derivadas de la declaración de inconstitucionalidad de determinadas letras de la Ley 11/2000, de 26 de diciembre.

Efectivamente, el art. 19 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) señala los criterios de imputación de ingresos -y gastos- a la base imponible, estableciendo lo que ha de asumirse como el criterio general, el del devengo, admitiéndose únicamente dos excepciones: las operaciones a plazo o con precio aplazado y los criterios de imputación propuestos por el sujeto pasivo conforme a lo previsto en los arts. 31 y 32 del RD 1777/2004 (Rgto IS). Por tanto, debemos tener en cuenta que el criterio del devengo es el criterio marcado como general por el art. 19.1 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) y supone que, en el caso de los ingresos, éstos han de imputarse en el ejercicio en que se produzcan o reconozcan -en este caso, cuando se reconoció a la entidad el derecho a percibir las devoluciones- independientemente de cuándo se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de los mismos.

Dicho esto, la entidad considera que las devoluciones derivadas de los tributos declarados inconstitucionales en virtud de sentencia deben imputarse al ejercicio en que se produjo el ingreso indebido, eso es, cuando se registró el gasto correspondiente a tales tributos. La aplicación de esta interpretación deriva de lo que defiende la entidad como una consolidada y reiterada doctrina jurisprudencial.

Pues bien, la propia sentencia, en cuanto al alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad dice que únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellos una resolución administrativa o judicial firme.

Ante tal restricción de los efectos de la nulidad que dispone la propia sentencia, es procedente considerar que tales ingresos -las devoluciones obtenidas como consecuencia de esa declaración de inconstitucionalidad recogida en la sentencia- han de imputarse temporalmente en los ejercicios en que se han obtenido, y no procede imputarlos a los ejercicios en que se satisficieron esos impuestos declarados inconstitucionales. Y es que lo contrario supondría que se alterarían situaciones a las que no se extiende la eficacia de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10 y 19.

RD 1777/2004 (Rgto IS), arts. 31 y 32.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), art. 38.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación interpuesta por D. Félix Arribas Arias (NIF: 3447904C) en nombre y representación de la mercantil **XZ-TW** (NIF: ...), en adelante **XZ-TW** contra el **A. LIQUIDACION_1** dictado con fecha 17 de diciembre de 2020 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCCG) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), por el Impuesto sobre Sociedades (IS) del ejercicio 2013.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 21/01/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 14/01/2021 contra el acuerdo de liquidación identificado en el encabezamiento.

A continuación se describen los hitos más relevantes del expediente.

Segundo.

Por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la DCGC de la AEAT se han desarrollado actuaciones inspectoras de comprobación e investigación en relación con el **GRUPO FISCAL_1**, cuya sociedad dominante es **XZ-TW**.

Dichas actuaciones inspectoras se iniciaron mediante comunicación notificada al obligado tributario el 10 de julio de 2018, según consta en el certificado de notificación en la dirección electrónica habilitada, y tuvieron alcance general respecto del IS 2013.

Como consecuencia de las referidas actuaciones se formalizó, con fecha 11 de noviembre 2020, **A.DE DISCONFORMIDAD_1** de la que resulta el acuerdo de liquidación al que se refiere el presente expediente y en la que se recoge la propuesta de regularización que, por dicho tributo y ejercicio, consideró procedente el actuario. El acuerdo de liquidación resultante fue dictado el 17 de diciembre de 2020 y notificado de forma efectiva el 14 de enero de 2021.

El detalle final de dicho acuerdo liquidatorio fue:

	EJERCICIO 2013
BASE IMPONIBLE GRUPO	123.559.413,85
Cuota diferencial (PROVINCIA_1)	-4.950,88
Cuota diferencial (PROVINCIA_2)	-6.601,18
Cuota diferencial (PROVINCIA_3)	-17.328,10
Cuota diferencial (PROVINCIA_4)	-95.717,11
Cuota diferencial (Estado)	- 61.891.030,61
Autoliquidado (PROVINCIA_4)	-102.343,24
Autoliquidado (Estado)	- 61.808.200,65
Autoliquidado XZ-TW Servicios Energéticos	92.220,41
Autoliquidado XZ-TW Soluciones comerciales	39.901,93
CUOTA DEL ACTA	-237.206,33
Cuota acta (PROVINCIA_1)	-4.950,88
Cuota acta (PROVINCIA_2)	-6.601,18
Cuota acta (PROVINCIA_3)	-17.328,10
Cuota acta (PROVINCIA_4)	6.626,13
Cuota acta (Estado)	-214.952,30
Cuota	-237.206,32
Recargos	0,00
Intereses de demora	-53.798,14
Deuda a ingresar/a devolver	-291.004,46

Tercero.

Disconforme **XZ-TW** con el descrito acuerdo de liquidación interpuso, con fecha 3 de junio de 2021 ante este Tribunal Central la presente reclamación económico-administrativa tramitada con RG núm. 434/2021, solicitando que se declarase no conforme a Derecho la liquidación realizada por la Oficina Técnica.

La única alegación formulada es que la imputación temporal de la renta derivada del ingreso indebido debería ser al ejercicio en el que ésta se produjo, independientemente del ejercicio en que se realice la devolución o ésta se contabilice.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a Derecho del acto impugnado a la vista de las alegaciones planteadas y, en concreto, la procedencia de la imputación temporal de ingresos obtenidos por la reclamante, como consecuencia de diversas sentencias, en el ejercicio en que se contabilizó el gasto correspondiente.

Tercero.

La sociedad alega que la imputación temporal de la renta derivada del ingreso indebido debería realizarse al ejercicio en el que éste se produjo, independientemente del periodo impositivo en que se le realizase la devolución, o en el que ésta se contabilizase.

La entidad "LM C.B." (Comunidad de Bienes), con NIF número ..., satisfizo el Impuesto sobre Determinadas Actividades que Inciden en el Medio Ambiente a la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha correspondiente a los años 2001 a 2012.

El obligado tributario, XZ, SA, durante el indicado periodo, formaba parte de dicha comunidad de bienes, en la que ostentaba un porcentaje de participación del 15,5%.

La Sentencia del Tribunal Constitucional 196/2012, de fecha 31 de octubre de 2012 y la Sentencia del Tribunal Constitucional 60/2013, de fecha 13 de marzo de 2013, declararon inconstitucionales determinadas letras de la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, del Impuesto sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente.

La referida declaración de inconstitucionalidad comportaba la improcedencia de las autoliquidaciones efectuadas por "LM C.B.", que habían sido impugnadas de manera sistemática.

XZ-TW presenta el 24 de mayo de 2018 una solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2013, en la que, entre otras cuestiones, indica que en la base imponible incluyó 30.220.348,58 euros, que es el importe que le correspondió (15,5%) del total devuelto por la Junta Castilla-La Mancha a los propietarios de la LM (194.969.990,98 euros).

En concreto, la rectificación solicitada consistía en que los importes devueltos por la Junta de Castilla la Mancha correspondientes a las autoliquidaciones de los años 2001 a 2012 del citado impuesto medioambiental (Ecotasa) declarado inconstitucional, debieron haberse imputado a dichos ejercicios y no a 2013. En consecuencia, la base imponible debía reducirse en la indicada cifra de 30.220.348,58 euros, solicitando la devolución de los correspondientes ingresos indebidos más los consiguientes intereses de demora.

La Inspección ha comprobado que de los 30.220.348,58 euros que el obligado tributario afirma haber incluido indebidamente como mayor base imponible en su declaración del I.S. del ejercicio 2013, está acreditada una inclusión en la base imponible del IS del ejercicio 2013 de un importe de 29.914.613,52, resultando un importe de 305.735,06 euros que no fueron declarados como ingresos en su día en la declaración del IS del ejercicio 2013, sino que, a decir del propio interesado, ya fueron declarados como ingresos en la declaración del I.S. correspondiente al ejercicio de 2012.

En todo caso, la Inspección, acudiendo principalmente al Informe C/7/42/18 de la Subdirección General de Ordenación Legal (en adelante, SGOL), justificó que la devolución de los tributos autonómicos analizados declarados inconstitucionales debían integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo impositivo en que fueron exigibles, entendiendo que tal exigibilidad se producía con el reconocimiento a favor de los contribuyentes de su derecho a obtener la devolución, coincidiendo, por tanto, el criterio fiscal y contable de imputación temporal de los ingresos.

El criterio de imputación que fija la SGOL se resume como sigue:

"Por todo ello, entendemos que las devoluciones de los tributos autonómicos analizados declarados inconstitucionales deben integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo impositivo en que son exigibles, entendiendo que tal exigibilidad se produce con el reconocimiento a favor de los contribuyentes de su derecho a obtener la devolución, coincidiendo, por tanto, el criterio fiscal y contable de imputación temporal de tales ingresos".

La Oficina Técnica ratificó la propuesta de regularización incluida en el acta de disconformidad y, por ello, consideró que no procedía atender a la solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades periodo 2013 presentada por **XZ-TW**.

Cuarto.

Ante este Tribunal Central, la sociedad justifica su alegación acudiendo, principalmente, a la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2010 (recurso de casación para unificación de doctrina núm. 135/2008) relativa a las devoluciones derivadas de la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario de la Tasa Fiscal sobre el juego. Por ello, considera que la actuación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, al ir en contra del Tribunal Supremo, vulnera el principio de buena administración.

Posteriormente pasa a analizar los argumentos empleados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero que, en esencia, resultan del informe emitido por la SGOL, justificando que las sentencias del Tribunal Supremo de 23 de abril de 2013 o de 26 de mayo y 12 de julio de 2017 a las que hacen referencia no se referían a figuras tributarias declaradas inconstitucionales sino a unos supuestos completamente distintos, ya que estaban referidas, por un lado (la de abril de 2013) a operaciones de permuta inmobiliaria de suelo por obra futura y, por otro lado (las del año 2017) a la imputación temporal de ingresos por expropiaciones tramitadas por el procedimiento de urgencia en supuestos de pendencia del justiprecio. Más concretamente, dice la entidad reclamante que:

Es obvio que las Sentencias de 26 de mayo y 12 de julio de 2017 invocadas por la SGOL "no se refieren a la devolución de figuras tributarias declarados inconstitucionales", sino a un supuesto completamente distinto y cuya conexión con el que nos ocupa es, si se nos permite, inexistente.

...

A juicio de esta parte, ignorar la gravedad de la declaración de inconstitucionalidad de un tributo y comparar los efectos que han de derivarse del peor reproche que se puede hacer a una norma con rango de Ley con la resolución definitiva de una controversia sobre el justiprecio en un supuesto de expropiación forzosa por el procedimiento de urgencia resulta de todo plano inaceptable.

Sigue justificando que, en su caso, solo se produjo un hecho, la tributación por un impuesto que, a consecuencia de los efectos ex tunc declarados por el Tribunal Constitucional, nunca debió existir. Este efecto implica que los contribuyentes nunca deberían haber tributado por dicho impuesto y, por tanto, que la devolución que perciben ahora no se trata de un ingreso en concepto de beneficio a mayores, sino de una devolución de un pago que realizaron, el cual minoró injustamente su patrimonio. Esto implica que la Administración no está percibiendo, en ningún momento, una cuota del IS inferior a la que le correspondería y con la devolución solo se pretende devolver al contribuyente a la situación patrimonial que deberá haber ostentado de no haberse aprobado el impuesto declarado inconstitucional.

Por último hace referencia a la resolución de este Tribunal Económico Administrativo Central de 24 de noviembre de 2020 (RG 2427/2019) en la que se analizaba la imputación temporal de los ingresos obtenidos como consecuencia de la devolución, entre otras, de la Ecotasa de Castilla-La Mancha, tal y como sucede en este caso, y en la que se concluyó:

...en el caso de las ecotasas nos encontramos ante un supuesto parangonable al del Gravamen complementario, esto es, el caso de un ingreso indebido de raíz por la nulidad radical de la norma que le dio cobertura, declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional.

Por ello procede estimar la pretensión de la reclamante en este punto y considerar que las cantidades devueltas como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de las normas reguladoras de las mismas deben imputarse al ejercicio en que se registró el gasto correspondiente. Y el mismo criterio debe seguirse respecto a los intereses de demora asociados a dicha devolución.

Quinto.

El artículo 10 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) establece:

"1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.

2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta 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".

Siguiendo lo dispuesto en la letra d) del artículo 38 del Código de Comercio:

"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 cobro."

Los criterios de imputación temporal e inscripción contable de ingresos y gastos están recogidos en el artículo 19 del TRLIS:

"1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período 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.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

(...)".

En el presente caso, ha quedado acreditado que la reclamante obtuvo devoluciones de ingresos indebidos derivados de la declaración de inconstitucionalidad de determinadas letras de la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, del Impuesto sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente; se trataba de importes que se habían abonado entre los años 2001 y 2012 (todo se produjo a través de la Comunidad de Bienes de la que la entidad interesada formaba parte). La reclamante considera, en síntesis, que en aquellos casos en los que el derecho a la devolución de los ingresos realizados provenga de una declaración de inconstitucionalidad de la norma que le daba, aparentemente, cobertura normativa, el ingreso que supone dicha devolución debe entenderse devengado fiscalmente en el momento en que se produjo el ingreso indebido, es decir, en los ejercicios en que se iban pagando esos importes, y ello con independencia del ejercicio en que se realice o contabilice la devolución efectiva del mismo que, en este caso, según los datos acreditados en el expediente, fue 2013.

La Inspección deniega dicha rectificación al considerar que no existe un criterio de imputación temporal fiscal para dichos ingresos diferente del criterio contable, por lo que el ingreso debe registrarse en el ejercicio en que se obtiene el derecho a la devolución, no siendo por ello procedente la rectificación solicitada. Y este TEAC comparte esa conclusión de la Inspección. Se tratan de unos ingresos cuya imputación temporal parece razonable, y ajustado a la normativa contable - y, por ende, fiscal - hacer al ejercicio en que se reconoce el derecho a percibirlos, esto es,

en el ejercicio en que se reconocieron las devoluciones derivadas de la declaración de inconstitucionalidad de determinadas letras de la Ley 11/2000, de 26 de diciembre.

Efectivamente, el artículo 19 del TRLIS señala los criterios de imputación de ingresos (y gastos) a la base imponible, estableciendo lo que ha de asumirse como el criterio general, el del devengo, admitiéndose únicamente dos excepciones: las operaciones a plazo o con precio aplazado y los criterios de imputación propuestos por el sujeto pasivo conforme a lo previsto en los artículos 31 y 32 del Reglamento del Impuesto. Por tanto, debemos tener en cuenta que el criterio del devengo es el criterio marcado como general por el artículo 19.1 del TRLIS y supone que, en el caso de los ingresos, éstos han de imputarse en el ejercicio en que se produzcan o reconozcan - en este caso, cuando se reconoció a la entidad el derecho a percibir las devoluciones - independientemente de cuándo se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de los mismos.

Sexto.

En relación con los Impuestos sobre determinadas actividades que incidan en el medioambiente (en adelante Ecotasas) de Castilla la Mancha y Extremadura, la declaración de inconstitucionalidad de los mismos se produjo mediante las Sentencias del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2012 (cuestión de inconstitucionalidad 8556-2005), 13 de marzo de 2013 (cuestión de inconstitucionalidad 8952-2010) y 16 de febrero de 2015 (cuestión de inconstitucionalidad núm. 4538/2013).

La Sentencia 196/2012, de 31 de octubre de 2012, resuelve la cuestión de inconstitucionalidad 8556-2005, y falla lo siguiente:

"Estimar la cuestión de inconstitucionalidad y, por tanto, declarar inconstitucionales y nulos, con los efectos previstos en el fundamento jurídico 5 de esta Sentencia:

1.º Las letras b) y c) del apartado 1 del artículo 2 de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 11/2000, de 26 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente.

2.º Por conexión con el apartado 1 de este fallo, los apartados 2 y 3 del art. 2, las letras b) y c) del apartado 1 del art. 5, las letras b) y c del art. 6, y el apartado 4 del art. 7, todos ellos de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 11/2000, de 26 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente".

En el FUNDAMENTO JURÍDICO 5 explicita la eficacia de la expulsión del ordenamiento jurídico, con la única limitación de las situaciones que hubieran adquirido firmeza, concluyendo así:

"En efecto, como es apreciable, los preceptos respecto de los cuales el Abogado del Estado solicita la extensión de la declaración de inconstitucionalidad son los que configuran el gravamen sobre la producción termonuclear de energía eléctrica y sobre el almacenamiento de residuos radioactivos, razón por la cual, expulsados del ordenamiento jurídico los preceptos delimitadores de sus hechos imposables, la misma suerte deben seguir los restantes preceptos estructuradores de los tributos considerados inconstitucionales, como son, los relativos a la delimitación negativa del hecho imponible (art. 2.2 y 3), a la cuantificación de la base imponible [art. 5.1 b) y c)] y a la determinación de la cuota tributaria [art. 6 b) y c)].

Por otra parte, y por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hicimos en las SSTC 289/2000, de 30 de noviembre (FJ 7), con relación al impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente, y 179/2006, de 13 de junio (FJ 11), respecto del impuesto extremeño sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellos una resolución administrativa o judicial firme."

Por su parte, la Sentencia 60/2013, de 13 de marzo de 2013 que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad 8952-2010 establece el siguiente fallo:

"Estimar parcialmente la cuestión de inconstitucionalidad núm. 8952-2010 y, en consecuencia:

1.º Declarar inconstitucionales y nulos, con los efectos previstos en el fundamento jurídico 7 de esta Sentencia, los arts. 2.1 b) y c), 2.2 y 3, 5 b) y c), 8 b) y c), así como la expresión «y de almacenamiento de residuos radiactivos» de los arts. 10.4 y 11.2, de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

2.º Desestimar la cuestión en todo lo demás."

En ese FUNDAMENTO JURÍDICO 7, se señalaba:

7. En consecuencia, según lo que antecede, debe declararse que el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente regulado por la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, en su modalidad de gravamen sobre las «[a]ctividades cuyas instalaciones emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre o del nitrógeno» [art. 2.1 a)], no es contrario al orden constitucional de competencias y, concretamente, a los arts. 133.2, 149.1.13, 23 y 25, y 157.1 b), todos ellos de la Constitución, ni incide en los límites previstos en los apartados 2 y 3 del art. 6 LOFCA.

Sin embargo, el impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente regulado por la Ley 16/2005, de 29 de diciembre, en sus modalidades de «[p]roducción termonuclear de energía eléctrica» [art. 2.1 b)] y «[a]lmacenamiento de residuos radiactivos» [art. 2.1 c)], incurre en la prohibición prevista en el apartado 3 del art. 6 LOFCA (en la redacción anterior a la modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009), por su solapamiento con la materia imponible del impuesto sobre actividades económicas, razón por la cual deben declararse inconstitucionales y nulas las letras b) y c) del apartado 1 del art. 2 (hecho imponible), los apartados 2 y 3 del art. 2 (definición de la actividad de almacenamiento de residuos radiactivos y supuesto de no sujeción con relación al almacenamiento de residuos radioactivos), la letras b) y c) del art. 5 (base imponible), las letras b) y c) del art. 8 (cuota íntegra y tipos de gravamen), el apartado 4 del art. 10 (período impositivo y devengo) sólo en cuanto se refiere a la actividad de almacenamiento de residuos radiactivos, y el apartado 2 del art. 11 (liquidación y pago del impuesto) sólo en cuanto se refiere a la actividad de almacenamiento de residuos radiactivos, todos ellos de la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente y del tipo autonómico del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

Llegados al fin de nuestro enjuiciamiento, antes de pronunciar el fallo sólo nos resta precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad que le integra. Pues bien, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en las SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, con relación al impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente (FJ 7), 179/2006, de 13 de junio, respecto del impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (FJ 11), y 196/2012, de 31 de octubre, con referencia al impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente (FJ 5), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellos una resolución administrativa o judicial firme.

Finalmente, la Sentencia 22/2015, de 16 de febrero de 2015 que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad 4538-2013 dictamina:

"Estimar la presente cuestión de inconstitucionalidad y, en consecuencia, declarar inconstitucionales y nulos, con los efectos previstos en el fundamento jurídico quinto de esta Sentencia, los artículos 2 a), 6 y 8 de la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, en la redacción dada a los mismos por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, que regulan el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente".

Y en el FUNDAMENTO JURÍDICO 5 se disponía:

5. Según lo que antecede, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad y declarar que los artículos 2 a), 6 y 8 de la Ley 7/1997, en la redacción dada a los mismos por la Ley 8/2005, vulneran los artículos 133.2, 156.1 y 157.3 CE, en relación con el art. 6.3 LOFCA y son, en consecuencia, nulos.

Antes de pronunciar el fallo sólo queda precisar el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad que lo integra. Pues bien, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en la STC 179/2006, de 13 de junio, con respecto al impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (fundamento jurídico 11), y en las SSTC 196/2012, FJ 5, y 60/2013, FJ 7, en relación con el impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellos una resolución administrativa o judicial firme.

La reclamante considera que las devoluciones derivadas de los tributos declarados inconstitucionales en virtud de las sentencias anteriores deben imputarse al ejercicio en que se produjo el ingreso indebido, eso es, cuando se registró el gasto correspondiente a tales tributos. La aplicación de esta interpretación deriva de lo que defiende

la entidad como una consolidada y reiterada doctrina jurisprudencial, plasmada en lo esencial en lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2010 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 135/2008) respecto a la imputación temporal de la devolución del "gravamen complementario" de la tasa fiscal sobre los juegos de suerte, envite o azar, declarado inconstitucional por Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre.

Establece esa Sentencia del Alto Tribunal:

"CUARTO.- 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 fallo de la Sentencia 173/1996, de 31 de octubre, el Tribunal Constitucional se limita a «[d]eclarar inconstitucional y nulo el art. 38.Dos, 2 de la Ley 5/1990, de 29 de junio » , sin realizar ninguna aclaración sobre los efectos jurídicos de esta declaración, a diferencia de lo hecho en otras declaraciones de inconstitucionalidad como, por ejemplo, en la Sentencia 45/1989, de 20 de febrero , pudiéndose destacar de esta última, en lo que aquí importa, lo siguiente: «En lo que toca a los efectos, hemos de comenzar por recordar que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica de este Tribunal (art. 39.1) , las disposiciones consideradas inconstitucionales han de ser declaradas nulas, declaración que tiene efectos generales a partir de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» (art. 38.1 LOTC) y que en cuanto comporta la inmediata y definitiva expulsión del ordenamiento de los preceptos afectados (STC 19/1987, fundamento jurídico 6 .º) impide la aplicación de los mismos desde el momento antes indicado, pues la Ley Orgánica no faculta a este Tribunal, a diferencia de lo que en algún otro sistema ocurre, para aplazar o diferir el momento de efectividad de la nulidad. 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.

Porque, como dice la Sentencia de esta misma Sala del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2002 (rec. Cas. Núm. 8036/1997): «[C]uando se determina que una ley debe ser declarada inconstitucional como resultado de un juicio de inconstitucionalidad se comprueba la existencia de un vicio "ab origine" en la formación de la misma que constituye, sin duda, un fenómeno jurídico patológico para el sistema de fuentes. Una ley inconstitucional no se ha formado válidamente y por ello, aunque haya pasado a integrar el sistema de fuentes del Derecho, lo ha hecho en forma claudicante, hasta que el Tribunal Constitucional comprueba su invalidez y depura el sistema al declarar su inconstitucionalidad con fuerza irresistible y eficacia "erga omnes". La sentencia constitucional pone fin, así, a una situación anterior de incertidumbre que es la que, por ejemplo, venía a justificar la obligación de plantear cuestiones de inconstitucionalidad respecto de esa misma Ley, cuando se intuyese su inadecuación a la Constitución (artículo 163 CE).

El artículo 38 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC) desarrolla el artículo 164.1 CE - única norma que se nos invoca para fundamentar la eficacia "ex nunc" en el motivo - cuando declara que las sentencias recaídas en procedimientos de inconstitucionalidad vinculan a todos los Poderes públicos y producen efectos generales desde la fecha de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. La publicación es constitutiva, ya que determina la eliminación del sistema de fuentes de la Ley inconstitucional con una eficacia irresistible y fuerza "erga omnes", pero no hay que olvidar que la causa de tal eliminación es una declaración fehaciente de la existencia de un vicio en el momento mismo de la formación de la Ley inconstitucional. Por todo ello la publicación de las sentencias tiene, indudablemente, efectos para el futuro en el sentido de que todos los Poderes Públicos y, en especial, los jueces y Tribunales quedan vinculados, desde la fecha de publicación de la sentencia, a resolver cualquier proceso futuro sin aplicar o ejecutar una Ley que se ha declarado inconstitucional. Pero la causa que provoca la declaración de nulidad determina que exista también lo que se denomina eficacia "ex tunc" de la sentencia. Mediante este término se trata de explicar, con variadas construcciones dogmáticas, la obligación ineludible que, también, y a partir de la fecha de publicación de la sentencia, recae sobre los Jueces y Tribunales en el sentido de resolver todos los juicios pendientes en los que puedan tener conocimiento de la Ley inconstitucional considerando que la misma ha carecido de eficacia jurídica en forma originaria, desde el mismo momento de su formación o entrada en vigor hasta la fecha de la sentencia del Tribunal Constitucional o, dicho en otros términos, juzgando "tamquam non esset"; es decir, como si la Ley no hubiese existido nunca, con el matiz obligado de aquellos casos en los que las normas procesales que sean de aplicación impidan discutir una aplicación de la Ley inconstitucional que ya no pueda ser revisada. La decisión de inconstitucionalidad tiene, por ello, indudables efectos retrospectivos o para el pasado, en cuanto invalida la Ley anulada desde su mismo origen. La sentencia de inconstitucionalidad debe recibir aplicación incluso para actos y situaciones jurídicas anteriores en el tiempo a la publicación de la sentencia constitucional, siempre que existan impugnaciones en los que los que se discuta sobre

ellos y la resolución o sentencia deba aplicarse conforme a las normas procesales ordinarias que rigen dichos procesos, con los límites que explicita el artículo 40.1 de la LOTC. Y todo ello porque un acto administrativo dictado al amparo de una Ley inconstitucional no habría tenido cobertura en ningún momento, porque la que presuntamente le proporcionaba la Ley anulada era una cobertura aparente, y no una cobertura real. En tal sentido, el Tribunal Constitucional ha precisado recientemente como efecto "pro futuro" y "ex nunc" de una declaración de nulidad únicamente el de la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas (artículo 9.3 CE), entendiendo por tales las decididas con fuerza de cosa juzgada y las situaciones administrativas firmes (STC 54/2002, de 27 de febrero, fdto jco. 9), en el sentido que acabamos de indicar» (FD Cuarto). La eficacia "ex tunc" de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego implica que la Sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, de 31 de octubre, no tiene efectos constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional, sino meramente declarativos, por lo que el derecho a la devolución de lo ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional se tiene desde la fecha en que se produjo su ingreso, tal y como se desprende de la Sentencia de esta misma Sección y Sala del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005 (rec. Cas. Interés de ley núm. 26/2003), cuyo fallo fija la siguiente doctrina legal: «El derecho a la devolución de ingresos indebidos ejercitado a través del procedimiento que regulaba el artículo 155 de la Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963, de 28 de diciembre) y el RD 1163/1990, prescribía por el transcurso del plazo establecido por dicha Ley, y se computaba, de acuerdo con el artículo 65 de la misma, desde el momento en que se realizó el ingreso, aunque con posterioridad se hubiera declarado inconstitucional la norma en virtud de la cual se realizó el ingreso tributario, sin que quepa considerar otro plazo y cómputo distinto de los aplicables al procedimiento de devolución, cuando indubitadamente éste había sido el único instado por los interesados». Esta misma Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 2005, considera errónea la doctrina de la "actio nata" aplicada a la determinación del "dies a quo" para el cómputo del plazo de prescripción del derecho a la devolución de ingresos indebidos, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario", es decir, no considera correcto entender que «el plazo prescriptorio debe comenzar a contarse en el momento en que la declaración de inconstitucionalidad es conocida y tiene efectos frente a todos (artículo 28 LOTC), cesando la vigencia y eficacia de la norma cuyo valor normativo superior impedía hasta entonces la solicitud de devolución de ingresos» (FD Segundo), por cuanto, si bien «es cierto que esta Sala ha reconocido la posibilidad de exigir la responsabilidad patrimonial al Estado legislador en supuestos de declaración de inconstitucionalidad de una norma legal (...) la responsabilidad patrimonial que pueda reclamarse no puede servir, sin embargo, para rehabilitar el plazo de devolución de ingresos indebidos ya prescrito. La exigencia de dicha responsabilidad tiene un régimen jurídico propio y diferente, con una solicitud que ha de dirigirse a la Administración responsable y al órgano competente, en ningún caso a la oficina gestora que no podría pronunciarse ni reconocer la existencia de tal responsabilidad, un procedimiento específico y sujeta a un plazo concreto, el de un año, éste sí computable desde la "actio nata", esto es desde la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma legal. Pero no asimilable, por tanto, al plazo de prescripción, entonces de cinco años que correspondía a la devolución de ingresos indebidos. Y la misma especificidad ha de predicarse de una acción de nulidad que tiene sus propias exigencias y está sujeta a requisitos propios, cuya asimilación a la solicitud de una devolución de ingresos indebidos, establecida para determinados supuestos que la norma concreta, no puede basarse en una genérica apelación al principio antiformalista del procedimiento administrativo» (FD Tercero).

Esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo consideró, en la antedicha sentencia, que el ingreso por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional era indebido, desde que se produjo, porque entendió que los efectos de la mencionada declaración de inconstitucionalidad no eran constitutivos del derecho a la devolución de lo indebidamente ingresado sino meramente declarativos del mismo, pues no se trata de un supuesto de devolución de ingresos indebidos "ordinario", ocasionado por una revisión en vía administrativa o judicial, sino de un supuesto de devolución de ingresos indebidos fruto de una declaración de inconstitucionalidad con eficacia "ex tunc", que aboca a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico el precepto legal declarado inconstitucional desde su entrada en vigor, "tamquam non esset", como si no hubiese existido nunca.

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, puesto que la aplicación del art. 19.3 de la LIS 1995, conforme al cual, «los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de Pérdidas y Ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados», exige, en este caso, y por mor de lo establecido en el propio art. 19.1 de la LIS 1995, la imputación fiscal al ejercicio 1990, que es el ejercicio en el que deben entenderse devengados fiscalmente los ingresos obtenidos por la devolución del "gravamen complementario" declarado inconstitucional, con independencia de la contabilización que se haya realizado de los mismos.

En efecto, el art. 19.1 de la LIS 1995 señala que «[l]os ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen (...) con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros», de donde se desprende que 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 fiscalmente 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.

Los intereses satisfechos por la Administración tributaria, como consecuencia de la devolución de lo indebidamente ingresado por el "gravamen complementario" declarado inconstitucional, cuyo cómputo se hará, como es lógico y ratificando la conclusión alcanzada, desde que se produjo el ingreso indebido del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego, 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".

Este TEAC, en diversas resoluciones, entre las que cabe citar las de 26 de octubre de 2010 (RG 468/2010) y 5 de noviembre de 2015 (RG 7358/2013) se refirió a esa Sentencia del Tribunal Supremo. En la primera de dichas resoluciones, que versa sobre la imputación temporal de las devoluciones recibidas como consecuencia de la declaración de ilegalidad de la actualización de tipos por Ley de Presupuestos de la Tasa Fiscal sobre el Juego, se analizaba el pronunciamiento del Alto Tribunal para terminar negando su aplicabilidad al caso analizado. Si bien, como decimos, no se trata del mismo caso, consideramos procedente extraer algunos de los razonamientos que se sustentaban en la misma en relación con la declaración de inconstitucionalidad:

"TERCERO: Recientemente, el Tribunal Supremo ha dictado sentencia de 25 de marzo de 2010, en el recurso de casación para unificación de doctrina núm. 135/2008, que la reclamante invoca en apoyo de su pretensión. En él se recurría la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada en el recurso interpuesto contra resolución del TEAR de Cataluña. En el supuesto se planteaba inicialmente una desestimación de una solicitud de rectificación de autoliquidación del IS, ejercicio 1997. En síntesis, la solicitud se fundaba en que como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del "gravamen complementario" de la tasa del juego, por el Tribunal Constitucional, en sentencia de 31 de octubre 1996, obtuvo la devolución de lo que había ingresado en el ejercicio 1990, y contabilizado en ese ejercicio como gasto de explotación. El importe de la devolución obtenida lo contabilizó como ingreso extraordinario y lo incluyó en la base imponible de IS de dicho ejercicio. Posteriormente, en la solicitud de rectificación de la autoliquidación de 1997, pretendía la devolución de lo indebidamente ingresado al considerar que no procedía la inclusión de aquel ingreso en ese ejercicio sino en el 1990.

Es trascendente a los efectos que nos ocupan, transcribir las principales consideraciones del alto tribunal:

(...)

Como se desprende de lo expuesto, en el caso planteado ante el Tribunal Supremo se suscitaba la imputación temporal de la devolución obtenida por la empresa como consecuencia de la sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996, que declaró la inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal del juego.

En el supuesto que aquí se examina, sin embargo, la devolución del importe cuya imputación se discute viene motivada, no por la sentencia del Tribunal Constitucional implicada en el recurso de casación citado, sino por una sentencia del Tribunal Supremo, de 14 de marzo de 1998. Tiene relevancia detenerse, siquiera sea sucintamente, en esta sentencia: la misma se dicta en el recurso de casación en interés de ley 6217/96, interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de la Sala de la Jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, que había estimado los recursos interpuestos y anulado las resoluciones del Tribunal económico-administrativo Regional de Cantabria, así como las liquidaciones recurridas. En su recurso, la Administración General del Estado solicitaba que se declarase doctrina legal que la actualización contenida en el artículo 83.1 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992, para las tasas de la Hacienda Estatal de cuota fija era aplicable a la llamada tasa fiscal sobre el juego.

En síntesis, el Tribunal Supremo parte de un análisis de la sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de noviembre de 1994, que formuló la doctrina de que la tasa sobre el juego era un verdadero impuesto y no tenía naturaleza de tasa, lo que le permitió razonar que, en el caso que juzgaba, se estaba en presencia de un impuesto, a pesar de que la Ley autonómica impugnada lo denominara tasa, por lo que el recargo sobre el mismo, introducido por la actualización establecida por el artículo 83, apartado 1, de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de

Presupuestos Generales del Estado para 1992, sobre elevación de los Tipos de Cuantía Fija de las Tasas de la Hacienda Estatal, era plenamente constitucional. En atención a ello, el Tribunal Supremo considera que el tributo sobre el juego es una figura fiscal distinta de la categoría de las tasas, y por tanto, no puede soportar válidamente una actualización nacida para las simples tasas, que frente a tales razones no pueden prevalecer los argumentos que utiliza el Abogado del Estado y que, por todo ello ha de mantenerse la doctrina de la sentencia impugnada y desestimar el recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 14 de mayo de 1996 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en su recurso 1271/95, cuya doctrina declara conforme a derecho.

A la luz de lo expuesto se percibe que el supuesto que sirve de fundamento al pronunciamiento del Tribunal Supremo en la sentencia de 25 de marzo de 2010, no es el mismo, ni parangonable al que aquí nos ocupa, toda vez que las consecuencias y efectos de las sentencias que sirven en uno y otro caso de fundamento a las devoluciones son diversas. Como se desprende del Fundamento de Derecho Cuarto transcrito de la sentencia de 25 de marzo de 2010, la solución a la controversia acerca de la imputación fiscal de la devolución del "gravamen complementario" de la Tasa Fiscal sobre el Juego viene anudada a los efectos jurídicos atribuidos a la sentencia del Tribunal Constitucional 173/1996. En el caso que aquí nos ocupa, la devolución cuya imputación se discute, no se debió a una declaración de inconstitucionalidad con eficacia "ex tunc" que abocase a considerar inexistente en el ordenamiento jurídico un precepto legal declarado inconstitucional, (...)"

En otra resolución de este TEAC, 30 de mayo de 2012 (RG 2827/2010), haciendo precisamente referencia a la resolución que se acaba de citar, se trazaba el deslinde entre supuestos de devoluciones que traían causa de la inaplicación que había acordado el Tribunal Supremo de los incrementos de las tasas del juego llevadas a cabo por leyes de Presupuestos del Estado y aquellos otros supuestos, diferentes, 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, y cuya incidencia había abordado el Tribunal Supremo en diversas sentencias, por todas en la de 25 de marzo de 2010, citada líneas atrás y en otras posteriores de 24/02/2011 y 26/09/2011, en las que el Alto Tribunal resolvía la cuestión en función de los efectos "ex tunc" de la declaración de inconstitucionalidad.

Pues bien, esta diferenciación es la que resulta relevante en el caso que aquí nos ocupa y la que ha de regir la solución que apliquemos, por razón de congruencia y seguridad jurídica.

Séptimo.

Este TEAC, en su resolución de 23/03/2022 (RG 4379/2018) en la que se trataba la cuestión relativa a la imputación temporal de los ingresos derivados de la devolución del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de Extremadura (ECOTASA), teniendo en cuenta la Sentencia del Tribunal Constitucional número 22/2015, de 16 de febrero de 2015, que declaró la inconstitucionalidad del Impuesto sobre Instalaciones que inciden en el Medio ambiente de Extremadura (IIIMA), dispuso:

DECIMO SEGUNDO.- (...)

Devolución del IIIMA (ECOTASA)

La entidad entiende que debe aplicarse la jurisprudencia del TS recogida, entre otras sentencias, en las de 25 de mayo de 2010, 27 de octubre de 2010 y 7 de noviembre de 2011, relativas al tratamiento tributario, en el Impuesto sobre sociedades, de la devolución de ingresos indebidos reconocidos como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal sobre el juego, sobre el ingreso registrado en los ejercicios 2015 y 2016 por el importe de la devolución del IIIMA de los años 2006 a 2009 como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de la de la Ley 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, en la redacción dada por la Ley 8/2005, dictada por el Tribunal Constitucional en su sentencia de 16 de febrero de 2015. Y por ello, al determinar la base imponible del IS de los ejercicios 2015 y 2016 realiza un ajuste negativo al resultado contable de dichos ejercicios. Y correlativamente, respecto de los ejercicios ahora comprobados, 2011 a 2014, presenta declaraciones rectificativas que incorporan un ajuste positivo al resultado contable.

La STC 22/2015, de 16 de febrero de 2015, que resuelve la cuestión de inconstitucionalidad 4538-2013, dictamina:

Estimar la presente cuestión de inconstitucionalidad y, en consecuencia, declarar inconstitucionales y nulos, con los efectos previstos en el fundamento jurídico quinto de esta Sentencia, los arts. 2 a), 6 y 8 de la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, de medidas fiscales sobre la producción y transporte de energía que incidan sobre el medio ambiente, en la redacción dada a los mismos por la Ley 8/2005, de 27 de diciembre, que regulan el impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente.

El fundamento jurídico 5 de la sentencia, tiene el siguiente contenido:

Según lo que antecede, debe estimarse la presente cuestión de inconstitucionalidad y declarar que los arts. 2 a), 6 y 8 de la Ley 7/1997, en la redacción dada a los mismos por la Ley 8/2005, vulneran los arts. 133.2, 156.1 y 157.3 CE, en relación con el art. 6.3 LOFCA y son, en consecuencia, nulos.

Antes de pronunciar el fallo sólo queda precisar el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad que lo integra. Pues bien, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en la STC 179/2006, de 13 de junio, con respecto al impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (fundamento jurídico 11), y en las SSTC 196/2012, FJ 5 y 60/2013, FJ 7, en relación con el impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellos una resolución administrativa o judicial firme".

Es preciso advertir, por su relevancia para la resolución del presente caso, que una previa sentencia del TC nº 179/2006, de 13 de junio de 2006, declaró inconstitucional la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo en su redacción previa a la modificación operada por la Ley de la asamblea de Extremadura 8/2005, con los efectos previstos en el Fundamento Jurídico 11; el FJ 11 es igual al FJ 5 anteriormente reproducido.

Pues bien, la Audiencia Nacional en sentencia de 23 de junio de 2021, recurso 346/2018, referida al IS del ejercicio 2006 de XXXXX, sociedad dominante del grupo fiscal XXXX, del que formaba parte XXXXX, ha examinado la imputación temporal del ingreso registrado en el ejercicio 2006 por el importe de la devolución del IIIMA de los ejercicios 1998 a 2005 como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de la Ley 7/1997, de 29 de mayo, en la redacción previa a la modificación dada por la Ley 8/2005, dictada por el Tribunal Constitucional en su sentencia de 13 de junio de 2006 (sentencia nº 179/2006).

Los hechos recogidos en dicha sentencia son prácticamente los mismos que los que figuran en el presente expediente:

1) XXXX y YYYY, fueron gravadas en los ejercicios 1998 a 2005 por el IIIMA que fue declarado inconstitucional por la sentencia del Tribunal Constitucional nº 179/2006, de 13 de junio de 2006.

En el presente caso, XXXXX fue gravada en los ejercicios 2006 a 2009 por el IIIMA que fue declarado inconstitucional por la sentencia del Tribunal Constitucional nº 22/2015, de 16 de febrero de 2015.

La sentencia del TC de 13 de junio de 2006 declara inconstitucional la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo en su redacción previa a la modificación operada por la Ley de la asamblea de Extremadura 8/2005, con los efectos previstos en el fundamento jurídico 11; el FJ 11 señala:

1. Llegados al fin de nuestro enjuiciamiento, antes de pronunciar el fallo sólo nos resta precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad que le integra. Pues bien, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hicimos en la STC 289/2000, de 30 de noviembre , con relación al impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente, únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellos una resolución administrativa o judicial firme.

La sentencia del TC de 16 de febrero de 2015 declara inconstitucional la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo en su redacción dada por la Ley de la asamblea de Extremadura 8/2005, con los efectos previstos en el fundamento jurídico 5; y el FJ 5 señala:

"Antes de pronunciar el fallo sólo queda precisar el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad que lo integra. Pues bien, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hemos hecho en la STC 179/2006, de 13 de junio, con respecto al impuesto extremeño sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente (fundamento jurídico 11), y en las SSTC 196/2012, FJ 5 y 60/2013, FJ 7, en relación con el impuesto castellano-manchego sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellos una resolución administrativa o judicial firme"

2) Como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de junio de 2006, XXXXXX y YYYY, registraron en el ejercicio 2006 en su contabilidad ingresos "correspondientes a la devolución de los impuestos pagados en los ejercicios 1998 a 2005 en concepto de impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente, junto con los intereses de demora".

Cada sociedad, incluyó en sus autoliquidaciones del IS del ejercicio 2006 dichos ingresos.

Posteriormente, a la vista del criterio del TS en sentencias relativas al tratamiento tributario de la devolución de ingresos indebidos como consecuencia de la sentencia del TC de la tasa que grava los juegos de suerte, envite o azar, solicitó la rectificación de la autoliquidación del IS de 2006, imputando únicamente al ejercicio 2006 los intereses devengados en el mismo.

En el presente caso, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de febrero de 2015, XXXXX registra en los ejercicios 2015 y 2016 en su contabilidad ingresos correspondientes a la devolución de los impuestos pagados en los ejercicios 2006 a 2009 en concepto de IIIMA junto con los intereses de demora. Estos ingresos, a excepción de los intereses de demora devengados en dichos ejercicios, no se incluyen en las autoliquidaciones del IS de los ejercicios 2015 y 2016 pues, consta en el expediente, que en dichos ejercicios la entidad realizó un ajuste negativo a su base imponible del IS con el objeto de eliminar los ingresos contables reconocidos por la devolución del IIIMA, excepto en la parte de los intereses de demora devengados en esos ejercicios. Y correlativamente respecto de los ejercicios ahora comprobados, 2011, 2012, 2013 y 2014, presentó, antes del inicio de las actuaciones inspectoras, declaraciones complementarias en las que realizó un ajuste positivo a la base imponible de cada ejercicio por el importe correspondiente a los intereses de demora devengados en dichos ejercicios como consecuencia del IIIMA pagado indebidamente. Una vez iniciadas las actuaciones de comprobación la entidad solicita a la inspección que revisara la corrección de los ajustes realizados en los ejercicios 2011 a 2014.

Por tanto, en el presente caso, en relación con la cuestión controvertida, estamos ante una situación fáctica sustancialmente idéntica a la resuelta en la SAN de 23 de junio de 2021 y el objeto del presente expediente también es el IS de Grupo de consolidación XXXXX del que también forma parte XXXXX, por lo que por razón de seguridad jurídica hemos de aplicar la conclusión alcanzada por la Audiencia Nacional. Y sobre la imputación temporal de los ingresos derivados de la devolución de tributos declarados inconstitucionales la SAN de 23 junio de 2021 se pronuncia en los siguientes términos (FJ Décimo):

"Pues bien, a la luz de lo expuesto, hemos de concluir en el sentido siguiente:

(i) la jurisprudencia del Tribunal Supremo indicada en el punto 7º del fundamento jurídico segundo de esta sentencia no resulta aplicable al presente caso, dado que la sentencia del Tribunal Constitucional nº 179/2006, de 13 de junio, restringe los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma de manera que, a tenor de lo dispuesto en su fundamento jurídico 11º, "únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellos una resolución administrativa o judicial firme";

(ii) entender correcto y procedente el criterio de imputación temporal seguido por la Administración tributaria pues a través del mismo se ha dado cumplimiento a la eficacia de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma que resulta del fundamento jurídico 11º de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 179/2006, de 13 de junio; y

(iii) por el contrario, de seguir en el presente caso el criterio fijado por el Tribunal Supremo en la jurisprudencia indicada en el punto 7º de esta sentencia, como pretende la entidad recurrente, no se alcanzaría el mismo resultado, pues por medio de la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 se estarían alterando situaciones a las que no se extiende la eficacia de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma, en concreto, las declaraciones de los ejercicios 1998 a 2005 del mismo impuesto, al querer imputar a cada uno de dichos ejercicios, a través de la solicitud de rectificación de la liquidación del ejercicio 2006, la parte correspondiente de la devolución obtenida como consecuencia de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 179/2006, de 13 de junio.

El motivo se desestima".

De los razonamientos de la citada sentencia cabe destacar lo siguiente (FJ Décimo):

"Para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita el motivo de impugnación hemos de contestar otra que constituye un prius lógico de la misma.

Así, la tesis de la recurrente es que procede aplicar al presente caso la jurisprudencia del Tribunal Supremo "que considera que, a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, los ingresos derivados de la devolución de tributos declarados inconstitucionales deben imputarse al año al que se reconocieron los gastos derivados de su devengo" -pág. 14 de la demanda-.

La cuestión que surge entonces y que hemos dicho que constituye un prius puede enunciarse así: ¿existe una jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la imputación temporal de los ingresos derivados de la devolución de todos los tributos declarados inconstitucionales?

La respuesta de la recurrente, implícita en toda la argumentación expuesta en su demanda, es que sí y que la jurisprudencia del Tribunal Supremo a que hemos hecho referencia en el punto 7º del fundamento jurídico segundo de esta sentencia incorpora esa doctrina general.

Comprobémoslo.

Por ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2010 (recurso nº 135/2008) expone la indicada jurisprudencia en los siguientes términos:

.....

A la luz de lo expuesto y a los efectos que aquí nos interesan apreciamos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo está dictada con relación a un determinado tipo de sentencias del Tribunal Constitucional, en concreto, aquellas que (i) se limitan a declarar la inconstitucionalidad de la norma y (ii) no realizan ninguna aclaración sobre los efectos jurídicos de esta declaración.

No es una cuestión de matiz o secundaria si atendemos al hecho de que la propia sentencia del Tribunal Supremo citada comienza diciendo que "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".

Lo mismo ocurre, por otra parte, con las sentencias del Tribunal Constitucional en que se basa la consulta de la Dirección General de Tributos de 28 de junio de 2013 (V-2149-13).

En efecto, la sentencia del Tribunal Constitucional nº 116/2009, de 18 de mayo, únicamente dispuso en su Fallo lo siguiente: " Estimar la presente cuestión de inconstitucionalidad y, en su virtud, declarar inconstitucional y nulo el apartado primero de la disposición adicional trigésimo cuarta de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre , de medidas fiscales, administrativas y de orden social". Y en el mismo sentido la sentencia del Tribunal Constitucional nº 161/2009, de 29 de junio, al pronunciarse así: " Estimar la presente cuestión de inconstitucionalidad y, en su virtud, declarar inconstitucional y nulo el apartado segundo de la disposición adicional trigésimo cuarta de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre , de medidas fiscales, administrativas y de orden social, en la redacción dada al mismo por la disposición adicional séptima de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre ".

Pues bien, la pregunta que surge a continuación es evidente: ¿es este mismo el caso de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 179/2006, de 13 de junio, que declaró inconstitucional la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, en su redacción previa a las modificaciones operadas por la Ley de la Asamblea de Extremadura 8/2005, de 27 de diciembre?

Y la respuesta, en atención al Fallo de la citada sentencia del Tribunal Constitucional, es negativa: no estamos ante el mismo tipo de casos, es decir, ante una sentencia que se limite a declarar la inconstitucionalidad de la norma sin realizar ninguna aclaración sobre los efectos jurídicos de esta declaración.

En efecto, el Fallo de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 179/2006, de 13 de junio, dispone:

"Estimar la cuestión de inconstitucionalidad y, por tanto, declarar inconstitucional y nula la Ley de la Asamblea de Extremadura 7/1997, de 29 de mayo, en su redacción previa a las modificaciones operadas por la Ley de la Asamblea de Extremadura 8/2005, de 27 de diciembre, con los efectos previstos en el fundamento jurídico 11".

Y el fundamento jurídico 11º de la sentencia, a su vez, tiene el siguiente contenido:

" 11. Llegados al fin de nuestro enjuiciamiento, antes de pronunciar el fallo sólo nos resta precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad que le integra. Pues bien, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), y al igual que hicimos en la STC 289/2000, de 30 de noviembre, con relación al impuesto balear sobre instalaciones que afectan al medio ambiente, únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellos una resolución administrativa o judicial firme".

El fundamento jurídico 7º de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 289/2000, de 30 de noviembre, a la que se remite el fundamento jurídico anterior, dispone a su vez lo siguiente:

" 7. Llegados al fin de nuestro enjuiciamiento, antes de pronunciar el fallo sólo nos resta precisar cuál es el alcance concreto que debe atribuirse a la declaración de inconstitucionalidad que le integra. Pues bien, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y siguiendo los precedentes sentados en supuestos que presentan rasgos similares al caso aquí enjuiciado (por todas, STC 45/1989 , FJ 11), únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma, y no haber recaído todavía una resolución administrativa o judicial firme".

A través de esta referencia a la sentencia del Tribunal Constitucional nº 45/1989, de 20 de febrero, paradigma en nuestra jurisprudencia constitucional de la limitación de efectos de la declaración de inconstitucionalidad, se comprende mejor que el efecto invalidante derivado de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma en el caso de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 179/2006, de 13 de junio, no se retrotrae al propio momento de su entrada en vigor.

La sentencia del Tribunal Constitucional nº 179/2006, de 13 de junio, en cambio, restringe los efectos de esa declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma de manera que, a tenor de lo dispuesto en su fundamento jurídico 11º, "únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellos una resolución administrativa o judicial firme".

En consecuencia, y dado que el Tribunal Supremo admite que esa restricción de efectos o la ausencia de esta tiene una trascendencia decisiva a los efectos de determinar la regla de imputación temporal del importe de las devoluciones obtenidas como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de un tributo, consideramos que la decisión de la cuestión litigiosa que se suscita en el presente caso debe ser la de entender correcto y procedente el criterio de imputación temporal seguido por la Administración tributaria pues a través del mismo se ha dado cumplimiento a la eficacia de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma que resulta del fundamento jurídico 11º de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 179/2006, de 13 de junio.

Por el contrario, de seguir en el presente caso el criterio fijado por el Tribunal Supremo en la jurisprudencia indicada en el punto 7º de esta sentencia, como pretende la entidad recurrente, no se alcanzaría el mismo resultado, pues por medio de la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 se estarían alterando situaciones a las que no se extiende la eficacia de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma, en concreto, las declaraciones de los ejercicios 1998 a 2005 del mismo impuesto.

Decimos que no se alcanzaría tal resultado en la medida en que no se ha justificado por el contribuyente lo contrario y decimos que se estarían alterando situaciones a las que no se extiende dicha eficacia al querer imputar a cada uno de dichos ejercicios, a través de la solicitud de rectificación de la liquidación del ejercicio 2006, la parte correspondiente de la devolución obtenida como consecuencia de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 179/2006, de 13 de junio."

Conforme al pronunciamiento expuesto ha de confirmarse el criterio de imputación temporal seguido por la Inspección respecto al IIIMA, pues a través del mismo se ha dado cumplimiento a la eficacia de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma que resulta del fundamento jurídico 5 de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 22/2015, de 16 de febrero de 2015.

Trasladando la argumentación de la citada SAN al caso que aquí nos ocupa, de seguir, en el presente caso, la jurisprudencia del TS respecto a la imputación temporal de la devolución del gravamen complementario de la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar, como pretende la recurrente, por medio de los ajustes extracontables negativos realizados en las autoliquidaciones del IS de los ejercicios 2015 y 2016 y de las correcciones incorporadas en las declaraciones rectificativas del IS de los ejercicios 2011 a 2014 se estarían alterando situaciones a las que no se extiende la eficacia de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma, en concreto, las declaraciones de los ejercicios 2006 a 2009, al querer imputar a cada uno de dichos ejercicios, a través de los ajustes extracontables negativos realizados en las autoliquidaciones del IS de los ejercicios 2015 y 2016 y de las correcciones incorporadas en las declaraciones rectificativas del IS de los ejercicios 2011 a 2014, la parte correspondiente de la devolución obtenida como consecuencia de la sentencia del TC nº 22/2015, de 16 de febrero de 2015.

Es decir, en ese caso entendimos que estábamos ante una situación fáctica sustancialmente idéntica a la resuelta por la Audiencia Nacional en la SAN de 23 de junio de 2021 refiriéndose en ella al mismo Grupo de consolidación Fiscal por lo que, por razón de seguridad jurídica, se decidió aplicar la conclusión alcanzada por la Audiencia Nacional, y sobre la imputación temporal de los ingresos derivados de la devolución de tributos declarados inconstitucionales asumir lo que se decía en ella:

"Pues bien, a la luz de lo expuesto, hemos de concluir en el sentido siguiente:

(i) la jurisprudencia del Tribunal Supremo indicada en el punto 7º del fundamento jurídico segundo de esta sentencia no resulta aplicable al presente caso, dado que la sentencia del Tribunal Constitucional nº 179/2006, de 13 de junio, restringe los efectos de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma de manera que, a tenor de lo dispuesto en su fundamento jurídico 11º, "únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan

adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellos una resolución administrativa o judicial firme";

(ii) entender correcto y procedente el criterio de imputación temporal seguido por la Administración tributaria pues a través del mismo se ha dado cumplimiento a la eficacia de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma que resulta del fundamento jurídico 11º de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 179/2006, de 13 de junio; y

(iii) por el contrario, de seguir en el presente caso el criterio fijado por el Tribunal Supremo en la jurisprudencia indicada en el punto 7º de esta sentencia, como pretende la entidad recurrente, no se alcanzaría el mismo resultado, pues por medio de la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 se estarían alterando situaciones a las que no se extiende la eficacia de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma, en concreto, las declaraciones de los ejercicios 1998 a 2005 del mismo impuesto, al querer imputar a cada uno de dichos ejercicios, a través de la solicitud de rectificación de la liquidación del ejercicio 2006, la parte correspondiente de la devolución obtenida como consecuencia de la sentencia del Tribunal Constitucional nº 179/2006, de 13 de junio.

Octavo.

Pues bien, en este caso, y la vista de lo dispuesto en esa Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de junio de 2021 y cómo ésta interpreta el alcance de una declaración de inconstitucionalidad efectuada por el TS en la que se señala - en la Sentencia que reconoce dicha inconstitucionalidad - que "*únicamente han de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en esta Sentencia aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hayan adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellos una resolución administrativa o judicial firme*", matiz que se incluye en las Sentencias del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 2012 (cuestión de inconstitucionalidad 8556-2005), 13 de marzo de 2013 (cuestión de inconstitucionalidad 8952-2010) y 16 de febrero de 2015 (cuestión de inconstitucionalidad núm. 4538/2013) por las que se invalidaron los Impuestos sobre determinadas actividades que incidan en el medioambiente (ECOTASAS) de Castilla la Mancha y Extremadura, a los que se refiere este expediente, este TEAC compare lo expuesto en la Sentencia transcrita.

Y, así, ha de concluirse que, trasladando esta argumentación de la SAN, procede fallar en el mismo sentido y desestimar las alegaciones de la entidad ya que, de seguir, en el presente caso, dichas pretensiones, basadas en la jurisprudencia del TS respecto a la imputación temporal de la devolución del gravamen complementario de la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar, sobre que el importe de las devoluciones recibidas por haberse considerado inconstitucional el Impuesto sobre Determinadas Actividades que Inciden en el Medio Ambiente (ECOTASA) de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha no debía imputarse a 2013, ejercicio en que se recibió esa devolución, sino que correspondía haberlo imputado a los ejercicios en los que se satisfizo la tasa que se devuelve (entre 2001 y 2012), se estarían alterando situaciones a las que no se extiende la eficacia de la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la norma, al querer imputar a cada uno de dichos ejercicios (2001 a 2012), la parte correspondiente de la devolución obtenida como consecuencia de las sentencias del TC 196/2012, de fecha 31 de octubre de 2012 y 60/2013, de fecha 13 de marzo de 2013, que declararon inconstitucionales determinadas letras de la Ley 11/2000, de 26 de diciembre, del Impuesto sobre Determinadas Actividades que inciden en el Medio Ambiente, matizando ambas que únicamente habían de considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas, con fundamento en ellas, aquellas que, a la fecha de publicación de la misma, no hubiesen adquirido firmeza por haber sido impugnadas en tiempo y forma y no haber recaído todavía en ellos una resolución administrativa o judicial firme.

Noveno.

Conviene, señalar, no obstante, la existencia de un AUTO DE ADMISIÓN DE RECURSO DE CASACIÓN, de 19 de abril de 2023 (Rec. Casación 7/2022) en el que se fija como cuestión en la que se entiende que existe interés casacional:

1.1. *Determinar cómo procede imputar temporalmente, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la devolución de un impuesto, contabilizado en su día como gasto, devolución que se efectúa por la administración tributaria como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el tributo que se devuelve.*

1.2. *Aclarar si la devolución de un tributo efectuada por la administración tributaria como consecuencia de la declaración de no ser conforme al Derecho de la Unión Europea el 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 o en la base imponible del ejercicio en que se reconoce el derecho a la devolución del tributo.*

Es cierto que el asunto concreto sobre el que se va a pronunciar el TS es la imputación temporal de unas devoluciones de impuestos acordadas por haber sido declarado el mismo contrario al derecho de la Unión Europea (es decir, no por haber sido declarados inconstitucionales, como es el caso de las ECOTASAS a las que se refiere este expediente) pero es posible que la Sentencia que, en su día, dicte el Alto Tribunal permita asumir la doctrina a aplicar en un caso como el que aquí ha quedado descrito.

Por lo expuesto
Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.
Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.