

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083726

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 23 de junio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 346/2018

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Declaración de inconstitucionalidad de un gravamen. Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente. Devolución por inconstitucionalidad del impuesto. Respecto a la tasa de los juegos de suerte, el TS afirmó que la devolución debía imputarse al ejercicio en que se dedujo como gasto de gravamen [Vid., STS de 25 de marzo de 2010, recurso n.º 135/2008 (NFJ039390) y Consulta DGT V2149/2013, de 28-06-2013 (NFC048412)]. Sin embargo, el Tribunal consideró que la jurisprudencia del TS está dictada en relación con las sentencias del TC que se limitan a declarar la inconstitucionalidad sin realizar aclaración sobre los efectos jurídicos de esa declaración. [Vid., STC 173/1996, de 31 de octubre (NFJ004656)]. Pero este no es el caso del impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente de la Ley de la Asamblea de Extremadura. La solución en este caso es entender correcto el criterio de la Administración, ya que la sentencia del TC restringe los efectos respecto a aquellas situaciones que no hubieran adquirido firmeza. En este caso la pretensión de imputar a los ejercicios anteriores estaría alterando situaciones a las que no se extienden los efectos de la sentencia.

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción por actos de obligado tributario Rectificación de errores. La solicitud de rectificación fue denegada porque la Administración entendía que no se trata de un supuesto de devolución de ingresos indebidos y porque habría prescrito el derecho a la devolución. Aunque la entidad había presentado otra petición de rectificación de la autoliquidación, la Administración entiende que no tendría efectos interruptivos a efectos de la devolución que ahora se pretende. El TEAC considera que debe existir identidad objetiva entre la devolución que se pretende y la reclamación o recurso formulado. Sin embargo, el Tribunal basándose en la doctrina el TS [Vid., STS de 31 de mayo de 2016, recurso 58/2015 (NFJ062977)] considera que la solicitud de rectificación anterior interrumpe la prescripción, pues alcanza a toda la liquidación y no exclusivamente a la pretensión ejercitada.

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66, 68, 120 y 121.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 126.

Ley 27/2014 (Ley IS,) art. 11.

Ley orgánica 21/1979 (LOTC), art. 38.

Constitución española, art. 164.

PONENTE:

Don Rafael Villafañez Gallego.

Magistrados:

Don RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Don MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

Don FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

Don CONCEPCION MONICA MONTERO ELENA

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000346 /2018

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 02801/2018

Demandante: ENDESA, S.A.

Procurador: MARIA ROSARIO VICTORIA BOLIVAR

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

S E N T E N C I A N.º :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a veintitrés de junio de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 346/2018, se tramita a instancia de ENDESA, S.A., representada por la Procuradora D.^a María Rosario Victoria Bolívar y asistida por el Letrado D. Antonio Riquelme Brotons, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 8 de marzo de 2018 (R.G.: 3985/2014), relativa al Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2006 y cuantía de 20.690.344,82 euros, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 9 de mayo de 2018, se interpuso recurso contencioso-administrativo.

Segundo.

Tras varios trámites se formalizó demanda el 10 de octubre de 2018.

Tercero.

La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 11 de enero de 2019.

Cuarto.

Se presentaron conclusiones los días 31 de enero de 2019 y 6 de febrero de 2019.

Quinto.

- Procediéndose a señalar para votación y fallo el día 16 de junio de 2021, fecha en que efectivamente se deliberó y votó.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafañez Gallego , quién expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas

Primero.

El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 8 de marzo de 2018 (R.G.: 3985/2014), desestimatoria de la reclamación económico-administrativa formulada por la entidad recurrente contra la resolución del procedimiento de rectificación de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, dictado el 22 de mayo de 2014 por la Jefa Adjunta de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso son las siguientes:

- (i) Ejercicio en plazo del derecho de la recurrente a solicitar la rectificación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 y la correspondiente devolución de ingresos indebidos.
- (ii) Imputación temporal de los ingresos derivados de la devolución de tributos declarados inconstitucionales. Antecedentes de interés

Segundo.

- Son antecedentes de interés a tener en cuenta en la decisión del presente recurso los siguientes:

1. La recurrente presentó el 18 de febrero de 2014 solicitud de rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.

2. La recurrente es la sociedad dominante del grupo fiscal 512/10 del que forma parte la sociedad ENDESA GENERACIÓN, S.A.

3. Ambas sociedades fueron gravadas en los ejercicios 1998 a 2005 por el "impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente" de Extremadura, que fue declarado inconstitucional por la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 179/2006, de 13 de junio de 2006, publicada en el BOE núm. 161, de 7 de julio de 2006, páginas 72 a 88.

4. Dicho tributo fue deducido como gasto en las declaraciones presentadas por ambas entidades tanto en las declaraciones individuales como en la declaración consolidada en los ejercicios correspondientes.

5. Como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad, en la contabilidad individual de las sociedades del grupo Endesa, S.A. y Endesa Generación, S.A. se registraron unos ingresos de 15.130.454,22 euros y 46.520.817,04 euros, respectivamente, correspondientes a la devolución por parte de la Junta de Extremadura 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 correspondientes intereses de demora.

6. Cada sociedad incluyó en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 los importes anteriores, que pasaron a formar parte de la base imponible consolidada del grupo.

7. Posteriormente, respecto a la declaración de inconstitucionalidad del gravamen complementario de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte envite o azar, el Tribunal Supremo, en sentencias de 25 de mayo de 2010 (recurso de casación para unificación de doctrina n.º 143/2008), 27 de octubre de 2010 (recursos de casación para unificación de doctrina n.º 66/2008, 67/2008 y 69/2008), 10 de noviembre de 2010 (recurso de casación para unificación de doctrina n.º 68/2008) y 7 de noviembre de 2011 (recurso de casación para unificación de doctrina n.º 1322/2011), en relación con el tratamiento tributario de la devolución de ingresos indebidos en el Impuesto sobre Sociedades, reconocida como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad de la tasa fiscal que grava los juegos de suerte envite o azar, afirmó que debía imputarse fiscalmente al ejercicio en el que se produjo la deducción como gasto fiscal de dicho gravamen.

8. También se pronunció en tal sentido la Dirección General de Tributos, en consulta de 28 de junio de 2013 (V-2149-13), afirmando que las cantidades cuya devolución se reconozca correspondientes al gravamen declarado inconstitucional:

"deberán imputarse como ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios en que se produjo la deducción como gasto fiscal de dichas tasas las cuales fueron liquidadas en virtud de normas que han sido declaradas inconstitucionales, con independencia de la contabilización que se hubiera realizado de los mismos.

Del mismo modo, siguiendo la doctrina del Tribunal Supremo previamente señalada, los intereses satisfechos por la Administración Tributaria, como consecuencia de la devolución de lo indebidamente ingresado

por las liquidaciones en concepto de tasa portuaria T-3, correspondiente a los ejercicios 1996 a 2002, efectuadas en virtud de normas que han sido declaradas inconstitucionales, deberán imputarse fiscalmente al ejercicio en que se devengaron, con independencia del ejercicio en que se contabilizaron".

9. El criterio referido en los dos puntos anteriores era distinto del que mantenía la Dirección General de Tributos en el momento en que se presentó la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de 2006, razón por la que el contribuyente se imputó la totalidad del ingreso derivado de la devolución del impuesto indebidamente abonado.

10. El contribuyente, a la vista del nuevo criterio, solicitó el 18 de diciembre de 2014 la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de 2006, imputando únicamente a ese período los intereses devengados en el mismo (544.256,39 euros en el caso de ENDESA, S.A. y 1.991.743,94 euros en el caso de ENDESA GENERACIÓN, S.A.) y solicitando la devolución de 20.690.344,82 euros.

11. El 22 de mayo de 2014 la Jefa Adjunta de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dictó resolución del procedimiento de rectificación de autoliquidación denegando la misma y la devolución solicitada. Todo ello con base en los siguientes argumentos:

(i) Considera que el importe satisfecho cuya devolución se solicita no tiene el carácter de ingreso indebido, al no tratarse de ninguno de los supuestos de ingreso indebido establecidos en el art. 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

(ii) Incluso en el caso de entender que sí se trató de un ingreso indebido tampoco procedería la devolución por haber prescrito el derecho a solicitar la misma. Afirma al respecto el órgano gestor que no puede atribuirse efectos interruptivos del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 al escrito presentado por el interesado el 21 de julio de 2011 en el que, en el seno de un procedimiento inspector referente al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001 al ejercicio 2005, solicitaba la aplicación a las liquidaciones de los períodos 2002 a 2004 de las deducciones generadas en dichos períodos y que se habían aplicado en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006. La tesis del órgano gestor es que el escrito presentado solo produce la interrupción del derecho de la Administración de determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

(iii) En el ejercicio 2006 el contribuyente podía haber ingresado el importe correspondiente a la devolución de las cuotas satisfechas en los años 1998 a 2005 (los años 1998 a 2001 estaban siendo inspeccionados y los años 2002 a 2005 no habían prescrito aún), cosa que no hizo. La entidad pudo comunicar a la Inspección la indebida deducción de esos gastos y haberse así procedido a su regularización en los ejercicios 1998 a 2001 y también pudo presentar declaraciones complementarias de los años 2002 a 2005. Si ahora se accediera a lo solicitado se produciría una desimposición, puesto que en el momento actual sí se encuentran prescritos los períodos 1998 a 2005.

12. Contra la anterior resolución se interpuso por el contribuyente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, reclamación que fue desestimada por Resolución de fecha 8 de marzo de 2018 (R.G.: 3985/2014), siendo esta resolución la que constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

Sobre el ejercicio en plazo del derecho de la recurrente a solicitar la rectificación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 y la correspondiente devolución de ingresos indebidos

Tercero.

En el análisis de estas cuestiones distinguiremos los siguientes puntos:

- (i) La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.
- (ii) La posición de las partes.
- (iii) La decisión de la Sala.
- (i) La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central

Cuarto.

La resolución impugnada dedica a esta cuestión el fundamento derecho segundo, que tiene el contenido que se expresa a continuación:

"SEGUNDO: Comenzando por la posible prescripción del derecho a solicitar la devolución, el artículo 68.3 LGT afirma que el plazo de prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías se interrumpirá:

a) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación.

b) Por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase.

Del expediente resulta que las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 1998 a 2001 fueron objeto de comprobación inspectora, que concluyó mediante Actos Administrativos de Liquidación, notificados el 18 de septiembre de 2006.

El Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2005 fue objeto de dos comprobaciones inspectoras, la primera concluyó con actas A01 y A02 de fecha 25 de marzo de 2011, y la segunda con actas de conformidad de 13 de julio de 2012. Estas últimas liquidaciones tienen carácter provisional porque "La entidad manifiesta que tiene pendiente de aplicación deducciones por doble imposición de dividendos que no han sido admitidas en liquidaciones de ejercicios anteriores y cuya deducibilidad está pendiente de resolver en el Tribunal Supremo."

El Grupo Endesa presentó declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, el 25 de julio de 2007 (que se incorpora al expediente), de la que resultó a devolver por la Administración del Estado - 357.821.437,55 euros y por las Diputaciones Forales/Navarra -209.101,05 euros, habiendo sido las retenciones de 4.221.298,65 euros y los pagos fraccionados totales de 377.229.263,50 euros.

El 13 de julio de 2012 se incoó Acta A01 78168995 (que se incorpora al expediente) correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006, del Grupo fiscal 42/98, teniendo la liquidación propuesta la consideración de provisional por "haberse limitado a la aplicación de las deducciones procedentes de periodos anteriores que quedan pendientes de compensar al principio del presente ejercicio considerando las consumidas en las propuestas de liquidación de esta misma fecha correspondientes a años anteriores, como consecuencia de la aplicación del criterio sentado por la Audiencia Nacional en relación con la provisión por depreciación de la cartera de valores de Endesa Latinoamérica." El Acta fue confirmada expresamente mediante Acto Administrativo de Liquidación de fecha 20 de julio de 2012, resultando una cuota a ingresar de 199.127.881,28 euros.

El escrito presentado por el contribuyente el 21 de julio de 2011 en el seno del procedimiento inspector referente al IS 2002 a 2005 se decía:

"QUINTO- Estando interesada mi representada en optimizar la carga fiscal derivada de la regularización resultante, por medio del presente escrito solicita que en las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002, 2003 y 2004, que se dicten en ejecución de las sentencias de la Audiencia Nacional se aplique, de conformidad con el marco legal vigente, el importe máximo de las deducciones que, al cierre de cada uno de los citados periodos impositivos, estuvieran pendientes de aplicación, y ello con independencia de que se trate de deducciones efectivamente aplicadas en ejercicios posteriores.

En particular, mi representada solicita a dicha Dependencia que en las liquidaciones de los ejercicios 2002, 2003 y 2004 que eventualmente se dicten se apliquen en los importes máximos posibles las deducciones que, habiéndose generado en los respectivos periodos impositivos 2002-2004 o en periodos impositivos previos, fueron aplicado por el grupo fiscal 42/98 en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006

A este respecto debe señalarse que, si bien la cuantía de las deducciones efectivamente aplicadas por el grupo fiscal en la declaración del ejercicio 2006 ascendió a 548.957.636,76 euros, 188.379.576,05 euros generados en el propio ejercicio 2006 y 360.578.060,70 euros provenientes de ejercicios anteriores, el importe de las deducciones provenientes de ejercicios anteriores deberá corregirse por lo que resulte de la propia regularización administrativa practicada en relación con el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2005

SEXTO- Como consecuencia el expositivo quinto anterior, procede igualmente la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 presentada por el grupo fiscal. En la medida en que el presente escrito constituye una actuación conducente a la liquidación de la deuda tributaria, la presentación del mismo determina, de conformidad con lo establecido en el artículo 68.1.c) de la Ley 58/2003, la interrupción del plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria correspondiente al concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2006".

Como puede verse, en el escrito presentado el contribuyente solicitó la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, periodo 2006, por lo que si debe reconocerse efectos interruptivos a dicho escrito.

Sin embargo, que se reconozca a ese escrito el carácter de solicitud de rectificación de la autoliquidación de 2006 no significa que su efecto interruptivo de la prescripción del artículo 68.3 a) de la LGT se extienda a cuestiones completamente ajenas a las planteadas en ese momento, es decir, no puede considerarse interrumpida la prescripción a efectos de solicitar la devolución que ahora se pretende.

Para que se considere interrumpida la prescripción es necesario que se produzca una identidad objetiva entre la devolución pretendida al amparo del escrito presentado el 21 de julio de 2011 y la que ahora se solicita, y esta identidad objetiva implica que ambas solicitudes se refieran al mismo concepto tributario, periodo y pretensiones.

La solicitud de 21 de julio de 2011 buscaba que se eliminaran las deducciones que se habían aplicado en la autoliquidación de 2006 a fin de que se pudieran aplicar en periodos anteriores, mientras que la solicitud ahora examinada, presentada el 18 de febrero de 2014, pretende la devolución de un ingreso computado en ese periodo

por razones que nada tienen que ver con la primera solicitud. Se observa, en definitiva, que las pretensiones planteadas en cada solicitud son completamente distintas.

En este mismo sentido nos hemos pronunciado en el fundamento de derecho cuarto de nuestra resolución de 18 de enero de 2018 (RG 00 1915-15):

"SEGUNDO.- La Agencia Tributaria de Catalunya - más concretamente, su Delegado Territorial en Barcelona - ha acordado desestimar la solicitud de rectificación de una autoliquidación previa por el ITP y AJD cursada por XXX, S.L. sin analizar si tal petición resultaba procedente en cuanto al fondo al considerar que como el devengo se produjo el 31 de marzo de 2006 y el ingreso de la cuota efectiva mediante la autoliquidación original el 9 de mayo de ese mismo año 2006, al tiempo de presentar la presente solicitud (el 5 de junio de 2014) ya ha prescrito el derecho de un contribuyente a solicitar la devolución de ingresos indebidos de acuerdo con el artículo 66.c) LGT

Dado que, en las alegaciones presentadas frente a la previa propuesta de desestimación, el sujeto pasivo ya había rechazado tal criterio favorable a la prescripción haciendo referencia a una anterior solicitud de rectificación, dirigida contra la misma autoliquidación, y los efectos interruptivos de la prescripción que cabría apreciar en cuanto a las actuaciones producidas en el marco de su tramitación, en el mismo acuerdo liquidatorio se analiza la cuestión, negando la pretensión de la entidad interesada al concluir que son dos solicitudes de devolución que, aunque van dirigidas a la misma autoliquidación (mismo hecho imponible), se fundamentan en cuestiones distintas y que, por tanto, "supone la eventual existencia de dos ingresos indebidos, aunque los mismos se realizaran en unidad de acto", no habiendo existido actos con virtualidad interruptiva de la prescripción del derecho a solicitar la devolución por los motivos en que se basa la que ahora es desestimada.

Mediante este recurso de alzada, XXX, S.L. insiste en que debe considerarse que las múltiples actuaciones producidas en el marco de la revisión de la desestimación de su primera solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada el 9 de mayo de 2006 (primera y segunda instancia en vía económico - administrativa e incluso recurso en vía jurisdiccional) tienen virtualidad interruptiva del derecho a solicitar la devolución de los ingresos indebidos hechos efectivos a través de dicha autoliquidación de 2006.

Tercero.

El artículo 66.c) LGT establece que "El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, les devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías" prescribe a los cuatro años a contar, de acuerdo con el siguiente artículo 67.1 LGT, desde "(..) el día siguiente a aquel en que finalice el plazo para solicitar la correspondiente devolución derivada de la normativa de cada tributo o, en defecto de plazo, desde el día siguiente a aquel en que dicha devolución pudo solicitarse desde el día siguiente a aquel en que se realizó el ingreso indebido o desde el día siguiente a la finalización del plazo para presentar la autoliquidación si el ingreso indebido se realizó dentro de dicho plazo, o desde el día siguiente a aquel en que adquiriera firmeza la sentencia o resolución administrativa que declare total o parcialmente improcedente el acto impugnado".

En este caso, habiéndose presentado la autoliquidación - y, en consecuencia, habiéndose realizado el ingreso el 9 de mayo de 2006, parece bastante obvio que, a 5 de junio de 2014 (cuando se pretende la obtención de la devolución de lo indebidamente ingresado), han transcurrido los cuatro años señalados por la ley como plazo prescriptivo.

No obstante, la discusión se centra en qué efectos, si los tienen, han de atribuirse a todas las actuaciones producidas en relación a otra solicitud de rectificación de la misma autoliquidación, presentada por la entidad el 20 de junio de 2006 y en la que pueden destacarse los siguientes hitos básicos:

- Acuerdo desestimatorio de la solicitud notificado el 20 de noviembre de 2007;
- Interposición ante el TEAR de Catalunya de reclamación económico - administrativa contra dicha desestimación el 14 de diciembre de 2007;
- Resolución desestimatoria de aquélla, dictada por el TEAR el 23 de mayo de 2008;
- Interposición de recurso de anulación contra la misma el 17 de septiembre de 2008, siendo éste estimado mediante resolución de 31 de octubre de 2008 (notificada el 15 de diciembre de 2008);
- Nueva resolución, también desestimatoria, del TEAR de 29 de septiembre de 2011, notificada el 26 de octubre de 2011;
- Interposición, ante este TEAC, de recurso de alzada contra dicha resolución desestimatoria del TEAR el 24 de noviembre de 2011;
- Resolución desestimatoria dictada por este TEAC el 14 de noviembre de 2013,
- Interposición de recurso contencioso-administrativo contra dicha resolución el 15 de abril de 2014.

Mientras que la entidad reclamante sostiene que todas ellas son actuaciones susceptibles de producir la interrupción del referido plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de los ingresos indebidos hechos efectivos con la autoliquidación presentada el 9 de mayo de 2006- apoyándose para ello en que el artículo 68.3 LGT señala como uno de los supuestos interruptivos "la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase" - la Administración Tributaria rechaza dicha interpretación, entendiéndolo que, aunque se refieren a la misma autoliquidación y hecho imponible, las solicitudes de rectificación (la de 2006 y la de ahora

en 2014) son sustancialmente distintas, amparadas en diferentes motivos y, por tanto, los efectos interruptivos de la prescripción que pueden tener las actuaciones realizadas en el marco de los recursos y reclamaciones dirigidos en relación a una de ellas no pueden de forma automática producir tales efectos en cuanto a la otra.

Cuarto.

- Pues bien, este Tribunal Central entiende, en el mismo sentido en que se expresa la Oficina Gestora, que aunque el texto legal -el artículo 68.3 LGT - se refiera a cualquier reclamación o recurso como causa de interrupción de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos, debe existir una identidad objetiva entre la devolución que se pretende y la reclamación o recurso formulados, identidad objetiva que cabe identificar, como mínimo, en que se refiera al mismo concepto tributario, periodo y pretensiones.

En este caso, la entidad, como sujeto pasivo del ITP y AJD devengado con la concesión administrativa recibida del Ayuntamiento de Barcelona presenta una autoliquidación y efectúa un ingreso cumpliendo con sus obligaciones tributarias; poco después, y mucho antes de que prescribiera el derecho a solicitarlo, considerando excesivo dicho ingreso cursa una petición de devolución amparándose en que no fue correcto el criterio seguido para la cuantificación de la base imponible, la cual origina una serie de actuaciones y eventos respecto de los que no resulta discutible su carácter de actos interruptivos de la prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos aunque, eso sí, en lo que correspondiera al motivo por el que se presentó la solicitud, esto es, por la existencia de un error en Evidentemente, si de tales actuaciones la base imponible. se derivara un reconocimiento, por parte de un órgano económico - administrativo o jurisdiccional, la pretensión del sujeto pasivo, la Administración estaría obligada a tramitar la devolución no pudiéndose amparar en la prescripción del derecho del sujeto pasivo por mucho tiempo que hubiera transcurrido (desde el ingreso hasta que se produjera dicho fallo estimatorio).

Sin embargo, teniendo en cuenta las razones de seguridad jurídica que justifican la existencia de una figura como la de la prescripción. no cabe concluir que tales efectos interruptivos, predicables de las actuaciones que se hayan derivado de una concreta solicitud de rectificación de una autoliquidación y obtención de devoluciones (su estimación o no, la reclamación económico - administrativa que se hubiese interpuesto, las correspondientes resoluciones del Tribunal Regional o de este Tribunal Central, etc), deban aplicarse a cualesquiera otras solicitudes de este tipo que pudieran presentarse en relación a la misma autoliquidación (esto es, mismo hecho imponible y misma cantidad ingresada). Admitir tal conclusión, como pretende la entidad reclamante, supondría, como decimos, quebrar el fundamento que justifica el instituto jurídico de la prescripción: evitar situaciones indefinidas de pendencia en el ejercicio de derechos ya Administración sean éstos del obligado tributario o de la

En definitiva, a efectos de la prescripción del derecho a solicitar una devolución de ingresos indebidos, resulta particularmente importante concretar los motivos en los que se funda cada petición / solicitud puesto que las actuaciones que se deriven de cada una de ellas desplegarán efectos interruptivos únicamente en relación a la que las origine.

Por lo dicho, debemos desestimar la pretensión del reclamante, pues la solicitud de rectificación de la autoliquidación del 2006 presentada el 21 de julio de 2011 no interrumpió la prescripción a los efectos de la devolución que pretende con la solicitud presentada el 18 de febrero de 2014.

Por tanto, debemos confirmar lo dicho por la Inspección y declarar prescrito el derecho a la devolución de 20.690.344,82 euros, procediendo por ello la desestimación de la pretensión de la reclamante y, por ende, de la reclamación interpuesta, sin necesidad de entrar a conocer sobre las restantes cuestiones planteadas".

(ii) La posición de las partes

Quinto.

- En cuanto a la posición de las partes, distinguiremos a su vez entre la posición de la actora y la sostenida por la Administración demandada.

(a) La demanda

Sexto.

La entidad recurrente comienza su alegato afirmando que el procedimiento seguido por la misma en el escrito de solicitud de rectificación de liquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, presentado con fecha 18 de febrero de 2014, es el procedimiento de gestión previsto en el 120.3 de la LGT y en el artículo 126 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que regula el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones.

De acuerdo con estos preceptos, sostiene la recurrente que la solicitud de rectificación requiere que no se haya dictado la pertinente liquidación definitiva, supuesto que no se da, o antes de que haya prescrito el derecho de

la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente, supuesto que tampoco se da en la medida en que existieron una serie de actos (escrito de rectificación de la liquidación del IS 2006 de fecha 21 de julio de 2011, así como de la posterior Acta Modelo 01 de 13 de julio de 2012 acta y número de referencia 7816899 y el Acuerdo de liquidación de fecha 20 de julio de 2012, confirmando la propuesta de liquidación provisional contenida en el Acta) que interrumpieron la prescripción del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 a todos los efectos.

Aunque unos años atrás fue un tema controvertido la posible limitación del alcance de una interrupción de la prescripción tributaria, la recurrente alega que el Tribunal Supremo zanjó el debate, a partir de su sentencia de 6 de noviembre de 2008 (recurso de casación nº 1012/2006), al declarar que cualquier actuación administrativa con virtualidad para interrumpir la prescripción debía producir este efecto respecto de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria afectada

En el mismo sentido, señala la demanda, la Audiencia Nacional ha venido recogiendo la citada jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así lo hacen las Sentencias de la Audiencia Nacional de 15 de noviembre de 2012 y de 27 de enero de 2016, entre otras.

Por lo tanto, concluye la recurrente, no cabe duda de que la interrupción de la prescripción del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, producida en primer lugar por el escrito de rectificación de la autoliquidación del ejercicio 2006 de fecha 21 de julio de 2011 y, posteriormente, por el Acta Modelo 01 de 13 de julio de 2012 con número de referencia 7816899 y el Acuerdo de liquidación de fecha 20 de julio de 2012, alcanza a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria. Y, por consiguiente, en el momento de la presentación del escrito de rectificación del ejercicio 2006, de fecha 18 de febrero de 2014, es evidente que el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 no estaba prescrito ya que no habían transcurrido 4 años desde la última interrupción que tuvo lugar con el Acuerdo de liquidación de fecha 20 de julio de 2012.

(b) La contestación a la demanda

Séptimo.

En lo que aquí interesa a los efectos de centrar el debate, sostiene la Administración demandada que, a través del escrito presentado por el contribuyente el 21 de julio de 2011 en el seno del procedimiento inspector referente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2005, aquél solicitó la rectificación de su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, periodo 2006, por lo que si debe reconocerse efectos interruptivos a dicho escrito.

Sin embargo, que se reconozca a ese escrito el carácter de solicitud de rectificación de la autoliquidación de 2006 no significa que su efecto interruptivo de la prescripción del artículo 68.3 a) de la LGT se extienda a cuestiones completamente ajenas a las planteadas en ese momento, es decir, no puede considerarse interrumpida la prescripción a efectos de solicitar la devolución que ahora se pretende.

Para que se considere interrumpida la prescripción es necesario que se produzca una identidad objetiva entre la devolución pretendida al amparo del escrito presentado el 21 de julio de 2011 y la que ahora se solicita, y esta identidad objetiva implica que ambas solicitudes se refieran al mismo concepto tributario, periodo y pretensiones.

La solicitud de 21 de julio de 2011 buscaba que se eliminaran las deducciones que se habían aplicado en la autoliquidación de 2006 a fin de que se pudieran aplicar en periodos anteriores, mientras que la solicitud ahora examinada, presentada el 18 de febrero de 2014, pretende la devolución de un ingreso computado en ese periodo por razones que nada tienen que ver con la primera solicitud. Se observa, en definitiva, que las pretensiones planteadas en cada solicitud son completamente distintas.

En este mismo sentido, añade la Administración, se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central en el fundamento de derecho cuarto de la Resolución de 18 de enero de 2018 (RG 00-1915-15).

Concluye la contestación señalando que se debe desestimar la pretensión del recurrente, pues la solicitud de rectificación de la autoliquidación del 2006 presentada el 21 de julio de 2011 no interrumpió la prescripción a los efectos de la devolución que pretende con la solicitud presentada el 18 de febrero de 2014.

(iii) La decisión de la Sala

Octavo.

Como se ha señalado anteriormente, dado que el contribuyente instó el procedimiento de rectificación de su autoliquidación, la norma de referencia para determinar si ejercitó tal derecho en plazo viene constituida por el artículo 126.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, Real Decreto 1065/2007), que regula el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones, a tenor del cual:

"2. La solicitud sólo podrá hacerse una vez presentada la correspondiente autoliquidación y antes de que la Administración tributaria haya practicado la liquidación definitiva o, en su defecto, antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente.

El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite".

No constatándose la existencia de liquidación definitiva en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, la controversia se ciñe a determinar si la solicitud se presentó " antes de que haya prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria mediante la liquidación o el derecho a solicitar la devolución correspondiente".

Pues bien, en cuanto a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, hemos de referirnos prima facie a la sentencia de 31 de mayo de 2016 (recurso nº 58/2015), que se pronuncia en los siguientes términos:

" CUARTO.- El motivo cuarto plantea si las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones presentadas por la entidad con fecha 20 de julio de 2005, de los ejercicios 2001 y 2002, con peticiones de devolución, suponen una interrupción de la acción administrativa para liquidar las deudas respecto a los ejercicios 2001 y 2002.

Para la mejor resolución de este motivo debemos detenernos en los antecedentes que figuran en las actuaciones, y que son los siguientes:

1) La entidad, en relación con la autoliquidación de 2001 presentada, mediante escrito de fecha 20 de julio de 2005 solicitó a la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes su rectificación con devolución de la cantidad de 235.360,97 euros, que resultaba de la diferencia entre los 29.943.806,74 euros que le habían sido devueltos el 9 de enero de 2003 y los 30.179.167,71 euros que procedían, al haber incurrido en los siguientes errores:

a) Realización de un ajuste extracontable negativo por importe de 735.832,14 euros (prestaciones pagadas por la Cia de Seguros a los beneficiarios), cuando debió hacerse por importe de 669.642,08 euros, (prima pagada a la Cia de Seguros por la Sociedad), lo que implicaba una diferencia de 66.190,08 euros.

b) Indevida deducción en concepto de gastos de I+D+IT de la cantidad de 397.164,26 euros, al corresponder la de 1.118.678,53 euros.

c) Ascender las retenciones e ingresos a cuenta a 299.021,20 euros en lugar de los 63.660,23 euros que se habían declarado.

2) Por otra parte, respecto a la autoliquidación de 2002, interesó asimismo la rectificación de la misma, mediante otro escrito fechado también el 20 de julio de 2005, con petición también de devolución , ante la existencia de los errores advertidos que afectaban:

a) Al aumento de la base en 68.736 euros por ser el ajuste extracontable negativo realizado por importe de 520.181,31 euros improcedente al ascender a 451.444,83 euros (prima pagada a la Cia de Seguros).

b) A las deducciones por I+D+IT al corresponder 697.042,2 euros en lugar de los 256.720 euros declarados.

c) A las retenciones e ingresos a cuenta al proceder 49.840,18 euros en lugar de 16.830,94 euros, lo que suponía una diferencia de 33.009,24 euros.

3. La Agencia Tributaria, mediante resolución de 18 de julio de 2006 acordó estimar parcialmente la solicitud de rectificación que afectaba al ejercicio de 2001, al reconocer procedente sólo una deducción por innovación tecnológica por importe de 433.697,56 euros, si bien se admiten los restantes errores denunciados, practicándose liquidación provisional de la que resultaba una base imponible de - 101.445.081,95 euros en lugar de la declarada - 101.511.272,05 euros, ante el ajuste de 66.190,08 euros, una cuota de 0 , retenciones por 299.021,20 euros, cuota del ejercicio -299.021,20, pagos fraccionados por 29.880.146, euros y una cuota diferencial de -30.179.167,71, lo que suponía el reconocimiento de la devolución de 235.360,97 euros al haberse devuelto en su día la cantidad de 29.943.806,74 euros.

Este acuerdo fue recurrido ante el TEAC al discrepar la entidad de la deducción por I+D+IT reconocida , estimando parcialmente la reclamación económico- administrativa con fecha 26 de junio de 2008, cuya resolución fue ejecutada con fecha 17 de octubre de 2008.

4) En cambio la solicitud relativa al ejercicio de 2002 fue estimada por resolución de 3 de octubre de 2005, salvo en los intereses reclamados al admitirse el aumento de la base imponible por importe de 68.736 €, la mayor deducción de la cuota para ejercicios futuros por I+D+IT, y las retenciones solicitadas, reconociéndose una devolución de 33.009,3 €, tras la práctica de una liquidación provisional, sin perjuicio de la posterior comprobación, que se hizo efectiva el 17 de octubre de 2005.

Quinto.

Frente al criterio de la Sala de instancia que mantiene que, estando ante un procedimiento iniciado por una solicitud de rectificación de las autoliquidaciones presentadas, este acto del contribuyente, conforme a lo establecido en el art. 68.3 a) de la Ley General Tributaria, vigente cuando se presentó dicha solicitud, interrumpe el plazo de prescripción., se alza la recurrente por entender que no tiene sentido que si, la Inspección no efectuó tarea alguna dirigida a la comprobación del ejercicio 2001 cuando estaba habilitada para ello, se considere que esta acción queda interrumpida por una acción unilateral del sujeto pasivo mediante la que solicita que se reconozca en su favor una devolución de ingresos indebidos dimanante de la incorrección de un aspecto concreto, parcial y singular de la declaración-liquidación inicialmente presentada.

La sentencia de 14 de julio de 2011, cas. para la unificación de doctrina 212/2007, avala el criterio de la Sala de instancia, al considerar que una solicitud de devolución de los ingresos realizados como consecuencia de una autoliquidación, con arreglo a la antigua Ley General Tributaria, art. 66, tenía el efecto de interrumpir el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, al disponer el precepto, apartados 1 b y c, que los plazos de prescripción se interrumpen, entre otros motivos, por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase o por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago o liquidación de la deuda, aceptando que el escrito de rectificación de una autoliquidación por el Impuesto sobre Sucesiones, por no haberse deducido cantidades que el causante adeudaba por IRPF y que eran deducibles según el art. 32.2 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones, tenía directa conexión con el expediente de liquidación del Impuesto sobre Sucesiones.

Ahora debemos examinar la cuestión a la vista de la Ley General Tributaria 58/2003, pese a que el devengo del tributo se produjo antes de su entrada en vigor, dado que como tiene sentado esta Sala, sentencia de 26 de abril de 2006, cas. 5209/2001, la normativa aplicable en materia de prescripción será la vigente en el momento en que se producen los hechos cuya virtualidad interruptiva se esté analizando.

Sentado lo anterior, procede recordar la normativa reguladora de la materia. Así el art. 66 de la Ley 58/2003, dispone que "prescribirán a los cuatro años: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación", agregando el art. 67 de la misma ley que "El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos casos a los que se refiere el artículo anterior conforme a las siguientes reglas: En el caso a), desde el día siguiente en aquel en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación" y el art. 68.1 que "El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe: a) Por cualquier acción de la Administración Tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria, b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordena la paralización del procedimiento administrativo en curso, c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria".

Pues bien, el debate se reduce a determinar si una solicitud de rectificación de una autoliquidación con petición de mayor devolución de ingresos, pero que afecta también a la base imponible declarada aunque fuese negativa, y a una mayor deducción por gastos de I+D+IT para ejercicios futuros, es una actuación del obligado tributario tendente a la correcta cuantificación de la deuda tributaria, que ha de considerarse incluida en el párrafo c) del número 1 del art. 68 de la Ley General Tributaria.

La respuesta es determinante en este caso, toda vez que la ampliación del alcance de las actuaciones inspectoras al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2001 se notificó a la entidad el 13 de febrero de 2008, a través de la diligencia número 3.

La Sala anticipa que procede desestimar el motivo.

Es cierto que las solicitudes de rectificación de autoliquidación con petición de devolución de ingresos no se citan como tales por el art. 68.1, y que la actuación de la Administración en estos casos se suele centrar en determinar si procede la devolución, como consecuencia de un error de derecho a la hora de formular la autoliquidación padecido por el propio contribuyente, sin que proceda realizar una liquidación que perjudique al contribuyente.

Sin embargo, hay que reconocer que en ocasiones, el procedimiento puede finalizar mediante resolución en la que se acuerde la rectificación, incluyendo una liquidación provisional cuando afecte a algún elemento determinante de la cuantificación de la deuda tributaria efectuada por el obligado tributario. En estos casos hay que entender que la solicitud de rectificación se encuentra incluida en la letra c) del art. 68.1 de la Ley.

En el presente supuesto, aunque la rectificación suponía una cantidad a devolver, se interesaba también un aumento de la base imponible por error en un ajuste extracontable negativo, lo que tenía incidencia en la base imponible negativa firme para su compensación en ejercicios futuros, así como una mayor deducción por I+D+IT a aplicar en ejercicios futuros.

Por todo ello, debemos considerar que la solicitud de rectificación y las actuaciones practicadas interrumpieron el plazo de prescripción respecto del ejercicio de 2001, no siendo posible apreciar la prescripción, por no haber transcurrido el plazo de los cuatro años, desde la fecha de la resolución del expediente".

Como en el caso resuelto por la sentencia del Tribunal Supremo, el procedimiento de rectificación de la autoliquidación iniciado en 2011 concluyó con una resolución en la que se acordaba la rectificación, incluyendo una liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006.

A la luz de la citada doctrina jurisprudencial hemos de concluir, por tanto, que la solicitud de rectificación presentada por el contribuyente en 2011 respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006 se encuentra incluida en el art. 68.1.c) de la LGT y, por ende, interrumpió el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto de dicho ejercicio.

Ese efecto interruptivo de la prescripción, según la jurisprudencia citada, alcanza a todo el ejercicio 2006, sin que pueda estimarse la tesis de la Administración de que solo afecta a los mismos conceptos tributarios, periodos y pretensiones a que se extendía la solicitud de rectificación de la autoliquidación.

Seguimos así la doctrina jurisprudencial que estamos aplicando pues también en la sentencia del Tribunal Supremo citada se planteaba por el recurrente la tesis de que la interrupción de la prescripción debía tener un carácter exclusivamente parcial ("no tiene sentido que si, la Inspección no efectuó tarea alguna dirigida a la comprobación del ejercicio 2001 cuando estaba habilitada para ello, se considere que esta acción queda interrumpida por una acción unilateral del sujeto pasivo mediante la que solicita que se reconozca en su favor una devolución de ingresos indebidos dimanante de la incorrección de un aspecto concreto, parcial y singular de la declaración-liquidación inicialmente presentada").

Y en cambio, en el caso enjuiciado en la sentencia de 31 de mayo de 2016, el Tribunal Supremo desestima el motivo del recurso de casación declarando con toda claridad y contundencia que "la solicitud de rectificación y las actuaciones practicadas interrumpieron el plazo de prescripción respecto del ejercicio de 2001".

Conclusión que alcanzamos, a los efectos del art. 126.2 del Real Decreto 1065/2007, respecto del art. 68.1.c) de la LGT, pero que también debe extenderse al art. 68.3.a) de la LGT, en la medida en que esta última norma incluye, entre los supuestos de interrupción de la prescripción del derecho a solicitar la devolución correspondiente, "cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, el reembolso o la rectificación de su autoliquidación".

En tal sentido, la propia resolución impugnada admite el efecto interruptivo de la solicitud de rectificación de 2011 en relación al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2006, a los efectos del art. 68.3.a) de la LGT, si bien limita esa eficacia en el sentido que ha quedado expresado anteriormente ("Para que se considere interrumpida la prescripción es necesario que se produzca una identidad objetiva entre la devolución pretendida al amparo del escrito presentado el 21 de julio de 2011 y la que ahora se solicita, y esta identidad objetiva implica que ambas solicitudes se refieran al mismo concepto tributario, periodo y pretensiones").

Acotada así la controversia, en el ámbito del art. 68.3.a) de la LGT, hemos de entender que la interrupción de la prescripción declarada no admite la restricción formulada en la resolución impugnada, sino que, por el contrario, el efecto interruptivo se extiende a todo el ejercicio 2006 del Impuesto sobre Sociedades.

No sería consistente con la jurisprudencia del Tribunal Supremo a que hemos hecho reiterada alusión que, en las condiciones declaradas, la solicitud de rectificación formulada en 2011 tuviera eficacia incondicionada para interrumpir la prescripción respecto del ejercicio 2006 del Impuesto sobre Sociedades a los efectos del art. 68.1.c) de la LGT y no, en cambio, a los efectos del art. 68.3.a) del mismo Texto Legal, cuando precisamente este último precepto incorpora expresamente como uno de los supuestos de interrupción de la prescripción del derecho a solicitar la devolución correspondiente "cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda...la rectificación de su autoliquidación".

En consecuencia, se estima el motivo.

Sobre la imputación temporal de los ingresos derivados de la devolución de tributos declarados inconstitucionales

Noveno.

Para la decisión de este motivo de impugnación, en la medida en que no recibió respuesta expresa en la resolución impugnada, expondremos brevemente las posiciones de las partes:

(i) La entidad recurrente entiende que debe aplicarse la jurisprudencia del Tribunal Supremo indicada en el punto 7º del fundamento jurídico segundo de esta sentencia sobre el ingreso registrado en el ejercicio 2006 por el importe total de la devolución del "impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente" de Extremadura de los años 1998 a 2005, como consecuencia de la declaración de inconstitucionalidad 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, dictada por el Tribunal Constitucional en su sentencia de 10 de junio de 2006 (sentencia nº 179/2006).

En consecuencia, a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, los ingresos derivados de la devolución de tributos declarados inconstitucionales deben imputarse al año en que se reconocieron los gastos derivados de su devengo, es decir, al mismo ejercicio fiscal en que tuvo la consideración de gasto deducible el impuesto pagado, con independencia del momento en que se haya registrado contablemente el ingreso.

Y en relación con los intereses de demora que se originen como consecuencia de la devolución, también conforme a la jurisprudencia mencionada, deben imputarse fiscalmente al ejercicio en que se devengaron con independencia de la contabilización realizada sobre los mismos.

(ii) La Administración demandada opone a lo anterior, en síntesis, que (a) la doctrina fijada por el Tribunal Supremo con respecto a la imputación temporal de la devolución del Gravamen Especial de la Tasa Fiscal sobre el Juego debe entenderse modificada a la vista de las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2017 (recurso nº 1137/2016) y 12 de julio de 2017 (recurso nº 1647/2016), en la medida en que es incompatible con la motivación de estas últimas, que se refieren al otro gran supuesto en el que la interpretación de un "devengo fiscal" determinaba con frecuencia la consolidación de un enriquecimiento injusto en algunos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades (la imputación temporal de los ingresos por justiprecio en caso de expropiación por el procedimiento de urgencia) y (b) en la medida en que la actual redacción del artículo 11.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, se refiere al devengo " con arreglo a la normativa contable", y que dicha expresión no aparecía en la redacción del precepto correspondiente de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ni del TRLIS, y de que la mencionada doctrina del Tribunal Supremo implica la existencia de un devengo fiscal distinto del determinado con arreglo a la normativa contable, no puede entenderse que exista jurisprudencia en los períodos impositivos en que es de aplicación la Ley 27/2014.

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:

" 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 (LOTC) 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 , fdo 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 eximir 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".

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.

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.

Decisión del recurso contencioso-administrativo

UNDÉCIMO.- En atención a lo expuesto, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo al ser ajustada a Derecho la resolución impugnada.

Costas procesales.

DUODÉCIMO.- En cuanto a las costas, el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, dispone que "En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando dudas de hecho ni de derecho, procede imponer a la parte recurrente el pago de las costas causadas en esta instancia.

Por lo expuesto, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de ENDESA, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 8 de marzo de 2018 (R.G.: 3985/2014), debemos declarar y declaramos la mencionada resolución ajustada a Derecho, imponiendo a la parte recurrente el pago de las costas procesales causadas en esta instancia.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción, justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Rafael Villafañez Gallego, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.