



Roj: **STS 2890/2014** - ECLI: **ES:TS:2014:2890**

Id Cendoj: **28079130022014100340**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **04/07/2014**

Nº de Recurso: **581/2013**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 167/2013,**
STS 2890/2014

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a cuatro de Julio de dos mil catorce.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación núm. 581/2013, promovido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO y en su representación y defensa por el Abogado del Estado, contra la sentencia dictada con fecha 24 de enero de 2013 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 440/2009, relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002 (1 de noviembre de 2002 a 31 de octubre de 2003), 2003 (1 de noviembre de 2003 a 31 de octubre de 2004) y 2004 (1 de noviembre de 2004 a 31 de octubre de 2005), siendo la cuantía del recurso la de 6.742.366,10 euros.

Ha comparecido como parte recurrida la entidad HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L. (en adelante HPHIB), representada por Procuradora y dirigida por Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Las actuaciones de comprobación del Grupo 123/00, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, se iniciaron mediante comunicación a la sociedad dominante HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L. por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, notificada el 14 de mayo de 2007, relativa al Impuesto de referencia, régimen de tributación consolidada, períodos impositivos comprendidos entre el 01 de noviembre de 2002 al 31 de octubre de 2005.

SEGUNDO.- El 30 de junio de 2008 la Delegada Central de Grandes Contribuyentes adoptó acuerdo relativo al inicio de un expediente especial para la declaración de fraude de ley por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios comprendidos entre el 1 de noviembre de 2002 y 31 de octubre de 2005. En dicho acuerdo se señala al Instructor del procedimiento. Se notifica al interesado el 4 de julio de 2008.

TERCERO.- Puesto de manifiesto el expediente, el sujeto pasivo, presentó alegaciones el 31 de julio de 2008.

CUARTO.- La Delegada Central de Grandes Contribuyentes, con fecha *25 de septiembre de 2008*, dictó acuerdo por el que declaraba la existencia de fraude de ley, en relación con la sociedad HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA, S.L., sociedad dominante del Grupo fiscal 123/00, por el Impuesto sobre Sociedades de los *ejercicios 2002 (1/11/02 a 31/10/03), 2003 (1/11/03 a 31/10/04) y 2004 (1/11/04 a 31/10/05)*, y con los hechos controvertidos, en los términos previstos en el expediente instruido al efecto.

QUINTO.- *El 27 de octubre de 2008 se incoó* a HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L., como sociedad dominante del Grupo de sociedades 123/00, *Acta A02, de disconformidad nº 71493494*, en relación con el



Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002/03/04 (1/11/02 a 31/10/05) a la que acompañó el preceptivo *Informe ampliatorio*.

Formuladas *alegaciones* por la interesada el 13 de noviembre de 2008, el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó, el *9 de diciembre de 2008, acuerdo de liquidación*, confirmando la regularización, excepto en lo relativo a los intereses de demora.

Resultaba así una deuda, comprensiva de cuota e intereses de demora, por importe de 6.742.366,10 € de los que 5.782.921,86 € corresponden a la cuota y 959.444,24 € a intereses de demora.

Del acta, informe y acuerdo de liquidación se desprenden básicamente los siguientes datos de relevancia:

1º) En los ejercicios comprobados el Grupo Consolidado 123/00 estaba formado por HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L., como sociedad dominante, y por HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA, S.L., como sociedad dependiente.

2º) *Las actuaciones de comprobación se iniciaron* mediante comunicación a la sociedad dominante, notificada el *día 14/05/07*, de inicio de actuaciones de carácter parcial limitada a la comprobación de los gastos financieros.

Por acuerdo del Inspector Jefe, de 30 de julio de 2008, notificado al interesado el 1 de agosto, el *plazo máximo de las actuaciones* de comprobación e investigación se *amplió* en cuatro meses en base a lo previsto en el apartado 1 del artículo 150 de la ley 58/2003.

3º) No se consideran deducibles los gastos financieros derivados de los pasivos contraídos por HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L. para la adquisición del 68,25% del capital de la sociedad HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA S.L., satisfechos a la entidad belga HEWLETT-PACKARD COORDINATION CENTER S.C.; se modifica la base imponible consolidada del Grupo en el importe correspondiente a tales gastos financieros, de conformidad con la Resolución del Expediente Especial de Fraude de Ley dictada por la Delegada de la DCGC el 25 de septiembre de 2008, según el detalle consignado en el acta.

SEXTO.- Notificado el Acuerdo declarativo del fraude de ley el 26 de septiembre de 2008, la interesada presentó contra el mismo, el 9 de octubre de 2008, *reclamación económico-administrativa, para ante el Tribunal Económico-Administrativo Central*, donde tuvo entrada el 16 de octubre siguiente, recibiendo el nº de RG 7082/08.

Puesto de manifiesto el expediente, la interesada presentó escrito con fecha 27 de noviembre de 2008, donde formuló alegaciones.

SÉPTIMO: Notificado el acuerdo de liquidación el 12 de diciembre de 2008, contra el mismo se interpuso por la entidad, el 22 de diciembre de 2008, *reclamación económico-administrativa para ante el Tribunal Económico-Administrativo Central*, donde tuvo entrada con fecha 12 de enero de 2009, recibiendo el nº de RG. 91-09. En el escrito de interposición solicitaba la acumulación con la reclamación nº RG. 7082/2008.

El Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de 8 de octubre de 2009 (R.G. 7082-08; R.G. 91-09) acordó, en relación con las reclamaciones económico-administrativas acumuladas, "desestimarlas, confirmando el Acuerdo declarativo del fraude de ley y la liquidación impugnados".

OCTAVO.- Contra la resolución del TEAC de fecha 8 de octubre de 2009 HPHIB promovió recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue turnado a la Sección Segunda y resuelto en *sentencia de 24 de enero de 2013*, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLO: Estimar recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la Entidad HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de octubre de 2009, a que las presentes actuaciones se contraen, y en su virtud anular la resolución impugnada y los actos que traen causa por su disconformidad a Derecho, con las consecuencias legales inherentes a esta declaración. Sin imposición de costas".

NOVENO.- Contra la referida sentencia la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala.

La parte recurrida, HPHIB, en su escrito de personación de fecha 26 de marzo de 2013, se opuso a la admisión del recurso de casación preparado por el Abogado del Estado. La Sección Primera de esta Sala, en auto de 23 de mayo de 2013, declaró la admisión del recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de enero de 2013, recaída en el recurso núm. 440/2009.

Remitidas las actuaciones a esta Sección Segunda y formalizado por la representación procesal de HPHIB su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 2 de julio de 2004 para la votación



y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Por el Abogado del Estado se ha presentado recurso de casación contra la sentencia de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) de 17 de enero de 2013, recaída en el recurso 440/12009, que estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L. contra la resolución de 19 de octubre de 2009 del Tribunal Económico-Administrativo Central, por la que se desestimaba las reclamaciones económico-administrativas deducidas contra el acuerdo de la Delegada Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 25 de septiembre de 2008 por el que se declaraba la existencia de fraude de ley, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, régimen de tributación consolidada Grupo 123/00, ejercicios 2002 a 2004, ambos inclusive, 2003/2004, y contra el acuerdo de liquidación de 9 de diciembre de 2008 del Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a dichos periodos impositivos, por importe de 6.742.366,10 €.

La sentencia de la Audiencia Nacional impugnada estima la pretensión de HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S. L. y resuelve que no se pueden considerar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998 cuyas magnitudes han adquirido firmeza como consecuencia de la **prescripción**.

SEGUNDO.- Los motivos de casación formulados por el Abogado del Estado son los siguientes:

Motivo primero.- La sentencia recurrida infringe los artículos 9.3, y 103 de la Constitución española, 7 del Código Civil, 3 y 4 de la Ley 6/1997, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, y la jurisprudencia que los desarrolla. Este motivo se invoca al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Motivo segundo.- La sentencia recurrida infringe el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963. Este motivo se invoca al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Motivo tercero.- La sentencia recurrida infringe el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en redacción dada a la misma por la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, vigente desde el día 1 de enero de 1999; los artículos 70.3 y 106.4 de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre; los artículos 51, 66 y 101 de la misma Ley 58/2003; y la jurisprudencia que los desarrolla. Este motivo se invoca al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

Motivo cuarto.- La sentencia recurrida infringe los artículos 24 y concordantes de la Ley General Tributaria aprobada por Ley 230/1963, de 28 de diciembre, que regula el fraude de ley tributario, con relación a los artículos 4, 10.3, 16 y 20 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto de Sociedades y los preceptos de la misma ley que regulan la tributación consolidada de los grupos de sociedades. Este motivo se invoca al amparo del apartado d) del artículo 88.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

TERCERO.- Con carácter previo al análisis de los motivos de casación articulados por el Abogado del Estado, resulta del mayor interés fijar los **elementos fácticos** que se encuentran en el origen de los actos administrativos que han sido anulados por la sentencia de instancia, tal como en ésta se exponen.

1. El 26 de octubre 1998 se constituye la entidad HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L -originalmente con otra denominación- mediante la aportación del 31,75% de las acciones de HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA S.A. por parte de HEWLETT-PACKARD S.A. SUIZA, por un valor de 29.799.940.243 pesetas.

2. En la misma fecha y ante el mismo notario HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L compra a HP SUIZA el resto de las acciones -un 68,25%- de HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA S.A por un valor de 64.047.659.501 pesetas.

Por tanto, HP SUIZA deja de ser titular directo del capital de HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA S.A y pasa a serlo HEWLETT- PACKARD HOLDING IBERIA S.L.

3. El 22 de octubre de 1998, pero con efectos del día 30 de octubre de ese mismo año, HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L suscribe un préstamo con HEWLETT-PACKARD COORDINATION CENTER S.C. (HPCC), sociedad vinculada domiciliada en Bélgica, por valor de 64.107.659.501 pesetas.

La Delegación Central de Grandes Contribuyentes considera que la adquisición del 68,25% de las participaciones representativas del capital de HPE incrementa el endeudamiento de HPHIB, y que, habiéndose



realizado las anteriores operaciones en fraude de Ley, en cuanto a su financiación, no son deducibles los intereses y gastos financieros abonados como consecuencia del préstamo obtenido para la adquisición de la participación en la entidad referida.

Es de recordar que las actuaciones de comprobación e investigación tenían por objeto los ejercicios 2002 a 2004, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, y se iniciaron con fecha 14 de mayo de 2007 por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. En el caso del procedimiento especial de fraude de Ley, la notificación de su inicio tuvo lugar incluso más tarde, el 30 de junio de 2008; es decir, 10 años después de la realización de las operaciones.

CUARTO.- 1. La **cuestión nuclear** del presente recurso se centra en **dilucidar si la Administración Tributaria puede o no declarar la existencia de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos -ejercicio 1998- aunque tales operaciones (por ejemplo, los gastos financieros) pudieran proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos** (ejercicios 2002 a 2004, objeto de comprobación).

El *Abogado del Estado* considera que la facultad de declarar la existencia de fraude de ley no prescribe y se extiende a cualquier periodo impositivo en el que hayan tenido lugar hechos o en el que consten datos con proyección a efectos fiscales en ejercicios no prescritos. Es más, se sostiene que estas facultades no se limitan a la mera determinación de la existencia de tales hechos o datos, sino que se extienden a la valoración de los negocios concertados en 1998 para poder, en consecuencia, tratarlos como si fueran objeto de Inspección bajo el pretexto de que producen efectos en ejercicios no prescritos.

La *sentencia de la Audiencia Nacional objeto de impugnación* considera que tal facultad encuentra claros límites en el principio general del derecho a la seguridad jurídica, consagrado en el artículo 9.3 de la Constitución, en la institución de la **prescripción** y en los derechos y garantías de los contribuyentes, que conducen a la firmeza de los conceptos y magnitudes declaradas (precio de adquisición y financiación) cuya conformidad a Derecho no hubiera sido comprobada por la Administración sin que, obviamente, ello conculque la facultad de ésta de corroborar su existencia y correspondiente declaración cuando fuere necesario pero sin alcanzar a la verificación de su régimen jurídico.

Tanto la *Inspección de los Tributos* como el *TEAC* y el *Abogado del Estado* en sede casacional defienden que, en el presente caso, la Administración se encontraba habilitada para declarar, en el seno de una comprobación referida a los ejercicios 2002 a 2004, como realizadas en fraude de Ley ciertas operaciones que tuvieron lugar 10 años antes, en 1998. Aun cuando el procedimiento especial de fraude de Ley se instruyó en 2008 como consecuencia de unas actuaciones de comprobación e investigación iniciadas un año antes -el 14 de mayo de 2007-, lo cierto es que en ambos casos, la operación de adquisición de HPE y su financiación fueron negocios jurídicos celebrados en 1998, que no fueron objeto de comprobación por la Administración.

El *Abogado del Estado* justifica la tesis que defiende en grado de casación con los siguientes argumentos :

- El ejercicio 1998 no fue inspeccionado y por tanto la Administración no pudo tener conocimiento, en su opinión, de las operaciones de reestructuración llevadas a cabo.
- La Administración está obligada, por el artículo 103.1 de la Constitución, a actuar con sometimiento pleno a la ley y al Derecho por lo que no puede tolerar una situación de -presunto- fraude de Ley.
- La falta de recursos de la Administración imposibilita la inspección de cada año a las empresas que operan en España.
- Es la única solución lógica en los casos en que los efectos ventajosos se producen en ejercicios distintos a aquel en que tuvieron lugar las operaciones declaradas en fraude de Ley.
- El artículo 23.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y los artículos 70.3 y 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, habilitan a la Administración para ello, sin dejar de reconocer expresamente que la Ley General Tributaria ahora vigente y sus artículos 70.3 y 106.4 no resultan aplicables *ratione temporis* al caso que nos ocupa.
- Esta postura se ve respaldada por la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo.

2. El primer motivo de casación del Abogado del Estado muestra su disconformidad con la solución que adoptó la sentencia de instancia y que asentó sobre la doctrina de los actos propios, que se ponen de relieve no solo cuando la Administración manifiesta su parecer de manera expresa y positiva, sino que también puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal de que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos.

Las elucidaciones del *Abogado del Estado* no tienen, a juicio de la esta Sala, entidad bastante -con independencia del mayor o menor rigor jurídico que haya empleado la sentencia de instancia al considerar los



actos tácitos o presuntos (con tal de que sean concluyentes e inequívocos) como expresión de actos propios de la Administración Tributaria- para desvirtuar la tesis de la sentencia recurrida, cuya conclusión es que la Administración, casi diez años después de la celebración de las operaciones de adquisición de acciones y de préstamo, altera las consecuencias de unas operaciones realizadas en un ejercicio ya prescrito, lo que, de admitirse, podría dar lugar a invocar el fraude de ley en cualquier operación mercantil que produzca efecto final al cabo de décadas, sin tener para ello plazo alguno, sosteniendo que se realizó en fraude de ley y que puede ser declarado en cuanto a sus consecuencias fiscales.

Tal y como consideró la Sala de instancia, en el ámbito de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2004, como aquí ocurre, no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la **prescripción**, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración. En efecto, lo que, en definitiva, supone la declaración de fraude de ley es la no admisión de la deducción fiscal de los gastos asociados a dichas operaciones, es decir, la deducción del gasto financiero, por considerar que las mismas fueron realizadas en fraude de ley en 1998, pese a que en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras y, desde luego, el expediente de fraude de ley, esto es, el 30 de junio de 2008, ya habría prescrito el derecho de la Administración para determinar y alterar las magnitudes tributarias originadas y declaradas 10 años antes, así como los efectos resultantes de la mismas. El hecho de que la Administración no comprobase el ejercicio 1998 en el que se realizaron las operaciones, y de que por una u otra razón, se abstuviera de promover el procedimiento de declaración de fraude de ley o, de alguna otra forma, alterara el régimen de deducción de los intereses financieros incluidos en las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios comprobados, refuerza esa conclusión.

Si se observa la operación de adquisición de HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA S.A y su financiación, fácilmente se advierte que fueron negocios jurídicos celebrados en 1998 que, como se ha expuesto, no fue objeto de comprobación por la Administración. Siendo ello así, no cabe considerar que el fraude de ley se habría producido en ejercicios posteriores a la concertación de tales negocios (ejercicios 2002 a 2004), por hechos no sobrevenidos sino presentes en el referido periodo.

A tal efecto, conviene recordar que el fraude de ley es una institución jurídica que habilita a la Administración para gravar "...hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible..." (art. 24.1 LGT 230/1963 por la que se rige este asunto), sin que ese gravamen pueda ser reputado legalmente como extensión del hecho imponible a los efectos prevenidos en el precedente artículo 23.

Ello significa, entre otros requisitos institucionales de esta figura, que el fraude reside y debe ser calificado de tal en relación con los hechos, actos o negocios jurídicos celebrados en fraude de ley –es decir, en esencia, los concertados en el periodo 1998, excluido de la declaración de fraude– sin que, como advierte la sentencia recurrida, sea jurídicamente admisible proyectar el fraude sólo sobre los efectos jurídicos y económicos derivados del cumplimiento de tales actos o negocios, si éstos quedan extra muros de la declaración de fraude de ley por razones temporales. Esta es una de las ideas principales en la que debe descansar el razonamiento de la Sala, la de que no cabe considerar fraudulentos los actos, operaciones o negocios jurídicos, a efectos de su gravamen (art. 24 LGT de 1963 aquí aplicable), cuando se han concertado en periodos distintos y anteriores a aquéllos a los que afecta la declaración de fraude. No cabe proyectar ésta sino sobre actos o negocios en tanto generadores de ventajas fiscales improcedentes, lo que obliga a asociar la declaración de fraude, lógicamente, con periodos o ejercicios concretos y determinados –tratándose de tributos permanentes– que precisamente han de coincidir con los periodos en que se celebraron los negocios que se suponen aquejados del fraude legal, por razón del fin elusorio o evasivo a que propenden, no así con los posteriores a ellos, aun cuando en éstos se prosiga con la obtención de ventajas surgidas como consecuencia de su régimen jurídico y efectos, pues de admitirse esa posibilidad, siempre quedaría abierta la posibilidad, en favor de la Inspección, de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios en que se mantuvieran efectos ventajosos derivados de actos u operaciones en principio aceptadas.

3. Contra esta idea de que el fraude debe acordarse respecto a hechos del ejercicio que se liquida, sin que quepa declararlo con relación a ejercicios anteriores, articula el Abogado del Estado su **segundo motivo de casación** porque la proposición de que el fraude se ha declarado en los periodos o ejercicios en los que los negocios se han realizado y no en otros es lógica y admisible cuando el efecto fiscal del acto fraudulento se agota en el ejercicio en que se produjo pero no resulta procedente cuando, como en el caso de autos ocurre, los efectos del acto fraudulento se extienden a otros ejercicios distintos de aquél en el que le negocio fraudulento se realizó.



La objeción que formula el recurrente no puede ser compartida. La declaración de fraude ha de asociarse con los periodos en que se celebraron los negocios aquejados del fraude de ley por razón del fin elusorio o evasivo que pretende pero no con los posteriores a ellos, pues de admitirse esa posibilidad, como postula el Abogado del Estado, siempre quedaría abierta la posibilidad, a favor de la Inspección, de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios en que se mantuvieran efectos ventajosos derivados de actos u operaciones en principios aceptadas, y ello al margen del tiempo transcurrido entre ambos momentos. Piénsese que los efectos de tales operaciones son de larga duración, unos treinta años, con lo que en cualquiera de ellos podría declararse el fraude de ley.

QUINTO.- 1. El tercer motivo de casación lo dirige el Abogado del Estado contra la idea que expresa la sentencia de que el transcurso del plazo de **prescripción** respecto de 1998 hace que los elementos que componen la deuda tributaria y las demás magnitudes tributarias del ejercicio prescrito devengan firmes, impidiendo su alteración en ejercicios posteriores. A este fin se interpretan por la Audiencia Nacional los artículos 23.5 de la LIS 43/1995, en la redacción dada al mismo por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y los artículos 70.3 y 106.4 de la LGT 58/2003.

2. La sentencia de la Audiencia Nacional sostiene que el transcurso del plazo legal de **prescripción** respecto del ejercicio 1998 hace que los elementos que componen la deuda tributaria y las demás magnitudes tributarias fijadas en un ejercicio prescrito devengan firmes, impidiendo su alteración en ejercicios posteriores.

En la misma línea, este Tribunal Supremo ha venido considerando que declarada la **prescripción** con relación a la declaración- liquidación de un determinado ejercicio, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos, tal como sucede en el supuesto de compensación de bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos (sentencias de 25 de enero de 2010 - rec. casa. 995/2005-, de 8 de julio de 2010 - rec. casa. 4427/2005-, de 2 de febrero de 2012 - rec. casa. 441/2008 -o de 29 de marzo de 2012 - casa. unif. doct. 16/2009 -).

Esta misma doctrina debe aplicarse aunque los ejercicios anteriores no estuvieran prescritos, en aquellos casos en que la entidad, habiendo presentado las correspondientes autoliquidaciones con bases impositivas negativas pendientes de compensar, no haya sido objeto de comprobación, ante la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que establecía el artículo 116 de la ley General Tributaria , lo que obligaba a la Administración, para modificar el resultado de las mismas, a realizar la oportuna comprobación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 120 y siguientes de la misma Ley .

Los pronunciamientos del Tribunal Supremo de que hemos hecho mención venían referidos, en todos los casos, a supuestos en los que, por razón de los ejercicios impositivos concernidos, no resultaba aún de aplicación el precepto contenido en el *artículo 23.5 de la Ley 43/1995 en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre*.

Por razones temporales obvias, tampoco estaban vigentes cuando se dictaron aquellas sentencias las previsiones contenidas en los *artículos 70.3 y 106.5 de la Ley General Tributaria de 2003* que, ya con carácter general, disponen: a) Que la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de **prescripción** del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente; b) Que en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales.

El Tribunal Supremo, consciente de que las modificaciones legislativas citadas no resultaban aplicables a los ejercicios objeto de los correspondientes recursos, aclaraba que el criterio sostenido (la imposibilidad de revisar, corregir o modificar las bases impositivas negativas provenientes de ejercicios prescritos) debe ir referido a los concretos supuestos analizados, todos ellos anteriores a la vigencia del nuevo artículo 23.5 de la Ley 43/1995 y de la actual Ley General Tributaria, normas inaplicables "ratione temporis" en todos aquellos casos (v. sentencias del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2010 , 8 de marzo de 2012 ó 29 de marzo de 2012).

Según las resoluciones recurridas, la regulación contenida en los artículos 23.5 de la ley del impuesto sobre sociedades y 106.4 de la Ley General Tributaria carecería de sentido si la Inspección no pudiera "comprobar las magnitudes" que son determinantes de la liquidación que se comprueba, aunque tales magnitudes procedan de ejercicios prescritos. Por eso, a juicio de la Administración, la obligación de "acreditar" la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas con independencia de su ejercicio de origen solo tiene una finalidad: "posibilitar la efectiva comprobación de dichas bases por la Inspección cuando éstas proceden de un ejercicio prescrito y se compensan en el ejercicio inspeccionado".



La Sala de instancia no comparte la conclusión expresada por el TEAC en la decisión que constituye el objeto del proceso de instancia.

Como dice la sentencia objeto de recurso, no es necesario efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para colegir que la interpretación propuesta por la Administración supone una verdadera quiebra de la finalidad del instituto prescriptorio: si el transcurso del plazo legal no permite a la Inspección revisar los datos consignados por el contribuyente en la declaración- liquidación de un determinado ejercicio, tal prohibición solo puede significar que aquellos datos han ganado firmeza y que, por tanto, devienen intangibles. Entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables sería tanto como decir que el instituto de la **prescripción** no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada.

Tal interpretación solo podría tener lugar si el legislador hubiera efectivamente decidido alterar dicho régimen cuando de la compensación de bases imponibles negativas se trata. Pero es que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, inserto en el Título relativo a "la base imponible", no podía operar dicha modificación, ni la misma se deriva tampoco de la Ley 40/1998 que dio nueva redacción al precepto, ni, en fin, se desprende un designio de tal naturaleza de la Exposición de Motivos de esta última ley (que no dedica ni una sola línea al régimen de la compensación de bases imponibles negativas).

Ni siquiera la previsión contenida en la nueva Ley General Tributaria (que en el presente proceso no resulta de aplicación) permite afirmar que el titular del poder legislativo ha querido alterar la eficacia de la **prescripción** en estos casos. Por más que el artículo 70.3 de aquella ley se incluya dentro de la Sección relativa a "la **prescripción**", su redacción no permite considerar que se pretenda efectuar una modificación de tan altísima trascendencia, pues se limita el precepto a señalar que "la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de **prescripción** del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente", expresión que no habilita a entender que la Administración está facultada para comprobar y, en su caso, revisar los resultados de una declaración que ya ha adquirido firmeza.

La afirmación según la cual los preceptos interpretados (esencialmente el que aquí resulta aplicable, *artículo 23.5 de la LIS 43/1995*) "carecerían de sentido" si no se consideraran en los términos propuestos por la Administración, no puede ser compartida.

Tal disposición obliga al contribuyente a "acreditar" la "procedencia y cuantía" de las bases imponibles que pretende compensarse. A pesar del empeño del Abogado del Estado en sostener que con tales expresiones se impone al sujeto pasivo la carga de demostrar que sus bases imponibles negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales, la Sala de instancia entiende, con razón, que dichas exigencias son muchísimo más limitadas: el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su "procedencia") y la correlación entre la "cuantía" o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente.

A tales aspectos (y sólo a estos) puede extenderse la facultad inspectora, cuyo ejercicio no puede reputarse baladí porque si, a tenor de los datos que debe suministrar el contribuyente, la base imponible cuya compensación se pretende no existe (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, la Inspección podrá regularizar el ejercicio (no prescrito) comprobado. Pero no porque esté revisando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un período que ya no puede ser objeto de comprobación.

Habría otro argumento que impide acoger la tesis sostenida por la Administración. Si, efectivamente, las facultades de comprobación pudieran soslayar el plazo de **prescripción**, se colocaría a la Administración en una clara situación de privilegio respecto del contribuyente. La Inspección podría, en efecto, comprobar la legalidad de una operación, dato o declaración más allá del plazo prescriptorio (concretamente, hasta que transcurra el lapso temporal en el que puede efectuarse la compensación); el sujeto pasivo, sin embargo, no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, aunque dichos errores pudieran proyectarse a los créditos compensables en el futuro.

3. En la normativa anterior a la entrada en vigor del artículo 23.5 de la LIS, ha existido un debate sobre si era posible la comprobación de extremos contenidos en liquidaciones de ejercicios prescritos, no a los efectos de proceder a una nueva liquidación sobre ellos, sino a los de liquidar ejercicios no prescritos. En efecto, la Administración ya pretendió en el pasado la comprobación de magnitudes que formaban parte de la liquidación de períodos ya cerrados a inspección (siendo el ejemplo más representativo el de las bases imponibles



negativas generadas en ejercicios prescritos). Se apoyaba para ello en las facultades de comprobación e investigación que le confería la normativa, alegando que los términos en que se establecían permitían incluso la revisión de extremos de aquellas liquidaciones, no al objeto de regularizar los ejercicios prescritos (que era lo único que, en su opinión, debía entenderse vetado por la normativa sobre **prescripción**), sino para negar, por ejemplo, la compensación de las bases negativas realizadas en otros periodos aún abiertos a inspección, a los únicos efectos de la liquidación que sobre ellos pudiera proceder.

El debate fue cerrado por la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, que negó rotundamente la posibilidad de regularizar extremos contenidos en las autoliquidaciones de ejercicios ya prescritos, aunque sea a los meros efectos de girar nuevas liquidaciones de periodos aún abiertos a inspección. Y es que tal regularización encierra la ineludible necesidad de alterar la liquidación (o liquidar de nuevo, como se prefiera) de los ejercicios prescritos, siendo precisamente esto lo prohibido por el citado artículo 64 de la Ley General Tribunal de 1963. En este sentido se pronunciaron las sentencias de 13 de marzo de 1999, 30 de enero de 2004, 14 de junio de 2005 (casa. 1561/2000) y 17 de marzo de 2008 (casa. 4447/2003).

Ante la anterior situación de rechazo por los tribunales de la revisión de bases imponibles generadas en un ejercicio ya prescrito (o, lo que es lo mismo, de su comprobación fuera del periodo de **prescripción** de la acción para establecer la oportuna liquidación), se ha justificado dicha facultad en el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, introducido en la reforma operada en dicha norma por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF (aplicable a partir de 1 de enero de 1999). Este precepto fue reformado, a su vez, por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre (aplicable a partir de 1 de enero de 2002), que dejó su redacción en la versión que ha llegado hasta nuestros días en el actual apartado 5 del artículo 25 del vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. A su vez, esta misma norma se ha incorporado con carácter general en el artículo 106.4 de la Ley 58/2003.

El citado artículo, en su redacción inicial introducida por la Ley 40/1998, vigente a partir de 1999, establecía:

"El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaren".

Por su parte, en la normativa actual dicho apartado (en el actual número 5º del art. 25 del TRLIS) dispone lo siguiente:

"El sujeto pasivo deberá acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

Como puede apreciarse, lo que este precepto establece es una carga probatoria para el sujeto pasivo, delimitando su contenido (esto es, los documentos con los que deben acreditarse las bases imponibles negativas objeto de compensación).

Es cierto que algunas de las sentencias dictadas por este Alto Tribunal anunciaban la posibilidad de que la LGT/2003 pudiera suponer un cambio en la doctrina mantenida durante la vigencia de la LGT/1963. Así, la *sentencia de 2 de febrero de 2012*.

No obstante, en la propia sentencia de 2 de febrero de 2012 citada ya se apuntaba hacia la equiparación de ambas normas en cuanto a las obligaciones de justificación documental exigibles al contribuyente. Esta conclusión ha sido finalmente elevada a doctrina jurisprudencial en pronunciamientos posteriores, en los que esta Sala afirma de manera tajante que las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003 no alteran en ningún caso el régimen de la **prescripción**, limitándose a reafirmar las obligaciones de justificación documental que ya imponía al sujeto pasivo el artículo 23.5 LIS.

Estas conclusiones se ven asimismo sustentadas por la doctrina sentada por esta Sala en sus *sentencias de 20 de septiembre de 2012*, dictada en el recurso de casación núm. 6330/2010 y reiterada en la de *22 de noviembre de 2012*, dictada en el recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 4073/2011.

Frente a la normativa en vigor previa al 1 de enero de 1999 –que exigía únicamente la constancia fehaciente de las bases imponibles negativas en las correspondientes declaraciones– con la normativa posterior se exige también su oportuna justificación documental.

De ahí, que este Tribunal concluyese en el Fundamento Jurídico Cuarto de su sentencia de 20 de septiembre de 2012 que "la Ley no permite la comprobación de autoliquidaciones correspondientes a ejercicios prescritos y, en consecuencia, la alteración de las bases imponibles declaradas. Solo requiere que se justifique la



procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas a efectos de su compensación con base imponibles positivas".

Pues bien, como el propio Tribunal indicó, esta solución ya había sido apuntada en su Sentencia de 2 de febrero de 2012, en la que también anticipaba la equiparación de las obligaciones que resultaban exigibles ya fuera por aplicación del artículo 23.5 LIS o de los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003.

En resumen, el criterio que se establece en las sentencias de referencia puede sintetizarse en que, a partir de la vigencia de la Ley 40/1998, el nuevo artículo 23.5 exige al interesado conservar los soportes documentales o contables correspondientes a los ejercicios prescritos para que la Administración, en la comprobación de los ejercicios prescritos, pueda constatar la existencia del crédito (su procedencia, su origen y principio del que procede) y la correlación entre la cuantía o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el periodo prescrito. Es decir, que solo en el caso de que la base imponible cuya compensación se pretende no exista (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o si la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, puede la Inspección regularizar el ejercicio no prescrito comprobado y ello no porque se esté comprobando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un periodo que ya no puede ser objeto de comprobación".

El estado de la cuestión en la jurisprudencia más reciente viene expuesto en la *sentencia de 9 de diciembre de 2012* (casa. 2883/2012), donde –después de reconocer que nadie discute que el obligado tributario, tal y como pide el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, debe acreditar, mediante la exhibición de la contabilidad y de los oportunos soportes documentales, la procedencia y la cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretende– puntualiza que la **incógnita a despejar** consiste en **si, con ocasión de esa acreditación, le está permitido a la Administración tributaria comprobar el ejercicio prescrito en el que las bases negativas se generaron y, cuando sea menester, proceder a su rectificación o eliminación, y, en su caso, con qué alcance.**

La respuesta ha sido dada en la sentencia de 6 de noviembre de 2013 (casa 4319/2011), sentando un criterio que ha sido seguido en la sentencia de 14 de noviembre de 2013 (casa. 4303/2011).

En el primero de dichos dos pronunciamientos hemos razonado [FJ 4º.D)] que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 : "(...) consagra un deber de acreditamiento (una carga) que pesa sobre quien pretenda la compensación de bases negativas; un medio de acreditamiento que no es otro que la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales; finalmente, el alcance de la carga probatoria: "procedencia" y "cuantía" de las bases negativas cuya compensación se pretenda.

Ello implica, en definitiva, que mediante la prueba documental que el precepto menciona el sujeto pasivo ha de demostrar la corrección no sólo del importe de las bases imponibles a compensar, sino de su "procedencia" es decir, de su corrección.

Demostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponibles que se pretenden compensar en el ejercicio "no prescrito" con las consignadas en el "prescrito", si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia".

Pues bien, a la luz de esta doctrina y al igual que en las dos sentencias anteriores que acabamos de citar, se ha de concluir que en el caso debatido la Administración tributaria no cumplió con la carga de la prueba que le incumbía en virtud del mencionado precepto.

4. Una vez expuesta la normativa y jurisprudencia que resultan aplicables en los supuestos de comprobación de bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos pero cuya aplicación tiene lugar en ejercicios no prescritos, procede ahora determinar sus efectos en el caso que nos ocupa.

Lo cierto es que en el presente caso la discusión versa sobre la valoración jurídica de unos negocios mercantiles concertados en 1998 –ejercicio que no fue objeto de comprobación tributaria– que, como tales, fueron perfeccionados y concluidos en tal periodo, sin perjuicio de que, por razón de su naturaleza, desplegaran los efectos que les son propios, jurídicos y económicos, a lo largo del tiempo.

No obstante, aunque se consideraran aplicables en nuestro caso -por analogía, por extensión o a efectos meramente interpretativos- las exigencias derivadas del artículo 23.5 LIS o de los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003, la solución deberá ser asimismo la desestimación de la pretensión casacional de la recurrente. Y es que, como consta en el expediente y advierte la sentencia impugnada, HPHIB entregó a la Inspección toda la justificación documental necesaria para probar la realización de las operaciones así como todos sus elementos determinantes y la realidad de sus efectos en todos los planos, mercantil y tributario. Ni la



Inspección ni el TEAC ni el propio Abogado del Estado han cuestionado la realidad de tales operaciones ni la validez de los contratos mercantiles.

Lo que pretende la Administración es determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica, y no la simple constatación de su realización –en los términos pactados y con sus efectos propios–, algo que queda fuera de las facultades que el artículo 23.5 LIS o la propia LGT/2003 confieren a la Inspección.

La tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos –y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza– para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la **prescripción** y de sus efectos propios.

SEXTO.- 1. El cuarto motivo de casación del Abogado del Estado se dirige contra la sentencia recurrida en cuanto considera que tanto el acuerdo de declaración de fraude de ley como la consiguiente liquidación no son ajustados a Derecho. Es decir, se discute la legalidad de la declaración de fraude y de la liquidación.

A los efectos de acreditar la legalidad de la declaración de fraude el Abogado del Estado recurrente refiere, en primer lugar, los hechos relevantes que resultan del expediente y que determinan su existencia; en segundo lugar, determina los requisitos que se exigen, legal y jurisprudencialmente, para apreciar la existencia de fraude de ley; finalmente, analiza la concurrencia de los requisitos propios del fraude de ley en el caso que nos ocupa para llegar a la conclusión de que en este caso HPHIB no justificó la existencia de ninguna consecuencia empresarial relevante en las operaciones comprobadas; se trató, más bien, –dice el Abogado del Estado– de una mera reordenación de participaciones empresariales con el único resultado de reducir la carga fiscal del Grupo en España mediante la deducción de los gastos financieros que acarrearán, con infracción de la doctrina sobre los requisitos precisos para que un gasto sea deducible a los efectos del Impuesto sobre Sociedades.

2. Realmente, resulta innecesario examinar este motivo de casación que esencialmente se dirige a sostener la validez de la declaración de fraude de ley porque, habiendo desestimado el motivo de casación contra la declaración de la sentencia que anula los actos administrativos objeto de impugnación en la instancia por falta de los requisitos estructurales para que la declaración de fraude aparezca jurídicamente justificada, con los efectos anudados a ella en el artículo 24 de la LGT 230/1963, resulta superfluo examinar este motivo de casación a la vista de los razonamientos expresados con anterioridad conducentes a confirmar la nulidad de los actos impugnados, con todos los efectos legales inherentes a dicha declaración de nulidad.

SÉPTIMO.- Al no acogerse ninguno de los motivos alegados, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado y ello debe hacerse con imposición de las **costas** al recurrente (art. 139.2 LJCA) al haberse desestimado totalmente el recurso, si bien el alcance cuantitativo de la condena en costas no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 7.000 euros atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrentes que justifiquen su imposición.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCIÓN

FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada, con fecha 24 de enero de 2013, en el recurso contencioso-administrativo núm. 440/, por la Sección Segunda de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional , con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.