



Roj: **STS 5402/2013** - ECLI: **ES:TS:2013:5402**

Id Cendoj: **28079130022013100971**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **04/11/2013**

Nº de Recurso: **3262/2012**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**

Ponente: **JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 3292/2012,**  
**STS 5402/2013**

## **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a cuatro de Noviembre de dos mil trece.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 3262/12, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 24 de julio de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 284/09, relativo a la liquidación del impuesto sobre sociedades (régimen de tributación consolidada) de los ejercicios 2000/01, 2001/02, 2002/03 y 2003/04. Ha intervenido como parte recurrida Ebromyl, S.L., representada por la procuradora María Luisa Sánchez Quero.

## **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** .- La sentencia impugnada estimó el recurso contencioso-administrativo promovido por Ebromyl, S.L. («Ebromyl», en lo sucesivo), contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central el 25 de junio de 2009. Esta decisión administrativa de revisión concluyó que no había lugar a las reclamaciones acumuladas 655/07 y 3750/07, interpuestas, respectivamente, frente al acuerdo adoptado el 21 de diciembre de 2006 por la Delegada Central de Grandes Contribuyentes, declarando la existencia de fraude de ley por el concepto de impuesto sobre sociedades (régimen de tributación consolidada, grupo 134/00) de los ejercicios 2000/01, 2001/02, 2002/03 y 2003/04, y frente a la subsiguiente liquidación, practicada el 28 de septiembre de 2007 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional anula los actos recurridos por considerar que la doctrina de los actos propios impedía a la Administración realizar la declaración de fraude de ley. Centra el objeto del debate en el primer fundamento de su sentencia y decanta los hechos del litigio en el segundo. En el tercero trascribe los pasajes de la demanda en los que se razona sobre la vinculación de la Administración a actos suyos anteriores y en el cuarto los argumentos de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central sobre el particular. La *ratio decidendi* se encuentra en el quinto fundamento jurídico, que es del siguiente tenor:

«La Sala, podemos adelantarlo, comparte en su práctica integridad la tesis de la entidad recurrente en relación con la nulidad de los actos recurridos -el acuerdo que declara el fraude de ley, las liquidaciones que traen causa de él y la resolución del TEAC que respalda todos ellos- por directa aplicación de la doctrina de los actos propios, conforme a la cual no es legítimo venir contra los actos propios, expresión de una voluntad inequívocamente manifestada y que se considera conforme a Derecho, contradiciéndolos con otros posteriores sin dar satisfacción suficiente acerca del cambio de criterio producido. Dicho principio, condensado en el viejo aforismo *venire contra factum proprium non valet*, no es sino una concreción de varios principios jurídicos esenciales, como los de buena fe, seguridad jurídica y respeto a la confianza legítima y,



desde luego, obliga a la Administración pública, que está, debe estar, al servicio de los ciudadanos, no en contra de ellos, y sirve, debe servir, con objetividad, los intereses generales, no los intereses particulares de la Administración en tanto que organización ( art. 103 CE ).

En este caso, ha de partirse de que el acto propio se pone de relieve no sólo cuando la Administración manifiesta su parecer, de manera expresa y positiva, sobre cualquier cuestión de su competencia, sino que también puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos.

A partir de tal premisa, la Sala considera que el hecho de no haber considerado fraudulentos los muy numerosos negocios jurídicos celebrados entre 1997 y 1999, con ocasión de la doble regularización emprendida en relación con las dos sociedades sujetas a la comprobación originaria respecto de tales ejercicios, equivale, de modo inequívoco, hasta el punto de constituir un acto de voluntad del que no puede zafarse la Administración en perjuicio del particular, a un acto propio en sentido jurídico, voluntad que precisamente debe interpretarse como la aquiescencia o aceptación acerca de la deducibilidad de los intereses financieros generados en el primer periodo considerado en tales inspecciones (1995-1999 para AMYLUM y 1997-2000 para EBROMYL).

El hecho de que concluyeran mediante actas de conformidad o de comprobado y conforme, respectivamente, que por una u otra razón, se abstuvieran de promover el procedimiento de declaración de fraude de ley o, de alguna otra forma, alterar el régimen de deducción de los intereses financieros incluidos en las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios comprobados refuerza esa conclusión que seguidamente analizamos:

1) Si se observa, tal como se alega en el escrito de demanda y se admite llanamente por la Administración, la inmensa mayoría de los negocios jurídicos celebrados, a los que se refiere el fundamento jurídico sexto de la resolución del TEAC, habrían tenido lugar en el periodo comprendido entre 1997 y 1999. Esto es, se habrían otorgado, precisamente, en el lapso temporal a que se referían las respectivas comprobaciones seguidas con las entidades referidas, en relación con los periodos 1995-99, en el caso de AMYLUM, y 1997-00, en el supuesto de Ebromyl, en cuyos procedimientos no aparece el fraude de ley en absoluto, ni siquiera como mera posibilidad.

Siendo ello así, no cabe excluir, a efectos de la regularización llevada a cabo cerca de las compañías mercantiles AMYLUM IBÉRICA y Ebromyl, que tales negocios hubieran sido suscritos en fraude de ley -esto es, adquisición de acciones de sociedades integradas en el propio grupo y financiación de dicha compra mediante la suscripción de préstamos otorgados también por otras empresas del mismo grupo-, y considerar, sin embargo, y al mismo tiempo, que el fraude de ley se habría producido en ejercicios posteriores a la concertación de tales negocios (ejercicios 2000/01 y siguientes), pero por hechos en parte sobrevenidos, aunque decisivos, y en parte ya presentes en el periodo inicial contemplado.

A tal propósito, 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 de 1963 , por la que se rige este asunto), sin que ese gravamen pueda ser reputado legalmente como extensión del hecho imponible a los efectos provenientes en el precedente artículo 23.

Ello significa, entre otros requisitos institucionales de esta figura, pero que posee un valor estructural del que la Administración no se ha llegado a apercebir, en el presente caso, con todas sus consecuencias, 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 esencial, los concertados en el periodo 1997 a 1999, excluido de la declaración de fraude- sin que 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.

Es decir, que la omisión inicial de toda iniciativa al respecto, referente a la valoración de los negocios concertados entre 1997 y 1999 y su eventual propósito fraudulento perseguido o, dicho de otro modo, su ausencia de sustancia económica, se ha tratado de reconstruir o subsanar *a posteriori* por parte de la Inspección, en su declaración de fraude de ley y, esencialmente, a través de la resolución del TEAC, que para justificar la procedencia de confirmar la resolución sometida a su revisión, se ha visto obligada a exacerbar la importancia de los acontecimientos y circunstancias acaecidos a partir de 2000 -pues sólo ante esa consideración estaría justificada una declaración de fraude de ley como la que se examina, extemporáneamente declarada si se la considera en relación con el núcleo de los negocios entablados, casi todos entre 1997 y 1999-, a la vez que minimiza hasta extremos ciertamente ilógicos la voluntad precedente de



la Administración en el análisis de los hechos y en las consecuencias jurídicas extraídas como consecuencia de las comprobaciones previa a que estamos haciendo referencia continua.

2) Como sostiene el escrito de demanda y esta Sala comparte, la Inspección tenía en su poder, dato que la Administración acepta sin problemas, que con ocasión de la instrucción de los procedimientos de comprobación precedentes, que afectaban a AMYLUM IBÉRICA y a EBROMYL, referentes a los ejercicios 1995-99 y 1997-00, respectivamente, los elementos de hecho necesarios para haber apreciado el fraude de ley, previa la tramitación del pertinente procedimiento especial, en el caso de que lo hubiera considerado oportuno, a la vista de las circunstancias concurrentes, procedimiento que podría ser idóneo si de lo que se trataba era de negar la procedencia de deducir los intereses financieros declarados como tales por ambas empresas y llevados a su resultado contable y, por ende, a sus respectivas autoliquidaciones.

En realidad, aunque tal requisito cognoscitivo es ocioso si se lo examina desde el punto de vista de la práctica inspectora, precisamente porque, dada la amplitud de medios jurídicos y de potestades con que cuenta la Inspección en el ejercicio de sus funciones, el desconocimiento de datos esenciales sólo podría serle imputada a deficiente instrucción o a mala práctica administrativa, en el sentido de que, pudiendo llegar con facilidad al conocimiento de las cosas, no ha acertado a hacerlo, sin embargo tal factor de conocimiento no es irrelevante si se lo analiza para sustentar en ese conocimiento de los hechos el elemento intelectual en que sustentar el acto propio de la Administración que se invoca en la demanda, máxime cuando, en este caso, éste no habría operado de forma explícita, sino por *facta concludentia* o hechos inequívocos, pero basados en un conocimiento exacto de las varias relaciones jurídicas que, a la postre y por razón del cumplimiento de los contratos, generaban los gastos financieros susceptibles, en principio, de deducción fiscal, máxime ante la constancia no sólo de su efectividad en el pago sino de su justificación contractual.

En otras palabras, ese *nihil obstat* de la Inspección a regularizar los intereses de los préstamos cuya deducibilidad, aplicada por las empresas en sus declaraciones tributarias, equivale a un acto de voluntad que no puede ser desconocido por la Administración sin explicar de modo claro y convincente las razones por las que se aparta de él, motivando en derecho la procedencia de ese cambio de opinión, pero a partir de la consideración de que las actas levantadas tienen un contenido explícito, en la parte en que es objeto de modificación, y un contenido implícito pero unívoco y, además, alcanzado por la cosa juzgada administrativa, en tanto que, pudiendo haber regularizado la Inspección determinados actos, rentas o deducciones, ha decidido no hacerlo, manteniendo en consecuencia lo declarado por el interesado en tanto se presume válido y eficaz.

3) Pasando al significado del acta de conformidad nº 72247853, levantada a AMYLUM IBÉRICA, de la que trae causa T&L SP, no sólo es decisiva, como acto propio, en la medida en que no se consideran fraudulentos los negocios jurídicos celebrados durante el periodo examinado, a que se contraía la comprobación, sino que, más allá de tal efecto jurídico, el acta contiene una declaración específica de admisión de la deducibilidad de los gastos financieros generados a la entidad comprobada como consecuencia del pago de los intereses de los préstamos concertados con las entidades vinculadas.

El acta es explícita al reconocer la procedencia de dicha deducción. Concretamente, en dicha acta se decía (en el punto 3) respecto a dicho concepto:

[...]

En el mencionado texto se dispone un régimen de periodificación que necesariamente parte de la admisión como gasto de los intereses financieros de los préstamos, así como de la procedencia de deducir los gastos causados por su cancelación anticipada, ante la que no se opone objeción de clase alguna por la Inspección -y menos aún derivada de la hipotética y no parece que imaginada entonces procedencia de una declaración de fraude de ley-, puesto que la discrepancia con el interesado, en cuanto a lo que éste declaró, radica en la imputación temporal de ese gasto, sobre lo que no es preciso profundizar para extraer la necesaria conclusión de que, por un acto propio, evidente, unívoco de la Inspección, el gasto financiero, nacido de contratos que después, en relación con otros acontecimientos, se van a reputar fraudulentos, se consideró deducible, desplegando como tal sus efectos fiscales, pues de otro modo no habría ciertamente, como es obvio, nada que periodificar.

Siendo ello así, no puede aceptarse en modo alguno la restrictiva tesis que ofrece el TEAC, tratando de establecer una alambicada distinción entre periodificación y deducción, pero sin tener en cuenta que la primera es un modo de imputar temporalmente los gastos admisibles como tales, hecho que es radicalmente contradictorio con toda idea de fraude de ley, cuyo efecto sería excluirlos de plano. Así motiva su tesis el TEAC:

[...]

Esto es, la periodificación no sólo se reconoce respecto al periodo objeto de comprobación sino que en lo que afecta al periodo 1999/00 no se cuestionó, según acepta el TEAC, su deducibilidad, siendo así que, si se



considera que el gasto imputado a un ejercicio debe periodificarse o distribuirse entre varios de ellos, no sólo es claro y palmario que se acepta que el gasto es, como hemos visto deducible, sino que también se admite, dentro de las reglas de buena fe, que la distribución debe afectar a ejercicios futuros, aun no comprendidos en la regularización, y no sólo porque es una consecuencia necesaria de la expresada admisión y reconocimiento del gasto y su deducibilidad, sino también por otra razón de evidente peso, y es que la decisión sobre qué ejercicios quedan dentro y cuáles fuera de una determinada comprobación corresponde a la Administración, que no puede obrar arbitrariamente para reconocer o declarar, únicamente, efectos desfavorables al comprobado, sin admitir aquéllos efectos futuros de los actos dictados, en cuanto beneficien al contribuyente.

Pese a tales consideraciones, el TEAC no ha sido capaz de admitir el inconciliable antagonismo entre ese reconocimiento de la deducibilidad fiscal de un gasto financiero, que luce con toda evidencia en el acta, y toda idea de fraude de ley referida a los contratos de los que ese gasto surge, precisamente por el importe previsto o derivado de él, toda vez que el fraude de ley, en sus efectos, serviría para negar la procedencia de deducirlo.

4) En cualquier caso, lo anteriormente expuesto se refuerza con la resolución de la propia Administración que reconoce y estima la devolución de ingresos indebidos. En este punto, el empecinamiento del TEAC alcanza cotas verdaderamente incomprensibles, pues aun admitiendo, no sólo esa deducibilidad del gasto y la procedencia de su periodificación, sino también que el recurrente obtuvo, de la propia Administración tributaria, por vía de devolución de ingresos indebidos, el reintegro de pagos efectuados por tal concepto -devolución que es un acto administrativo, estrictamente tal, fruto de la voluntad de la misma Administración que ha actuado en el procedimiento que nos ocupa ejerciendo tareas inspectoras o revisoras, esto es, un acto emanado de un órgano partícipe de la misma sustancia jurídica que la Inspección o el TEAC-, no alcanza a ver en ello un acto propio, bajo el bastante endeble argumento de que se trataba de un acto provisional y de que no intervino en su decisión la Inspección.

Señala el TEAC al efecto lo siguiente:

[...]

Pues bien, tal modo de razonar parece desconocer que la Administración actúa con personalidad jurídica única, sin que los actos de voluntad de los órganos de gestión tengan menos virtualidad o valor jurídico, en cuanto reconozcan o declaren derechos subjetivos en favor de los administrados, por el hecho de no estar avalados por la Inspección, pues aun cuando ello fuera así, por disponerlo normas reglamentarias e incluso actos administrativos de nulo valor jurídico, como la Resolución citada por el TEAC para respaldar su postura negativa, que no es siquiera una norma jurídica, sino un mero acto interno de la Administración, no puede pretenderse, desde el punto de vista del debido respeto al principio de buena fe, que esa provisionalidad a la que se refiere el TEAC sea, valga el oxímoron o la aparente contradicción, indefinida o perpetua, de suerte que si la Inspección no actúa en un momento determinado para informar o convalidar el derecho reconocido por dicho acto de devolución tributaria supuestamente provisional, éste tuviera que vagar eternamente con tal carácter sin lograr, ni siquiera tras el transcurso de los plazos de prescripción extintiva, al menos, constituir la base de un acto propio de la Administración, que por lo demás debemos entender que actúa con una voluntad única e inescindible, máxime cuando declara o reconoce derechos a los ciudadanos, los cuales no están condicionados en modo alguno por refrendos de la clase que nos propone el TEAC.

Tal opinión revela, además, una concepción expansiva de las potestades administrativas prácticamente ilimitada e insusceptible de control jurisdiccional y, en necesario reverso, una desnaturalización de los derechos de los contribuyentes, en manos del arbitrio de la Administración, que siempre podría desentenderse válidamente de sus actos declarativos de derechos, pues si el acto administrativo de devolución de ingresos indebidos no es susceptible de ser conceptuado como un acto propio que la Administración no pueda desconocer, por aplicación del principio *venire contra factum proprium non valet*, será difícil identificar en la práctica la existencia real de actos propios de voluntad que puedan determinar la imposibilidad de apartarse de la conducta precedente.

5) El acta de comprobado y conforme levantada el 24 de noviembre de 2003 a EBROMYL, tras la comprobación inspectora seguida frente a ella en relación con el periodo 1997 a 2000, debe operar el mismo efecto que el acta anteriormente comentada, si bien por razones distintas.

A tal efecto, la Sala comparte la tesis formulada en el escrito de demanda por la parte recurrente acerca del carácter indebido del acta como previa, sin ninguna justificación jurídica que pudiera avalar esa calificación y, sobre todo, los efectos que de ella derivan. En particular, no es admisible ni está amparado en causa reglamentaria alguna la exclusión, en la citada comprobación, de toda calificación jurídica respecto a los intereses financieros que nos ocupan, cuestión sobre la que no pendía posibilidad alguna de regularización en uno u otro sentido y sobre la que, además, no se razona suficientemente en la indicada acta.





6) En relación con el punto anterior, no es admisible censurar a la entidad recurrente, como hace el TEAC, por no haber recurrido un acta de comprobado y conforme que, debido a su contenido, le era favorable al interesado.

Debemos comenzar, en este punto, por señalar que no estamos, como es evidente, ante un recurso o reclamación frente al acta de comprobado y conforme, sino negando que alguna de sus determinaciones, por contraria a Derecho, pueda proyectarse hacia el futuro en perjuicio de los intereses del afectado por ellas, como aquí sucede con el carácter de previa conferido al acta y con las consecuencias derivadas de esa calificación.

Ello no significa, en modo alguno, que esté vedado al interesado, con ocasión de un procedimiento posterior en que se pretende hacer valer, frente a aquél, la pretendida "reserva de inspección" contenida en el acta, reaccionar en Derecho contra la mencionada calificación, si la juzga contraria a sus derechos e intereses legítimos, objetando para ello ese carácter indebido del acta como previa, en tanto de forma contraria a las normas aplicables excluyó la calificación del hecho imponible en relación con los gastos financieros, lo que el acta efectúa en estos términos:

[...]

7) La Inspección no puede, a voluntad, incluir o erradicar del objeto de la comprobación los elementos del hecho imponible que tenga por conveniente, por razones de su conveniencia, comodidad u oportunidad, sino que el acta previa está reservada, de modo excepcional, para aquellos casos en que no es posible culminar la tarea inspectora debido a la concurrencia de circunstancias o hechos que, sin depender de la voluntad de la Inspección, impidan la determinación definitiva de la deuda tributaria respecto a alguno de sus aspectos integrantes.

Como esta Sala ha dicho hasta la saciedad -tal como, sin réplica proveniente de la contestación del Abogado del Estado, indica la parte recurrente en su demanda, con abundante cita de sentencias del Tribunal Supremo y de esta Sala- el carácter previo del acta debe estar probado y justificado en alguna de las causas reglamentarias que lo permiten, siendo así que, en el presente caso, es manifiesta la improcedencia tanto de la contenida en la letra b) como la prevista en la letra c) del artículo 50.2 del RGIT, respecto a cuya cuestión el acta se abstiene de efectuar el más mínimo razonamiento, pese a que resulta extraño amparar la condición previa en dos causas supuestamente concurrentes. Por otra parte, el TEAC tampoco valora esa clara improcedencia, sino que la juzga de improcedente examen por las razones ya vistas.

Lo relevante al caso es que no sólo no hay ninguna justificación para considerar previa el acta, negando el Inspector toda calificación de elementos del hecho imponible sobradamente conocidos por él y perfectamente idóneos para su calificación -por lo que entender el acta como previa cae notoriamente en lo improcedente-, sino que la hay precisamente para lo contrario, pues la razón aducida para no regularizar en relación con los conceptos que deliberadamente se excluyen, en lo que afecta al régimen de deducción de los gastos financieros incorporados a la base imponible declarada, cual es el posible cambio de régimen de tributación, ya era un hecho conocido en su integridad, del que podía extraer el actuario las consecuencias pertinentes, si es que es cierto -de lo que cabe dudar-, que a partir del ejercicio 2000/01 hubiera razones jurídicas no aparecidas hasta entonces que atribuyeran una relevancia hasta ese momento inexistente para abrir y resolver el procedimiento de fraude de ley.

8) Por lo demás, tal reserva o exclusión del objeto de la Inspección, referente al tratamiento fiscal, como gasto deducible, de los intereses financieros, lejos de amparar la tesis de la Inspección sobre la sustantividad, a efectos de la declaración de *fraus legis*, de hechos, actos o circunstancias posteriores, la debilita notablemente, pues para seguir la coherencia interna de la postura de la Inspección, el significado del acta previa, con su efecto de acotamiento o reducción de la cosa juzgada administrativa dentro del procedimiento de inspección -con un efecto implícito de postergación al futuro de esa verificación a la vista del fraude de ley-, es que tales hechos posteriores a los que se atribuye relevancia decisiva para cimentar sobre ella la declaración de fraude hasta entonces improcedente, esto es, la celebración de los contratos denominados "*Manufacturing Agreement*" y "*Sales Agreement*" suscritos por TSP con T&L EU y los efectos de tales contratos sobre la actividad de la primera (cuestiones a las que alude la resolución del TEAC para sostener la novedad de tales hechos en la necesaria percepción del fraude de ley y su apreciación sólo a partir de un momento determinado, nunca antes), circunstancia a la que puede añadirse, como otro factor coadyuvante a esa aparición sobrevenida de la necesidad de apreciar un fraude de ley que sólo figuraba hasta entonces en una especie de estado de latencia o imperfección conceptual, la tributación a partir del ejercicio 2000/01 como grupo consolidado, tales circunstancias, decimos, tendrían que haber dado lugar, después de la declaración de fraude de ley, a una nueva regularización, referida a los intereses financieros, en lo referido al periodo 1997-00 a que se contraía la comprobación que los dejó fuera del acta, pues con tal declaración de fraude de ley se habría despejado definitivamente la incógnita de la que se hacía depender la calificación jurídica de tales gastos -siempre en la



tesis de la Inspección- y, por lo tanto, habría desaparecido sobrevenidamente la supuesta causa que impedía que el acta fuera definitiva en su momento.

Esto es, para ser coherente consigo misma, la Inspección pudo regularizar mediante acta definitiva los ejercicios comprobados una vez levantada la circunstancia que, a su subjetivo entender, lo impedía, y sin embargo no consta que lo hiciera, como era prueba que sin duda le incumbía, siendo así que, de haber procedido de tal manera, extendiendo la declaración de fraude de ley, así como los efectos que le son propios, a tales ejercicios, quedaría desvanecida la tesis administrativa sobre la procedencia de efectuar esa declaración sólo para los ejercicios 2000/01 y los sucesivos, por razón de la aparición de circunstancias que a su juicio eran sobrevenidas.

Basta, pues, la constatación de esta grave inconsecuencia, de esta palmaria contradicción, para verificar con toda nitidez y evidencia la improcedencia de que el acta fuera previa y, por tanto, de que no hubiera en ello un acto propio y concluyente de la Administración consistente en no declarar el fraude de ley habiendo podido hacerlo, si lo hubiera considerado pertinente al caso.

9) En consecuencia, jamás el acta A06 debió ser previa, y una elemental interpretación del artículo 50.2, causas b) y c), lo descartaba con toda claridad, y así debió declararlo el TEAC al ejercitar sus facultades revisoras, que no consisten en complementar los argumentos del acto combatido para reforzarlos a ultranza, sino en resolver en Derecho las cuestiones que le plantean quienes, para agotar la vía administrativa, se ven obligados a acudir a dicho Tribunal. En lo que respecta a la causa c), basta una sencilla lectura de la jurisprudencia citada en la demanda, de la que cabe aprender mucho, para descartar de plano su posible concurrencia, aunque sólo lo fuera porque en modo alguno cabe entender como necesario, en ese expediente, suspender las actuaciones, tal como exige taxativamente el precepto, consecuencia que puede determinarse con toda facilidad.

10) No es de recibo la afirmación del TEAC de que no hay en el caso que nos ocupa un acto propio de la Administración, manifestada en las dos actas a que se ha hecho reiterada mención -en realidad, los actos que tácitamente las confirman- porque no contienen un pronunciamiento en el sentido de no ser constitutivos, los hechos afectados por la comprobación e investigación, de fraude de ley. Al efecto señala el TEAC:

[...]

En realidad, se trata de un argumento que reduce la posibilidad de aparición del acto propio de la Administración -como emanación y signo, que es, de la seguridad jurídica y del principio de buena fe, que no le es dable a aquélla orillar por conveniencia- hasta extremos que hacen virtualmente imposible su concurrencia, pues se está exigiendo un requisito que no pertenece al acervo dogmático de la institución, que permite los actos concluyentes, aun tácitos o presuntos, como muestras de la voluntad en que se asienta el acto propio. En este caso, lo que sostiene el TEAC es que, como no se ha abierto un procedimiento de fraude de ley culminado con una declaración definitiva de que éste no está presente, no cabe entender surgido el acto propio, que con esa postura maximalista quedaría relegado sólo a los casos no ya de voluntad expresa y manifestada, sino formalmente creada y dada a conocer, siendo así que, en el caso hipotético que propone el TEAC, carecería de sentido exteriorizar esa voluntad cuando su contenido fuera puramente negativo, pues resulta completamente innecesario declarar de forma solemne la inexistencia de fraude de ley, como parece exigirse institucionalmente, aun en los casos en que no hubiera indicio o asomo alguno de su presencia, para que esa manifestación tuviera entonces valor de acto propio, lo que significaría que la práctica totalidad de los actos de regularización donde no hay fraude de ley (ni se contempla tal efecto ni aun como mera hipótesis) serían inidóneos, en el sumamente restrictivo concepto jurídico que se nos aporta, para sustentar la presencia del acto propio.

Piénsese que lo mismo cabría decir, por ejemplo, de la improcedencia de una sanción, basada en la inacción de la Inspección, respecto de unos ejercicios, en el seno de un procedimiento de comprobación inspectora, que no valdría como acto propio para otros posteriores si no se declarase tras la incoación de un procedimiento sancionador que finalizase sin declaración de responsabilidad, consecuencia jurídica que, por absurda, debemos necesariamente descartar.

11) Por lo demás, el acuerdo de declaración de fraude de ley que aquí se ha impugnado no explica de manera satisfactoria, como le era preceptivo, la razón por virtud de la cual unos actos, operaciones o negocios, sustancialmente consistentes en la adquisición de acciones de otras compañías mercantiles del grupo internacional y en la concertación de préstamos para financiar su adquisición, también por parte de otras empresas pertenecientes al mismo grupo, actos que originariamente se consideraron válidos y eficaces, incluso desde el punto de vista del fin pretendido (dando lugar, por lo que respecta al acta incoada a AMYLUM, de la que trae causa T&L SP, a la deducibilidad de los intereses financieros satisfechos por razón de los préstamos, siendo así que la levantada a EBROMYL debió racionalmente proceder de igual forma), esto es, se consideraron lícitos y adecuados para desplegar sus efectos propios, incluso en el ámbito tributario, cuando



fueron examinados en relación con la comprobación administrativa de los periodos en que tales contratos fueron celebrados y, sin embargo, se consideran luego fraudulentos e ineficaces a los efectos fiscales cuando acaecen actos posteriores a su celebración que constituirían el núcleo de lo que habría que observar para determinar si concurre o no el fraude de ley que ahora nos ocupa.

12) Esta es, pues, una de las ideas principales en 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. Como ya hemos señalado, 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, y ello al margen del tiempo transcurrido entre ambos momentos, tal como invoca la demanda sin obtener respuesta jurídica adversa, cuando señala que, como quiera que los efectos de tales contratos son de larga duración, unos treinta años, en cualquiera de ellos podría declararse el fraude de ley.

13) Además de todo lo anteriormente expresado, los contratos denominados de " Manufacturing Agreement " y " Sales Agreement ", en que la Inspección de los tributos y el TEAC quieren ver el fundamento del fraude de ley, se concertaron, ambos, en su primera versión, el 24 de marzo de 2000 y, por tanto, antes del comienzo del ejercicio 2000/01 objeto aquí de regularización y de la previa y causalmente antecedente declaración de fraude de ley, por lo que quedarían excluidos, por razones temporales, del ámbito objetivo a que se contrae la declaración de fraude y que debe afectar al momento de declaración de voluntad propio de tales relaciones contractuales, que es el momento en que cabe hablar, si lo hay, de fraude, no obstante el despliegue posterior de sus efectos en ejercicios posteriores a aquél en que se produjo el concierto de voluntades.

Sin perjuicio de lo anterior, no se alcanza a comprender que sean los hechos posteriores a las adquisiciones de las acciones de las empresas y a la concertación de los préstamos, esto es, que la celebración de los reiterados contratos de " Manufacturing Agreement " y " Sales Agreement ", sean instrumentos decisivos e idóneos para transformar en fraudulentos negocios jurídicos que en los ejercicios anteriores, correspondientes al tiempo en que se llevaron a cabo, no se consideraron como tales.

14) La tributación de Ebromyl como dominante del Grupo consolidado 134/00, además de entrañar el ejercicio de un derecho reconocido por el ordenamiento tributario, no es un factor determinante, a juicio de la Sala, para hacer residir en ella, de forma exclusiva o al menos preponderante, el fraude de ley, toda vez que, de ser ello así, no quedaría explicada la generación de gastos financieros, surgidos por razón de la amortización de los créditos obtenidos de empresas del propio grupo con residencia en Reino Unido y Bélgica, y deducidos sin problemas con anterioridad a la efectividad en la aplicación de dicho régimen de tributación consolidada.

15) Como conclusión de todo lo expuesto hasta ahora, da la impresión de que la Administración, *a posteriori*, ha querido, casi ocho años después de la celebración de los primeros contratos de adquisición de acciones y de préstamo a los que se refiere con todo detalle el fundamento jurídico sexto de la resolución del TEAC, rectificar el anterior criterio establecido en actos de comprobación inspectora precedentes, en los que no apareció rastro alguno, ni sospecha, acerca de la existencia del fraude de ley, actuaciones en las que, de haberlo considerado oportuno, no tenía inconveniente ni impedimento legal alguno para haber afrontado ese procedimiento especial y culminarlo, creando por el contrario, en relación con dicho periodo 1995-99, actos concluyentes de voluntad que, en rigor y de acuerdo con lo que hemos expresado hasta el momento, constituyen un acto propio de la Administración cuyo inmotivado desconocimiento, en este asunto, tiene relevancia jurídica suficiente como para determinar la nulidad de los actos recurridos y así debemos declararlo.

Procede, en consecuencia, la estimación del presente recurso y la anulación de los actos administrativos objeto de impugnación en él, lo que hace innecesario examinar los restantes motivos de nulidad que, esencialmente se dirigen contra la declaración de fraude de ley por la invocada carencia de los requisitos estructurales para que ésta aparezca jurídicamente, con los efectos anudados a ella en el repetido artículo 24 LGT de 1963 , razón por la cual su análisis, así como el del resto de los motivos esgrimidos en la demanda frente a la validez de los actos que han sido objeto de impugnación en este proceso, deviene superfluo a la vista de los razonamientos expresados con anterioridad, en tanto conducen *per se* a la nulidad de los actos impugnados, con todos los efectos legales inherentes a dicha declaración de nulidad».



**SEGUNDO** .- La Administración General del Estado preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 8 de noviembre de 2012, en el que invocó un único motivo de casación, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio), en el que denuncia la «infracción de la jurisprudencia sobre el acto propio», que tiene su trasunto legal en los artículos 9.3 y 103 de la Constitución Española, 7 del Código Civil y 31 de la Ley 6/1977, de 4 de enero, de Fomento de la Minería (BOE de 8 de enero) [sic].

El abogado del Estado discrepa de la doctrina, tal y como se expone en la sentencia, así como de los hechos que se relacionan en la misma y que avalan su aplicación.

Comenzando por la doctrina, señala que la sentencia sitúa el acto propio en un acto tácito o presunto que no sería otro que el que la Inspección, en los ejercicios anteriores al 2000, no habría instruido expediente de fraude de ley, y sí lo hizo en los ejercicios 2000-2004. Entiende así la sentencia que la ausencia de instrucción de expediente de fraude en los ejercicios anteriores constituiría un acto administrativo tácito en el que se expresaría el parecer de la Inspección sobre la no concurrencia de fraude, acto propio al que quedaría vinculada para el futuro. En su opinión, esta doctrina carece de respaldo normativo.

Subraya que no es lo mismo un acto tácito que otro presunto. El primero es fruto de la declaración de voluntad tácita, que tiene lugar cuando se realizan actos que, sin tener por finalidad directa exteriorizar una voluntad, sin embargo la hacen presumir, es decir, se fundan sobre hechos concluyentes que la hacen suponer. Bien distinto es, a su juicio, el acto presunto, que no se funda sobre hechos en general, sino sobre una particular disposición legal que predetermina hechos concretos expresivos de la voluntad. Los primeros son infinitos, los segundos son tasados por la ley; los primeros los descubren las partes y los valora el juzgador; los segundos los señala la ley y el juzgador constata su presencia o no.

Pues bien, la sentencia estima producido, en un procedimiento que se inicia de oficio, un acto presunto estimatorio, cuyo contenido sería la voluntad administrativa o, mejor, la opinión administrativa de no existir fraude de ley y este acto presunto la vincularía en el futuro, en virtud de la doctrina de los actos propios. Para el abogado del Estado esta tesis no es admisible, pues se cimienta sobre un inexistente acto administrativo, ya que no se ha producido acto presunto, que no cabe en los procedimientos iniciados de oficio, ni tampoco otro tácito, pues esta clase de actos no es admisible en derecho administrativo.

En cualquier caso -añade-, si la sentencia aprecia en la no actuación de un expediente de fraude la expresión, aunque sea tácita, de una voluntad administrativa sobre ello, incurre en otro error, ya que si el expediente de fraude está sometido a un procedimiento concreto, con audiencia de parte, para discernir sobre su existencia o no, mal puede deducirse una voluntad u opinión administrativa sobre la cuestión cuando la Administración ni tan siquiera inicia el expediente que habría de concluir con una decisión. Solamente en el caso de que el expediente se hubiere incoado, sería dable especular en torno a las consecuencias de su silencio.

Recuerda que, conforme a la jurisprudencia, resulta indispensable que los actos anteriores sean inequívocos, en el sentido de crear, modificar, extinguir o esclarecer sin ninguna duda una situación jurídica que afecta a su autor. Las notas que definen el acto propio lo hacen incompatible con poder ser tácitos o presuntos.

Señala que en el caso de autos, el presupuesto de hecho no fue otro que los negocios jurídicos realizados por las sociedades vinculadas (a partir del año 2000, grupo consolidado 134/00) entre los ejercicios 1995 a 1999 y, más concretamente, los contratos de préstamo entre ellas celebrados en 1997 y 1999 y que, sometidos a inspección, dieron lugar a liquidaciones por el impuesto sobre sociedades por los ejercicios inspeccionados. Así, en concreto, entiende la sentencia que la acción de la Administración en los señalados procedimientos inspectores, en los que guardó silencio sobre una posible actuación en fraude de ley, constituiría un hecho concluyente e inequívoco de que las inspeccionadas no había incurrido en los citados ejercicios en fraude de ley, produciéndose el acto tácito propio. Esta tesis, en opinión de la Administración es inadmisibles, pues, aunque se entendiera que existió un acto tácito, el mismo vincularía de cara al futuro, en tanto que los presupuestos de hecho sobre los que se asentaran las actuaciones de futuro fueran los mismos, en cuyo caso, sí podría admitirse el carácter vinculante referido. En el caso de autos es notorio que, a partir del año 2000, las sociedades integrantes del grupo consolidado 134/00 llevaron a cabo negocios jurídicos distintos de los que constituyeron presupuestos de hecho de las liquidaciones en las que desembocaron las inspecciones de 1995-1999, por lo que mal puede apreciarse que aquel acto tácito (inexistencia de fraude) pueda proyectarse en su contenido sobre hechos distintos y con aquel efecto vinculante.

Por lo demás, considera que la proposición de la sentencia de no resultar procedente considerar fraudulentos actos o negocios cuando se han concentrado en periodos distintos a los que afecta el fraude no resulta admisible, porque en el caso analizado los efectos del acto fraudulento se extendieron a otros ejercicios. Respecto de las actas de inspección extendidas a Ebromyl por los ejercicios 1997-2000, y a Amylum Ibérica, S.A. («Amylum», a partir de aquí) por los ejercicios 1995 a 1999, la circunstancia de que en ellas se aceptara





la deducción por intereses de préstamos resulta, en su opinión, irrelevante, porque la Inspección al incoar el expediente de fraude de ley en los ejercicios 2000 y 2004, entre cuyos negocios se encontraban los préstamos citados, no extendió los efectos del fraude a las deudas ya admitidas en aquellas actas. En relación con el carácter de acta previa de la extendida a Ebromyl, argumenta que lo que hizo la Inspección fue dejar fuera del procedimiento determinadas deducciones, a reserva de hacerlo en un momento posterior, por lo que no puede obtenerse la conclusión que se contiene en la sentencia; no trató de esas deducciones, por lo que no pudo realizar acto alguno concluyente sobre si eran o no procedentes por concurrir fraude de ley.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y confirme los actos administrativos impugnados.

**TERCERO** .- En auto de 21 de febrero de 2013, la Sección Primera de esta Sala admitió a trámite el recurso, rechazando los óbices a su admisión opuestos por la parte recurrida.

**CUARTO** .- Ebromyl se opuso al recurso en escrito registrado el 13 de junio de 2013, en el que interesó su desestimación.

Expone que las conclusiones de la propia Inspección, previas a la tramitación del expediente de fraude de ley, le generaron la confianza legítima de que, tanto la deducibilidad de los gastos financieros derivados de los préstamos concedidos por otras entidades del grupo, como la procedencia de los ajustes negativos derivados de la periodificación de la comisión por cancelación de préstamos, no iban a ser cuestionados por la Inspección de los Tributos posteriormente en la medida en que se analizaron las operaciones de las que traían causa y no se concluyó que las mismas fueran contrarias a derecho.

Hecha la anterior afirmación, argumenta que no se contiene en el recurso una explicación clara y concreta de en qué sentido la Audiencia Nacional ha vulnerado la jurisprudencia. El recurso adolece de la precisión que le es exigible. Si se denuncia la infracción de la jurisprudencia, como poco debería hacer una identificación clara y preferiblemente amplia en la que no se deje lugar a dudas de cuál es la postura del Tribunal Supremo en relación con la cuestión planteada, así como contener un análisis particularizado del modo en que la sentencia de la Audiencia Nacional vulnera esa jurisprudencia.

Afirma que no se desprende de ninguna de las sentencias del Tribunal Supremo citadas en el escrito de interposición del recurso de casación que un acto tácito de la Administración no pueda constituir un acto propio de la Administración. Es más, a su entender, de la jurisprudencia del Tribunal Supremo se obtiene lo contrario: el principio de los actos propios también se aplica en el ámbito del derecho administrativo y, por tanto, vincula a la Administración, de modo que a ésta no le cabe cambiar arbitrariamente de criterio, resultando claro que puede manifestar su posición no sólo a través de actos expuestos, sino también mediante actos tácitos, siempre que los mismos sean inequívocos y concluyentes, representativos de un determinado modo de actuar que justifique que *a posteriori* se le exija que siga actuando en el mismo sentido.

Argumenta que, en el presente caso, la Administración actuó discrecionalmente en la medida en que cambió de criterio sin justificación suficiente. De este modo, al aplicar un expediente de fraude de ley a unos concretos hechos que tuvieron lugar entre los años 1997 a 1999, hechos sobre los que ya existía un pronunciamiento administrativo previo y favorable en formas de actas de conformidad y de comprobado y conforme, rompió la confianza generada en la compañía que siguió anudando a unos contratos las consecuencias fiscales que de los mismos se derivaban, como la deducibilidad de los intereses, en el entendimiento de que la Administración había considerado que eran correctos al haberlos revisado y no haber puesto oposición a los mismos, ni a las consecuencias de ellos emanadas.

En otras palabras, la Inspección analizó los contratos y las operaciones que posteriormente entendió realizadas en fraude de ley y, sin embargo, en un primer momento no resolvió que incurriera en dicho defecto, porque los préstamos concedidos entre los años 1997 y 1999 ya fueron objeto de análisis y comprobación en las actuaciones inspectoras previas llevadas a cabo en relación con Ebromyl y Tate & Lyle Spain, S.A. (en adelante, «Tate & Lyle»).

Recuerda que el Tribunal Supremo ha venido entendiendo que para que se produzca una situación de confianza protegible es necesario que la Administración haya generado signos externos que condicionen el actuar del particular. Cita a estos efectos la reciente sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11 ). Subraya, por otro lado, que la sentencia impugnada deja muy claro que la Administración tuvo un conocimiento exhaustivo de las operaciones desde el primer procedimiento de comprobación, por lo que no hay nada en el posterior, en el que acuerda la existencia de fraude de ley, que justifique una conclusión en sentido contrario.

Considera, por lo demás, que en este caso la causalidad es total en la medida en que los contratos de compraventa de acciones y los de préstamo, que en un primer momento no se declararon en fraude de ley y después lo fueron, son exactamente los mismos (no iguales o similares, sino los mismos), limitándose la



Administración a justificar tal cambio de criterio en unos hechos posteriores, como la tributación en régimen de consolidación fiscal o la conclusión de otros contratos que nada tienen que ver con la operación de financiación, y a los que da cumplida respuesta la sentencia impugnada.

En definitiva, las conclusiones alcanzadas por la Audiencia Nacional, en su opinión, se acomodan a la perfección a la doctrina del Tribunal Supremo en la materia, por lo que ninguna justificación se halla para los argumentos del abogado del Estado.

**QUINTO** . - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 14 de junio de 2013, fijándose al efecto el día 30 de octubre siguiente, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO** .- La Inspección de los Tributos comprobó el impuesto sobre sociedades de los ejercicios 1995 a 1999, ambos inclusive, de Amylum, de la que Tate & Lyle trae causa. El procedimiento culminó con el acta firmada en conformidad A01 número 72247853, en la que se admitió la deducibilidad de los gastos financieros generados a dicha compañía como consecuencia del pago de intereses de préstamos concertados con entidades vinculadas. En concreto, parte de la suma satisfecha a Amycor NV y contabilizada en la cuenta "6690962100 comisión de cancelación préstamo".

En tal acta se analizaron los dos contratos de préstamo que unían a ambas sociedades y, en particular, sus cláusulas 3.4, de idéntica redacción y referidas a los costes de cancelación; a la vista de su contenido y teniendo en cuenta los principios contables del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre (BOE de 27 de diciembre), así como los artículos 19 y 148 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre), se concluyó que correspondía computar, por el concepto de referencia y como gasto deducible en el periodo que discurrió entre el 19 de mayo de 1999 y el 31 de marzo de 2000, una determinada cantidad, resultado de distribuir la suma pagada en los ejercicios correspondientes, linealmente y en forma proporcional al número de días de cada ejercicio.

La Inspección de los Tributos también investigó a Ebromyl, en relación con los ejercicios 1997 a 2000, incluidos los dos, terminando la tarea inspectora con el acta de comprobado y conforme A06 número 70781605, que fue calificada de previa. En este documento, la Inspección, teniendo en cuenta en particular que Ebromyl tributaba como compañía dominante del grupo consolidado 134/00, a partir del ejercicio 1 de abril de 2000 a 31 de marzo de 2001, ejercicio no incluido en la comprobación, declara que no pudo proceder a la calificación del hecho imponible por lo que se refiere a los importes contabilizados como gastos financieros, elementos a los que no se extendía la comprobación y que correspondían a los dos créditos otorgados por Amycor NV.

Iniciada actuación de comprobación del citado grupo consolidado por el impuesto sobre sociedades de los periodos 2000 a 2004, se acordó incoar expediente de fraude de ley en relación con los ejercicios 2000/2001 a 2003/2004, durante los que, en lo que ahora importa, Tate & Lyle era sociedad dominada. La Inspección estimó no deducibles los intereses (gastos financieros) de los préstamos o créditos que Ebromyl tenía concertados con Tate & Lyle, ya analizados en las dos actas citadas, considerándolos ahora realizados en fraude de ley, por lo que en la liquidación del grupo consolidado incrementó la base imponible en el importe correspondiente.

En la vía económico-administrativo, Ebromyl adujo que la propia Inspección, con anterioridad, había admitido la deducibilidad de tales gastos financieros con ocasión de la comprobación realizada cerca de Amylum, causante de Tate & Lyle, y de Ebromyl, así como también al estimar una devolución de ingresos indebidos, por lo que, en aplicación de la doctrina de los actos propios, procedía hacer lo mismo en la investigación del grupo consolidado. El Tribunal Económico-Administrativo Central, en la resolución que se encuentra en el origen de este recurso de casación (FJ 13º), rechazó el alegato.

La Sala de instancia llega a un desenlace frontalmente contrario al del mencionado organismo administrativo revisor y, en el fundamento quinto de su resolución, desgrana sus razones en quince extensos apartados, que pasamos a resumir:

1º) La inmensa mayoría de los negocios jurídicos en los que se sustentó la declaración de fraude de ley tuvieron lugar en el periodo comprendido entre 1997 y 1999, precisamente en el lapso temporal a que se referían las comprobaciones de Ebromyl y Amylum, en cuyos procedimientos no apareció el fraude de ley en absoluto, ni siquiera como mera posibilidad. No descartan los jueces *a quo* la posibilidad de que, concertados los contratos en dicho periodos, los efectos del fraude de ley se hubieran manifestado en ejercicios posteriores, pero ello no



libera a la Administración de hacer la pertinente declaración, sin que sea jurídicamente admisible proyectar el fraude exclusivamente sobre estos ejercicios.

2º) Al comprobar a Ebromyl y Amylum, la Administración contaba con los elementos de hecho necesarios para haber apreciado el fraude de ley, por lo que la regularización de los intereses de los préstamos, admitiendo su deducibilidad, supuso un acto de voluntad que no puede ser desconocido después por la propia Administración, sin explicar de modo claro y convincente las razones por las que se apartó de él.

3º) El acta de conformidad A01 número 72247853, levantada a Amylum, contiene una declaración específica de admisión de deducibilidad de los gastos financieros generados a la entidad comprobada como consecuencia del pago de los intereses de los préstamos concertados con las entidades vinculadas, sin que sea admisible la alambicada construcción del Tribunal Económico-Administrativo Central, distinguiendo entre deducción y periodificación, pero sin tener en cuenta que la segunda es un modo de imputar temporalmente los gastos admisibles como tales, hecho contradictorio con toda idea de fraude de ley.

4º) La propia Administración estimó la devolución de ingresos indebidos, reconociendo el derecho de Ebromyl al reintegro derivado de la consideración como gastos deducibles (debidamente periodificados) de pagos efectuados en concepto de intereses de los préstamos concertados con la compañía vinculada, sin que sea de recibo la argumentación del Tribunal Económico-Administrativo Central de tratarse aquel acto de devolución un acto provisional en cuya adopción no intervino la Inspección.

5º) El acta de comprobado y conforme levantada a Ebromyl en relación con el periodo 1997 a 2000 debe operar el mismo efecto que el acta de conformidad relativa a Amylum, debiéndose subrayar el carácter indebido de su calificación como previa, sin ninguna justificación jurídica, siendo rechazable que en dicho acta se excluyera toda calificación respecto de los intereses financieros en cuestión.

6º) No resulta admisible, como hace el Tribunal Económico-Administrativo Central, censurar a Ebromyl que no impugnara dicha acta de comprobado y conforme, pues le era favorable.

7º) La Inspección no puede, a voluntad, incluir o erradicar del objeto de la comprobación los elementos del hecho imponible que tenga por conveniente, por razones de utilidad, comodidad u oportunidad, sino que el acta previa está reservada, de modo excepcional, para aquellos casos en los que no es posible culminar la tarea inspectora debido a la concurrencia de circunstancias o de hechos que, sin depender de la voluntad de la Inspección, impidan la determinación definitiva de la deuda tributaria respecto de algunos de sus aspectos integrantes.

8º) La reserva o exclusión del objeto de la Inspección sobre Ebromyl, referente al tratamiento fiscal como gasto deducible de los intereses financieros, lejos de amparar la tesis de la Inspección sobre la sustantividad, a efectos de la declaración de fraude de ley, de hechos, actos o circunstancias posteriores, la debilita notablemente, pues, para ser coherente, la toma en consideración de esos ulteriores eventos tendría que haber provocado una nueva regularización, referida a los intereses financieros del periodo comprendido entre los años 1997 y 2000.

9º) El acta levantada a Ebromyl jamás debió, por tanto, ser previa, y así hubo de declararlo el Tribunal Económico-Administrativo Central al ejercitar sus facultades revisoras.

10º) No es de recibo la afirmación del Tribunal Económico-Administrativo Central de que en el caso no hubo un acto propio de la Administración, pues el argumento que la sustenta lo reduce hasta extremos que hacen virtualmente imposible su concurrencia, exigiendo un requisito -la incoación en los ejercicios precedentes de un expediente de fraude de ley en el que después no hubiera pronunciamiento- que no pertenece al acervo dogmático de la institución, que permite los actos concluyentes, aún tácitos o presuntos, como muestra de la voluntad en que se asienta el acto propio.

11º) El acuerdo de fraude de ley impugnado no explica de manera satisfactoria, como le era preceptivo, la razón por virtud de la cual unos actos, operaciones o negocios, que originariamente se consideraron válidos y eficaces, se estiman luego fraudulentos e ineficaces a los efectos fiscales cuando acaecen actos posteriores a su celebración que constituirían el núcleo de lo que habría que observar *ab initio* para determinar si concurre o no el fraude de ley que ahora nos ocupa.

12º) No cabe considerar fraudulentos los actos, operaciones o negocios jurídicos, a efectos de su gravamen, cuando se han concertado en periodos distintos y anteriores a aquéllos a los que afecta la declaración de fraude.

13º) Los contratos en que la Administración cimienta la declaración de fraude de ley fueron concertados, en su primera versión, el 24 de marzo de 2000 y, por tanto, antes del comienzo del ejercicio 2000/01 objeto de regularización y de la previa y causalmente antecedente declaración de fraude de ley, por lo que, por



razones temporales, quedarían excluidos del ámbito objetivo a que se contrae la declaración de fraude. No se comprende que hechos posteriores sean instrumentos decisivos e idóneos para transformar en fraudulentos negocios jurídicos que en los ejercicios anteriores, correspondientes al tiempo en que se llevaron a cabo, no se consideraron como tales.

**14º)** La tributación de Embromyl como dominante del grupo consolidado 134/00, además de entrañar el ejercicio de un derecho reconocido por el ordenamiento tributario, no es un factor determinante para hacer residir en ella, de forma exclusiva o al menos preponderante, el fraude de ley, toda vez que, de ser ello así, no quedaría explicada la generación de gastos financieros, surgidos por razón de la amortización de los créditos obtenidos de empresas del propio grupo, y deducidos sin problemas con anterioridad a la efectiva aplicación de dicho régimen de tributación consolidada.

**15º)** Como conclusión, da la impresión de que la Administración, *a posteriori*, ha querido, casi ocho años después de la celebración de los primeros contratos de adquisición de acciones y de préstamo a los que se refiere con todo detalle el sexto fundamento jurídico de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, rectificar el anterior criterio establecido en actos de comprobación inspectora precedentes, en los que no apareció rastro alguno, ni sospecha, acerca de la existencia de fraude de ley.

De acuerdo con todo lo anterior, la Audiencia Nacional estimó el recurso contencioso-administrativo y anuló los actos impugnados, desenlace frente al que se alza la Administración General del Estado mediante la invocación de un único motivo en el que denuncia la infracción de la jurisprudencia relativa a los actos propios.

Considera, en síntesis, según hemos dejado constancia en el segundo antecedente de esta sentencia, que en el caso no hubo acto presunto alguno y que la doctrina de los actos propios no es operativa cuando se sustenta en un tácito. Tratándose del primero, es necesario que medie una disposición legal que le otorgue ese carácter, circunstancia que no se da en el asunto enjuiciado, por lo que no cabe hablar de tal. En lo que se refiere al acto tácito, subraya que es una categoría no admitida en el derecho administrativo. Añade que, en cualquier caso, para poder hablar de uno u otro en el supuesto debatido habría sido necesario que se hubiera incoado por los ejercicios 1995 a 1999 un expediente de fraude de ley, situación en la que sería dable especular en torno a las consecuencias del silencio de la Administración. Considera, por otro lado, que aun cuando se admitiera la existencia de un acto tácito anterior, no cabe hablar de acto propio vinculante para la Administración autora del mismo, pues esa eficacia sólo se proyectaría hacia el futuro respecto de situaciones iguales, siendo así que, a partir del ejercicio 2000, las sociedades del grupo llevaron a cabo negocios distintos de los que constituyeron el presupuesto de hecho de las liquidaciones en las que desembocaron las inspecciones de 1995 a 1999.

No podemos compartir el planteamiento del abogado del Estado frente a la muy razonada y bien trabada argumentación de la sentencia impugnada.

**SEGUNDO** .- Vaya por delante que la Administración recurrente denuncia la infracción de la jurisprudencia sobre la doctrina de los actos propios, con el alcance expresado en el penúltimo párrafo del fundamento anterior, sin identificar ni una sola sentencia del Tribunal Supremo en la que se afirme que no cabe su aplicación en relación con los actos presuntos o en la que se sostenga que los actos tácitos no son admisibles en derecho administrativo. Se limita a citar la doctrina general sobre los actos propios decantada por la Sala Primera de este Tribunal Supremo, reproduciendo una sentencia de esta Sala [la de 5 de julio de 2008 (casación 10042/04, FJ 4º)] en la que la misma es seguida y aplicada.

De esa doctrina se obtiene que, como todo sujeto de derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate.

El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico ( artículo 9.3 de la Constitución ) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen.

Ese principio, el de buena fe, junto con el de protección de la confianza legítima, constituyen pautas de comportamiento a las que, al servicio de la seguridad jurídica, las Administraciones públicas, todas sin excepción, deben ajustar su actuación [véase el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (BOE de 27 de noviembre)], sin que después puedan alterarla de manera arbitraria, según reza el apartado II





de la exposición de motivos de la Ley 4/1999, de 13 de enero (BOE de 14 de enero), por la que se añadió ese segundo párrafo a la redacción inicial del precepto. Así lo hemos recordado recientemente en la sentencia de 22 de enero de 2013 (casación 470/11 , FJ 7º).

Pues bien, nada hay en el recurso que desmienta los certeros razonamientos de la sentencia recurrida. No niega la Administración que los contratos a los que afecta la declaración de fraude de ley, con ocasión de la comprobación de los ejercicios 2001 a 2004 del grupo consolidado, fueran analizados durante la comprobación llevada a cabo en relación con la sociedad dominante (Ebromyl - ejercicios 1997 a 1999) y una de sus compañías dominadas (Amylum - ejercicios 1995 a 1999), admitiéndose la deducibilidad de los gastos financieros derivados de los mismos, deducibilidad que después se impide con el expediente de afirmarse que los contratos fueron celebrados en fraude de ley. El acta firmada en conformidad por Amylum es concluyente en ese sentido, hasta el punto de que, más que de una decisión tácita, cabe hablar de un genuino acto expreso por el análisis que de los contratos y de los gastos financieros se hace en la misma. Y la que fue levantada a Ebromyl, con el alcance de comprobado y conforme, conduce al mismo desenlace, debiendo reiterarse aquí el atinado criterio de la Sala de instancia sobre la incorrección de calificar este documento como acta previa, excluyendo toda consideración sobre los gastos financieros en cuestión, sobradamente conocidos por la Inspección y perfectamente idóneos para su calificación. Tampoco se pone en tela de juicio en el recurso que la Administración accediera a una devolución de ingresos indebidos por considerar deducibles los gastos financieros derivados de los contratos que después declaró en fraude de ley.

En definitiva, la Administración tributaria tuvo por lícitos esos contratos y por deducibles los gastos financieros derivados de los mismos, a través de actos concluyentes e inequívocos, por lo que no estaba en su mano después, sin cambio alguno de circunstancias, considerar aquellos pactos concluidos en fraude de ley y negar el carácter de deducibles a los consiguientes gastos financieros. Y no hubo cambio de circunstancias porque, como bien se razona en la sentencia recurrida, no puede considerarse revelador de ese fraude el ejercicio de un derecho reconocido en el ordenamiento jurídico, cuál es el de optar más tarde por la declaración en régimen consolidado, en cuanto grupo de empresas (apartado 14 del quinto fundamento); tampoco puede otorgarse ese carácter a actos posteriores realizados en ejercicios distintos, que quedan fuera del ámbito objetivo de la ulterior declaración de fraude de ley, puesto que ésta afecta a los contratos celebrados anteriormente, sin que pueda reconocerse a aquellos actos posteriores la capacidad de transformar en fraudulentos negocios jurídicos que en ejercicios previos, correspondientes al tiempo en que se llevaron a cabo, no se consideraron tales (apartados 11 a 13 del mismo fundamento jurídico).

En fin, no merece comentario alguno la afirmación del recurso, ya presente en la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central, consistente en que para poder hablar en este caso de un acto propio tácito o presunto hubiera resultado menester que, incoado procedimiento para la declaración de fraude de ley en relación con los ejercicios 1995 a 1999, hubiera concluido sin resolución alguna. Al respecto hacemos nuestras las reflexiones que se contienen en el apartado 10 del repetido quinto fundamento jurídico de la sentencia recurrida.

**TERCERO** .- Los anteriores razonamientos conducen a la desestimación de este recurso de casación, procediendo, en aplicación del artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción , imponer las costas a la Administración recurrente, si bien, haciendo uso de la facultad que nos otorga el apartado 3 del mismo precepto, fijamos en ocho mil euros la cifra máxima a reclamar por tal concepto.

## FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación 3262/12, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada el 24 de julio de 2012 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 284/09 , que confirmamos en sus propios términos, imponiendo a dicha Administración las costas causadas en la tramitación de este recurso, con el límite fijado en el último fundamento jurídico.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN**.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.