Roj: **STS 924/2022** - **ECLI:ES:TS:2022:924**

Id Cendoj: **28079130022022100075**
Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **04/03/2022**
Nº de Recurso: **6583/2019**
Nº de Resolución: **278/2022**
Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**
Ponente: **ISAAC MERINO JARA**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 1999/2019,**
ATS 10813/2020,
STS 924/2022

FONDO DOCUMENTAL

T R I B U N A L S U P R E M O

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 278/2022

Fecha de sentencia: 04/03/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6583/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/11/2021

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 6583/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 278/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 4 de marzo de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 6583/2019, interpuesto por don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de la mercantil SOLVAY QUIMICA, contra la sentencia de 17 de abril de 2019 por la Sección Segunda de la Sala lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso número 317/2016, en relación con la consideración de gasto financiero deducible de los intereses de demora, en el Impuesto sobre Sociedades.

Ha comparecido, como parte recurrida, el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. El presente recurso de casación se interpuso por SOLVAY QUIMICA, S.L. contra la sentencia dictada el 17 de abril de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria parcial del recurso contencioso administrativo núm. 317/2016 deducido por la mercantil frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 9 de abril de 2016 en los expedientes con núm. 3151/2012 y 714/2013, que desestima la primera reclamación y confirma el acuerdo declaratorio de fraude de ley, y estima en parte la segunda, anulando el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre sociedades, períodos 2005 a 2008, de fecha 24 de enero de 2013, por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Delegación de Grandes Contribuyentes de Barcelona, a fin de que se formule otro, acogiendo lo estipulado en el fundamento jurídico 12º respecto de los ejercicios 2005 y 2007, la cual se confirma por ser acorde a derecho, sin perjuicio de la estimación de la pretensión 3ª del escrito de demanda conforme a lo indicado en el antecedente de hecho 2º.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

Durante los ejercicios 1999 a 2001, la sociedad recurrente realizó varias operaciones de reestructuración empresarial a nivel internacional. Dicha reestructuración implicó que ciertas sociedades del ámbito latinoamericano pasaran a ser dirigidas directamente desde la sociedad española SOLVAY IBÉRICA (actualmente denominada SOLVAY QUÍMICA), que además adquirió nuevas participaciones ajenas al grupo. Para adquirir tales empresas, salvo la adquisición de 82.815.735 participaciones de SOLVAY DO BRASIL LTDA en fecha 1 de junio de 2001, mediante la aportación no dineraria realizada por SOLVAY SA con motivo de una ampliación de capital llevada a cabo por SOLVAY IBÉRICA, las restantes adquisiciones fueron financiadas mediante préstamos obtenidos de la sociedad belga del grupo SOLVAY, SOLVA Y CICC, SA.

La Administración Tributaria realizó el análisis de dichas operaciones de reestructuración en varias inspecciones tributarias consecutivas, la primera de ellas iniciada en fecha 27 de junio de 2007, relativa a la comprobación del Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2002 a 2004. Los acuerdos administrativos dictados en ese procedimiento fueron recurridos y finalmente anulados por la sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de octubre de 2014 (recurso 02/465/2011 ES:AN: 2014:3702), cuya decisión anulatoria fue reiterada por ese Tribunal Supremo en sentencia de 19 de mayo de 2016 (recurso de casación 3585/2014, ES:TS:2016:2209), que declararon la prescripción de la actuación administrativa.

La segunda inspección fue iniciada en fecha 15 de julio de 2010, en relación con los ejercicios 2005 a 2008, siendo este el procedimiento del que en origen trae causa el presente recurso.

Durante esa segunda comprobación inspectora se dictaron dos acuerdos, cuya impugnación se acumuló para su resolución por el Tribunal Económico Administrativo Central: por un lado, un acuerdo de declaración de fraude de ley en relación con las mismas operaciones realizadas en los ejercicios 1999 a 2001 (acuerdo de 10 de mayo de 2012), y por otro lado, una liquidación tributaria dictada en fecha 24 de enero de 2013, en la que se consideraron no deducibles ciertos importes de gastos financieros devengados en los ejercicios 2005 a 2008, derivados de dichas operaciones de reestructuración declaradas en fraude de ley.

Tanto los actos administrativos de 10 de mayo de 2012 y 24 de enero de 2013 como su confirmación por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución acumulada de 9 de abril de 2015 (reclamaciones 00/03151/2012 y 00/714/2013), fueron recurridos por la mercantil en vía contencioso-administrativa, en el recurso 317/2015 ante la Audiencia Nacional. Dicho recurso fue resuelto mediante la sentencia de 17 de abril de 2019 que es objeto del presente recurso de casación, y cuyo fallo es del tenor literal siguiente: "ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por SOLVAY IBÉRICA S.L, representada por el Procurador Sr. JACOBO DE GANDARILLAS MARTOS contra la resolución del de 9 de abril de 2.016 (R.G n.° 3151/12 y 714/2013) que desestima la primera reclamación y confirma el acuerdo declaratorio de fraude de ley, y estima en parte la segunda, anulando el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre sociedades, períodos 2005 a 2008, de fecha 24 de enero de 2.013, por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Delegación de Grandes Contribuyentes de Barcelona, a fin de que se formule otro acogiendo lo estipulado en el fundamento jurídico 12º respecto de los ejercicios 2005 y 2007, la cual se confirma por ser acorde a derecho, sin perjuicio de la estimación de la pretensión 3ª del escrito de demanda conforme a lo indicado en el antecedente de hecho 2°.

No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales".

SEGUNDO.- *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. El procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de la mercantil SOLVAY QUÍMICA, S.L., presentó escrito, de 2 de julio de 2019, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 17 de abril de 2019.

La Sala de admisiones acordó, en un primer momento, su inadmisión mediante providencia de fecha 5 de marzo de 2020. Contra dicha inadmisión, la parte recurrente instó un incidente de nulidad de actuaciones, alegando que la cuestión jurídica que se plantea en el presente recurso de casación, ya había sido admitida a trámite por esa Sala del Tribunal Supremo en anteriores ocasiones en supuestos idénticos al que nos ocupa.

Dicho incidente de nulidad de actuaciones fue resuelto mediante auto de fecha 19 de noviembre de 2020, que dejaba sin efectos la providencia de inadmisión de fecha 5 de marzo de 2020 y admitía a trámite el presente recurso. El auto señala que la cuestión que presenta interés casacional para la formación de la jurisprudencia, consiste en:

"Precisar y concretar la jurisprudencia existente sobre la extensión de la potestad de comprobación e investigación que otorgaba a la Administración tributaria el artículo 115.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, antes de la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la misma, en lo que afecta a la posibilidad de declarar la existencia de fraude de ley por operaciones realizadas en periodos prescritos, previos a la entrada en vigor de dicha Ley General Tributaria, pero que despliegan sus efectos en ejercicios no prescritos.

4) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 115.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 109 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria".

TERCERO.- *Interposición y oposición al recurso.*

1. La representante procesal de la sociedad recurrente, interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 22 de febrero de 2021, que observa los requisitos legales, y en el que finaliza solicitando de esta Sala que: "fije doctrina según la cual la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos.

Asimismo, y como consecuencia de lo anterior, solicitamos que esa Sala case la sentencia de la Audiencia Nacional impugnada y en su lugar, operando como tribunal de instancia, dicte sentencia por la que se estime el recurso interpuesto por la entidad Solvay Ibérica (actualmente denominada Solvay Química) contra los actos administrativos impugnados por hallarse prescrito el derecho de la Administración tributaria a comprobar los negocios jurídicos celebrados en los ejercicios 1999 a 2001 en el seno del procedimiento de inspección correspondiente al IS, ejercicios 2005 a 2008, y por tanto, anule los actos administrativos recurridos".

2. El Abogado del Estado presentó escrito de oposición el 13 de abril de 2021 en el que, en confrontación a la pretensión de la recurrente, mantiene: "que la cuestión planteada en casación es una cuestión nueva y, ante la imposibilidad de declarar la inadmisión, solicitamos de la Sala que desestime el recurso confirmando la sentencia de instancia y los actos administrativos de los que trae causa.

Y en relación con la cuestión doctrinal planteada en el Auto de admisión, consideramos que, tratándose de una cuestión nueva, no procede la formación de doctrina".

CUARTO.- *Señalamiento para deliberación, votación y fallo.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 30 de noviembre de 2021.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del presente recurso de casación.*

Se centra la polémica en determinar si es posible o no, comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos.

Se distinguen tres períodos, el primero comprende el período de vigencia de la Ley 230/1963; la segunda, desde la entrada en vigor de la Ley 58/2003, esto es, desde el 1 de julio de 2004, disposición final 11ª, hasta la reforma por la Ley 34/2015; y la tercera, desde la entrada de esta reforma, 12 de octubre de 2015, hasta la actualidad.

Pues bien, la cuestión que se suscita en el presente recurso es si la Administración tributaria podría declarar el fraude de ley respecto de las operaciones realizadas en ejercicios prescriptos para regularizar los efectos que las mismas producen en ejercicios no prescriptos, teniendo en cuenta, además, que las operaciones que se consideran fraudulentas, se realizaron con anterioridad a la entrada en vigor de Ley General Tributaria de 2003.

SEGUNDO.- *Alegaciones de las partes.*

La recurrente alega que la incorrección del criterio interpretativo de la sentencia de instancia se desprende de un análisis de la evolución normativa de las facultades de comprobación de la Administración tributaria.

Esta evolución normativa distingue tres períodos.

El primero de ellos iría desde la entrada en vigor de la LGT de 1963 hasta la entrada en vigor de la LGT de 2003 el 1 de julio de 2004. En este período, el artículo 109.1 de la LGT de 1963, establecía que: "La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible".

La recurrente señala que, como se desprende del precepto citado, la LGT de 1963 vinculaba la comprobación con el hecho imponible concreto. Unánimemente, la jurisprudencia consideraba que una vez transcurrido el plazo de prescripción previsto en los artículos 64 y siguientes de la LGT de 1963 ya no podían modificarse las consecuencias jurídicas que de tales ejercicios se derivaban.

Además, la recurrente hace notar especialmente que el artículo 109.1 de la LGT de 1963 no preveía la posibilidad de recalificar negocios jurídicos acaecidos en ejercicios anteriores que ya habían prescrito, de manera que "la potestad de la Administración estaba limitada a constatar hechos y situaciones concretas de ejercicios anteriores, pero no se contempla la facultad de recalificar los negocios jurídicos fuera del plazo de prescripción del ejercicio en que se celebraron".

Añade que este es el régimen jurídico aplicable a los negocios jurídicos objeto de este litigio celebrados entre los años 1999 y 2001, puesto que, "para la determinación de la normativa a aplicar en cada momento ha de estarse al momento de la realización de las operaciones que podrían ser comprobadas por la Administración". Por tanto, si las operaciones de reestructuración se llevaron a cabo entre 1999 y 2001, resultaría de aplicación la LGT de 1963.

La recurrente continúa exponiendo que el segundo período abarcaría desde el 1 de julio de 2004 (entrada en vigor de la LGT de 2003) hasta el 12 de octubre de 2015 (entrada en vigor de la ley 34/2015, de modificación de la LGT). En este período resultaba de aplicación la redacción original de la LGT de 2003, que incorporaba lo previsto en el antiguo artículo 109.1 de la LGT de 1963 al nuevo artículo 115.1 de la LGT de 2003 estableciendo lo siguiente: "La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto". Nuevamente, mantiene, "las facultades de investigación se refieren a la constatación de hechos relacionados con el cumplimento de cada obligación tributaria concreta, pero no incluyen la posibilidad de recalificación de negocios jurídicos celebrados en ejercicios prescritos".

Sostiene que la principal novedad que aportaba la LGT de 2003 era la incorporación de un nuevo artículo 106.4 (en su versión original) que establecía que las Bases Imponibles Negativas (BINs) y las deducciones podían ser comprobadas incluso más allá de los cuatro años desde su acreditación (circunstancia que una reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1998 ya había anticipado para las BINs).

La recurrente seguidamente señala que el tercer período abarcaría desde 12 de octubre de 2015, con la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de modificación de la LGT, hasta la actualidad. El principal objetivo de esta reforma es incrementar las capacidades de comprobación administrativa, aunque ello pueda comportar una limitación del principio de seguridad jurídica. Con esta finalidad se da una nueva redacción al artículo 115 LGT

Según la recurrente, esta es la primera vez que, junto a la constatación de hechos, actos y actividades, la norma se refiere expresamente a la posibilidad de recalificar negocios jurídicos, aunque se hubieran celebrado en ejercicios prescritos.

Manifiesta que, por lo tanto, "solo a partir de la entrada en vigor de esta reforma, la Administración ve ampliadas sus potestades: ya no está limitada a constatar los hechos y actos que tengan incidencia en la actual liquidación con independencia de cuando se llevaron a cabo, y a poder analizar la procedencia de BINs o deducciones acreditadas en ejercicios prescritos, sino que también podrá realizar operaciones de recalificación de negocios jurídicos celebrados en ejercicios prescritos".

Esta modificación de la LGT entró en vigor en fecha 12 de octubre de 2015. Sostiene que, en lo que se refiere a las situaciones a las que resulta aplicable el citado cambio normativo, contempla una retroactividad de grado medio. La disposición transitoria única.2 de la Ley 34/2015 dispone que resultarán de aplicación a los procedimientos ya iniciados a la entrada en vigor de la norma en los que no se hubiese formulado propuesta de liquidación.

A la recurrente le parece evidente que esta normativa no resulta aplicable a nuestro caso, puesto que, a 12 de octubre de 2015, el procedimiento de inspección del IS 2005-2008 seguido frente a SOLVAY ya estaba concluido (el acuerdo de fraude de ley es de fecha 10 de mayo de 2012 y el acuerdo de liquidación es de fecha 24 de enero de 2013) y en vía de recurso, por lo que no se cumple la previsión de la Disposición Transitoria Única.2.

Considera que, en este caso, nos hallamos ante una interpretación auténtica de la norma previa: "el legislador, al dictar esta nueva norma, permite que la Administración pueda realizar estas recalificaciones de negocios jurídicos anteriores, cosa que antes la norma legal no permitía. Al disponer *ex novo* el alcance de las nuevas posibilidades de recalificación que concede a la Administración, el legislador determina un régimen transitorio específico y distinto al general, con lo que resulta evidente que está realizando una innovación legislativa. Si dichas posibilidades de recalificación de negocios jurídicos de ejercicios prescritos hubieran existido con anterioridad, sería superfluo el régimen transitorio específico, que lo dota de un grado de retroactividad medio".

Pues bien, del anterior análisis de los distintos periodos y modificaciones normativas en relación con las facultades de comprobación de la Administración, concluye la parte recurrente: (i) que a las operaciones de reestructuración que fueron comprobadas en nuestro caso les resultaba de aplicación la LGT de 1963, por cuanto se llevaron a cabo entre 1999 y 2001, antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003; y (ii) que la LGT aplicable a dichas operaciones de reestructuración no permitía a la Administración la comprobación de ejercicios prescritos, ni la recalificación de negocios jurídicos, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos.

La Abogacía del Estado señala, en primer lugar, que realmente el recurrente no se había pronunciado sobre la cuestión relativa a las potestades de la Administración tributaria para comprobar negocios realizados en ejercicios prescritos cuando sus efectos se proyectan sobre ejercicios no prescritos, ni en general, ni particularmente por lo que se refiere a negocios realizados antes de la entrada en vigor de la LGT 2003, de ahí que considere que la sentencia de instancia no se ha pronunciado sobre esa cuestión, ya que no fue planteada, por lo que, siendo una cuestión nueva, quedaría fuera del alcance de este recurso de casación.

La Abogacía del Estado, en segundo lugar, defiende que es posible declarar la existencia de fraude de ley, aunque se trate de operaciones realizadas en ejercicio prescrito anterior a la LGT 200 *3*. Recuerda en ese sentido, que el artículo 115.1 LGT, en la redacción vigente *ratione temporis* y bajo la rúbrica "Potestades y funciones de comprobación e investigación", dispone que "la Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto".

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

En el mismo sentido, añade, el artículo 109.1 de la Ley General Tributaria de 1963, establecía que "la Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible".

Estos preceptos regulan la "potestad de comprobación" atribuida por el legislador a la Administración tributaria, potestad que, a diferencia del derecho a liquidar, no estaría sujeta a prescripción, sin que el art. 66 LGT 1963 constituya un obstáculo para tal declaración.

Pues bien, asegura la Abogacía del Estado que esta Sala, a partir de lo establecido en los artículos 109 LGT 1963 y 115 LGT 2003, ha reconocido reiteradamente que la Administración tributaria puede declarar la existencia de fraude de ley de operaciones realizadas en ejercicios prescritos y de esa manera regularizar los efectos que esas operaciones producen en ejercicios no prescritos. Señala que resulta expresiva de esa doctrina la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2016, rec. cas. 3162/2014 y también la sentencia de 22 de junio de 2016, rec. cas. 2218/2015.

Rememora que lo que aquí se discute es si un gasto deducible, que no es tal porque la operación que lo origina se ha declarado en fraude de ley, puede regularizarse a pesar de que la operación fraudulenta se realizó en un ejercicio prescrito y anterior a la entrada en vigor de la LGT 2003.

Defiende que esa controversia puede resolverse "sobre la base del carácter imprescriptible de la potestad de comprobar que deriva de los artículos 109 LGT 1963 y 115 LGT 2003 que es lo que la jurisprudencia había reconocido al declarar que el derecho a comprobar ejercicios no prescritos no está sujeto a prescripción y que los resultados de esa comprobación podrían fundamentar la regularización de ejercicios no prescritos, incluso bajo la vigencia de la LGT 1963".

En este sentido cita, por todas, nuestra sentencia de 9 de octubre de 2012, rec. cas. 5003/2011. La consecuencia de lo expuesto es que "nada impide, con objeto de verificar la corrección de los gastos financieros deducidos en un periodo no prescrito, que se examine un periodo prescrito y que se efectúe una declaración de fraude de ley de las operaciones de préstamo que originan esos gastos financieros, aplicando la doctrina establecida por la Sala en las sentencias de 16 de marzo de 2016 (rec. cas. 3162/2014) y 22 de junio de 2016 (rec. cas. 2218/2015)", anteriormente citadas.

Por tanto, concluye "la Administración tributaria podía comprobar las operaciones realizadas entre 1999 y 2001 y declarar, respecto de las mismas, la existencia de fraude de ley, con los efectos que ello pueda producir en la regularización de los ejercicios 2005 a 2008".

TERCERO. - *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional. Remisión parcial a la sentencia de 1 de marzo de 2022, recaída en el recurso 4304/2020.*

En lo sustancial la cuestión que se suscita en el presente recurso la hemos abordado recientemente, en el marco de la sentencia recaída en el recurso 4304/2020, con lo cual, en esencia, reiteramos el criterio expuesto por razones de seguridad jurídica y por unidad de doctrina.

En dicha sentencia afirmamos, en su fundamento primero:

"La parte recurrente considera que la original jurisprudencia, representada fundamentalmente por la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015, rec. cas. 4075/2013, que sirvió de fundamento a la sentencia de instancia para desestimar la pretensión actuada, no sólo ha sido matizada por sentencias posteriores, sino incluso corregida, haciendo referencia en concreto a la sentencia de 30 de septiembre de 2019, rec. cas.6276/2017.

La parte recurrente centra su análisis en la legislación estatal y considera que es aplicable también a la normativa foral, que prácticamente se limita a citar. En esta línea distingue entre tres fases, la primera comprende el período de vigencia de la Ley 230/1963, en la que era de aplicación el art 109; la segunda, desde la entrada en vigor de la Ley 58/2003, esto es, desde el 1 de julio de 2004, disposición final 11ª, hasta la reforma por la Ley 34/2015; y la tercera, desde la entrada de esta reforma, 12 de octubre de 2015, hasta la actualidad.

Sitúa la cuestión a dilucidar en la segunda de las fases, esto es, negocios jurídicos de préstamos celebrados en los años 2005 y 2006 que devengaron los intereses pactados durante dichos ejercicios y, además, en el 2007, año no prescrito cuando se iniciaron las actuaciones de comprobación e investigación.

Entiende la recurrente que sólo a partir de la nueva redacción del art. 115 de la LGT, texto actual, se reconoce por primera vez la facultad de la Administración tributaria para comprobar y recalificar negocios jurídicos acaecidos más allá del período de prescripción; en tanto, que al efecto era necesario, conforme al principio de legalidad, una norma que habilitara a la Administración a investigar ejercicios prescritos respecto de operaciones o negocios jurídicos que debían producir efectos en ejercicios no prescritos. Por ello considera

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

que situados en la segunda fase, la sentencia de instancia es incorrecta, puesto que con anterioridad a la reforma del art. 115 por la Ley 34/2015, le estaba vedado a la Administración comprobar y recalificar negocios jurídicos realizados en ejercicios prescritos anteriores a la entrada en vigor de dicha reforma, aunque produzcan efectos en ejercicios no prescritos. Lo cual es trasladable al ámbito foral, arts. 111 NFT, reformado por NF 2/2017, lo que significa que el contrato de préstamo celebrado en 2005 y 2006 no podía ser recalificado como simulado y, por tanto, los gastos correspondientes a los intereses devengados y satisfechos en el año 2007 no podían ser regularizados como fiscalmente no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades de 2007.

La última jurisprudencia sobre la materia viene representada por las sentencias de este Tribunal Supremo de fechas 30 de septiembre de 2019, rec. cas. 6276/2017; 22 de octubre de 2020, rec. cas. 5820/2018; y 4 de noviembre de 2020, re. cas. 7716/2018, en todas ellas se reconoce unidad doctrinal.

Tomando como referencia la primera de las citadas, la doctrina jurisprudencial se plasma en las siguientes consideraciones -añadimos las negritas para aportar mayor claridad-:

"En el presente caso, el auto de admisión realiza una clara delimitación temporal de las actuaciones administrativas de regularización. A estos efectos, deben enfatizarse dos circunstancias: la primera, que **la Administración ejerció sus potestades de comprobación** en el periodo comprendido entre el 8 de julio de 2010 y el 12 de julio de 2012 (fecha de la liquidación) esto es, **cuando ya había entrado en vigor la LGT de 2003 (si bien, con anterioridad a la reforma operada por la Ley 34/2015);** la segunda, que **el objeto de la comprobación se remonta a ejercicios tributarios (prescritos) correspondientes a un momento anterior al de la entrada en vigor de la LGT de 2003,** pretendiendo la Administración de dicha comprobación proyectara sus efectos con relación a ejercicios no prescritos (los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008.)

Teniendo en cuenta la temática y la dimensión temporal del asunto, debemos **remitirnos** a nuestras sentencias de 26 de mayo de 2016 (recurso 569/2015) y de **17 de octubre de 2016 (rec. 2875/2015)** y concluir que **la Administración no puede realizar una nueva comprobación sobre operaciones de reestructuración iniciadas en 2002, por tanto, antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003 -operaciones cuya dimensión económica se reflejó en ejercicios ya prescritos (2002, 2003 y 2004)-** con la finalidad de extraer una serie de consecuencias respecto de la cuantificación del fondo de comercio para proyectar esas consecuencias sobre ejercicios no prescritos (2005, 2006, 2007 y 2008).

Pues bien, al igual que ocurría en el asunto resuelto por nuestra sentencia de 17 de octubre de 2016 (rec. 2875/2015), en el presente caso **no estamos ante un problema de acreditación de bases imponibles negativas declaradas,** sino ante la corrección o no de la amortización practicada con respecto del fondo de comercio cuantificado y determinado en un ejercicio anterior prescrito, por lo que, **la cuestión consiste en delimitar la aplicación *"ratione temporis"*, de las previsiones de la LGT que resulten aplicables, a los efectos de advertir la procedencia o no de las facultades de comprobación de la Administración respecto de partidas procedentes de ejercicios prescritos,** en este caso, fondo de comercio.

Obviamente, la solución debe ser la misma que la adoptada en aquella sentencia, y entender que **la fecha de referencia para aplicar las facultades de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la que se corresponde con las actuaciones de comprobación o inspección (en este caso, 2010) sino la fecha del ejercicio** en que aflora y se declara el fondo de comercio de cuya amortización se trata, y respecto del que se discute la forma o los criterios para la determinación de su cuantía; **esto es, 2002 y 2003, fechas en la que se llevaron a cabo las operaciones** de reestructuración, es decir, **antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003.**

Por tanto, no resulta de aplicación al caso el artículo 115 LGT de 2003 sino el precedente normativo de dicho precepto, el art. 109.1 LGT de 1963, en cuya virtud "la Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible."

(...)

Teniendo en consideración las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, de acuerdo con lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, fijar como doctrina del presente recurso la siguiente:

(...)

- La fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a **la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban.** De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y

circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos".

En su fundamento segundo, referido a la proyección de la doctrina jurisprudencial al caso concreto, afirmamos:

"La parte recurrente hace una lectura sesgada de la jurisprudencia antes transcrita, plenamente aplicable al caso de autos. Considera la recurrente que hasta la reforma del art. 115 de la LGT por Ley 34/20145, la Administración no podía comprobar y recalificar negocios jurídicos realizados en ejercicios prescritos aunque produzcan efectos en ejercicios no prescritos; sin embargo, como se deriva de la doctrina jurisprudencial transcrita esta prohibición sólo se refiere a operaciones o negocios realizados en ejercicios prescritos anteriores a la vigencia de la LGT de 2003, y aunque no lo dice explícitamente se colige, sin dificultad alguna, que cuando se trata de operaciones o negocios de ejercicios prescritos estando ya en vigor la LGT de 2003 sí estaba la Administración Tributaria habilitada al efecto. La sentencia de 30 de septiembre de 2019, en atención al supuesto concreto que analiza y enjuicia, en tanto que las operaciones se habían realizado bajo la vigencia de la LGT de 1963, no hace referencia concreta respecto de supuestos en que estuviera en vigor la LGT de 2003, pero si atendemos a otras sentencias, que recogen la misma doctrina, si se hace referencia particular a esta cuestión, por ejemplo, en la misma sentencia que sirve de referencia a la sentencia de 30 de septiembre de 2017, en concreto la sentencia de 17 de octubre de 2016, rec. cas. 2875/2015, la que transcribimos parcialmente en la que se recoge la evolución jurisprudencial sobre la materia y en la que se puede comprobar lo que decimos -se añaden las negritas-:

"3.- Planteados en los expresados términos el debate que suscita este primer motivo de casación, hemos de comenzar señalando que ésta es una ocasión propicia para colmar la **necesidad de precisar el alcance de nuestra jurisprudencia, ya que, ciertamente, se han producido pronunciamientos que pueden considerarse contradictorios si no se tienen en cuenta la normativa aplicable, *"ratione temporis"*,** y las circunstancias específicas que caracterizaban a los supuestos analizados en cada sentencia.

A.- **El problema surge especialmente ligado a la compensación de bases imponibles negativas, como consecuencia de la no coincidencia entre el plazo establecido para la prescripción y para efectuar dicha compensación**. Sin embargo, es cierto que **el alcance de la cuestión es más amplio, ya que se extiende a cualquier mecanismo de compensación o deducción de bases o cuotas procedentes de ejercicios anteriores prescritos en el momento en el que el sujeto pasivo aplica la compensación o deducción pendiente.**

B.- **La inicial jurisprudencia** fue que una vez prescrito el derecho para liquidar la deuda del período en que se produce la pérdida, no resultaba posible su comprobación en el futuro, aunque se incorporara como elemento de cuantificación de una obligación tributaria posterior (*ad exemplum* SSTS de 13 de marzo de 1999, rec. de cas. 2911/1994 y de 17 de marzo de 2008 (rec. de cas. 4447/2003). La cantidad consignada como **base imponible negativa** se consideraba que adquiría firmeza en virtud de la prescripción, por lo que no cabía su modificación ni podía aceptarse su variación, de modo que la cantidad compensada por el contribuyente procedente de una base imponible negativa de un ejercicio prescrito debía estimarse correcta, sin que cupiera alteración de la misma por parte de la Inspección. C.- **La jurisprudencia cambia a partir del período 1999 como consecuencia de la modificación introducida en la LIS/1995.**

La Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999, modificó diversos artículos de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Entre ellos el artículo 23, cuyo apartado 5 quedó redactado en los siguientes términos: "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 originaron".

Posteriormente, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social modificó dicho precepto para añadir, como medio de acreditación, la exhibición de la liquidación o autoliquidación, la contabilidad y los oportunos soportes documentales, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

La referida previsión normativa se reproduciría en el artículo 25.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

En esta etapa jurisprudencial se entiende que la comprobación de las bases imponibles negativas es admisible en tanto no prescriba el derecho a comprobar la obligación tributaria correspondiente al período en que se aplica la compensación. Se entiende que la prescripción se refiere al derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. De esta manera, la prescripción ganada extingue la obligación tributaria, pero **si lo que se pretende no es determinar la deuda tributaria del período**

que se prescribe sino comprobar su cuantía a los efectos de incluirla como elemento de cuantificación de una deuda no prescrita, la comprobación resultaba posible, aunque hubiera transcurrido el plazo de prescripción para declarar las bases.

D.- **La LGT/2003,** de 17 de diciembre, que entró en vigor el 1 de julio de 2004, extendió la carga de acreditar la procedencia y cuantía, con carácter general, a todos los supuestos de compensación o de deducción de cantidades procedentes de ejercicios prescritos. En la versión originaria de su **artículo 70.3 dispuso:** "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". Y, también en la **versión originaria del artículo 106.4 dispuso: "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".**

A esta etapa corresponde la siguiente jurisprudencia: *"La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (antiguo 64 de la LGT 1963), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no estaba sometida a plazo de prescripción o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 y 109 de la LGT 1963) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo.* ***El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.***

Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aún cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio ". Esta doctrina se contiene, entre otras, en SSTS de 4 de julio de 2014, rec. de cas. 581/2013, **5 de febrero de 2015 (rec. de cas. 4075/2013)** y 23 de marzo de 2015 (rec. de cas. 682/2014).

E.- La entrada en vigor de las indicadas previsiones legales ha suscitado, sin embargo, diversas cuestiones. Una de ellas ha sido **la eficacia en el tiempo de las sucesivas reformas** derivadas de los artículos 23.5 LIS/1995, en la redacción dada por la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, 25.5 TRLIS/2004, **70.3 y 106.4 LGT/2003 ,** en cuanto a las facultades de comprobación de la Administración de cantidades pendientes de compensación o de deducción procedentes de ejercicios prescritos.

Había dos criterios teóricamente posibles de seguir: el formal de las actuaciones de comprobación o inspección, de manera que los nuevos preceptos resultaban aplicables a las actuaciones inspectoras iniciadas con posterioridad a la entrada en vigor de dichas leyes; y el criterio material, según el cual los preceptos son de aplicación solo a las bases negativas o cantidades compensables o deducibles que se generen en periodos posteriores a la vigencia de las referidas normas.

En la Jurisprudencia de esta Sala sobre dicha cuestión también pueden distinguirse dos posiciones. a) Inicialmente se inclina por el primero de los mencionados criterios: el formal o de procedimiento.

Así resulta de las SSTS 20 de septiembre de 2012 (rec. de cas. 6330/2010) y 22 de noviembre de 2012 (rec. de cas. 4073/2011), e, incluso, de la sentencia 17 de enero de 2014 (rec. de cas. 3047/2011) que utilizan los siguientes argumentos:

1º) Argumento gramatical, puesto que la nueva norma (art. 23.5 LIS) se declara literalmente aplicable a "cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

2º) La doctrina del Tribunal Constitucional sobre el principio de irretroactividad de las leyes fiscales que se resume en la STC 182/1997, de 28 de octubre.

3º) Disposición Transitoria Duodécima de la Ley 40/1998, al disponer que el nuevo plazo de compensación, de diez años -el anterior era de siete- se llevaría a cabo desde que se determinaron las bases negativas, lo que comportaba que el propio legislador daba efecto retroactivo a su previsión, siendo de aplicación a todas las bases negativas y no [solo] a las que surgieran a partir de 1 de enero de 1999.

4º) La generación de bases negativas no determina "un derecho adquirido" a su compensación con bases positivas. De existir el derecho, se trataría a lo sumo de lo que en la Teoría General del Derecho se denomina "derecho eventual" o "expectativa de derecho", a la que resulta aplicable la doctrina del TC, en el sentido de que "la prohibición de retroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto, y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas.

b) La última jurisprudencia que contempla no las bases imponibles negativas sino, en general, compensaciones o deducciones generadas en ejercicios prescritos y, de manera concreta, precisamente, la regularización de deducciones o amortizaciones correspondientes a fondos de comercio tiene manifestaciones anteriores, como la STS de 5 de diciembre de 2013 (rec. de cas. 5084/2011), pero se consolida en reiterados pronunciamientos de la Sala del año en curso.

En la mencionada sentencia se señala que la Administración y el TEAC, en el caso resuelto, habían considerado que iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación, respecto del ejercicio 2001, el 14 de septiembre de 2004, ya en vigor la LGT/2003 resultaba aplicable, conforme a su Disposición Transitoria Tercera, lo que disponía su artículo 106.4, encuadrado en el Capítulo II del Título III, relativo a las "Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios", entre los que indudablemente se encontraba el inspector. Pero, se afirma que esta Sala no comparte tal criterio, pues, *"insistiendo en lo expuesto en el Fundamento de Derecho Quinto, nuestra doctrina, acerca de la retroactividad o irretroactividad de la norma tributaria y los derechos adquiridos, contenida en la Sentencia de Sentencia de 22 de noviembre de 2012 (recurso de casación número 4073/2011), nos lleva a la conclusión de que en el ejercicio 2001, en el que se aplicó la deducción por la recurrente, hay que hacer uso de la legislación en tal momento vigente y ésta, [...] sólo establecía previsiones en relación con la compensación de bases negativas procedentes de ejercicios prescritos (se insiste en que tales previsiones se extendieron a las deducciones en cuota, en el artículo 106.4 de la Ley 58/2003. de 17 de diciembre, General Tributaria). De esta forma, en el año 2001, estamos ante a una situación análoga a [la] que se daba respecto de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, antes de la entrada en vigor de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que incorporó el nuevo apartado 5 al artículo 23 de la Ley 43/1995 , y en la que la jurisprudencia de esta Sala entendió que se trataba de bases firmes a todos los efectos y, en consecuencia, susceptibles de compensación en todo caso, en los ejercicios posteriores no prescritos. Por todo ello, se citan las Sentencias de 17 de marzo de 2008 (recurso de casación número 4447/2003), 25 de enero de 2010 (recurso de casación número 955/2005) y 8 de julio de 2010 (recurso de casación número 4427/2005).* ***La conclusión que ha de alcanzarse es que las cuotas declaradas como deducibles en los ejercicios prescritos (1996, 1997, 1998 y 1999), que tienen carácter firme, han de ser admitidas y respetada su aplicación en el ejercicio al que se refiere el presente recurso de casación (2001), sin que sea de aplicación el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 ".***

La STS de 19 de febrero de 2015 (3180/2013) sigue el mismo criterio con invocación expresa del precedente. La parte recurrida alegaba que como la ley 58/2003, General Tributaria, entró en vigor el 1 de julio de 2004, y el art. 23.5 de la ley 43/1995 no resultaba de aplicación al caso litigioso, ante el criterio que mantenía la Sala, en su sentencia de 5 de diciembre de 2013, que desestimó el recurso de casación planteado por el Abogado del Estado y confirmaba una sentencia de la Audiencia Nacional, en cuyo recurso se planteó idéntica cuestión referida a deducciones procedentes de ejercicios prescritos aplicados en el ejercicio 2001 en el sentido de que la novedad que supone el art. 106.4 de la Ley General Tributaria resulta efectiva en los ejercicios iniciados a partir de la entrada en vigor de la ley 58/2003, mantenía que respecto de las liquidaciones de los ejercicios 2003 y 2004 debe rechazarse de plano la infracción de los artículos invocados de la ley 58/2003, al no ser de aplicación. Y este Tribunal responde que *"ciertamente la referida sentencia rechaza el criterio sostenido por el TEAC de que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria resulta aplicable a todas las actuaciones de comprobación realizadas con posterioridad a la entrada en vigor de la ley, aunque se refieran a compensaciones o deducciones*

realizadas en ejercicios anteriores a la misma, teniendo en cuenta la doctrina expuesta en la sentencia de 22 de noviembre de 2012 (cas. 4073/2011) de que ***para la aplicación de las modificaciones legislativas había de estarse al momento del nacimiento del derecho. Ante esta doctrina, no hay duda de que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria no resulta aplicable al ejercicio 2003, dada la fecha de entrada en vigor de dicha ley , 1 de julio de 2004,*** y ante la inexistencia de normas de derecho transitorio sobre esta cuestión, por lo que estamos ante una situación análoga a la que se daba respecto de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, antes de la entrada en vigor de la ley 40/1998, de 9 de diciembre, que incorporó el nuevo apartado 5 al artículo 43/1995, y en la que la jurisprudencia de esta Sala entendió que se trataba de bases firmes a todos los efectos y, en consecuencia, susceptibles de compensación en todo caso, en los ejercicios posteriores no prescritos (*sentencias, entre otras, de 17 de marzo de 2008, rec. 4447/2003 , 25 de enero de 2010, rec. 955/2005 y 8 de julio de 2010, rec. 4427/2005).* ***En definitiva, la conclusión que ha de alcanzarse es que las deducciones originadas en ejercicios prescritos, que tienen carácter firme, han de ser admitidas y respetadas en el ejercicio 2003, con la consiguiente imposibilidad de su comprobación por parte de la Administración [...]".***

El artículo 106.4 LGT solo resultaba aplicable al ejercicio 2004 " ***toda vez que el derecho a la deducción controvertida se ejerció al tiempo de realizarse la declaración del impuesto y, por tanto, cuando ya había entrado en vigor aquella ley, siendo determinante la fecha de devengo a estos efectos. En efecto, situando la ley el devengo del Impuesto sobre Sociedades en el último día del periodo impositivo, que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, al encontrarnos ante periodos impositivos que coinciden con el año natural, como el devengo del impuesto es el 31 de diciembre, ha de estarse a lo que dispone la Ley General Tributaria de 2003 [...]".***

Ya en 2006, la STS de 24 de mayo de 2016 (rec. de cas. 666/2015) y, precisamente respecto de deducción por amortización de fondo de comercio declara que no eran aplicables los artículos 66, 70.3 y 106.5 LGT con la siguiente argumentación: ***"El ejercicio liquidado es el 2002, por lo que no era de aplicación la Ley 28/2003,*** ni, claro está, los artículos invocados como infringidos en el motivo de casación, que entró en vigor el 1 de julio de 2004. *Tampoco estamos ante un supuesto de compensación de bases imponibles negativas, sino ante la deducción por amortización de un fondo de comercio, sin que sea correcta la cita de las sentencias del Tribunal Supremo, cuya jurisprudencia se dice ha sido desconocida por la Sala de instancia, pues en todos los casos se refieren a bases imponibles negativas. El art. 23.5 de la Ley 43/1995 , introducido por la ley 40/1998, modificado por la ley 24/2001, e incorporado como art. 25.5 al Texto Refundido de la ley de 2004, sólo y exclusivamente se refiere a bases imponibles negativas no a deducciones, por lo que tampoco es aplicable al caso que nos ocupa, debiendo estar a la antigua jurisprudencia de esta Sala sobre la materia. Un caso similar al que nos ocupa, como bien señala la parte recurrida, ha sido resuelto por esta Sala en su sentencia de 19 de febrero de 2015, rec. cas. 3180/2013 [...]*", cuya literalidad se reproduce. **"En definitiva, la conclusión que ha de alcanzarse es que las deducciones originadas en ejercicios prescritos, que tienen carácter firme, han de ser admitidas y respetadas en el ejercicio 2003, con la consiguiente imposibilidad de su comprobación por parte de la Administración".**

Por último, la STS de 30 de mayo de 2016 (rec. de cas. 453/2015), en relación con la deducción por amortización del comercio se pronuncia en los siguientes términos: " *[...] debemos partir de que el ejercicio liquidado era el 2003, por lo que no era de aplicación la Ley 58/2003, General Tributaria, que entró en vigor en 1 de julio de 2004, no pudiendo por ello tomar en consideración los preceptos de la misma que según el recurso de casación se consideran infringidos. La precisión anterior resulta trascendente porque así como la compensación de bases negativas de ejercicios prescritos dio lugar a la incorporación de un apartado 5 al artículo 23 de la Ley 43/1995 , por Ley 40/1998, de 9 de diciembre, luego objeto de nueva redacción por Ley 24/2001, de 27 de diciembre, la aplicación de deducción de cuotas de anteriores ejercicios, no mereció la misma atención del legislador hasta la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que extendió a las mismas el régimen de la compensación de bases imponibles, al señalar en el artículo 106.4 : "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". Y es que teniendo en cuenta la doctrina que expusimos en la Sentencia de 22 de noviembre de 2012 (recurso de casación número 4073/2011), en la que para la aplicación de las modificaciones legislativas había de estarse al momento del nacimiento del derecho (en aquella ocasión, la afloración de bases positivas susceptible de compensación), en el presente caso, la novedad que supone el artículo 106.4 de la Ley General Tributaria , al extender a las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, con origen en ejercicios prescritos, el régimen previsto para las bases compensadas o pendientes de compensación, supone que solamente será efectiva en los ejercicios iniciados a partir de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y, por tanto, como hemos dicho a partir del 1 de julio de 2004. Y si la Ley 58/2003 no resulta de aplicación al presente caso, tampoco resulta aplicable las sentencias de esta Sala que se citan en el recurso, pues todas ellas se refieren a compensación de bases negativas. Un caso similar al que nos ocupa fue*

resuelto por la Sentencia de esta Sala de 19 de febrero de 2015 (recurso de casación 3180/2013), en la que se dijo: QUINTO.- Surge, sin embargo, la cuestión relativa a la eficacia en el tiempo de la reforma legal producida por la Ley General Tributaria que extendió a las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación el régimen previsto para las bases compensadas o pendientes de compensar. La parte recurrida alega que como la ley 58/2003, General Tributaria, entró en vigor el 1 de julio de 2004, y el art. 23.5 de la ley 43/1995 no resulta de aplicación al caso litigioso, ante el criterio que mantiene la Sala, en su sentencia de 5 de diciembre de 2013 , que desestimó el recurso de casación planteado por el Abogado del Estado y confirma una sentencia de la Audiencia Nacional, en cuyo recurso se planteó idéntica cuestión referida a deducciones procedentes de ejercicios prescritos aplicados en el ejercicio 2001 en el sentido de que la novedad que supone el art. 106.4 de la Ley General Tributaria resulta efectiva en los ejercicios iniciados a partir de la entrada en vigor de la ley 58/2003, mantiene que respecto de las liquidaciones de los ejercicios 2003 y 2004 debe rechazarse de plano la infracción de los artículos invocados de la ley 58/2003, al no ser de aplicación. Ciertamente la referida sentencia rechaza el criterio sostenido por el TEAC de que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria resulta aplicable a todas las actuaciones de comprobación realizadas con posterioridad a la entrada en vigor de la ley, aunque se refieran a compensaciones o deducciones realizadas en ejercicios anteriores a la misma, teniendo en cuenta la doctrina expuesta en la sentencia de 22 de noviembre de 2012 (cas. 4073/2011) de que para la aplicación de las modificaciones legislativas había de estarse al momento del nacimiento del derecho. Ante esta doctrina, no hay duda de que el art. 106.4 de la Ley General Tributaria no resulta aplicable al ejercicio 2003, dada la fecha de entrada en vigor de dicha ley , 1 de julio de 2004, y ante la inexistencia de normas de derecho transitorio sobre esta cuestión, por lo que estamos ante una situación análoga a la que se daba respecto de las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, antes de la entrada en vigor de la ley 40/1998, de 9 de diciembre, que incorporó el nuevo apartado 5 al artículo 43 /1995, y en la que la jurisprudencia de esta Sala entendió que se trataba de bases firmes a todos los efectos y, en consecuencia, susceptibles de compensación en todo caso, en los ejercicios posteriores no prescritos (sentencias, entre otras, de 17 de marzo de 2008, rec. 4447/2003 , 25 de enero de 2010, rec. 955/2005 y 8 de julio de 2010, rec. 4427/2005). ***En definitiva, la conclusión que ha de alcanzarse es que las deducciones originadas en ejercicios prescritos, que tienen carácter firme, han de ser admitidas y respetadas en el ejercicio 2003, con la consiguiente imposibilidad de su comprobación por parte de la Administración. En cambio, la aplicación del art. 106.4 de la Ley General Tributaria al ejercicio 2004 ha de estimarse procedente, toda vez que el derecho a la deducción controvertida se ejerció al tiempo de realizarse la declaración del impuesto y, por tanto, cuando ya había entrado en vigor aquella ley, siendo determinante la fecha de devengo a estos efectos. En efecto, situando la ley el devengo del Impuesto sobre Sociedades en el último día del periodo impositivo, que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, al encontrarnos ante periodos impositivos que coinciden con el año natural, como el devengo del impuesto es el 31 de diciembre, ha de estarse a lo que dispone la Ley General Tributaria de 2003*** " .

Baste, pues, con reproducir una jurisprudencia que resulta bien clara para desestimar el presente recurso de casación. Así debe ser, siguiendo el hilo conductor que marca el auto de admisión, no siendo controvertidos los hechos, ha de recordarse que la recurrente presentó la declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 y, posteriormente, en el año 2012, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación, considerando no deducibles los "gastos financieros devengados" por unos préstamos participativos simulados, celebrados en los años 2005 y 2006, esto es en periodos ya prescritos, pero que producían efectos en el ejercicio 2007 no prescrito; hechos a los que es de aplicación la legislación vigente, esto es la LGT de 2003, puesto que como se ha puesto de manifiesto, "En cambio, la aplicación del art. 106.4 de la Ley General Tributaria al ejercicio 2004 ha de estimarse procedente, toda vez que el derecho a la deducción controvertida se ejerció al tiempo de realizarse la declaración del impuesto y, por tanto, cuando ya había entrado en vigor aquella ley, siendo determinante la fecha de devengo a estos efectos".

Como se ha indicado, la parte recurrente no extrae consecuencia alguna de que, en este caso, se trate de la aplicación de la Norma Foral 2/2005, pero ha de convenirse que ninguna relevancia cabe extraer de este dato respecto de la jurisprudencia vista y de su aplicación, en tanto que si bien la NF entró en vigor, disposición final vigésima, en 1 de julio de 2005, resultaba aplicable al ejercicio de 2005, primer año en el que se formalizó el préstamo, resultando similar al art. 106.4 de la LGT, el art. 102.2 de la NF. *Mutatis mutandi* cabe traer a colación lo dicho en situaciones similares referidas a la aplicación de la regulación común, "En cambio, la aplicación del art. 106.4 de la Ley General Tributaria al ejercicio 2004 ha de estimarse procedente, toda vez que el derecho a la deducción controvertida se ejerció al tiempo de realizarse la declaración del impuesto y, por tanto, cuando ya había entrado en vigor aquella ley, siendo determinante la fecha de devengo a estos efectos. En efecto, situando la ley el devengo del Impuesto sobre Sociedades en el último día del periodo impositivo, que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, al encontrarnos ante periodos impositivos que coinciden con el año natural, como el devengo del impuesto es el 31 de diciembre, ha de estarse a lo que dispone la Ley General Tributaria de 2003".

CUARTO.- *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

El recurrente termina suplicando que se dicte sentencia estimando el recurso y anulando la sentencia recurrida y, en consecuencia, anule los actos administrativos recurridos, posición a la que se opone la Abogacía del Estado.

Pues bien, en razón de todo lo expuesto procede declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 6583/2019 interpuesto por la entidad SOLVAY QUIMICA representada por don Jacobo Gandarillas Martos, contra la sentencia de 17 de abril de 2019 dictada por la Sección Segunda de la Sala lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso número 317/2016, en relación con la consideración de gasto financiero deducible de los intereses de demora en el Impuesto sobre Sociedades, periodos 2005 a 2008, sentencia cuya confirmación procede.

QUINTO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

F A L L O

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1°) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia por remisión a la sentencia de esta misma Sección de 5 de febrero de 2015, (recurso de casación núm. 4075/2013).

2°) Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 6583/2019. interpuesto por la entidad SOLVAY QUIMICA representada por don Jacobo Gandarillas Martos, contra la sentencia de 17 de abril de 2019 dictada por la Sección Segunda de la Sala lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso número 317/2016, en relación con la consideración de gasto financiero deducible de los intereses de demora, en el Impuesto sobre Sociedades, periodos 2005 a 2008, sentencia cuya confirmación procede.

3°) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

VOTO PARTICULAR que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, formula el Magistrado

Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís a la sentencia de 4 de marzo de 2022, pronunciada en el recurso de casación nº 6583/2019.

Por medio de este voto particular, que formulo con total respeto hacia la posición de la mayoría de la Sala y Sección, expreso mi discrepancia con el fallo de la sentencia pronunciada por ésta, identificada arriba, y con la fundamentación que conduce a él. El voto coincide en lo sustancial con el presentado a la sentencia del recurso de casación nº 5317/2020, por lo que la remisión es completa, excepción hecha de las menciones singulares a hechos o datos propios del referido asunto.

1. Antecedentes y consideraciones previas.

La tesis fundamental de la sentencia que ha llevado al fallo desestimatorio descansa, de un modo preponderante -casi se puede decir que exclusivo-, en la existencia de una jurisprudencia anterior que, como base común a todas sus resoluciones, aborda la posibilidad de comprobar actos, negocios, bases o deducciones afectados por la prescripción de la facultad de liquidación, pero que despliegan sus efectos en periodos que, *ratione temporis*, aún pueden ser objeto de determinación de la deuda tributaria.

La consecuencia que deriva de la posición mayoritaria en este asunto es que la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003 supuso un cambio normativo radical respecto de la que regía al amparo de la ley derogada: bajo la vigencia de ésta última, la de 1963, no era posible comprobar las bases, deducciones o datos correspondientes a los ejercicios afectados por la prescripción, ni siquiera a efectos de regularizar los no afectados por tal prescripción extintiva. A tales efectos, hemos declarado de modo constante y reiterado, en numerosas sentencias recientes que comienzan con la de 30 de septiembre de 2019 y se prolongan hasta nuestros días, que había que distinguir tres periodos distintos, en función de la legislación en cada momento vigente y que en el primero de ellos (el de los elementos, bases o negocios celebrados o producidos bajo la

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

LGT de 1963, era inviable ese examen retrospectivo). La doctrina común de tal jurisprudencia actual se plasma en la siguiente enunciación:

"[...] La fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos [...]".

1.1. Debo comenzar afirmando que no me parece que el mayor de los problemas dialécticos que la jurisprudencia precedente suscita en la sentencia objeto de la disensión sea el sustento argumental que aquella ofrece, pero hay que decir que, en contra de la posición principal conducente al fallo, no basta la referencia a esa jurisprudencia para desembocar necesariamente en ésta, atendido el hecho de que no es tan rectilínea, unívoca y clara como se pretende hacer ver y, también, que es la primera ocasión en que examinamos el problema referido al periodo que arranca con la entrada en vigor de la LGT de 2003 dentro del esquema innovador que supone el actual recurso de casación contencioso-administrativo.

Por el contrario, el déficit que, desde el punto de vista lógico, me causa su lectura es la ausencia de razonamientos jurídicos autónomos y suficientes que expliquen las razones por virtud de las cuales ha de concluirse, a mi juicio sin apoyo normativo bastante, que la LGT 2003 prevé un régimen diferente en la materia y ha supuesto un cambio de modelo en lo que respecta a la posibilidad de indagar en los ejercicios cerrados o periodos culminados tras de su entrada en vigor, en oposición a lo que regía para los precedentes, consecuencia que, en mi opinión, se da por supuesta. Esa concreción final se expresa en el párrafo final del fundamento segundo, en que se hace una referencia al artículo 106.4 LGT que, según mi parecer, ninguna relación guarda con el caso, pues se refiere a los medios y valoración de la prueba administrativa, cuestión ajena a la que aquí se controvierte.

1.2. El auto de admisión, a la hora de identificar las normas jurídicas sobre cuya exégesis se ha de debatir, desdeña la mención de artículos distintos del artículo 115 de la LGT vigente: *"3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, debe ser interpretada, el artículo 115 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre"* (así como el 109 de la LGT de 1963), restricción que se produce sin perjuicio de que el Tribunal Supremo pueda acudir a otros preceptos para dilucidar el recurso y formar doctrina, bajo el principio *iura novit curia.* Pero es significativo que, a la hora de precisar las normas en principio relevantes, se omita la referencia a normas y principios que, en mi opinión, no son ajenos al debate trabado: (i) el artículo 9.3 de la Constitución, concretado en el régimen de prescripción contenido en los artículos 66 y siguientes de la de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT 2003), en conexión con los artículos 24 y 109 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria; y 15 y 115.1 y 2 LGT 2003 (redacción originaria); (ii) el artículo 70.3 LGT/2003 (redacción originaria); y (iii) los artículos 49 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, máxime cuando parece haber una interconexión entre todos ellos. Al menos, de un modo patente, con el principio de seguridad jurídica -fundamento y causa de la prescripción extintiva-, reconocido como principio capital en el artículo 9.3 CE; y con el artículo 66 de la LGT, que regula la prescripción extintiva.

1.3. La misma cuestión que ahora nos ocupa, si bien referida a la LGT anterior, ha sido resuelta a partir de la sentencia de 30 de septiembre de 2019, recurso de casación nº 6276/2017, y reiterada en otras varias, cinco al menos, que se remiten a ella. Su doctrina, que ya ha sido reproducida más arriba, es la de que ha de tomarse como fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban.

De este reiterado criterio, que hemos asumido como ponentes sin reserva ni reparo alguno, brota el reflejado en todas las sentencias de reciente factura: el de que, al resultar aplicable al caso la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, que además sucedieran en tiempo anterior a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender los efectos de esa comprobación a ejercicios no prescritos.

Sin embargo, considero que de tal afirmación no puede extraerse como desenlace, en modo alguno, el reconocimiento de lo contrario, esto es, una especie de avance o anuncio futuro de que, si tales actos, negocios u operaciones no fueran anteriores a ese momento, sino posteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, el criterio que debería seguirse al respecto sería el opuesto al que hasta ahora hemos adoptado. En ninguna de nuestras sentencias del periodo 2019-2021 se da a entender que tal deba ser el fruto lógico del cambio normativo ni, obviamente, podría serlo, pues los hechos sometidos a enjuiciamiento en tales asuntos acotan

las pretensiones, el recurso de casación mismo y, por ende, la doctrina que debe surgir, obviamente vinculada por los hechos del caso.

1.4. Conviene aclarar que, en rigor, la sentencia de instancia, pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de esta Jurisdicción de la Audiencia Nacional el 27 de abril de 2019, no aborda directamente la cuestión que ahora constituye el centro del interés casacional, según el auto de admisión. Probablemente por basarse el acuerdo de declaración de fraude de ley (sic) en la irregularidad de negocios jurídicos emprendidos en el periodo 2005-2007, y que aquí no se discuten, se llegó a esa conclusión prácticamente sobreentendida, dándola por supuesta, aunque fuera ya aplicable a estas actuaciones la LGT de 2003. Además, la sentencia de que se disiente se limita a reproducir, para estos hechos posteriores, la dictada en el recurso de casación nº 4304/2020, pero no examina el sustento fáctico y argumental de la que es objeto de impugnación. Esto es, analiza la cuestión de interés casacional sin mayor aclaración, por lo que ocasiona cierta estupefacción que respecto de ella haya sido admitido un recurso de casación -por vía de incidente de nulidad contra la providencia de inadmisión, que resultó estimado- para que abordemos una cuestión ajena al debate suscitado en la instancia, conclusión para la que es suficiente su mera lectura.

No obstante ello, este voto tiene el mismo sentido contradictorio con la sentencia recaída en este recurso que sus precedentes, en tanto aquélla, sin hacerse eco de los términos propios de la sentencia *a quo*, acomete, en la misma forma que la otra que cita como fundamento, una cuestión que dio lugar a la admisión del recurso de casación y que sólo de una manera levemente implícita está en la fundamentación y la *ratio decidendi* de la impugnada.

2. Consideraciones sobre la interpretación del artículo 115 LGT , en su redacción originaria, aplicable al caso.

La duda fundamental de este asunto, que la sentencia de la que ahora se discrepa despeja de un modo un tanto automatizado, reside en si en el periodo que media entre la entrada en vigor de la LGT actual y su reforma de 2015 (Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) era posible aplicar ese principio de *imprescriptibilidad* de las actuaciones de comprobación.

Es la Ley 34/2015 la que introduce, por vez primera, de un modo claro, inequívoco y explícito, un nuevo régimen de comprobación *"hacia atrás"* de hechos acaecidos en el pasado respecto de sus efectos jurídicos en el presente, de suerte que no cabe considerarla como meramente interpretativa de la fórmula inicial de la LGT, puesto que la cambia radicalmente, haciéndola objeto de un drástico viraje. Tal aseveración lleva consigo, *a fortiori*, que no es hasta la citada Ley 34/2015 cuando puede proyectarse esa facultad imprescriptible y retroactiva, respecto de relaciones o situaciones jurídicas ya fenecidas.

De hecho, la diferencia con el artículo 109 de la LGT de 1963 es casi inapreciable:

Artículo 109 LGT 1963 .

"Uno. La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible".

Artículo 115 LGT 2003 (texto original):

"1. La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto".

Sin embargo, la fórmula introducida por la Ley 34/2015, experimenta un giro radical en relación con su precedente:

Artículo 115 LGT 2003 (tras la reforma de la Ley 34/2015):

"1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.

Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido".

El designio evidente de refuerzo de las potestades administrativas que preside la reforma legal de 2015, en esta materia, no se detiene en el artículo 115 que impulsa la reforma, sino que se complementa con la introducción de un nuevo artículo 66 bis que, en el anteproyecto, se intitulaba significativamente *"imprescriptibilidad del*

derecho a comprobar e investigar" -expresión, por lo demás, de indudable cuño jurisprudencial, pues está formalmente presente en la sentencia de 5 de febrero de 2015, recaída en el recurso de casación nº 4075/2013-, que fue sustituida en el proyecto de ley, por razón del dictamen del CGPJ, por la que actualmente se establece.

En mi opinión, discrepante de la sustentada por la mayoría, interpretar que, respecto de hechos acaecidos entre 2004 y 2015, rige la Ley 34/2015, sería tanto como favorecer la aplicación retroactiva de la norma, en contra de la previsión de irretroactividad del Código Civil, justamente para limitar derechos del contribuyente.

Del mismo modo, interpretar que una redacción anterior y distinta, la que se ha transcrito, en el texto originaria de la Ley 58/2003, habilita anticipadamente, *avant la lettre*, el ejercicio ilimitado en el tiempo, por la Administración, de la potestad de comprobación -cualquier cosa que esto signifique, si se la conceptúa de un modo desvinculado del mal llamado *derecho* a liquidar, es tanto como reconocer, en perjuicio de los contribuyentes, que aquélla goza de poderes y prerrogativas de gran fuerza, que no encuentran su fundamento en la ley positiva, sino en una interpretación de ésta que facilitan los Tribunales de justicia y que carece de sustento dogmático, ya se interprete desde el punto de vista gramatical, lógico, sistemático o, lo que es más importante, teleológico, exégesis que, además, robustece sin apoyatura la fuerza expansiva de los poderes de la Administración y debilita la posición jurídica de los contribuyentes.

Dicho con otras palabras, la interpretación que ofrece la sentencia acerca del artículo 115 LGT, en su redacción primitiva, en relación con la versión acuñada en 2015, al periodo entre 2004 y 2015, fundada en esa pretendida *imprescriptibilidad* de la facultad de comprobación -la cual no puede negarse, pues figura de un modo explícito en la sentencia citada de 5 de febrero de 2015 y en las demás que la siguen- supone una aplicación retroactiva, por vía meramente hermenéutica, de una norma más gravosa para el contribuyente, surgida en 2015, pero que rige, según ahora interpreta la Sala, desde mucho antes, desde que entró en vigor la LGT de 2003.

La transcripción literal de las dos versiones del precepto permite la conclusión de que, en su redacción primitiva, el artículo 115 LGT 2003 era sustancialmente coincidente con el tenor del viejo artículo 109 de la LGT de 1963, aunque la fórmula enunciativa contuviera alguna variación, irrelevante a los efectos que nos ocupan. En particular, ninguna previsión específica de la norma citada permite adivinar o anticipar el régimen futuro, que desde 2015, autoriza a la Administración para volver sobre el pasado e indagar hechos, actos o circunstancias acaecidas en un tiempo en que ya no pueden ser alterados, por prescripción extintiva, aun a efectos de gravar las consecuencias fiscales en ejercicios no afectados por la prescripción.

El origen de esta figura de la *imprescriptibilidad* se encuentra en la indicada sentencia de 5 de febrero de 2015 (F.J. cuarto, 2):

"[...] El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, ***es imprescriptible como todas las potestades administrativas****. El artículo 115 de la LGT 2003 (art. 109 LGT 1963) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y* ***el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir*** .

Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). ***No se puede****, pues,* ***excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.***

Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), ***puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.***

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el *Tribunal Constitucional en, entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio [...]".*

Mi discrepancia con tal argumentación es radical y absoluta, máxime si se tiene en cuenta la circunstancia, no desdeñable, de que sólo unos meses antes, la misma Sala y Sección, con el mismo ponente, había alcanzado

la solución opuesta, en la sentencia de 4 de julio de 2014 (recurso de casación nº 851/2013), también por unanimidad. Ello evidencia que la jurisprudencia en la materia ha sido, al menos, zigzagueante y voluble, teniendo en cuenta que la surgida a partir de 2019 no puede considerarse, en modo alguno, heredera de la que se acaba de transcribir, dada la diferencia de periodos a los que se refiere.

Nuestra doctrina más reciente, confirmada en diversos asuntos, al situar el momento en que se detiene la comprobación de los actos o negocios celebrados en ejercicios prescritos en la fecha de concertación de éstos, nos lleva en este caso a los periodos 2008/09 y 2009/2010, y, por tanto, nos debería conducir al mantenimiento de nuestro reiterado criterio sobre la imposibilidad de verificar la realidad o legalidad de sucesos acaecidos antes de cernirse sobre ellos la sombra de la prescripción, si se parte de la base de que, como he tratado de argumentar, hasta la Ley 34/2015 no se alteró radicalmente el régimen legal de la prescripción ni la innovadora segregación, que en ella se instaura, de las facultades de comprobar y liquidar, como si fueran realidades distintas, por lo que el sistema no ha experimentado modificación con la entrada en vigor de la Ley 58/2003.

No parece apercibirse la Sala, además -no solo ahora, con la sentencia objeto de disenso, sino desde la peculiar sentencia de 5 de febrero de 2015 que se ha reproducido en ciertos pasajes- de dos quiebras en su argumentación -que serían tres si añadimos la sorprendente referencia a la imprescriptibilidad de la potestad de comprobar-: la primera de ellas es que la prescripción extintiva es un instrumento fundamental al servicio de la seguridad jurídica, como valor constitucional y como principio rector, cuyo fundamento es la presunción *iuris et de iure* de abandono de la acción por parte del llamado a ejercitarla, en este caso la Administración pública, siendo así que asomarse a hechos o negocios sucedidos en ejercicios ya intangibles es alterar también la prescripción ganada, a no dudarlo, aun cuando no se vea alterada la situación tributaria que corresponde a tales ejercicios, porque la seguridad jurídica impone que tampoco puedan ser revisados hechos en que, con la ley en la mano, se confía en su intangibilidad por obra de la prescripción; en segundo lugar, o la segunda quiebra, reside en que, en la dogmática administrativa, por ende tributaria, la Administración pública no tiene más potestades que aquellas que la ley le confiere, no otras, de suerte que una facultad creada *ex novo* por la ley -al margen de la constitucionalidad y la adecuación al Derecho de la Unión Europea-.

Es cierto que existen las llamadas *potestades implícitas*, pero hay que observarlas con cierta prevención y prudencia, máxime cuando se proyectan sobre una actividad administrativa predominantemente reglada, como es la tributaria, generadora por lo general de actos desfavorables o de gravamen para los ciudadanos -como de ordinario son los actos tributarios-. Pero, además, las potestades implícitas surgen por inferencia o decantación de otras explícitas o enunciadas en la ley de las que cabe suponer son semejantes, conexas o derivadas. Pero lo que no cabe es forjar, por vía jurisprudencial, una potestad exorbitante y nueva que no se halla reconocida en la ley y que, además, es más onerosa para los ciudadanos, con la base argumental del solo aserto que luce en la parte final del fundamento segundo, que comienza así: *"[...] Baste, pues, con reproducir la jurisprudencia para desestimar el presente recurso de casación. Así debe ser, siguiendo el hilo conductor que marca el auto de admisión, no siendo controvertidos los hechos, le es de aplicación la legislación vigente, esto es la LGT de 2003"*.

3. Referencia a dos votos particulares opuestos a la doctrina nacida a raíz de la sentencia de 5 de febrero de 2015(recurso de casación nº 4075/2013).

3.1. La traída a colación del voto particular que presenté el 22 de diciembre de 2016, misma fecha que la sentencia recaída en el recurso de casación nº 3421/2015, posee la doble explicación de que, de una parte, siempre he sostenido lo que ahora mantengo, pues frente a una de las sentencias exponentes de la jurisprudencia, también del mismo ponente, ya manifesté mi discrepancia en el primer asunto en que pude formar Sala en esta Sección; de otra, que lo que entonces sostuve puede reproducirse como fundamento por remisión.

"Nada habría sido más fácil y más coherente con mi postura en este asunto que haberme remitido *in toto* a las que considero acertadas y esclarecedoras reflexiones contenidas en el voto particular formulado por el Magistrado Excmo. Sr. D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco a la sentencia de 5 de febrero de 2015, dictada en el recurso de casación nº 4075/2013, el cual ha sido luego reproducido, por remisión, en otras posteriores sustancialmente idénticas.

Sin embargo, la versión que esta sentencia ofrece sobre la doctrina general permisiva que abrió la mencionada sentencia de 5 de febrero de 2015 en lo relativo a la imprescriptibilidad de la comprobación fiscal de actos o negocios celebrados en ejercicios prescritos, es puramente sintética, basada en la remisión extractada a lo que entonces se dijo en la primera. Siendo ello así, carece de sentido lógico que mi voto fuera también una mera remisión a lo que el mencionado magistrado, que no concurrió a la votación de este asunto, señalara en todas esas sentencias precedentes. Además, sobre el problema jurídico fundamental que, en lo relativo a la

prescripción, late en esta materia -bajo la vigencia del artículo 66 de la Ley General Tributaria en la redacción aplicable al caso- puede afirmarse que ya se ha dicho todo, pero no todos lo hemos dicho.

Mi discrepancia con lo razonado en el fundamento tercero es de orden sustantivo, porque considero que no cabe, por razones de seguridad jurídica, la declaración de fraude de ley de actos, negocios u operaciones celebrados no sólo en periodos ya afectados irremediablemente por la prescripción extintiva, sino distintos en el tiempo a aquellos que constituyen el objeto de la regularización.

La disensión con el fundamento segundo es una consecuencia lógica inevitable de la anterior. En el razonamiento de la sentencia vertido en dicho fundamento -del que no es un aspecto irrelevante el orden en que se examinan las cuestiones suscitadas- se indica que *"...con carácter previo al examen de los motivos del recurso, debemos analizar la concurrencia en este caso de los elementos configuradores del fraude de ley..."*, análisis que culmina con la apreciación de que *"...en el caso enjuiciado, la reestructuración del Grupo A... en España se considera realizada en fraude de ley..."*.

El orden seguido por la sentencia es perturbador, al condicionar dialécticamente la solución finalmente adoptada. Así, antes de analizarse si la sentencia vulneró los preceptos relativos a la prescripción, formalmente invocados por la mercantil recurrente en su primer motivo de casación, que debía ser de examen preferente (el artículo 64 de la LGT de 1963, vigente para el ejercicio 1997 en que se produjeron los negocios que la mayoría de la Sala reputa fraudulentos, en relación con el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 CE), la sentencia ya toma partido, pronunciándose sobre la cuestión de fondo, esto es, sobre si unos negocios jurídicos se celebraron o no fraudulentamente en dicho año 1997, lo que no hace sino prejuzgar el primer motivo antes de comenzar a abordarlo.

Dicho en otras palabras, se reputa correcto el ejercicio de una potestad antes de dilucidar si era posible ejercitarla o no *ratione temporis*.

Quiere ello decir que tal opción sistemática encierra una especie de petición de principio o círculo vicioso, puesto que antes de decidir si la Administración tributaria obró en el ejercicio de una potestad aún viva, esto es, que no había decaído abatida por la prescripción, se decide, con prejuicio para resolver tal capital cuestión, que su ejercicio fue materialmente correcto, dejando sin espacio vital el ámbito del primer motivo de casación formalizado. Se presupone, pues, que no hay prescripción antes de acometer el análisis del concreto motivo en que tal cuestión se alegó, con denuncia de la infracción de las normas pertinentes, lo que equivale a prejuzgar y predeterminar lo que se va a decidir al respecto.

2) Las razones de mi discrepancia con el tratamiento dado al primer motivo de casación, el que versa sobre la prescripción y se remite a lo declarado en la repetida sentencia de 5 de febrero de 2015 a la que parcialmente hace referencia, son de un orden más sustantivo y material, pues afectan al núcleo mismo de lo examinado y revelan, es de decir, un desacuerdo de más hondo calado con lo declarado.

Me centraré para ello en tres concretos puntos del razonamiento expuesto, pues en lo demás resulta pertinente acogerme a lo luminosamente escrito en el voto particular mencionado más arriba, opuesto a la mayoría en la sentencia de 5 de febrero de 2015.

a) *Resulta inexplicado, de forma incomprensible, el cambio de criterio jurisprudencial que experimentó la Sala, una verdadera mutación, entre el primeramente establecido en la sentencia de 4 de julio de 2014* (recurso de casación nº 581/2013, asunto Hewlett-Packard) y el que arranca de la tan citada sentencia de 5 de febrero de 2015, que supuso un cambio de rumbo diametral sobre su precedente, del que ésta ahora dictada es heredera.

Hemos de recordar que la sentencia de 4 de julio de 2014 desestimó el recurso de casación entablado por la Administración del Estado contra la sentencia de la Audiencia Nacional (Sección Segunda) de 24 de enero de 2013, por considerar atinada la tesis sostenida en ella sobre la prescripción y sus límites a la comprobación, dada la prescripción extintiva acaecida, obstativa del intento de la Administración de examinar negocios jurídicos celebrados en ejercicios prescritos. Tal sentencia, adoptada por unanimidad, fruto pues de un consenso alcanzado sin límites ni objeciones, indica lo siguiente:

"...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...".

No obstante la rotundidad que evocan sus palabras, ese invocado *"elemental principio de seguridad jurídica"*, piedra angular de aquélla decisión, al que directamente alude el pasaje transcrito, y esa *"abierta contradicción con el instituto de la prescripción y sus efectos propios"*, no perduraron en el tiempo, puesto que el enfoque dado a la cuestión en la serie que encabeza la sentencia de 5 de febrero de 2015 y las que posteriormente la

secundan no sólo se aparta de la doctrina previa, sino que adopta la solución justamente antagónica, situada en las antípodas de aquélla.

Sin embargo, la única razón ofrecida como sustento de ese giro copernicano es ciertamente magra y se condensa en la expresión *: "...el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos..."* (el subrayado es del voto particular).

b) No cabe concebir la existencia de potestades administrativas imprescriptibles, ilimitadas o exentas en su ejercicio del debido y plenario control jurisdiccional. Como muy bien señala el voto particular que inspira en buena parte éste que suscribo, no está sólo en juego el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución, encauzado a través del régimen legal de la prescripción (artículos 64 y concordantes de la LGT de 1963 y, en la norma vigente, artículos 66 y siguientes de la LGT de 2003), sino también el de tutela judicial efectiva, si se tiene en cuenta que el recrudecimiento de las potestades de comprobación que el Tribunal Supremo apodera como virtualmente ilimitadas en el tiempo ensancha su esfera a costa de los derechos y garantías del contribuyente, así como debilita paralelamente las posibilidades de reacción frente a ellas por parte del comprobado, agravándose con el transcurso del tiempo. Piénsese, por ejemplo, en el limitado deber legal de mantenimiento en el tiempo de los libros, registros y documentos fiscales, que podrían hacer prueba frente de los hechos constatados por la Administración.

Además de ello -y pese a su consagración en la reforma de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015- considero errónea la afirmación que contiene la sentencia de que el derecho a comprobar e investigar no prescribe nunca: primero, porque no se trata de un derecho, impensable en la Administración, a pesar a la dicción legal, sino de una potestad, que es algo diferente; segundo, porque la potestad de comprobar no tiene existencia propia ni finalidad autónoma, sino que es instrumental de la de determinar la deuda mediante liquidación, a cuyo resultado propende, y de la que resulta inescindible, pues se comprueba para liquidar y ésta facultad sí se somete al régimen de la prescripción, que igualmente debe afectar a aquélla; finalmente, porque es obvio que las potestades no prescriben en el sentido de que la ley las mantiene incólumes, pero sí lo hace su concreto ejercicio respecto de sujetos y objetos de comprobación, que es lo que aquí se dilucida, en tanto está afectado por el transcurso del tiempo, con los requisitos que la ley regula.

c) Por último, es preciso aludir a otra fuente de discrepancia, no precisamente la menor. Se trata de la afirmación con que se culmina la motivación de la tesis principal de que *"...lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, la siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio ".*

También en este punto me remito al voto particular al que he hecho constante alusión. Añadiré, por mi parte, que esa tesis adolece de ciertas flaquezas argumentales: la primera, que si ponemos a la legalidad frente a frente con la seguridad jurídica, la institución misma de la prescripción perdería por completo su razón de ser, porque no habría límite alguno a partir del cual el valor de la seguridad adquiriese la condición de prevalente; la segunda, que el propio ordenamiento nos ofrece la pauta para cerrar definitivamente los conflictos jurídicos por el transcurso del tiempo, ofreciendo la posibilidad de la prescripción extintiva de derechos y acciones, de suerte que la ley no sólo opta por otorgar prioridad a la seguridad jurídica frente a la legalidad -incluso frente a la justicia, que es valor superior a ésta-, sino que excepcionalmente aborda la posibilidad de invertir esa concordancia a través de instituciones sometidas a estrictas condiciones de utilización -la revisión de los actos firmes y consentidos, el recurso de revisión, etc.-; por último, porque la teoría expuesta alberga en su seno un sofisma, dado que sólo es dable conocer si un acto, negocio u operación es legal o no cuando hemos franqueado previamente la puerta de la comprobación que la aparición de la prescripción cerró antes.

Ello significa, en suma, que la tensión o conflicto entre legalidad y seguridad jurídica que la sentencia opone como realidades antagónicas o inconciliables es más aparente que real, puesto que cuando la prescripción aparece no puede hablarse con rigor de actos legales o no, ya que la extinción del ejercicio de la potestad impide verificarlo [...]".

3.2. Me remito a tales palabras como soporte de la discrepancia que sostengo. Entre otras razones, porque las sentencias inaugurales del nuevo criterio, a partir de la de 5 de febrero de 2015, adolecen de ciertos errores conceptuales, de cambios drásticos de tesis y de una, a mi juicio, inaceptable falta de motivación de tales cambios. No se puede abandonar un criterio jurisprudencial, cualquiera que sea, con la sola y voluntarista

alusión a que *"...[C]onsecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013) ..."* como toda justificación de un giro radical.

3.3. Por su parte, el voto particular del antiguo magistrado de esta Sala Sr. Huelin Martínez de Velasco a la mencionada sentencia de 5 de febrero de 2015, razona sobre las diferencias que le surgen con el parecer mayoritario y que, debido a su gran extensión, no procede ahora transcribir. Sí que considero de interés al caso, al menos, incorporar cuanto se afirma sobre la figura del fraude de ley -y su sucesor, el conflicto en la aplicación de la norma- y la relación de ambas instituciones con la seguridad jurídica y con la prescripción, porque complementan de un modo inmejorable cuanto querría señalar al respecto:

"[...] ***CUARTO.-*** Hay fraude de ley en el ámbito tributario (en la terminología de la Ley General Tributaria de 1963 -artículo 24-; la vigente Ley de 2003 habla de conflicto en la aplicación de la norma -artículo 15-) cuando se realiza un negocio jurídico al amparo de una determinada norma (norma de cobertura) con la finalidad de conseguir unos efectos económicos que no le son propios, eludiendo de este modo la aplicación de la previsión tributaria (norma defraudada) que normalmente hubiera operado de haberse seguido los negocios jurídicos usuales para obtener aquel resultado. En tales casos hay elusión fiscal, pero no engaño, ocultación ni evasión; simplemente, el hecho imponible no ha llegado a producirse o se ha manifestado en una forma fiscalmente más rentable debido a la impropia forma negocial elegida.

Para hacer frente a estas situaciones elusivas, el legislador tributario, tanto el de 1963 como el de 2003, remite a la Administración a un expediente específico para que, con audiencia de los interesados, declare el fraude o el conflicto y liquide el tributo aplicando la norma eludida o defraudada (artículos 24.3 y 15.3 de las Leyes Generales Tributarias de 1963 y 2003, respectivamente).

Se trata, por tanto, de un cauce singular y especial para recalificar jurídicamente los negocios realizados por los contribuyentes cuando producen el efecto expresado. Siendo así, y por lo dicho en los apartados anteriores de este voto discrepante, entiendo que no es posible declarar en fraude de ley actos y contratos concluidos en periodos respecto de los que el derecho de la Administración a comprobarlos e investigarlos al objeto de liquidar el tributo concernido por los mismos haya prescrito, aun cuando proyecten sus efectos a ejercicios posteriores que no lo estén.

Esta interpretación restrictiva de la posibilidad de declarar el fraude de ley, o el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, no resulta insólita en la doctrina de esta Sala. Basta recordar que hemos rechazado expresamente que la Administración pueda realizar una declaración de fraude de ley de forma tácita, al margen del procedimiento al que remite la ley, recalificando operaciones llevadas a cabo en periodos prescritos [véanse las sentencias de 9 de diciembre de 2013 (casación 2883/12, FJ 3º) y 19 de febrero de 2015 (casación 3180/13. FJ 4º)].

La anterior conclusión se sustenta también en otras reflexiones adicionales. La primera consiste en que el fraude de ley, o el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, así como el expediente en el que ha de ser declarado, constituyen una vía excepcional en la liquidación de deudas tributarias que, como tal, ha de ser objeto de una interpretación restrictiva. *Esta visión excluye acercamientos a la institución que amplíen indiscriminadamente su operatividad permitiendo reconsiderar negocios jurídicos concluidos hace décadas*.

Hay otros motivos para no admitir tales acercamientos. Para apreciar si un contrato o acto ha sido realizado en fraude de ley, la Inspección opera normalmente con indicios, admitidos como prueba en el ámbito tributario (artículo 108 de la Ley General Tributaria de 2003; antes, 118 de la de 1963). Ello quiere decir que, para desvirtuar los hechos acreditados por la Administración a través de ese específico medio de prueba, el contribuyente debe operar mediante "contraindicios". A nadie se le escapa la dificultad que ello comporta, con el déficit de seguridad jurídica que conlleva. Se exige a los administrados que, frente a un negocio jurídico al que la Inspección de los Tributos no puso el menor "pero" (ni expresa ni tácitamente) en el plazo de prescripción, presenten transcurrido ya un largo periodo elementos fácticos que desdigan los hechos acreditados a través de los que, mediante enlaces precisos y directos propios de las reglas del criterio humano, se obtiene que el negocio jurídico llevado a cabo hace una década (en el caso enjuiciado) lo fue en fraude de ley. Creo que este escenario no sólo provoca que se tambalee la seguridad jurídica, sino que desconoce los ritmos y los tiempos en los que se mueve el mundo de los negocios. Por supuesto que hay que enfrentar las prácticas fraudulentas que persiguen exclusivamente el ahorro fiscal, pero hay que hacerlo en tiempo útil, en el señalado por el legislador, y no ampliando artificialmente el plazo de prescripción. Nuestra Administración tributaria está suficientemente dotada (ya quisiéramos los miembros del Poder Judicial poder decir lo mismo de los tribunales de justicia) como para exigirla que adapte sus tiempos y ritmos a los del mundo real, de la economía y de los negocios, y no a la inversa.

Si ha prescrito la acción administrativa para reaccionar frente a una práctica fraudulenta y recalificarla en derecho, la seguridad jurídica pide que quede así. Es el tributo del artículo 9.3 de la Constitución. No me resisto

a comentar el último párrafo del cuarto fundamento jurídico de la sentencia de que discrepo, en el que se dice: "Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella". Precisamente, la seguridad jurídica exige lo contrario. ¿Cuántos actos administrativos contrarios al ordenamiento jurídico quedan firmes por no haber sido recurridos en tiempo y forma y, sin embargo, a ningún tribunal se le ocurre afirmar que, en tales casos, haya que prolongar el plazo para recurrir a fin de evitar que se consagren situaciones ilegales?

Dicho en otras palabras: la legalidad aparente de los negocios celebrados en fraude de ley debe prevalecer sobre la ilegalidad subyacente de los mismos, cuando el fraude de ley no haya sido declarado dentro del plazo de prescripción, porque lo demanda el respeto de la seguridad jurídica. No cabe olvidar en esta particular situación, como entiendo han hecho mis colegas, el viejo aforismo: *summun ius summa iniuiria* [...]".

3.4. Cabe añadir al sentido del voto particular recién reproducido en parte, que la materia sobre la que versa, el fraude de ley del artículo 15 de la LGT de 1963 y su expansivo sucesor, el conflicto en la aplicación en la norma - artículo 15 de la LGT 2003-, discurren por el cauce, no de la comprobación -pues *comprobar*, según el Diccionario de la Real Academia Española, es *confirmar la veracidad o exactitud de algo*- sino en el de la calificación o, por mejor decir, de la recalificación. Ello significa que la amplia potestad que los tribunales hemos concedido a la Administración es un título habilitante para verificar o comprobar hechos, no para calificar o recalificar negocios jurídicos o poner en tela de juicio su validez o su carácter nulo, anómalo o fraudulento, pues la facultad atribuida al respecto no supone, ni siquiera de un modo laxo y extensivo, la práctica de comprobación alguna.

4. Referencia a la reciente sentencia del TJUE (Sala Primera) de 27 de enero de 2022, pronunciada en el asunto C-788/19 , que tiene por objeto un recurso por incumplimiento relativo a la declaración de bienes en el extranjero -modelo 720-, que establecía la imprescriptibilidad de la facultad de la Administración de gravamen de los bienes aflorados en la declaración o en declaración extemporánea o incompleta.

La mencionada sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea -TJUE-, que obviamente examina normas y situaciones diferentes a las que aquí son objeto de análisis y estudio, considero que proyecta un efecto interpretativo innegable en contra de la imprescriptibilidad de las facultades que la ley asigna a la Administración tributaria, lo que reforzaría la postura que en este voto particular se argumenta.

A tal efecto, no parece necesario recordar con especial énfasis que la imprescriptibilidad -con atribución de preferencia del valor absoluto de la justicia frente al de la seguridad jurídica- está reservada, en los ordenamientos jurídicos de nuestro primer mundo, al ámbito penal y, dentro de él, a los delitos extraordinariamente graves, como los de lesa humanidad o genocidio (art. 131.3 del Código Penal).

Por tanto, crear una imprescriptibilidad, que equipara las conductas que debe comprobar la Administración tributaria, aunque aquélla figura se cobije bajo el camuflaje que le otorga la artificiosa separación entre las potestades de liquidación y comprobación, bien podría considerarse, sin forzar las cosas, un desafuero o un exceso injustificado y gravemente perturbador de la seguridad jurídica, atendida la evidente desproporción entre unos bienes jurídicos y otros, esto es, entre los bienes jurídicos cuya protección se confía en uno y otro caso al Estado.

Es muy relevante la mención que a tal idea de imprescriptibilidad opone en la mencionada sentencia el Derecho de la Unión y, para alcanzarla, las limitaciones intrínsecas de los Estados Miembros en la persecución del fraude fiscal, que no es un bien absoluto ni ilimitado, ni una aspiración que deba arrumbar los derechos de los contribuyentes. En tal sentido, señalan los puntos 38 a 41 de la sentencia (es cierto que a propósito de la imprescriptibilidad establecida en el artículo 39 de la Ley 35/2006, del IRPF):

"[...] 38. Pues bien, aunque el *legislador nacional puede establecer un plazo de prescripción ampliado* con el fin de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de luchar contra el fraude y la evasión fiscales derivados de la ocultación de activos en el extranjero, siempre y cuando la duración de ese plazo no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, *habida cuenta, en particular, de los mecanismos de intercambio de información y de asistencia administrativa* entre Estados miembros (véase la STJUE 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, apartados 66, 72 y 73), no ocurre lo mismo con la institución de mecanismos que, en la práctica, *equivalgan a prolongar indefinidamente el período durante el cual puede efectuarse la imposición* o que permitan dejar sin efecto una prescripción ya consumada.

39. En efecto, la exigencia fundamental de seguridad jurídica *se opone, en principio, a que las autoridades públicas puedan hacer uso indefinidamente de sus competencias para poner fin a una situación ilegal* (véase, por analogía, la sentencia de 14 de julio de 1972, Geigy/Comisión, 52/69, EU:C:1972:73, apartado 21).

40. En el caso de autos, como se ha indicado en los apartados 35 y 36 de la presente sentencia, la posibilidad de *que la Administración tributaria actúe sin limitación temporal* e incluso cuestione una prescripción ya

consumada resulta únicamente de la inobservancia por parte del contribuyente de la formalidad consistente en cumplir, dentro de los plazos establecidos, la obligación de información relativa a los bienes o derechos que posee en el extranjero.

41 Al atribuir consecuencias de tal gravedad al incumplimiento de esta obligación declarativa, la opción elegida por *el legislador español va más allá de lo necesario* para garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales, *sin que proceda preguntarse sobre las consecuencias que deben extraerse de la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre Estados miembros* [...]".

El imperativo de la seguridad jurídica, como valor constitucional y como principio basal del derecho de la Unión Europea, no consiente la existencia de situaciones jurídicas abiertas, indefinidas o inciertas, lo que sucede cuando se atribuye a la Administración la posibilidad legal de volver sobre ellas a costa de la norma común sobre prescripción, que afecta también a los contribuyentes en el caso de que se pueda, sin límite temporal, revisar o corregir hechos o negocios acaecidos en un periodo que ya no se puede regularizar, potencialmente indefinido.

Si ello es así, tampoco es adecuado ni conforme a derecho que la jurisprudencia acoja una interpretación expansiva de la norma, *in malam partem*, como la que efectúa la sentencia de la que discrepo, anticipando la previsión de imprescriptibilidad, que fue consagrada formal y explícitamente en 2015, llevándola en regresión al nacimiento de la ley, en 2004, pues solo en el año citado fue reformada la LGT para dar cabida formal a esa norma que otorga el extraordinario poder de la imprescriptibilidad de la potestad de comprobar, desgajada conceptualmente de la potestad de establecer la deuda tributaria mediante liquidación, de la que aquella es meramente instrumental y vicaria, lo que no es posible llevar a cabo sin que sufra de modo irremediable el principio de seguridad jurídica.

En consecuencia, a mi parecer y reiterando el respeto que merece la sentencia de la que disiento, el recurso de casación debió ser estimado, con anulación de la sentencia de instancia.

Madrid, misma fecha de la sentencia a la que se opone este voto particular.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ