

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ049861

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia de 24 de enero de 2013

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 440/2009

SUMARIO:

Deuda tributaria. Extinción de la deuda tributaria. Prescripción. Supuestos. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance. En el ámbito de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2004, como aquí ocurre, no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración. En efecto, lo que, en definitiva, supone la declaración de fraude de ley es la no admisión de la deducción fiscal de los gastos asociados a dichas operaciones, es decir la deducción del gasto financiero, por considerar que las mismas fueron realizadas en fraude de ley en 1998, pese a que en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras y, desde luego, el expediente de fraude de ley, esto es, el 30 de junio de 2008, ya habría prescrito el derecho de la Administración para determinar y alterar las magnitudes tributarias originadas y declaradas 10 años antes, así como los efectos resultantes de la mismas. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 4 de julio de 2014, recurso n.º 581/2013 (NFJ054784), que resuelve el recurso interpuesto contra esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 230/1963 (LGT), art. 24.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 23.5.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 70.3 y 106.

PONENTE:*Doña Esperanza Córdoba Castroverde.*

Magistrados:

Don FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

SENTENCIA

Madrid, a veinticuatro de enero de dos mil trece.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 440/2009, se tramita a instancia de la entidad HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA, S.L., representada por la Procuradora D^a CELINA CASANOVA MACHIMBARRENA, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 19 de octubre de 2009, relativo al IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES , ejercicios 2002 (1/11/02 a 31/10/03), 2003 (1/11/03 a 31/10/04) y 2004 (1/11/04 a 31/10/05), en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del recurso la de 6.742.366,10 euros, por lo que supera la suma de 600.000 euros a efectos casacionales.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

La parte indicada interpuso en fecha 7 de diciembre de 2009 este recurso respecto de los actos antes aludidos. Admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo, en la que realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos que estimó aplicables, concretando su petición en el Súplico de la misma, en el que literalmente dijo:

«Que, teniendo por presentado este escrito con la documentación que se acompaña y por devuelto el expediente administrativo, se sirva admitirlo y tener por formulada la presente demanda y, previos los trámites oportunos, estimar la misma, anulando tanto la Resolución del TEAC de 8 de octubre de 2009 impugnada como la declaración de fraude de Ley y las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 (1/11/02 a 31/10/03), 2003 (1/11/03 a 31/10/04) y 2004 (1/11/04 a 31/10/05) confirmadas por aquélla que han sido identificadas en el cuerpo de este escrito, declarando ajustadas a derecho las autoliquidaciones de los mencionados ejercicios formuladas en su día por la demandante».

Segundo.

De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el suplico de la misma, en el cual solicitó:

«Que tenga por presentado este escrito, con sus copias, se sirva a admitirlo a trámite y, en su virtud, por formulada contestación a la demanda en tiempo y forma y, previos los trámites legales oportunos, dicte Sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso deducido, confirmando el acto administrativo impugnado, con expresa imposición de costas a la parte demandante de conformidad con lo dispuesto en el art. 139 de la Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa».

Tercero.

Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, fue acordada por Auto de fecha 09/06/2010. Siendo el siguiente trámite el de conclusiones, a través del cual, las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones. Por providencia de fecha 03/01/2013 se hizo señalamiento para votación y fallo el día 17/01/2013, en que efectivamente se deliberó y votó.

Cuarto.

En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que Regula la Jurisdicción. Ha sido Ponente la Ilma. Sra. D^a. ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE, Magistrada de esta Sección.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero.

En el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la Entidad HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L. se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 8 de octubre de 2009, que desestima las reclamaciones económico-administrativas acumuladas, núms. RG 7082/2008 y RG 91/2009, deducidas en única instancia, de una parte, contra el acuerdo de la Delegada Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 25 de septiembre de 2008, por el que se declaraba la existencia de fraude de Ley, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, régimen de tributación consolidada Grupo 123/00, ejercicios 2002 (1/11/02 a 31/10/03), 2003 (1/11/03 a 31/10/04) y 2004 (1/11/04 a 31/10/05); y, de otra parte, contra el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a dichos periodos impositivos, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de fecha 9 de diciembre de 2008, por el que se determinaba una deuda tributaria por importe de 6.742.366,10 euros, de los que 5.782.921,86 corresponden a la cuota y 959.444,24 euros a intereses de demora.

Segundo.

La adecuada solución del recurso exige partir de los datos que, a renglón seguido, se relacionan y que resultan del expediente remitido a la Sala.

Las actuaciones de comprobación del Grupo 123/00, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, se iniciaron mediante comunicación a la sociedad dominante HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA, S.L. por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, notificada el 14 de mayo de 2007, relativa al Impuesto de referencia, régimen de tributación consolidada, periodos impositivos comprendidos entre el 01/11/2002 al 31/10/2005.

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

Puesto de manifiesto el expediente, el sujeto pasivo presentó alegaciones el 31 de julio de 2008, procediéndose por la instructora, con fecha 18 de septiembre de 2008, a elevar la correspondiente propuesta de resolución a la Delegada Central de Grandes Contribuyentes.

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

El 27 de octubre de 2008 se incoó a HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA, S.L., como sociedad dominante del Grupo de sociedades 123/00, acta de disconformidad, modelo A02, núm. 71493494, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002/03/04 (1/11/02 a 31/10/05) a la que acompañó el preceptivo informe ampliatorio.

Formuladas alegaciones por la interesada el 13 de noviembre de 2008, el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó, el 9 de diciembre de 2008, acuerdo de liquidación tributaria, confirmando la regularización excepto en lo relativo a los intereses de demora, de la que resultaba una deuda, comprensiva de cuota e intereses de demora, por importe de 6.742.366,10 euros.

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

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

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

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

3º) No se consideran deducibles los gastos financieros derivados de los pasivos contraídos por HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA, S.L. para la adquisición del 68,25% del capital de la sociedad HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA SL, satisfechos a la entidad belga HEWLETT-PACKARD COORDINATION CENTER, S.C. Se modifica la base imponible consolidada del Grupo en el importe correspondiente a tales gastos financieros, de conformidad con la resolución del expediente especial de fraude de ley dictada por la Delegada de la Central de Grandes Contribuyentes el 25 de septiembre de 2008, según el detalle consignado en el acta.

Notificado el Acuerdo declarativo del fraude de ley el 26 de septiembre de 2008, la interesada presentó contra el mismo, el 9 de octubre de 2008, reclamación económico-administrativa para ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue registrada con el núm. de R.G. 7082/08.

Puesto de manifiesto el expediente presentó escrito formulando las siguientes alegaciones:

1. Incorrecta tramitación de la declaración de fraude de Ley.

Tras la derogación del procedimiento especial previsto en el R.D. 1919/1979 no cabe la declaración de fraude de Ley y aunque sea viable no es admisible que se prescinda de la separación de funciones.

2. Regularidad de las operaciones que motivan la declaración de fraude de Ley. Afirmación que explica por los siguientes hechos:

a) HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA, S.L. (en adelante HPHIB) se constituyó como sociedad legalmente.

b) HPHIB era y es una sociedad con una estructura suficiente para el desarrollo de sus funciones como sociedad holding.

c) Tanto la compraventa realizada como la aportación no dineraria han sido regulares y constituían alternativas previstas en la normativa para que HPHIB adquiriese HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA, S.A. (en adelante HPE).

d) El precio de la compraventa es el de mercado.

e) La estructura financiera de la adquisición ha sido igualmente planteada en términos de mercado.

f) La operación ha tenido otros efectos distintos que los meramente fiscales.

g) Se efectuó la adquisición por motivos estrictamente empresariales y las consideraciones fiscales no fueron más que un aspecto accesorio. Es indudable que los grandes grupos adoptan medidas organizativas de establecimiento de sus sociedades holding en distintos países constantemente sin que los aspectos fiscales sean significativos y, por otra parte, la motivación fiscal de una operación no la convierte en fraudulenta.

3. Son aplicables al presente caso las normas especiales que regulan las operaciones vinculadas y la financiación intragrupo. Cita el artículo 16 (operaciones vinculadas) y el 20 (subcapitalización) de la LIS . La procedencia de un expediente de fraude de ley requiere que la operación no esté contemplada ni regulada en la ley fiscal.

4. Improcedencia de la aplicación de la figura del fraude de ley al supuesto contemplado.

Señala que no se han vulnerado las normas que la Inspección cita como "eludidas" ni ha acreditado la utilización de ninguna norma de cobertura para un fin distinto al previsto en la misma; no existe ánimo elusorio y no existe un resultado equivalente al contemplado en el hecho imponible que haya sido eludido.

5. La declaración de fraude de Ley constituye desviación de poder y da lugar a la nulidad del acto administrativo.

Señala que como el procedimiento de fraude de ley está siendo utilizado para una finalidad distinta a las que atribuye el art. 24 de la LGT constituye un supuesto de desviación de poder.

6. Vulneración del principio de confianza legítima y del principio de no discriminación comunitario y de los convenios de doble imposición.

7. Imposibilidad de comprobar unas operaciones realizadas en 1998 y, por tanto, prescritas.

8. Finalmente la reclamante solicita la práctica de prueba consistente en que el TEAC requiera al Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para que certifique procedimientos de fraude de ley en relación con operaciones similares a las aquí tratadas tramitadas o en curso de tramitación.

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

Puesto de manifiesto el expediente, la entidad presenta escrito, de fecha 26 de febrero de 2009, en el que tras dar por reproducidas las alegaciones formuladas sobre la declaración de fraude de ley expuso lo siguiente:

-Deducibilidad de los gastos financieros soportados por la entidad para la adquisición de las acciones de HPE.

-La declaración de fraude de ley no puede dar lugar a la práctica de la liquidación pues conlleva una infracción de los Convenios de Doble Imposición suscritos por España, así como de las libertades del derecho comunitario.

-Primacía de los Convenios para evitar la doble imposición suscritos con Suiza, Bélgica y los Estados Unidos.

-Primacía del derecho Comunitario: infracción de la libertad de establecimiento, de la libertad de circulación de capitales y del principio de confianza legítima.

El Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de 8 de octubre de 2009, ahora combatida, acordó, en relación con las reclamaciones económico-administrativas acumuladas, " Desestimarlas, confirmando el Acuerdo declarativo del fraude de ley y la liquidación impugnados ".

Tercero.

Aduce la parte recurrente los siguientes motivos de impugnación:

1 . Incorrecta tramitación de la declaración de fraude de Ley.

2. Imposibilidad legal de comprobar y declarar realizadas en fraude de ley unas operaciones realizadas en 1998 y, por tanto, en ejercicios prescritos.

3. Utilización del procedimiento de declaración de fraude de Ley para una finalidad distinta de las que le atribuye el artículo 24 de la Ley General Tributaria y la consiguiente desviación de poder.

4. Incorrecta aplicación de las normas reguladoras de la prueba por parte del Tribunal Económico Administrativo Central.

Cuarto.

Esgrime la recurrente, en primer término, la incorrecta tramitación del procedimiento de fraude de Ley.

Afirma que el procedimiento para la declaración de fraude de ley impugnada ha sido tramitado de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por no existir un procedimiento específico en materia tributaria para la declaración de fraude, al haber sido derogado el que en su momento regulaba esta figura, y frente a ello sostiene "que la exigencia de un procedimiento específico para la declaración de fraude de Ley no puede salvarse, tras la derogación del Real Decreto 1919/1979, por la mera aplicación subsidiaria del procedimiento administrativo general regulado en la Ley 30/1992", pues el procedimiento originariamente concebido en el Real Decreto 1919/1979 "tenía en cuenta las especiales circunstancias de la declaración de fraude de Ley, y por ello estaba rodeado de un elenco de garantías de especial relevancia, siendo la más importante de todas ellas la completa separación de las funciones de inicio e instrucción del procedimiento", siendo así que "la doctrina tributarista española comparte mayoritariamente la inviabilidad de aplicar el procedimiento de fraude de Ley tributaria mientras no se desarrolle reglamentariamente".

A lo expuesto añade que "aunque fuera admisible la tramitación de acuerdo con las normas generales del procedimiento administrativo, como señala la resolución impugnada en su Fundamento de Derecho Tercero, tampoco podría aceptarse la eliminación de las garantías de independencia y separación de órganos que tanto antes de 1993, a través del Real Decreto 1919/1979, como después, mediante el procedimiento consagrado en el artículo 159 de la Ley 58/2003, se otorgan a los administrados. Téngase en cuenta que en este caso la propuesta de iniciación del expediente y su instrucción las ha realizado el inspector actuario, que también ha incoado las actas y está integrado en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes que es también quien ha dictado la Resolución y ha practicado la liquidación derivada de la misma".

Concluye en este punto que "la ausencia de una normativa específica al respecto y la aplicación de los principios generales del procedimiento administrativo de la Ley 30/1992 no justifican, en modo alguno, como el TEAC pretende, que en la tramitación del procedimiento de fraude de ley la instrucción del procedimiento haya estado encomendada a la misma Inspección actuaria y haya sido tramitado prescindiendo absolutamente del procedimiento establecido, tanto porque éste no ha sido reglamentado como porque el procedimiento seguido ha prescindido por completo de las garantías legales en cuanto a su instrucción, viciándolo de nulidad con arreglo a lo dispuesto en los artículos 62.1.e) de la Ley 30/1992 y 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria".

Tal y como ha declarado esta Sala y Sección en Sentencia de fecha 26 de enero de 2011, dictada en el recurso num. 24/08, las referidas cuestiones de procedimiento y competencia, referidas al expediente de fraude de ley, que son objeto de habitual alegato por los recurrentes cuando se impugna jurisdiccionalmente una resolución administrativa de declaración de fraude de ley, han sido resueltas por esta Sala, en muy numerosas sentencias, en sentido contrario al postulado en la demanda. Además, el Tribunal Supremo ha decidido la cuestión, en diversas Sentencias desestimatorias de los correspondientes recursos de casación. Cabe citar, al respecto, y a título meramente ejemplificativo, las más recientes: las Sentencias de 29 de abril de 2010 (recurso de casación nº 5937/2005); de 13 de mayo de 2010 (recurso de casación nº 1561/2006); de 4 de junio de 2010 (recurso de casación nº 3340/2008); de 7 de octubre (varias sentencias, como las recaídas en los recursos nº 146, 417, 421 y 3308/2008); de 18 de octubre de 2010 (recurso nº 96/2007); 21 de octubre de 2010 (recursos nº 435/2008, 651/2008, 708/2008 y 3218/2008); y 28 de octubre de 2010 (recurso de casación nº 2359/2008) y 421/08. En particular, en la sentencia mencionada de 18 de octubre de 2010 (recurso nº 96/2007), se analizan tales cuestiones, en los siguientes términos:

"SEGUNDO.- Don... preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, lo interpuso mediante escrito presentado el 30 de enero de 2007, en el que invoca doce motivos de casación, al amparo de las letras c) y d) del artículo 88.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE del 14 de julio)".

"Fundamenta en el artículo 88.1.d) de la Ley reguladora de esta jurisdicción los motivos de casación primero a octavo y el undécimo, y en la letra c) del mismo precepto los motivos noveno, décimo y duodécimo".

"1) En el primero defiende que la sentencia impugnada infringe el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE del 31 de diciembre), al considerar que puede declararse la existencia de fraude de ley tributaria, pese a no existir desarrollo reglamentario del expediente o procedimiento especial que a tal efecto requiere el citado precepto".

"Contrariamente a lo defendido por la Sala de instancia, sostiene que el procedimiento administrativo común previsto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y

del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre), no reúne los requisitos de especialidad exigidos por el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963 , para el procedimiento que declare el fraude de ley tributaria".

"2) En el segundo motivo considera que la sentencia recurrida vulnera los artículos 12, apartados 1 y 3 , 14 y 63 de la Ley 30/1992 , al considerar como vicio no invalidante -siquiera a título de nulidad relativa- la incompetencia del órgano que tramitó y resolvió el procedimiento de declaración de fraude de ley".

"La Sala a quo reconoce, en virtud de lo dispuesto por el artículo 93 de la Ley General Tributaria de 1963 , que existió vicio de incompetencia jerárquica, al haber tramitado y resuelto el procedimiento la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Valencia en vez del órgano inferior, pero sostiene que al no ser evidente ni manifiesta no conlleva la nulidad de la resolución impugnada, puesto que no se cumplen los requisitos exigidos por el artículo 62.1.b) de la citada Ley 30/1992 ".

"A juicio del recurrente sería aplicable el artículo 12 de la Ley de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común , en vez del artículo 93 de la Ley General Tributaria de 1963 y, en todo caso, ambos llevan a la misma conclusión: la incompetencia jerárquica del Delegado Especial, lo que debe determinar la declaración de nulidad relativa del acuerdo recurrido y, por ende, su anulación o revocación, al amparo del artículo 63 de esa Ley 30/1992 ".

A los motivos de casación expuestos da la indicada sentencia la siguiente respuesta, referida tanto al procedimiento seguido -el mismo que en este asunto se tramitó para la declaración de fraude de ley- como a la competencia para decidir:

"Sostiene la parte recurrente que la única regulación del fraude de ley es la contenida en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre , que tanto en su redacción originaria, como tras su reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio, exige la tramitación de "expediente especial" con audiencia al interesado. Y ello, por cuanto tras la derogación del Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, por el Real Decreto 803/1993, dejó de existir regulación reglamentaria específica del procedimiento especial a través del que debía ser declarado el fraude de ley".

"Frente al criterio de la sentencia de instancia, que en la situación descrita reconoce la posibilidad de utilizar el procedimiento administrativo común, previsto en los artículos 68 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , el recurrente estima, por contra, que dicho procedimiento no reúne el requisito de especialidad exigido por el artículo 24 de la Ley General Tributaria , antes transcrito".

"Pues bien, para resolver el motivo debe partirse de que el artículo 24.1 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, según redacción del artículo único de la Ley 25/1995, de 20 de julio, establece:

"Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzca un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley deberá ser declarado en expediente especial en el que se dará audiencia al interesado".

"El precepto originario había sido desarrollado, efectivamente, por el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, que reguló el procedimiento a seguir, pero dicha disposición resultó derogada por el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios (Disposición Derogatoria Única)".

"Ahora bien, la ausencia de un procedimiento reglamentario específico no supone, por sí misma, la existencia de un vacío normativo que haga ineficaz la previsión del artículo 24 de la Ley General Tributaria , tanto más cuanto que el ordenamiento jurídico cuenta con una regulación del procedimiento administrativo en el que se determina la forma de la actuación administrativa y se garantiza la audiencia del interesado, tal como requiere el artículo 105 .c) de la Constitución ".

"Pues bien, debe tenerse en cuenta que el artículo 9 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria , dispone que:

"1. Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán:

- a) Por la presente Ley, en cuanto ésta u otra disposición de igual rango no preceptúe lo contrario.
- b) Por las Leyes propias de cada tributo.
- c) Por los Reglamentos Generales dictados en desarrollo de esta Ley, en especial los de gestión, recaudación, inspección, jurados y procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, y por el propio de cada tributo, y
- d) Por los Decretos, por las Órdenes acordadas por la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos y por las Órdenes del Ministro de Hacienda publicados en el «Boletín Oficial del Estado.

2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común".

"A ello debe añadirse que Disposición Adicional 5ª de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , establece:

"1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley.

En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria.

2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículo 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma".

"Los preceptos anteriores conducen a la aplicación supletoria de la normativa del procedimiento administrativo previsto en los artículos 68 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , lo que determina plenas garantías para el recurrente que ha tenido la posibilidad de defender sus derechos e intereses en procedimiento que se ha seguido al efecto con independencia del de inspección.

Por lo expuesto, el motivo no puede prosperar".

"TERCERO.- [...]

[s]egundo de los motivos del recurso de casación [...]

En criterio de la parte recurrente, la sentencia reconoce la existencia de vicio de incompetencia jerárquica, al haber tramitado y resuelto el procedimiento la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Valencia, en lugar del órgano inferior, vicio que no sería invalidante, al no cumplirse los requisitos del artículo 62.1.b) de la Ley 30/1992 . Tras ello, se afirma que el artículo 93 de la Ley General Tributaria , en el que se basa la sentencia, no es aplicable al procedimiento especial de declaración de fraude de ley, sino, en todo caso, el artículo 12.3 de la Ley 30/1992 , pues si es ésta la que ha de regular el procedimiento, ha de hacerlo a todos los efectos, si bien, siempre según el recurso, ambos preceptos incorporan idéntico criterio y conducen a un mismo resultado práctico: a falta de una disposición expresa en contrario, el órgano competente es siempre el inferior jerárquico de entre los competentes por razón de la materia y el territorio. A tal efecto, se indica que el referido artículo 12.3 de la Ley 30/1992 establece: "Si alguna disposición atribuye competencia a una Administración, sin especificar el órgano que debe ejercerla, se entenderá que la facultad de instruir y resolver los expedientes corresponde a los órganos inferiores competentes por razón de la materia y territorio y, de existir varios de éstos, al superior jerárquico común".

"Por tanto, y tomando en consideración la irrenunciabilidad de la competencia que sienta artículo 12.1 de la propia Ley 30/92 , al establecer que "la competencia es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos administrativos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o avocación, cuando se efectúen en los términos previstos en ésta u otras Leyes", se afirma que no cabe sino concluir que la actuación en el presente caso del órgano superior jerárquico, la Delegación Especial de ámbito regional, en lugar del órgano provincial, determina la incompetencia jerárquica del órgano actuante".

"Establecida la conclusión de incompetencia jerárquica, la parte recurrente analiza las consecuencias de la misma, admitiendo que tal vicio pueda no ser constitutivo de nulidad de pleno derecho o radical, pero en tal caso se requiere para la validez del acto determinados requisitos que no se han dado en el presente caso, pues la avocación, que sería la posibilidad a aplicar en este caso, exige, de conformidad con el artículo 14 de la Ley 30/1992 , que circunstancias de índole técnica, económica, social, jurídica o territorial, lo hagan conveniente y que se dicte acuerdo motivado que deberá ser notificado a los interesados en el procedimiento, si los hubiere, con anterioridad a la resolución final que se dicte".

"A la ahora de resolver sobre el motivo alegado ha de partirse de que, efectivamente, en él se sostiene que estamos ante un caso de incompetencia jerárquica que debe determinar la declaración de nulidad relativa del acuerdo y, por ende, su anulación o revocación, en virtud de lo establecido en el artículo 63 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y 12 y 14 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre . Sin embargo, habiéndose defendido en el escrito de demanda la competencia de los órganos centrales, la parte recurrente da un giro en su posición y viene a sostener en el recurso que son competentes los Delegados de la Agencia, pero no los Delegados Especiales. Por ello, se podría entender que existe planteamiento de cuestión nueva, determinante del rechazo del motivo".

"Pero es que, aún cuando no sea así, no asiste la razón a la parte recurrente a la vista de la nueva y especial configuración de la Hacienda Pública a partir de la creación de la Agencia Estatal Tributaria, así como del marco procedimental en el que se produjo la declaración de fraude de ley.

En efecto, la Agencia fue creada por el art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (modificado por las Disposiciones Adicionales 17ª y 23ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)".

"A este Ente de Derecho Público, entre otras funciones, le corresponde desarrollar las actuaciones administrativas relativas a los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, antes encomendadas a la Secretaría General de Hacienda, a la Administración Territorial de la Hacienda Pública y a los Organismos Autónomos dependientes de aquélla.

[...]

Antes de la constitución efectiva de la Agencia, en 1 de enero de 1992, y tras la Orden conjunta de 26 de diciembre de 1991 del Ministro de Economía y Hacienda y del Ministro para las Administraciones Públicas, por la que se estructuraron los Departamentos de la Agencia, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 siguiente, que desarrolló nuevas Unidades en la Agencia, dispuso:

"Décimo. La estructura, ámbito territorial y competencias en relación con las funciones atribuidas a la Agencia de las Delegaciones de Hacienda Especiales, Delegaciones de Hacienda, Administraciones de Hacienda y Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales, serán asumidas por la Administración Periférica de la Agencia, que bajo la dependencia del Director general de la misma, continuará con la estructura, ámbito territorial y competencias de los citados órganos y estará integrada respectivamente por:

- a) Delegaciones Especiales de la Agencia.
- b) Delegaciones de la Agencia.
- c) Administraciones de la Agencia.
- d) Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales".

"Y en el apartado Duodécimo se dispuso:

"Se habilita al Presidente de la Agencia para que dicte resoluciones administrativas por la que se estructuren unidades de rango inferior a las creadas en la presente Orden, así como la organización territorial de la misma y se realice la concreta atribución de competencias, debiendo publicarse dichas resoluciones en el «Boletín Oficial del Estado» como requisito previo a su eficacia".

"Y precisamente en uso de dicha autorización, la Resolución de la Presidencia de la Agencia de 24 de marzo de 1992 organizó y atribuyó funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

A tal efecto, se disponía:

"Uno. Órganos con atribuciones propias de la Inspección de los Tributos.

1. Las funciones o atribuciones propias de la Inspección de los Tributos, en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria serán ejercidas por los siguientes Órganos:

a) En la esfera central y respecto de todo el territorio nacional:

1º Por la Oficina Nacional de Inspección y el Área de Servicios Especiales y Auditoría, integradas en la Subdirección General de Inspección Centralizada del citado Departamento. 2º Por la Unidad Central de Información, integrada en la Subdirección General de Inspección Territorial del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

b) En la esfera de la Administración Periférica de la Hacienda Pública y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado primero del artículo 17 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos :

1º Por la Dependencia Regional de Inspección, respecto de la demarcación territorial de cada Delegación Especial de la Agencia.

2º Por la Dependencia de Inspección y por los servicios de inspección de las distintas Administraciones de la Agencia, en cuanto al ámbito territorial de cada Delegación de la Agencia.

A los efectos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos y de lo dispuesto en esta Resolución, tendrán la consideración de Órganos o Dependencias inspectoras todos los Órganos o Servicios a los que se refiere este número.

2. De acuerdo con el artículo 16 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , las actuaciones inspectoras se desarrollarán por los Equipos y Unidades de inspección en que se estructuran los Órganos o Servicios a que se refiere el número anterior...".

"Posteriormente, la Orden Ministerial de 2 de junio de 1994, que desarrolló la estructura de la Agencia Estatal Tributaria, y que ha sufrido diversas modificaciones, perfiló la Administración Periférica de la misma con un mayor detalle, al señalar:

"1. La Administración Periférica de la Agencia estará constituida por las Delegaciones Especiales y las Delegaciones de la Agencia, integradas en aquéllas.

2. Las Delegaciones Especiales de la Agencia dependerán directamente del Director general de la misma. Los distintos Directores de Departamento, en el ejercicio de sus funciones, dirigirán a los Delegados Especiales de la Agencia mediante las instrucciones y órdenes de servicio necesarias.

3. Las Administraciones de la Agencia y las Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales se integran en las correspondientes Delegaciones de la Agencia, con sus funciones y ámbito territorial específico".

"Resulta preciso indicar que la Sentencia de esta Sala y Sección de 23 de mayo de 2006 reconoció la legalidad de la atribución al Ministro de Hacienda de la potestad de organización de las Unidades inferiores a Departamento o de habilitar al Presidente de la Agencia para dictar resoluciones administrativas por las que se estructuren dichas Unidades y se realice la concreta atribución de competencias".

"Además en cuanto a la organización de la Agencia propiamente dicha y normativa por la que se rige, se decía en la referida Sentencia:

"La simple consideración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como un ente de Derecho Público, con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada, como establece el art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre , que la creó, permite concluir, de una parte, que la invocación de lo dispuesto en la Ley General Tributaria ha de atemperarse a lo establecido en una Ley posterior, como es la de creación de la Agencia Estatal, a cuya normativa propia sobre competencia liquidatoria y sancionadora debe estarse".

"De otra parte, es de tener en cuenta que la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, no es de aplicación directa al funcionamiento y régimen orgánico y de actuación de la Agencia Tributaria (en cuanto regula la creación, modificación y extinción de Organismos Autónomos y entidades públicas empresariales, pero no su funcionamiento interno, del que se ocupan sus propios estatutos), lo que sin duda evidencia la Disposición Adicional 9ª de la propia Ley 6/1997 , que deja a salvo para la Agencia Estatal de Administración Tributaria su legislación específica, sin perjuicio del carácter supletorio respecto a ella de la propia Ley 6/1997".

"Refiriéndonos ahora al procedimiento especial de declaración de fraude de ley, debe señalarse que el mismo se produjo, tal como se hace constar en los Antecedentes, en el marco de actuaciones de comprobación e investigación seguidas por la Inspección Regional de la Delegación Especial, órgano básico ahora de la Administración Periférica de la Agencia Estatal Tributaria según las disposiciones a que acabamos de referirnos y en la que se integran tanto las Delegaciones de la Agencia, como las Administraciones de Hacienda".

"Pues bien, tratándose de una cuestión surgida dentro de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo por la Dependencia de Inspección Regional, inserta en la Delegación Especial, es claro que a ésta debe atribuirse la competencia para ordenar la incoación del expediente de fraude de ley, así como para su resolución".

"Por último, debe ponerse de relieve que la imparcialidad y objetividad de los órganos de la Administración y en general la legalidad de la actuación administrativa está sometida a la fiscalización de los Tribunales (artículo 103 y 106 de la Constitución), sin que en el presente caso, más allá alegaciones genéricas, se haya producido queja específica que pueda suponer violación de los expresados principios".

"Todo lo expuesto conduce al rechazo del motivo".

A la vista de estas exhaustivas consideraciones del Tribunal Supremo, en la sentencia parcialmente transcrita y en otras muchas dictadas en los mismos términos, resolviendo las mismas dudas, en lo atinente al procedimiento seguido y a la competencia ejercitada, procede seguir en este asunto el mismo criterio, rechazando el indicado motivo.

Por lo demás, tal y como declara la Sentencia de esta Sala de 26 de enero de 2011 -rec. num. 24/08 - anteriormente referida, "la invocación frecuente que la demanda efectúa a la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2005 (recurso de casación nº 6683/00) -en la que, por cierto, se estima el recurso de casación promovido por el Abogado del Estado, por lo que la ratio decidendi de tal sentencia no es precisamente favorable a la tesis del recurrente- no puede servir de fundamento al éxito de la pretensión actora, pues una cosa es la exigencia de procedimiento específico, esto es, del expediente especial exigido en el artículo 24 de la LGT , y otra bien distinta es que tal procedimiento no pueda ser el diseñado con carácter general en la Ley 30/1992, idóneo per se para dar cauce a la serie de actos integrantes del procedimiento, en sentido material, de fraude de ley - caracterizado, por lo demás, por la brevedad de su curso procedimental, dada la finalidad esencialmente interpretadora de hechos y de negocios jurídicos- e idóneo también para hacer efectivos, con plenitud e integridad,

los derechos de defensa y prueba del expedientado, lo que en la demanda ni siquiera se discute con un mínimo de concreción".

Las consideraciones expuestas resultan plenamente aplicables al supuesto ahora enjuiciado. A lo expuesto se añade, respecto de la supuesta vulneración de las garantías de independencia y separación de órganos por haberse realizado la propuesta de iniciación del expediente y su instrucción por el inspector actuario, que la inconsistencia del argumento de la actora deriva de la no exigencia en el procedimiento administrativo general de separación entre órgano instructor y órgano decisor o de resolución, separación únicamente prevista en el procedimiento sancionador -artículo 134-, que no resulta aplicable al expediente de fraude de ley que es simplemente declarativo y que excluye la aplicación de sanciones en las liquidaciones que puedan practicarse a resultas del mismo; máxime teniendo en cuenta que, como ya ha expuesto esta Sala en Sentencia de fecha 9 de julio de 2009 - rec. núm. 13/2007 -, la designación de un instructor no obedece en este caso a una exigencia imperativa de la ley, sino a un criterio razonable de eficacia en la gestión.

Los razonamientos expuestos conducen a la desestimación del motivo de impugnación aducido.

Quinto.

En segundo término, esgrime la actora la imposibilidad legal de comprobar y declarar realizadas en fraude de ley unas operaciones realizadas en 1998 y, por tanto, en ejercicios prescritos.

Sostiene la recurrente que la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, pese a que tanto el procedimiento de inspección como el de fraude de ley se circunscriben a los ejercicios 2002 a 2004, califica como operaciones realizadas en fraude de Ley, en cuanto a los gastos financieros generados por las mismas, las siguientes:

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

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

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

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

La Delegación Central de Grandes Contribuyentes considera que la adquisición del 68,25% de las participaciones representativas del capital de HPE incrementa el endeudamiento de HPHIP, y que, habiéndose realizado las anteriores operaciones en fraude de Ley, en cuanto a su financiación, no son deducibles los intereses y gastos financieros abonados como consecuencia del préstamo obtenido para la adquisición de la participación en la entidad referida.

En definitiva, afirma la recurrente, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes declara que la financiación asociada a la compra de la participación mencionada y su financiación habían sido realizadas en fraude de Ley, sin un objetivo empresarial distinto de la minoración del Impuesto sobre Sociedades español en los gastos financieros correspondientes y que, en consecuencia, se deben ignorar los efectos fiscales de tal financiación, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley General Tributaria 230/1963.

Sostiene la recurrente en este punto lo siguiente:

"Tanto la declaración de fraude de ley como las liquidaciones derivadas de la misma y la resolución del TEAC que las confirma, consideran que en el ámbito de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2004, se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998 y cuyas magnitudes (precio de adquisición y su financiación) tributarias han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, no siendo susceptible de revisión ni alteración en inspecciones relativas al Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2002 , 2003 y 2004 (periodo de 1 de noviembre de 2002 a 31 de octubre de 2005)".

"Los negocios jurídicos en cuestión son, como hemos expuesto con anterioridad, y tal y como se relata en los actos administrativos impugnados, la operación de adquisición de HPE y su financiación realizadas en 1998. Lo que, en definitiva, supone la declaración de fraude de Ley es la no admisión de la deducción fiscal de los gastos asociados a dichas operaciones, es decir la deducción del gasto financiero, por considerar que las mismas fueron realizadas en fraude de Ley en 1998, pese a que en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras y,

desde luego, el expediente de fraude de ley, esto es, el 30 de junio de 2008, ya habría prescrito el derecho de la Administración para determinar y alterar las magnitudes tributarias originadas y declaradas 10 años antes, así como los efectos resultantes de la mismas".

"Adicionalmente, en contra del argumento con el que el TEAC pretende encontrar soporte a los actos administrativos impugnados, tampoco se ha realizado la comprobación del ejercicio 1998 sino que en las actuaciones de comprobación de los ejercicios 2002-2004 y en un expediente de fraude de ley relativo a los mismos se concluye la existencia de fraude de ley en unas operaciones realizadas en el ejercicio 1998 ya prescrito".

"Se está pretendiendo regularizar la situación tributaria de mi representada en relación con el Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a los ejercicios 1/11/2002 a 31/10/2005, pero por operaciones realizadas en el año 1998. Como se ha expuesto, y de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el transcurso del plazo legal de prescripción hace que los elementos que componen la deuda tributaria y las demás magnitudes tributarias fijadas en un ejercicio prescrito devengan firmes, impidiendo su alteración en ejercicios posteriores. Así lo ha señalado el Alto Tribunal entre otras, en su Sentencia de 30 de enero de 2004 (RJ 2004\2523), en cuyo Fundamento de Derecho Tercero, señala:

"Pues bien, si la sentencia de instancia declaró prescrito el derecho a liquidar el ejercicio 1982, es incuestionable que la aplicación del tipo de la deducción del 15 por 100, aunque hubiera incurrido en «error iuris» y fuera errónea, adquirió firmeza y no podía ser modificada, de manera que el importe de la deducción de 122.353.080 ptas., no podía ser alterado, ni esta cifra, ni tampoco la parte trasladable al ejercicio 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982, es decir, 76913.038 ptas., que también había adquirido firmeza. (...).

El efecto de la prescripción declarada respecto del ejercicio 1982, se extendió obviamente al ejercicio 1983, en cuanto a la deducción trasladable a dicho ejercicio 1983. La Sala acepta este primer motivo casacional".

"En el mismo sentido se ha pronunciado el Alto Tribunal en relación con las bases impositivas negativas pendientes de compensación, entre otras, en sus Sentencias de 13 de marzo de 1999 (RJ 1999\2523).... 17 de marzo de 2008 (RJ 2008\2331) o 25 de enero de 2010 (RC 955/2005). También la Audiencia Nacional ha acogido dicha doctrina, entre otras, en sus Sentencias de 20 de enero de 2003 (JUR 2007\36960), 3 de febrero de 2005 (JT 2005\1250), 3 de abril de 2003 (JUR 2007\36747), 30 de octubre de 2003 (JUR 2003\265852), 21 de abril de 2005 (JUR 2005\208206), de 26 de mayo de 2005 (JUR 2005\245323) o de 14 de julio de 2005 (JUR 2005\237751), etc".

"El criterio expuesto en las Sentencias que se han transcrito y que ha sido reiterado en otras muchas, es aplicable a todos los elementos de la liquidación tributaria fijados en ejercicios precedentes como, por ejemplo: coste de adquisición, financiación, inexistencia de anomalías achacables a las mismas y otros e impide claramente la comprobación de ejercicios prescritos, aunque en el caso que nos ocupa ni siquiera ha existido dicha comprobación".

"A pesar de lo anterior, la Resolución del TEAC objeto de impugnación, en su Fundamento de Derecho Decimosexto (folio 53), considera que el instituto de la prescripción regulado en la Ley General Tributaria no supone la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, o de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidadora".

"Sin embargo, la finalidad de la regulación de la prescripción, en el marco del principio de seguridad jurídica garantizada por el artículo 9 de la Constitución , es dotar de seguridad jurídica a las situaciones creadas cuando ha transcurrido el periodo legal. El planteamiento del TEAC supondría que la prescripción de las magnitudes fiscales originadas por operaciones en un ejercicio determinado dependería de la naturaleza de los bienes afectados, y así el valor de adquisición de un inmueble, amortizable durante 50 años, podría ser comprobado junto a la liquidación de cada uno de esos 50 años; el valor de adquisición de un solar que no se amortiza se podría comprobar en el momento de su venta, aunque haya transcurrido 100 años, y así sucesivamente, y si se desea invocar el fraude de ley de cualquier operación mercantil que produzca cualquier efecto final al cabo de décadas, tampoco habría para ello plazo alguno y se podría sostener, décadas después de una operación, que se realizó en fraude de ley y que puede ser ignorada en cuanto a sus consecuencias fiscales".

"Con su criterio la Administración estaría consiguiendo eludir las normas de prescripción fiscal (artículos 64 a 67 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y 66 a 70 de la Ley de 17 de diciembre de 2003), que ofrecen seguridad jurídica al sistema tributario fijando un plazo de cuatro años, transcurrido el cual una operación adquiere firmeza en cuanto a sus elementos tributarios declarados y no puede ser discutida. En este caso, por tratarse de negocios jurídicos realizados en 1998, transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 64 de la Ley 28/1963 , se produjo la prescripción del derecho a comprobar dicho ejercicio y a instruir un expediente de fraude de ley relativo a negocios jurídicos realizados en él".

"Aceptar la teoría del TEAC, que confirma la que ya mantenía la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, llevaría al absurdo de tener abiertas a inspección a perpetuidad no sólo la comprobación de valores y magnitudes fiscales sino también la motivación de las operaciones y su acomodo al espíritu de la Ley, desde el punto de vista fiscal, durante todos los años en que la misma produjera efectos (esto es, durante muchos más años que los cuatro que establece la normativa como garantía tributaria)".

"Pero además, el planteamiento del TEAC supondría que la misma operación pudiera ser válida en unos ejercicios y en fraude de ley en otros, como en la práctica ocurre en este caso, en el que la financiación que se discute procede de 1998 y se plantea por primera vez la discrepancia administrativa diez años más tarde en la inspección de los ejercicios 2002 a 2004".

"En el caso que nos ocupa, la inseguridad jurídica y la indefensión son aún mayores, porque no se efectúa una comprobación ni se instruye un expediente respecto del año 1998 sino que se declara en las actuaciones relativas a los ejercicios 2002 a 2004 que existió fraude de ley en los negocios jurídicos realizados en 1998".

"La postura administrativa presenta, además, contradicciones adicionales, pues el TEAC, en su Resolución de 24 de septiembre de 2008 (00/4354/2008) ya había rectificado su doctrina anterior respecto de la posibilidad de comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos que proyectan sus efectos en otros no prescritos. En concreto, el fundamento quinto de la resolución resumía su análisis en estos términos: (...)".

"Lo que está pretendiendo hacer la Administración en el asunto que nos ocupa es reabrir, de manera indirecta, la comprobación de las operaciones realizadas en un ejercicio prescrito (1998). En efecto, pone en tela de juicio la valoración fiscal y contable de las participaciones adquiridas en 1998, así como los préstamos formalizados para dicha adquisición y de las motivaciones de ambas operaciones. De hecho la totalidad de las consideraciones de la Declaración de fraude de Ley y de la propia Resolución del TEAC ahora recurrida se refieren a la adquisición y financiación de HPE y a las motivaciones y circunstancias de la misma, señalando que la adquisición de HPE y la financiación concertada para la misma en 1998 se realizaron en fraude de Ley".

"El hecho de haber prescrito los ejercicios en que se realizaron las operaciones discutidas por la Inspección, no sólo supone un quebrantamiento de la seguridad jurídica que el instituto de la prescripción pretende garantizar, sino también un obstáculo añadido para ejercitar el derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva en los procedimientos administrativos y jurisdiccionales que se lleven a cabo, por las dificultades, cuando no imposibilidad, para obtener documentos, antecedentes e informaciones de periodos realmente lejanos en el tiempo. No se puede olvidar que el artículo 30 del Código de Comercio establece una obligación a los empresarios de "conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años".

Finalmente, cita la actora en su escrito presentado el 26 de julio de 2012, la reciente Sentencia dictada por esta Sala el 24 de julio de 2012 -rec. num. 284/09 -, transcribiendo a continuación el párrafo 12 de la referida resolución judicial, y concluyendo que "en la medida en que la referida Sentencia constituye un pronunciamiento de esa Sala de lo Contencioso-Administrativo sobre una de las cuestiones litigiosas aquí discutidas, interesa a mi representada que su contenido sea tenido en cuenta en la resolución del recurso contencioso-administrativo que se encuentra en el origen de este escrito".

Sexto.

La Sala, al igual que hiciera en su Sentencia de 24 de julio de 2012 -rec. num. 284/2009 -, invocada por la actora, comparte en su práctica integridad la tesis de la entidad recurrente en relación con la nulidad de los actos recurridos -el acuerdo que declara el fraude de ley, la liquidación que trae causa de él y la resolución del TEAC que respalda todos ellos- por imposibilidad de comprobar y declarar realizadas en fraude de ley unas operaciones realizadas en 1998 y, por tanto, en un ejercicio prescrito.

Ha de partirse, al igual que se hiciera en dicha resolución a la que nos remitimos en su integridad, de que el acto propio de la Administración se pone de relieve no sólo cuando la Administración manifiesta su parecer, de manera expresa y positiva, sobre cualquier cuestión de su competencia, sino que también puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos.

A partir de tal premisa, la Sala considera que en el ámbito de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2004, como aquí ocurre, no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración. En efecto, tal y como expone la recurrente, lo que, en definitiva, supone la declaración de fraude de ley es la no admisión de la deducción fiscal de los gastos asociados a dichas operaciones, es decir la deducción del gasto financiero, por considerar que las mismas fueron realizadas en fraude de ley en 1998, pese a que en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras y, desde luego, el expediente de fraude de ley, esto es, el 30 de junio de 2008, ya habría prescrito el derecho de la Administración para determinar y alterar las magnitudes tributarias originadas y declaradas 10 años antes, así como los efectos

resultantes de la mismas. El hecho de que la Administración no comprobase el ejercicio 1998 en el que se realizaron las operaciones, y de que por una u otra razón, se abstuviera de promover el procedimiento de declaración de fraude de ley o, de alguna otra forma, alterara el régimen de deducción de los intereses financieros incluidos en las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios comprobados, refuerza esa conclusión que seguidamente analizamos:

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

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

Ello significa, entre otros requisitos institucionales de esta figura, pero que posee un valor estructural del que la Administración no se ha llegado a apercebir, en el presente caso, con todas sus consecuencias, que el fraude reside y debe ser calificado de tal en relación con los hechos, actos o negocios jurídicos celebrados en fraude de ley -es decir, en esencia, los concertados en el periodo 1998, excluido de la declaración de fraude- sin que sea jurídicamente admisible proyectar el fraude sólo sobre los efectos jurídicos y económicos derivados del cumplimiento de tales actos o negocios, si éstos quedan extra muros de la declaración de fraude de ley, por razones temporales.

Es decir, que la omisión inicial de toda iniciativa comprobadora al respecto, referente a la valoración de los negocios concertados en 1998 y su eventual propósito fraudulento perseguido o, dicho de otro modo, su ausencia de sustancia económica, se ha tratado de reconstruir o subsanar a posteriori por parte de la Inspección, en su declaración de fraude de ley y a través de la resolución del TEAC impugnada.

2) Como sostiene el escrito de demanda, el transcurso del plazo legal de prescripción respecto del ejercicio 1998 hace que los elementos que componen la deuda tributaria y las demás magnitudes tributarias fijadas en un ejercicio prescrito devengan firmes, impidiendo su alteración en ejercicios posteriores. Así se ha pronunciado esta Sala y Sección en Sentencia de fecha 24 de mayo de 2012 -rec. num. 249/2009 - en relación con la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, en la que se razona en los siguientes términos:

«Esta misma Sala, siguiendo al respecto el reiteradísimo criterio del Tribunal Supremo sobre la materia, ha venido considerando que declarada la prescripción con relación a la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos, tal como sucede en el supuesto de compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos (sentencias del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010 - recurso de casación núm. 995/2005-, de 8 de julio de 2010 - recurso de casación núm. 4427/2005-, de 2 de febrero de 2012 - recurso núm. 441/2008 - o de 29 de marzo de 2012 - recurso de casación para unificación de doctrina núm. 16/2009 -).

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

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

Por razones temporales obvias, tampoco estaban vigentes cuando se dictaron aquellas sentencias las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.5 de la Ley General Tributaria de 2003 que, ya con carácter general, disponen: a) Que la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente; b) Que en aquellos

supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales.

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

El Alto Tribunal, por tanto, no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el alcance y significación que haya de darse, a los efectos que nos ocupan, a la nueva regulación legal y, más concretamente, a cuál deba ser la recta interpretación de la exigencia al contribuyente de acreditar la procedencia y cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

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

Debe adelantarse que la Sala no comparte la conclusión expresada por el TEAC en la decisión que constituye el objeto del presente proceso. Por de pronto, debe convenirse que dicha tesis altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada -sobre todo- a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas (incluidas, obvio es decirlo, las que se desenvuelven entre la Administración y sus ciudadanos): el de seguridad jurídica, que reclama evitar la incertidumbre en el desenvolvimiento temporal de aquellas relaciones, penalizando el abandono que del ejercicio de su derecho realiza su titular con la pérdida del derecho mismo, que ya no podrá ejercitarse en modo alguno. Dicho de otra forma, la prescripción consolida definitivamente la situación jurídica correspondiente, impidiendo -por el transcurso del tiempo unido a la falta de ejercicio de la acción- que tal situación pueda alterarse en el futuro.

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

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

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

Pero es que, además, la Sala no comparte la afirmación según la cual los preceptos interpretados (esencialmente el que aquí resulta aplicable, artículo 23.5 de la ley del impuesto) "carecerían de sentido" si no se consideraran en los términos propuestos por la Administración.

Recordemos que tal disposición obliga al contribuyente a "acreditar" la "procedencia y cuantía" de las bases imponibles que pretende compensarse. A pesar del empeño de la Administración y su representante procesal por convencer a la Sala de que con tales expresiones se impone al sujeto pasivo la carga de demostrar

que sus bases imponible negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales, entendemos que dichas exigencias son muchísimo más limitadas: el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su "procedencia", en el sentido de la primera acepción del vocablo: su "origen" o "principio del que procede") y la correlación entre la "cuantía" o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente.

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

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

En resumen, la Sala entiende que la cantidad consignada como base imponible negativa en el ejercicio 99/00 (derivada de la dotación a la provisión por depreciación de cartera efectuada por ...) ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, sin que tal conclusión pueda enervarse por lo dispuesto en el artículo 23.5 de la ley del impuesto sobre sociedades tras la reforma operada por la Ley 40/1998, al no derivarse del tenor de dicho precepto la alteración del régimen de la prescripción en los términos pretendidos por las resoluciones impugnadas. La cantidad compensada por el contribuyente en el ejercicio 2000/2001, procedente de la base imponible negativa del ejercicio 1999/2000, debe estimarse, por lo tanto, correcta, sin que quepa alteración de la misma por parte de la Inspección».

3) Por lo demás, el acuerdo de declaración de fraude de ley que aquí se ha impugnado no explica de manera satisfactoria, como le era preceptivo, la razón por virtud de la cual unos actos, operaciones o negocios, sustancialmente consistentes en la adquisición de acciones de otra compañía mercantil del grupo internacional y en la concertación de un préstamo para financiar su adquisición, también por parte de otra empresa perteneciente al mismo grupo, actos que originariamente deben considerarse válidos y eficaces pues no fueron objeto de comprobación inspectora y que, por ende, devinieron firmes, esto es, se consideraron lícitos y adecuados para desplegar sus efectos propios, incluso en el ámbito tributario, sin embargo, se consideran luego fraudulentos e ineficaces a los efectos fiscales cuando acaecen actos posteriores a su celebración que constituirían el núcleo de lo que habría que observar para determinar si concurre o no el fraude de ley que ahora nos ocupa.

4) Esta Sala y Sección en su reciente Sentencia de fecha 24 de julio de 2012 , tantas veces referida, que por su importancia debe ser transcrita, ya declaró lo siguiente:

"Esta es, pues, una de las ideas principales en que debe descansar el razonamiento de la Sala, la de que no cabe considerar fraudulentos los actos, operaciones o negocios jurídicos, a efectos de su gravamen (art. 24 LGT de 1963 , aquí aplicable), cuando se han concertado en periodos distintos y anteriores a aquéllos a los que afecta la declaración de fraude. Como ya hemos señalado, no cabe proyectar ésta sino sobre actos o negocios en tanto generadores de ventajas fiscales improcedentes, lo que obliga a asociar la declaración de fraude, lógicamente, con periodos o ejercicios concretos y determinados -tratándose de tributos permanentes- que precisamente han de coincidir con los periodos en que se celebraron los negocios que se suponen aquejados del fraude legal, por razón del fin elusorio o evasivo a que propenden, no así con los posteriores a ellos, aun cuando en éstos se prosiga con la obtención de ventajas surgidas como consecuencia de su régimen jurídico y efectos, pues de admitirse esa posibilidad, siempre quedaría abierta la posibilidad, en favor de la Inspección, de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios en que se mantuvieran efectos ventajosos derivados de actos u operaciones en principio aceptadas, y ello al margen del tiempo trascurrido entre ambos momentos, tal como invoca la demanda sin obtener respuesta jurídica adversa, cuando señala que, como quiera que los efectos de tales contratos son de larga duración, unos treinta años, en cualquiera de ellos podría declararse el fraude de ley".

5) La tributación de la entidad actora como dominante del Grupo consolidado 123/00, además de entrañar el ejercicio de un derecho reconocido por el ordenamiento tributario, no es un factor determinante, a juicio de la Sala, para hacer residir en ella, de forma exclusiva o al menos preponderante, el fraude de ley.

6) Como conclusión de todo lo expuesto, da la impresión de que la Administración, a posteriori , ha querido, casi diez años después de la celebración de las operaciones de adquisición de acciones y de préstamo a

los que se refiere con todo detalle el fundamento jurídico sexto de la resolución del TEAC, alterar las consecuencias de una operación celebrada en un ejercicio ya prescrito, lo que de admitirse podría dar lugar a invocar el fraude de ley de cualquier operación mercantil que produzca efecto final al cabo de décadas, sin tener para ello plazo alguno, sosteniendo que se realizó en fraude de ley y que puede ser declarado en cuanto a sus consecuencias fiscales.

Los razonamientos anteriores no resultan desvirtuados por la suscripción por el representante de la entidad hoy recurrente, HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L, en fecha 28 de mayo de 2012, de un acta de conformidad, num. 78070943, correspondiente a los períodos 2005/2006/2007/2008, que ha sido acompañada por el Abogado del Estado en su escrito de ampliación de hechos presentado el 7 de junio de 2012, de la que extrae el representante de la Administración el reconocimiento de la actora sobre "que los gastos financieros que derivan del préstamo que fue considerado en fraude de ley y sobre el que versa el presente litigio no son deducibles".

Considera la Sala que de la suscripción por la actora de dicha acta no puede extraerse la consecuencia pretendida por la Administración, toda vez la misma es el resultado de otras actuaciones de comprobación, iniciadas con posterioridad y relativas a los ejercicios inmediatamente posteriores a los que son objeto del presente recurso, en la que se dictó en fecha 6 de octubre de 2011 por el Delegado Central de Grandes Contribuyentes otra resolución declarando el fraude de ley por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, periodos comprendidos entre el 1 de noviembre de 2005 y 31 de octubre de 2009, que ha sido objeto de impugnación por la entidad hoy recurrente al haber interpuesto la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Central, tal y como acredita con la documentación que acompaña, habiendo impugnado, igualmente, el acto de liquidación derivado del acta suscrita en conformidad el 28 de mayo de 2012, mediante la interposición de la oportuna reclamación económico administrativa en la que se combate el ajuste practicado en relación con la no deducibilidad de los gastos financieros derivados de la declaración de fraude de ley.

Siendo ello así y, partiendo como ha declarado reiteradamente esta Sala, de que la conformidad manifestada alcanza a los hechos y no a las cuestiones jurídicas, que pueden ser discutidas sin limitación, la consecuencia que se extrae es que no puede aceptarse la existencia del reconocimiento por la actora pretendido por la Administración.

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

Séptimo.

En virtud de lo expuesto, procede la estimación del recurso con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

De conformidad con el art. 139.1 de la LRJCA de 13 de julio de 1998, en su redacción anterior a la Ley 37/2011, de 11 de octubre, de medidas de agilización procesal, no se aprecian circunstancias de mala fe o temeridad que determinen expresa imposición de las costas causadas en este proceso.

FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la Entidad HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de octubre de 2009, a que las presentes actuaciones se contraen, y en su virtud ANULAR la resolución impugnada y los actos que trae causa por su disconformidad a Derecho, con las consecuencias legales inherentes a esta declaración.

Sin imposición de costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, del Poder Judicial .

Así por esta nuestra Sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la Oficina Pública de origen, a los efectos legales oportunos, junto con el expediente de su razón, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma Sra. D^a ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; Certifico.