

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056149

AUDIENCIA NACIONAL*Sentencia de 2 de octubre de 2014**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 465/2011***SUMARIO:**

Prescripción. Supuestos. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance. Siguiendo el criterio puesto de manifiesto por la STS, de 4 de julio de 2014, rec. n.º 581/2013 (NFJ054784) no se pueden declarar realizados en fraude de ley negocios jurídicos cuyas magnitudes han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, en la medida en que el ejercicio en que tuvieron lugar no fue objeto de comprobación alguna por la Administración.

PONENTE:*Don Jesús Nicolás García Paredes.*

Magistrados:

Doña FELISA ATIENZA RODRIGUEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don JESUS NICOLAS GARCIA PAREDES

SENTENCIA

Madrid, a dos de octubre de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo 465/2011 que ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador D.Francisco Miguel Velasco Muñoz-Cuellar, en nombre y representación de SOLVAY IBERICA S.L, frente a la Administración del Estado, representada por el Sr. Abogado del Estado, contra el acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 28 de julio de 2011 sobre IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (que después se describirá en el primer Fundamento de Derecho), siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. JESUS N. GARCIA PAREDES .

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

Por el recurrente expresado se interpuso recurso contencioso-administrativo mediante escrito presentado en fecha 29 de noviembre de 2011 contra la resolución antes mencionada, acordándose su admisión a trámite por Decreto de fecha 14 de diciembre de 2011 con reclamación del expediente administrativo.

Segundo :

En el momento procesal oportuno la parte actora formalizó demanda mediante escrito presentado en fecha de 14 de junio de 2012, en el cuál, tras alegar los hechos y los fundamentos de derecho que estimó oportunos, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos recurridos.

Tercero:

El Sr. Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 17 de julio de 2012 en el cual, tras alegar los hechos y los fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso, y confirmación del acto impugnado.

Cuarto:

Solicitado el recibimiento del procedimiento a prueba con el resultado obrante en autos, se dió traslado a las partes para conclusiones.

Quinto :

Por providencia de esta Sala de fecha 1 de julio de 2014 se señaló para votación y fallo de este recurso el día 25 de septiembre de 2014 que se deliberó y votó, habiéndose observado en la tramitación las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero:**

Se impugna en el presente recurso la resolución de fecha 28.07.2011, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que confirma el acuerdo de la Delegada Central de Grandes Contribuyentes, de fecha 19.10.2009, por el que se declara la existencia de Fraude de Ley, y contra el acuerdo de liquidación, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de fecha 19.04.2010, relativos, ambos, a liquidación del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002/03/04.

La entidad recurrente fundamenta su impugnación en los siguientes motivos: 1) Prescripción de la acción para liquidar por la inexistencia de interrupción justificada de las actuaciones inspectoras durante 184 días para solicitar información al extranjero, y por la utilización de la petición de dicha información de forma puramente instrumental con el objeto de alargar el procedimiento, primero, porque, iniciadas las actuaciones en fecha 29.06.2007, finalizaron en 20.04.2010, es decir, que han durado 1026 días; duración que es de 857 días, admitiendo, a los efectos dialécticos pertinentes, dilaciones por 169 días, por aplazamientos solicitados; incumpliendo, de cualquier forma, el plazo de 12 meses. Alega que, en cualquier caso, no estuvieron paralizadas las actuaciones, conforme a los criterios jurisprudenciales que cita, mientras se solicitó la referida información. 2) Subsidiariamente, improcedencia del acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras, notificado en fecha 11.02.2009, por cuanto se notificó a esta parte transcurrido el plazo de duración de las actuaciones inspectoras, y se refería a unas actuaciones cuya ampliación no estaba justificada a la vista de las circunstancias del caso. Cita sentencias de diversos Tribunales en apoyo de esta pretensión. 3) Prescripción de la acción para liquidar por falta de diligencia administrativa en la tramitación del procedimiento de inspección. Alega que la Inspección ha acudido a dos vías procedimentales para ampliar el plazo de 12 meses, una, por el acuerdo de ampliación, y, otra, por vía de petición de informes; lo que es improcedente. 4) Subsidiariamente, prescripción de la acción para liquidar por incorrecta imputación de dilaciones a la actora, pues las actuaciones, en su caso, debieron tardar 915 días, frente a los 1026, efectivamente producidos, siendo incorrecta la imputación, como mínimo, de 59 días, lo que produce la prescripción por duración excesiva del procedimientos inspector. 5) Improcedencia de la declaración de fraude de Ley. Procedencia de la deducibilidad de los gastos financieros incurridos en la adquisición de las participaciones extranjeras, pues no concurren los requisitos legales para dicha declaración, al tratarse de operaciones realizadas conforme a la normativa mercantil y fiscal, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin que quepa hacer una inversión de la prueba. Manifiesta que la deducción de dichos gastos financieros está prevista por la normativa nacional, sin que exista laguna al respecto. Alega que se vulnera el derecho comunitario, estando acreditada la motivación económica en las adquisiciones realizadas. 6) Subsidiariamente, procedencia de la deducibilidad de los gastos financieros derivados de varias operaciones que supusieron una inversión efectiva en activos que con anterioridad no se encontraban en el Grupo Solvay. Y 7) Imposibilidad de regularizar la situación de la atora por la prescripción de los ejercicios en los que se celebraron los negocios jurídicos de los que deriva la carga financiera cuya deducibilidad no admite el acuerdo impugnado, realizados entre 1999 a 2001.

El Abogado del Estado apoya los argumentos de la resolución impugnada, manifestando que, la solicitud de informe es una interrupción justificada, refiriéndose a lo liquidado por la actora en Bélgica, y no sólo a dicha situación de tributar en Bélgica, que ya la actora había comunicado a la Administración española, sin que se requiera el hecho de que exista o no paralización. Niega que se haya producido una indebida ampliación el plazo de duración del procedimiento, primero, al estar motivado dicho acuerdo, y, segundo, porque existen dilaciones imputables a la actora, siendo distinta la ampliación del plazo de doce meses, del cómputo de seis meses por solicitud de información a países extranjeros. Añade la posibilidad de que por la Administración se examinen los actos jurídicos ocurridos en ejercicios incurso en prescripción. Por último, considera acreditado la falta de motivación económica de las operaciones de adquisiciones de activos, siendo correcta la declaración de fraude de ley, así como la liquidación practicada, sin que quepa realizar una petición nueva, como es la de aplicar la deducibilidad de los gastos financieros por las adquisiciones de activos no existentes con anterioridad en el Grupo.

Segundo:

Las actuaciones de las que deriva la regularización practicada son las siguientes:

1.- Las actuaciones de comprobación del Grupo 4/99, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, se iniciaron mediante comunicación a la sociedad dominante SOLVAY IBÉRICA, S.L. por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, notificada el 29 de junio de 2007, relativa al Impuesto sobre Sociedades, régimen de tributación consolidada, ejercicios 2002/03/04.

2.- El 24 de julio de 2009 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 2002/03/04. En dicho acuerdo se señala al Instructor del procedimiento. Se notifica al interesado el 29 de julio de 2009.

3.- Puesto de manifiesto el expediente, el sujeto pasivo presentó alegaciones el 7 de septiembre de 2009.

4.- Con fecha 30 de septiembre de 2009 se procedió por parte del Instructor a elevar la correspondiente propuesta de resolución a la Delegada Central de Grandes Contribuyentes.

5.- La Delegada Central de Grandes Contribuyentes, con fecha 19 de octubre de 2009, dictó acuerdo por el que declaraba la existencia de fraude de ley, en relación con la sociedad SOLVAY IBÉRICA, S.L., por el IS de los ejercicios 2002/03/04, y con los hechos controvertidos, en los términos previstos en el expediente instruido al efecto.

6.- El 24 de noviembre de 2009 se incoó a SOLVAY IBÉRICA, S.L., como sociedad dominante del Grupo de sociedades 4/99, acta de disconformidad nº 71660270, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002/03/04 a la que se acompañó el preceptivo Informe ampliatorio. Este acta completa la propuesta de regularización realizada en acta de la misma fecha, A01 76635830.

7.- El 21 de diciembre de 2009 se presenta alegaciones por la interesada.

8.- El 26 de febrero de 2010 el Inspector Jefe dictó acuerdo notificado a la entidad el mismo día 26 de febrero, por el que se ordena completar el expediente respecto a la compensación de una base imponible negativa del grupo generada en el ejercicio 2001 sin que conste que SOLVAY lo haya solicitado expresamente y que al tiempo de incoar el acta no estaba pendiente de compensación, pues había sido compensada parcialmente por el Grupo en su autoliquidación del ejercicio 2005.

9.- El 15 de marzo de 2010 la entidad presenta un escrito en el que solicita expresamente que, en el supuesto de que se incrementen las bases imponibles declaradas en los ejercicios comprobados, se compense con el importe de las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del período impositivo 2002.

10.- El 17 de marzo de 2010, notificado a la entidad el mismo día, se pone de nuevo el expediente completo de manifiesto al obligado tributario presentando alegaciones la interesada el 8 de abril de 2010.

11.- El 19 de abril de 2010 el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó acuerdo de liquidación, resultando una deuda tributaria de 0,00 euros. Se notifica el 20 de abril de 2010. En dicha liquidación no se consideran deducibles los gastos financieros derivados del endeudamiento soportado por SOLVAY IBÉRICA, S.L. para la adquisición de las acciones de tres sociedades del mismo Grupo, SOLVAY PORTUGAL PARTICIPACOES; SOLVAY ARGENTINA, S.A. y SOLVAY DO BRASIL.

12.- Con anterioridad, mediante comunicación notificada el 25 de junio de 2007 se iniciaron actuaciones de comprobación de carácter general por dicho concepto impositivo y períodos, a SOLVAY IBÉRICA, S.L.

13.- Por acuerdo del Inspector Jefe de 21 de enero de 2009, notificado al interesado ese mismo día, se amplió a los 24 meses previstos en el art. 150.1.a), de la Ley 58/2003 ; y a los efectos del plazo máximo de duración de las actuaciones, no se debían computar 353 días: 184 días por interrupción justificada, y el resto, por dilaciones imputables al contribuyente.

Tercero:

Los hechos sobre los que se sustenta la declaración del fraude de ley y la liquidación son los siguientes:

1) SOLVAY S.A., sociedad matriz del Grupo Solvay, con residencia en Bélgica, operaba en España por medio de una sucursal.

En 1997 constituye la sociedad unipersonal SOLVAY ESPAÑA, S.L. denominada SOLVAY IBÉRICA, S.L. desde 1999, que recibe todos los activos que la sucursal española tenía, incluyendo sus participaciones en diversas sociedades españolas.

SOLVAY S.A. es titular del 100% de las acciones de SOLVAY, S.L. sin que se haya producido ninguna variación desde 1997 a 2004.

A partir de 1999, el Grupo Solvay decide que SOLVAY IBÉRICA, S.L. actúe como sociedad holding no sólo de todas las sociedades del Grupo en España sino también de sus sociedades participadas en Portugal, Argentina y Brasil.

Por ello, entre los años 1999 a 2001, SOLVAY IBÉRICA, S.L. realiza una serie de adquisiciones de participaciones, todas ellas dentro del Grupo Solvay.

2) Durante los ejercicios 1999 a 2001, SOLVAY IBERICA, S.L. efectúa las siguientes adquisiciones:

a) Noviembre de 1999:

- Adquiere a la sociedad belga SOLVAY, S.A. (la matriz del Grupo) el 100% del capital de la sociedad SOLVAY PHARMA, S.A.

- Adquiere a la sociedad alemana KALI-CHEMIE AG -controlada en un 98,2% por la sociedad belga SOLVAY S.A.- el 100% del capital de SOLVAY MINERALES, S.A.

De esta forma SOLVAY IBÉRICA, S.L. hace de sociedad holding de todas las participaciones del Grupo Solvay en España.

b) Durante el año 1999 se hace con el control de SOLVAY ARGENTINA SA, (entonces denominada SOLVAY QUIMICA SA) mediante las siguientes operaciones:

- El 29 de abril de 1999 acude a una ampliación de capital donde, previa renuncia de SOLVAY S.A. a su derecho preferente, suscribe una ampliación de capital de 333.000 acciones por su valor nominal.

- El 20 de julio de 1999 acude a otra ampliación de capital donde, previa renuncia de SOLVAY S.A. a su derecho preferente, suscribe una ampliación de capital de 321.000 acciones por su valor nominal.

- El 21 de julio de 1999 compra a SOLVAY S.A. 2.220.960 acciones y queda como única accionista de la sociedad SOLVAY ARGENTINA S.A.

c) En junio de 1999 se hace con el control de la sociedad portuguesa SOLVAY PORTUGAL PARTICIPACOES LTDA al comprar a SOLVAY S.A. el 99,94% de su capital (el resto lo posee la sociedad española Solvay Participaciones, S.A. controlada por Solvay Ibérica, S.L.). La sociedad portuguesa es titular de diversas sociedades del Grupo Solvay en Portugal y en el año 2004 fue absorbida por la sociedad operativa más importante SOLVAY PORTUGAL-PRODUCTOS QUÍMICOS S.A.

d) En julio del año 2000 adquiere a la sociedad argentina SOLVAY INDUPA SAIC la totalidad del capital de la sociedad brasileña SOLVAY BENVIC DO BRASIL S.A. La sociedad argentina está participada indirectamente por SOLVAY IBÉRICA S.L. en un 51,2 % a través de SOLVAY ARGENTINA S.A.

En diciembre de 2000 SOLVAY IBÉRICA, S.L. aporta dichas acciones a la sociedad brasileña DAKARTO BENVIC S.A. recibiendo a cambio 71.484.000 acciones de esta sociedad, con un valor nominal de 4.207.527,82 reales brasileños.

e) En el año 2001 se hace con la totalidad del capital de la sociedad brasileña SOLVAY DO BRASIL LTDA mediante las siguientes operaciones:

- El 1 de junio de 2001 SOLVAY IBÉRICA S.L. realiza una ampliación de capital de 50.004.032 euros, más una prima de emisión de 9.995.968 euros recibiendo de su socio único, SOLVAY S.A, una aportación no dineraria valorada en 60.000.000 euros consistente en 82.815.735 participaciones sociales de dicha sociedad brasileña.

- El 14 de junio de 2001 compra a SOLVAY S.A. 124.784.264 participaciones sociales de dicha sociedad brasileña.

- El 30 de julio de 2001 SOLVAY IBÉRICA S.L. aporta las 71.484.000 acciones que poseía de la sociedad brasileña DAKARTO BENVIC S.A a la sociedad SOLVAY DO BRASIL LTDA, recibiendo a cambio 29.619.200 participaciones sociales de esta última sociedad.

En definitiva, después de estas tres operaciones SOLVAY IBÉRICA, S.L. posee la totalidad del capital de la sociedad SOLVAY DO BRASIL LTDA, salvo una participación simbólica que queda en poder de una persona física. El coste de dicha participación para SOLVAY IBÉRICA S.L. asciende a 167.278.496,80 euros.

Posteriormente, el 30 de noviembre de 2004 SOLVAY DO BRASIL LTDA realiza una escisión parcial a favor de la sociedad brasileña SOLVAY FARMA LTDA, cuyo capital pertenecía a la primera. Como consecuencia de esta operación SOLVAY IBERICA, S.L. pasa a ostentar la totalidad del capital de SOLVAY FARMA LTDA. Ello supone que el coste de la participación de esta última sea de 19.928.774 euros y que el coste de la participación SOLVAY DO BRASIL LTDA quede establecido en 137.692.042,80 euros.

3) Financiación de las adquisiciones anteriores.

Salvo la adquisición de 82.815.735 participaciones de SOLVAY DO BRASIL LTDA realizada el 1 de junio de 2001, las restantes adquisiciones han sido financiadas mediante préstamos obtenidos de la sociedad belga del Grupo Solvay, SOLVAY CENTRE INTERNACIONAL DE COORDINATION DES CREDITS COMMERCIALES SA (en adelante, SOLVAY CICC SA).

Siguiendo el orden de las adquisiciones del apartado anterior:

- Las adquisiciones de SOLVAY PHARMA, S.A. y SOLVAY MINERALES, S.A. fueron financiadas inicialmente con un préstamo conjunto de 60.300.000 euros concedido el 9/11/99, al 4,15425% de interés y con vencimiento a 458 días. El 20 de diciembre de 2001 fue renovado hasta el 21 de febrero de 2003 siendo definitivamente cancelado en dicho vencimiento.

- Las tres operaciones de adquisición de SOLVAY ARGENTINA S.A. fueron financiadas inicialmente mediante sendos préstamos de 33.300.000 USD (31.338.226,99), 32.100.000 USD (31 .497.837,63) y 203.000.000 USD (198.591.273,70) a muy corto plazo (68 días y 2,896 % de interés el último mencionado). La entidad manifiesta que tales préstamos continúan vigentes a 1 de enero de 2002 estando su importe comprendido en la deuda global con SOLVAY CICC SA, si bien, no están individualizados en la relación de préstamos vigentes que figura en el anexo 1 a la diligencia nº 26.

- La adquisición de la sociedad portuguesa SOLVAY PORTUGAL PARTICIPACOES (absorbida en 2004 por SOLVAY PORTUGAL-PRODUCTOS QUÍMICOS, S.A.) se financió mediante un préstamo de 74.820.000 euros al 2,6455% de interés y vencimiento a 30 días. Igual que en el caso de Argentina, tal préstamo continúa incluido en la deuda global vigente a 1 de enero de 2002, si bien, no está individualizado en la relación de préstamos vigentes que figura en el anexo 1 a la diligencia nº26.

- La adquisición en julio del año 2000 de la totalidad del capital de la sociedad brasileña SOLVAY BENVIC DO BRASIL SA se financió mediante un préstamo de 16.872.297,80 euros al 5,444% de interés y vencimiento a 381 días. Dicho préstamo fue renovado el 30 de julio de 2001 al 4,734% de interés y vencimiento al 31 de octubre de 2002 y, posteriormente, dejó de estar individualizada.

- Finalmente, la adquisición de 124.784.264 participaciones sociales de SOLVAY DO BRASIL LTDA fue financiada mediante un préstamo de 90.406.199 euros al 4,935% de interés y con vencimiento a 732 días. A su vencimiento, el 16/07/03, dicho préstamo también dejó de estar individualizado.

4) Respecto a la deuda contraída con SOLVAY CICC SA interesa resaltar tres circunstancias:

- Cancelaciones. En el ejercicio 2002 se canceló un préstamo de 50.000.000 euros. En el ejercicio 2003, el préstamo de 60.300.000 euros derivado de las adquisiciones de SOLVAY PHARMA SA y SOLVAY MINERALES S.A. En el ejercicio 2004 la deuda se rebajó en 3.278.496,80 euros.

- Aunque a cada adquisición le corresponde inicialmente un préstamo individualizado, salvo las adquisiciones de SOLVAY PHARMA SA y SOLVAY MINERALES SA, dichos préstamos pierden tal carácter y, en consecuencia, la deuda con SOLVAY CICC SA adquiere el carácter de global, como se a precia en la situación a 31 de diciembre de 2004, con un saldo de 475.000.000 euros (anexo 1 a la diligencia nº 26). En consecuencia, las minoraciones de saldos producida en los ejercicios 2002 y 2004, cabe considerarlas de carácter genérico a los efectos de determinar los intereses a pagar por SOLVAY IBÉRICA, S.L. como consecuencia de las adquisiciones efectuadas.

- El saldo a 1 de enero de 2002 incluye el importe de 52.850.000 euros, cantidad prestada por SOLVAY IBERICA S.L. a la sociedad portuguesa PORTUGAL PARTICIPACOES y la cantidad de 31.902.661,66 euros en concepto de partidas diversas.

5) Intereses devengados por los préstamos recibidos de SOLVAY CICC, S.A. para las adquisiciones realizadas.

En el anexo 1 de la diligencia nº 29 figura detalle de los intereses devengados por todos los préstamos concedidos a SOLVAY IBÉRICA S.L. por SOLVAY CICC, S.A. Agrupados por ejercicios son los siguientes:

Ejercicio 2002: 25.596.696,44 euros
Ejercicio 2003: 16.786.498,95 euros
Ejercicio 2004: 14.278.680,75 euros

Estos intereses han reducido en concepto de gasto fiscalmente deducible las bases imponibles declaradas por la sociedad SOLVAY IBÉRICA S.L. y, en definitiva, la base imponible del Grupo 4/99.

Para determinar los intereses devengados y que han sido fiscalmente gasto deducible y que corresponden a los préstamos obtenidos para realizar las adquisiciones de las filiales de Portugal, Argentina y Brasil, debe tenerse en cuenta que el saldo a 1 de enero de 2002 incluye la cantidad de 52.850.000 euros, cantidad prestada por SOLLVAY IBÉRICA S.L a la sociedad portuguesa SOLVAY PORTUGAL PARTICIPACOES y la cantidad de 31.902.661,66 euros en concepto de partidas diversas. Dado que no existen préstamos específicos de esas dos partidas, deben prorratearse los intereses globales al objeto de excluir los intereses que corresponden a esas dos partidas del cálculo de los intereses que proceden de los préstamos derivados de las adquisiciones de participaciones del Grupo Solvay.

En cambio, como el préstamo de 60.300.000 euros está perfectamente individualizado, los intereses correspondientes al mismo, cuya deducibilidad no se cuestiona (de 1/1/02 a 21/02/03) son objeto de cálculo separado.

Teniendo en cuenta lo anterior, los intereses derivados de los préstamos obtenidos para financiar las adquisiciones de las tres filiales mencionadas ascienden a 19.643.436,16 euros en el ejercicio 2002, 13.040.700,37 euros en el ejercicio 2003 y 11.247.345,38 euros en el ejercicio 2004 (número 24 de la diligencia FLO1 de 29 de julio de 2009).

6) El análisis de las operaciones realizadas pone de manifiesto las siguientes circunstancias:

- Las adquisiciones de participaciones realizadas por SOLVAY IBÉRICA, S.L. son todas ellas transacciones realizadas dentro del Grupo Solvay, que reúne los requisitos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio y en la normativa de la Unión Europea, tal como reconoce la entidad en el apartado 2.2 de la memoria de sus cuentas anuales, al justificar su dispensa de presentación de cuentas anuales consolidadas. Y todas las sociedades adquiridas, así como SOLVAY IBÉRICA, S.L., han continuado formado parte del Grupo Solvay durante los ejercicios comprobados.

- El control de SOLVAY S.A. sobre todas las sociedades adquiridas por SOLVAY IBÉRICA S.L. se mantiene intacto, si bien pasa a ser de tipo indirecto.

- Todas las adquisiciones, salvo la de SOLVAY MINERALES, S.A. han sido realizadas por la entidad SOLVAY S.A., sociedad belga cabecera del Grupo Solvay. La restante adquisición ha sido realizada a la sociedad alemana KALI-CHEMIE AG, controlada en un 98,2% por SOLVAY S.A.

- Los precios de adquisición se han determinado en función de sendos informes de valoración realizados por expertos independientes aplicando criterios generalmente admitidos basados en los flujos de caja actualizados, sin considerar que se trata de empresas del mismo Grupo.

- Las adquisiciones han sido financiadas mediante préstamos de la sociedad belga del Grupo SOLVAY CICC, S.A. Estos préstamos han supuesto unos intereses a pagar por SOLVAY IBÉRICA S.L. que han tenido la consideración de gasto deducible en el IS de dicha entidad y, por tanto, del Grupo 4/99 del cual es la sociedad dominante.

- Sin embargo, los intereses percibidos por la sociedad prestamista SOLVAY CICC, S.A. no están gravados efectivamente por un impuesto de naturaleza similar al Impuesto sobre Sociedades español. En efecto, de la información obtenida mediante requerimiento a las autoridades fiscales de Bélgica, se desprende que dicha sociedad tributa mediante un sistema forfativo en función de los gastos no deducibles (ejercicios 2002 y 2003), o en un porcentaje (el 8%) de determinados gastos de funcionamiento (ejercicio 2004).

7) Motivación económica de las adquisiciones de las filiales en Portugal, Argentina y Brasil.

La entidad ha justificado la adquisición de las filiales en Portugal, Argentina y Brasil en que el Grupo Solvay ha decidido que SOLVAY IBÉRICA S.L., por razones estratégicas, pase a ser cabecera de las inversiones del Grupo en otros países de América latina y Portugal. Así, en la reunión del Consejo de Administración de 20 de abril de 1999 se acuerda, entre otros, entrar en el capital de SOLVAY ARGENTINA S.A. mediante una ampliación de capital a determinar y la adquisición por 203 millones de USD de las acciones de esa sociedad que poseía SOLVAY S.A. En la misma reunión se acuerda la adquisición de la sociedad portuguesa SOLVAY PARTICIPACOES LTDA, sin fijar las condiciones de la operación.

Asimismo, en la reunión del Consejo de 30/03/01 se aprueba la adquisición de SOLVAY DO BRASIL por un importe total de 167,2 millones de euros.

Nada se dice sobre la determinación del precio a satisfacer por tales adquisiciones, ni sobre la forma ni las condiciones de la financiación necesaria para realizarlas, salvo la referencia a la ampliación de capital a realizar por SOLVAY IBÉRICA S.L.

No se menciona la carga financiera que tendrá que asumir SOLVAY IBÉRICA S.L., las alternativas barajadas y de cómo influirán en la cuenta de resultados de SOLVAY IBÉRICA S.L. las adquisiciones a realizar.

Luego, no se trata de decisiones que ha de tomar SOLVAY IBÉRICA S.L. sino de decisiones que le vienen impuestas por el Grupo SOLVAY. El margen de toma de decisiones de que dispone SOLVAY IBÉRICA S.L. es y ha sido siempre pequeño especialmente en el terreno corporativo.

Este hecho queda claro, por ejemplo, en la composición del Consejo de Administración de la entidad en su sesión de fecha 20/04/99, cuando se toma la decisión de que SOLVAY IBÉRICA S.L. pase a ser cabecera de las sociedades del Grupo Solvay en América latina y Portugal. Asisten los Sres. Albino, Director regional para la península ibérica del Grupo Solvay, Florencio, miembro del Comité Ejecutivo, Administrador y Director general financiero del Grupo Solvay y Ramón, miembro del Comité Ejecutivo, Administrador y Director general financiero del Grupo Solvay. El cuarto miembro del Consejo, asiste representado por el Sr. Albino, es presidente del Comité Ejecutivo y Administrador del Grupo Solvay.

Por otra parte, al menos desde 1998, en el Grupo Solvay existe una Dirección regional para Brasil y Argentina y este órgano ha continuado ejerciendo cuando menos hasta el año 2004, a cargo siempre del Sr. Juan Ramón.

El personal de que dispone SOLVAY IBÉRICA S.L. no sólo no se incrementó como consecuencia de las adquisiciones de las tres filiales, sino que disminuyó ligeramente, hecho que contrasta con la pretendida gestión conjunta de las sociedades adquiridas. Figura detalle de la plantilla desde 1998 a 2004.

Además, tampoco los ingresos por prestación de servicios a sociedades del grupo que constituyen el núcleo de los ingresos típico de Solvay Ibérica S.L. se han incrementado como consecuencia de las adquisiciones (1998: 13,5 millones de euros; 2002: 10,1; 2003: 10,2; 2004:10,9)

8) El principal efecto que se produce en el Grupo por las operaciones descritas es el devengo de los gastos financieros que soporta SOLVAY IBÉRICA, S.L. como consecuencia de los préstamos suscritos con SOLVAY CICC, S.A. para la adquisición de las participaciones de las entidades brasileñas, portuguesas y argentinas.

La inspección no admite estos gastos como deducibles pues las operaciones descritas no tienen ningún sentido económico o empresarial sustancial para el Grupo fuera de las ventajas fiscales que se cuestionan, ni suponen ninguna nueva inversión real ni la ampliación a nuevos mercados, sino que se trata de un simple intercambio de participaciones dentro del Grupo, que sólo significa un cambio en la titularidad formal de las mismas, sin modificación en la situación de dominio. Los hechos expuestos demuestran que no existe una motivación económica distinta de la fiscal.

En definitiva, la realización de estos negocios con fines básicamente fiscales lleva a concluir que las operaciones han sido ejecutadas en fraude de ley.

Cuarto :

El primero de los motivos de impugnación es el de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria en relación con los ejercicios 1996, 1997 y 1998, dada la notificación del acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones fuera de los doce meses.

Como se desprende de lo actuado en el expediente administrativo, el inicio de las actuaciones inspectoras se produjo en fecha 25.06.2007. Por acuerdo del Inspector Jefe de fecha 21.02.2009, se acordó la ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación por 12 meses adicionales.

Como puede apreciarse, dicha notificación se produce fuera del plazo de los 12 meses originarios del plazo para desarrollar las actuaciones inspectoras.

En este sentido la Sala tiene declarado: "En relación con el momento procedimental en el que se ha de dictar el acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras, la Sala tiene declarado: "(...): Centrándonos en el supuesto de la ampliación del plazo, ahora obviamos el requisito de la motivación del acuerdo en el que se ha de adoptar dicha prórroga, pues la cuestión suscitada gira en torno a otra de sus formalidades, cual es, la del momento procedimental en la que se ha de adoptar dicho acuerdo de ampliación.

La Ley General Tributaria que incide en la "motivación" del mismo, es completada por el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que en su art. 31 ter, establece: "2. A efectos de la ampliación del plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación, la apreciación de la concurrencia de alguna de las circunstancias mencionadas en los apartados anteriores se realizará por el funcionario, equipo o unidad que esté desarrollando la actuación de que se trate. La propuesta de ampliación se dirigirá por escrito al Inspector-Jefe, ponderando la importancia de las circunstancias reseñadas en orden a la necesidad de ampliar el plazo. Cuando sea el Inspector-Jefe el que aprecie la concurrencia de dichas circunstancias, dictará acuerdo en tal sentido. En ambos casos, se concederá al interesado, previamente, un plazo de diez días para que alegue lo que considere oportuno.

El acuerdo del Inspector-Jefe será motivado, se notificará al interesado y no será susceptible de recurso, sin perjuicio de que se pueda plantear la procedencia o improcedencia de la ampliación del plazo, con ocasión de los recursos y reclamaciones que, en su caso, se interpongan contra la liquidación que finalmente se dicte.

3. El acuerdo del Inspector-Jefe no podrá dictarse en tanto no hayan transcurrido al menos seis meses desde el inicio de las actuaciones, al objeto de que, durante dicho plazo, pueda apreciarse la necesidad de ampliar su duración. A estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurran en la actuación."

De la lectura de este precepto se observan varios momentos de interés en la gestación de la ampliación del plazo. El primero, referido a la "apreciación" de las circunstancias que a juicio del Inspector actuante o del Inspector-Jefe puede dar lugar a la "ampliación", que, a pesar del aparente silencio de la norma, se ha de fraguar necesariamente antes de la finalización del plazo, que en principio es de doce meses"; y el segundo, de límite temporal a la confirmación de esa apreciación por parte del Inspector-Jefe, pues le está prohibido que pueda adoptar el acuerdo de ampliación antes del transcurso de seis meses, computados desde el inicio de las actuaciones.

Por lo tanto, nos encontramos que hay un tiempo para la "apreciación" de las circunstancias que pueden abocar a la "ampliación"; y existe un "tiempo de carencia" para poder adoptar el acuerdo de ampliación.

Ahora, la cuestión nodular se traslada al momento en el que se ha de adoptar dicho acuerdo. Sabemos el tiempo durante el cual el Inspector Jefe no puede adoptarlo, pero la norma no es muy expresiva sobre el momento de su adopción, del límite temporal del que dispone el Inspector Jefe para dictar dicho acuerdo.

(...): Sin embargo, este aparente silencio no puede entenderse como ausencia de plazo fatal para acordar la ampliación.

En efecto, hemos señalado que unos de los derechos de todo contribuyente es el de conocer la duración del procedimiento. Esto supone, primero, que su duración viene determinada por la norma y no por la Administración; y segundo, que el plazo de duración, sea de doce meses, sea el de veinticuatro meses, ha de ser conocido por el contribuyente con anterioridad. Así, cuando el plazo es el de veinticuatro meses, este dato transcendental tiene que estar a disposición del contribuyente antes de que finalice el plazo primario de doce meses, pues el procedimiento en el que está incurso tiene un tratamiento unitario, sin que pueda apreciarse la concurrencia de dos plazos que se suceden en el tiempo; existe un sólo plazo con duración de veinticuatro meses.

La conclusión que se obtiene de estas consideraciones es la de que, el acuerdo de ampliación se ha de adoptar antes de que finalice el plazo general (ordinario) de duración de las actuaciones inspectoras, quedando comprendidas todas las actuaciones desarrolladas en el procedimiento inspector cuya duración es de veinticuatro meses.

Por ello, si el acuerdo se adopta fuera de esos plazos, ignorándolo el contribuyente, se atenta contra el principio procedimental y derecho del contribuyente a conocer la duración del procedimiento (lo que se produce con la notificación); en definitiva, el principio de seguridad jurídica (en este sentido, la STC 63/2005, declara que es el principio constitucional de seguridad jurídica el que impone unos límites temporales, tanto al ejercicio de acciones como a la subsistencia de los derechos que no se actúan por su titular), pues el acuerdo extemporáneo carece de eficacia procedimental, al infringir la norma procedimental de la duración del plazo de doce meses, que es el plazo que, por imperativo legal, tenía derecho el contribuyente, pues, en última instancia, se trata de un acto de ordenación del procedimiento, si bien adoptado cuando ya había finalizado el plazo ordinario.

En el presente caso, el inicio de las actuaciones fue en fecha 14.6.2000, y el acuerdo de ampliación se adoptó en 22.6.2001, fuera del plazo de doce meses.

La consecuencia de este hecho es que, el acuerdo de ampliación no interrumpe el plazo de prescripción, así como las actuaciones derivadas, cobrando relevancia a los efectos del cómputo de la posible concurrencia de la prescripción, la fecha de notificación del acuerdo de liquidación, que es la de 30.6.2003.

La liquidación practicada es la correspondiente al ejercicio 1995. Pues bien, desde el 25.7.1996 (fecha de finalización del plazo para presentar la correspondiente declaración), hasta el 30.6.2003, se aprecia que ha transcurrido en exceso el plazo de cuatro años; por lo que se ha de estimar este motivo; y ello, en virtud de lo establecido en el citado art. 150.2, de la Ley General Tributaria, en relación con el art. 31 ter del Reglamento de la Inspección de Tributos, pues el incumplimiento de cualquiera de los plazos indicados conlleva la desaparición del efecto interruptivo de la prescripción provocado en su día por las actuaciones realizadas hasta el incumplimiento. Incluso, computando el referido plazo de los cuatro años, hasta la fecha de notificación del acuerdo de ampliación, en 22.6.2001, se aprecia que también se había superado dicho plazo de prescripción."

Este criterio es el expuesto en la sentencia de fecha 9 de julio de 2009, dictada en el Rec. nº 282/2006.

Cabe añadir que, la Sala en la Sentencia de fecha 28 de mayo de 2009, dictada en el Rec. nº 466/05, adelantó este criterio, al declarar en su Fundamento Jurídico Séptimo: "A lo expuesto se añade una circunstancia más que, a juicio de la Sala, confirma la decisión anticipada, cual es la falta de eficacia del acuerdo de ampliación al haberse adoptado una vez transcurrido el plazo de doce meses legalmente previsto.

En efecto, tal y como sostiene la parte recurrente el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras se produjo fuera del plazo de doce meses, toda vez que el procedimiento de inspección se inició en fecha 29 de marzo de 1999 y el acuerdo de ampliación de las actuaciones se adoptó el día 5 de junio de 2.000, notificándose el siguiente día 6, esto es, con posterioridad a que finalizara el plazo inicial de doce meses, sin que pueda admitirse el argumento recogido en los acuerdos de liquidación tributaria de que el plazo de terminación antes de producirse el acuerdo de ampliación de actuaciones "debía ser el día 11 de junio de 2.000" una vez descontados 74 días de dilaciones imputables al sujeto pasivo, lo que comporta tener en cuenta las dilaciones imputables al contribuyente durante esos doce meses, pues a juicio de la Sala el acuerdo de ampliación tiene un momento inicial y uno final en que puede adoptarse, el momento inicial no puede ser anterior al transcurso de seis meses desde el inicio de las actuaciones, tal y como determina el art. 31 ter 3 del RGIT , añadiendo el citado precepto que "a estos efectos, no se tomarán en consideración las interrupciones justificadas ni las dilaciones imputables al interesado que concurren en la actuación" y el momento final en el que puede adoptarse es dentro de los doce meses y ello prescindiendo también de las eventuales dilaciones que se hubieran podido producir, pues tales dilaciones serán apreciadas al término de las actuaciones inspectoras dado que, en caso contrario, de admitirse que se pudieran tomar en consideración para el momento de la adopción del acuerdo de ampliación se podría producir un doble cómputo de tales dilaciones, uno inicial que determinarían que se tuvieran en cuenta para el momento válido de adopción de dicho acuerdo de ampliación, y otro final determinante de la extensión del procedimiento inspector.

Todo ello nos conduce a concluir que ha habido un incumplimiento del plazo máximo de duración del procedimiento inspector." (Sentencia de fecha 15 de abril de 2010, dictada en el Rec. nº 335/2007 ; entre otras).

Quinto:

Este criterio ha sido confirmado por el Tribunal Supremo que, en Sentencia de fecha 07.12.2012, dictada en el Rec. casación nº 4728/2009 , tiene declarado: "En el primer motivo el Abogado del Estado mantiene la posibilidad de adoptar el acuerdo de ampliación de las actuaciones inspectoras incluso después de transcurrido un año, porque habrían de computarse las dilaciones imputables al obligado tributario.

La tesis que defiende la representación estatal no ha sido compartida por esta Sala.

Así, en la sentencia de 3 de octubre de 2011, (recurso de casación núm. 1706/2007), relativa a la misma sociedad recurrente, se declaró que el acuerdo de ampliación ha de adoptarse y notificarse antes de que expire el plazo inicial de doce meses y que para el cómputo de este plazo, a estos efectos, no se han de tomar en consideración las eventuales interrupciones justificadas por la petición de información a autoridades extranjeras, en base a la siguiente fundamentación: "Según hemos tenido ocasión de decir en nuestra sentencia de 24 de enero de 2011 (casación 5990/07 , FJ 5º), las previsiones del artículo 29 de la Ley 1/1998 constituyen, como su exposición de motivos dice respecto de todo su contenido, expresión de un principio programático del sistema tributario enderezado a mejorar la posición jurídica del contribuyente para alcanzar el anhelado equilibrio en sus relaciones con la Administración (punto II). Así pues, el propósito del titular de la potestad legislativa fue que, como principio general, la Inspección de los tributos finiquite su tarea en el plazo de doce meses, prorrogable como mucho hasta veinticuatro si concurren las causas tasadas en la norma, si bien autoriza, para computar el tiempo, a descontar las demoras provocadas por los contribuyentes y los paréntesis necesarios para la tarea inspectora y de comprobación, como los constituidos por la necesidad de esperar a la llegada de la información recabada a otras autoridades. En cualquier caso, ha sido tajante al dejar muy claro que el tiempo que transcurra entre la notificación del inicio de las actuaciones y el acto que las culmina no exceda de aquellos lapsos temporales (artículo 29, apartados 1 y 4).

Lo que pretende el legislador es que el límite temporal fijado no se supere y sea respetado por la Administración, que deberá concluir su actuación dentro del plazo previsto. Ello no impide que, de manera excepcional y tasada, no se computen las dilaciones imputables al sujeto pasivo, para que no pueda obtener beneficio de un eventual incumplimiento de su obligación formal de colaborar con la Administración tributaria, o las justificadas interrupciones que impidan el progreso de la actividad inspectora. Por eso, cuando de interrupciones justificadas de las actuaciones inspectoras se trata, el artículo 31 bis, apartado 4, del Reglamento General de la Inspección de los Tributos dispone que «la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse».

En este diseño resulta contrario a la limitación temporal que estableció la Ley 1/1998 que la Administración acuerde la prórroga una vez que el plazo a ampliar ha fenecido, amparándose en que las actuaciones estaban justificadamente interrumpidas, cuando lo cierto es que nada le impedía, de haber desplegado la oportuna diligencia, acordar dentro del plazo la prórroga de las actuaciones inspectoras por otros doce meses".

Por otra parte en la sentencia de 2 de Febrero de 2011 (recurso de casación núm. 720/2006), se niega incluso eficacia a un acuerdo de ampliación adoptado con anterioridad al transcurso de los doce meses desde el

inicio de las actuaciones pero notificado después y frente al criterio de la Sala de instancia que estableció que la eficacia del acuerdo de ampliación del plazo no quedaba supeditado a su oportuna notificación, por tratarse de un acto de trámite que no causaba indefensión al administrado, se establece lo siguiente: "Es patente la relevancia que dicho acuerdo ampliatorio tiene sobre la posición jurídica del recurrente, pues si dicho acuerdo ampliatorio no se dicta, y tampoco se dicta la liquidación pertinente en el plazo del año, desaparece la interrupción de la prescripción que las actuaciones comprobadoras e investigadoras comportan.

De esta manera, puede ocurrir, y de hecho sucede en este recurso, que si el acuerdo cuestionado no se produce, la obligación tributaria del recurrente está prescrita.

Nos parece imposible sostener que, pese al efecto reseñado, pueda afirmarse que ese acto notificado seis meses después no causa indefensión al interesado. La posición que automáticamente, y por el mero transcurso de los doce meses, ostenta el recurrente, cuando no se produce la notificación del acuerdo ampliatorio es hacer cesar el efecto interruptivo de la prescripción que el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación comporta. Afirmar que la notificación de un acto de ampliación del plazo de comprobación no afecta a la posición jurídica y los derechos de recurrente, nos parece contrario a la realidad".

Ante esta doctrina, procede el rechazo del primer motivo del recurso, debiendo seguirse el mismo criterio en el caso de dilaciones indebidas imputables, ante el tratamiento común de todos los supuestos de paralización de las actuaciones que se postula en esta sentencia."

Sexto:

Las consecuencias de que de ellos se deriva en relación con la prescripción y el cómputo de las dilaciones, lo pone de patente la citada sentencia, al declarar: "La Sala anticipa, siguiendo el criterio que hizo explícito en la sentencia antes citada, de 28 de septiembre de 2012, que "no comparte que la consecuencia de la invalidez del acuerdo de ampliación del plazo de duración sea la no interrupción del plazo de prescripción y de las actuaciones derivadas, como señala el Tribunal de instancia, y que le lleva a tener en cuenta, a efectos del cómputo de la prescripción, sólo la fecha de notificación del acuerdo de liquidación.

Razonar de esta forma supone confundir el plazo para apreciar las circunstancias que permiten la ampliación de la de duración prevista para las actuaciones con el plazo de duración de las mismas, debiendo reconocerse que la consecuencia de la improcedencia de la ampliación, bien por motivos formales o por otras circunstancias, sólo supone la limitación de las actuaciones inspectoras a un periodo de doce meses.

Siendo esto así, procede, a efectos de determinar si existió o no prescripción, fijar la fecha en que debieron finalizar las actuaciones, con las dilaciones imputables a las que se refiere el acuerdo de liquidación".

En el presente caso, nos encontramos que las actuaciones frente al Grupo, de la que es dominante la actora, se produce en fecha 25.06.2007, notificado en 29.06.2007. Estando dictado fuera de plazo el acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, la Inspección tenía un plazo de doce meses, por lo que el procedimiento, en principio, debió finalizar en 29.06.2008. Aún sumando a dicho plazo los 353 días de dilaciones, nos encontramos que el plazo finaliza en fecha de 17.06.2009. Sin embargo, la notificación de la liquidación, se produce en 26.02.2010, a la actora como dominante del Grupo, es decir, fuera del plazo que tenía la Inspección para finalizar las actuaciones y notificar a la actora la correspondiente liquidación.

Si de esta fecha, 26.02.2009, restamos el plazo de 4 años, retrocedemos al 26.02.2005, lo que significa que, el ejercicio 2002 (fecha final para presentar la declaración en 25.07.2003) y el ejercicio 2003 (en 25.07.2004) están prescritos, no el ejercicio 2004 (fecha de presentación de la declaración en 25.07.2005).

La actora, subsidiariamente, alega la prescripción de la acción para liquidar por incorrecta imputación de dilaciones a la actora, pues las actuaciones, en su caso, debieron tardar 915 días, frente a los 1026, efectivamente producidos, siendo incorrecta la imputación, como mínimo, de 59 días, lo que produce la prescripción por duración excesiva del procedimientos inspector. Pues bien, aún admitiendo ese descuento de los 59 días, el ejercicio 2004, no estaría prescrito, pues hasta el 25.07.2005, podía actuar la Inspección, pues la fecha de prescripción, antes indicada, del 26.02.2005, por la incidencia de esos 59 días, no alcanza dicha fecha de 25.07.2005.

Séptimo:

La siguiente cuestión, que afecta no sólo a los ejercicios prescritos, sino a todos los ejercicios comprobados y liquidado, es la relativa a la imposibilidad de declarar fraude de ley en operaciones realizadas en ejercicios prescritos, distintos a los efectivamente comprobados y liquidados.

Como se puede apreciar del relato de hechos y de la mecánica en la operativa seguida por la entidad en la adquisición de las participaciones y financiación de las mismas, dichas operaciones se desarrollan durante los ejercicios 1999 y 2001, es decir, no en los ejercicios 2002 a 2004, en los que la Inspección regulariza las consecuencias de la declaración de fraude de ley de las operaciones realizadas en el periodo 1999-2001.

En este sentido, la Sala tiene declarado: "CUARTO: Sin embargo, asiste la razón a la recurrente en relación con la improcedencia de utilizar el mecanismo del fraude de ley para modificar las bases declaradas en los ejercicios objeto de comprobación, es decir, 2002, 2003 y 2004, pues las operaciones de las que se parte son las realizadas en el ejercicio 1999, que, en su caso, a los efectos fiscales, correspondían plasmarse en las autoliquidaciones correspondientes al ejercicio 2000. Con este dato la Sala quiere poner de manifiesto que, tratándose de un ejercicio no incluido en el ámbito de la comprobación iniciada con fecha 16-10-07, pues dicho procedimiento comprendía entre otros conceptos el Impuesto sobre Sociedades (ejercicios 2002, 2003 y 2004, que transcurren de 1 de julio a 30 de junio), la Administración está impedida para iniciar un expediente de fraude de ley en relación con el ejercicio del que derivan las operaciones, de las que la Inspección arranca para proceder a regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo de ejercicios posteriores, debido a que ese ejercicio en el que se realizaron las operaciones, objeto del fraude de ley, estaba prescrito, por lo que la Administración, al no constar que las autoliquidaciones de aquél y siguiente ejercicio no fueron modificadas por medio de comprobación inspectora, está obligada a pasar por lo declarado sin que pueda entenderse que la regularización de las operaciones por ella controvertidas se realizaron en fraude de ley.

En este sentido, traemos a colación el criterio jurisprudencial que declara: "Debemos precisar que la sentencia impugnada resalta de forma destacada la singularidad del supuesto que contempla, al hacer referencia a la de la propia Sala de 2 de junio de 2010 (recurso contencioso-administrativo 225/07), en la que se declaró:

"Cabe añadir a lo anterior, de una parte, que como consecuencia de la prescripción, la autoliquidación, que se presume cierta, deviene inatacable, pues la actividad de gestión y liquidación, al encaminarse a la determinación de la deuda tributaria, lo que realmente entraña es una actividad administrativa dirigida a destruir la presunción de que goza realmente la declaración (artículo 116 de la LGT de 1963 , confirme al cual "las declaraciones tributarias a que se refiere el art. 102 se presumen ciertas..."), de suerte que la pérdida de la potestad que es consecuencia de la prescripción hace ilegítima cualquier actividad de alteración del contenido de lo declarado. Así se deduce igualmente de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, en particular, de la sentencia de 3 de marzo de 1999 y las demás invocadas en la demanda."

QUINTO: Por otra parte, este criterio es el mantenido por la Sala en supuestos idénticos, cuando declara: " 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 deS.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 imponibles 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 transcurrido entre ambos momentos, tal como invoca la demanda sin obtener respuesta jurídica adversa, cuando señala que, como quiera que los efectos de tales contratos son de larga duración, unos treinta años, en cualquiera de ellos podría declararse el fraude de ley".

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, S.L, en fecha2, de un acta de conformidad, num., correspondiente a los periodos, que ha sido acompañada por el Abogado del Estado en su escrito de ampliación de hechos presentado el, 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." (Sentencia de fecha 24 de enero de 2013, dictada en el Rec. nº 440/2009).

Este criterio se expresa en la Sentencia de fecha 21 de noviembre de 2013, dictada en el R.325/2010 .

Octavo:

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

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

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

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

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

- El ejercicio 1998 no fue inspeccionado y por tanto la Administración no pudo tener conocimiento, en su opinión, de las operaciones de reestructuración llevadas a cabo.

- La Administración está obligada, por el artículo 103.1 de la Constitución , a actuar con sometimiento pleno a la ley y al Derecho por lo que no puede tolerar una situación de -presunto-- fraude de Ley.

- La falta de recursos de la Administración imposibilita la inspección de cada año a las empresas que operan en España.
- Es la única solución lógica en los casos en que los efectos ventajosos se producen en ejercicios distintos a aquel en que tuvieron lugar las operaciones declaradas en fraude de Ley.
- El artículo 23.5 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y los artículos 70.3 y 106.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, habilitan a la Administración para ello, sin dejar de reconocer expresamente que la Ley General Tributaria ahora vigente y sus artículo 70.3 y 106.4 no resultan aplicables *ratione temporis* al caso que nos ocupa.
- Esta postura se ve respaldada por la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo.

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

Las elucidaciones del Abogado del Estado no tienen, a juicio de la esta Sala, entidad bastante -con independencia del mayor o menor rigor jurídico que haya empleado la sentencia de instancia al considerar los actos tácitos o presuntos (con tal de que sean concluyentes e inequívocos) como expresión de actos propios de la Administración Tributaria- para desvirtuar la tesis de la sentencia recurrida, cuya conclusión es que la Administración, casi diez años después de la celebración de las operaciones de adquisición de acciones y de préstamo, altera las consecuencias de unas operaciones realizadas en un ejercicio ya prescrito, lo que, de admitirse, podría dar lugar a invocar el fraude de ley en cualquier operación mercantil que produzca efecto final al cabo de décadas, sin tener para ello plazo alguno, sosteniendo que se realizó en fraude de ley y que puede ser declarado en cuanto a sus consecuencias fiscales.

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

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

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

Ello significa, entre otros requisitos institucionales de esta figura, que el fraude reside y debe ser calificado de tal en relación con los hechos, actos o negocios jurídicos celebrados en fraude de ley --es decir, en esencia, los concertados en el periodo 1998, excluido de la declaración de fraude-- sin que, como advierte la sentencia recurrida, sea jurídicamente admisible proyectar el fraude sólo sobre los efectos jurídicos y económicos derivados del cumplimiento de tales actos o negocios, si éstos quedan extra muros de la declaración de fraude de ley por razones temporales. Esta es una de las ideas principales en la que debe descansar el razonamiento de la Sala, la de que no cabe considerar fraudulentos los actos, operaciones o negocios jurídicos, a efectos de su gravamen (art. 24 LGT de 1963 aquí aplicable), cuando se han concertado en periodos distintos y anteriores a aquéllos a los que afecta la declaración de fraude. No cabe proyectar ésta sino sobre actos o negocios en tanto generadores de ventajas fiscales improcedentes, lo que obliga a asociar la declaración de fraude, lógicamente, con periodos o ejercicios concretos y determinados --tratándose de tributos permanentes-- que precisamente han de coincidir con

los periodos en que se celebraron los negocios que se suponen aquejados del fraude legal, por razón del fin elusorio o evasivo a que propenden, no así con los posteriores a ellos, aun cuando en éstos se prosiga con la obtención de ventajas surgidas como consecuencia de su régimen jurídico y efectos, pues de admitirse esa posibilidad, siempre quedaría abierta la posibilidad, en favor de la Inspección, de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios en que se mantuvieran efectos ventajosos derivados de actos u operaciones en principio aceptadas.

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

La objeción que formula el recurrente no puede ser compartida. La declaración de fraude ha de asociarse con los periodos en que se celebraron los negocios aquejados del fraude de ley por razón del fin elusorio o evasivo que pretende pero no con los posteriores a ellos, pues de admitirse esa posibilidad, como postula el Abogado del Estado, siempre quedaría abierta la posibilidad, a favor de la Inspección, de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios en que se mantuvieran efectos ventajosos derivados de actos u operaciones en principios aceptadas, y ello al margen del tiempo transcurrido entre ambos momentos. Piénsese que los efectos de tales operaciones son de larga duración, unos treinta años, con lo que en cualquiera de ellos podría declararse el fraude de ley." . (TS. Sala 3ª. Sección 2ª, Sentencia de fecha 4 de julio de 2014 , dictada en el rec. casación nº 581(2013; entre otras).

En consecuencia, aplicando estos criterios, se ha de estimar el presente recurso, sin necesidad de entrar en el análisis de los demás motivos de impugnación invocado por la entidad recurrente.

Noveno:

Por aplicación de lo establecido en el art. 139.1, de la Ley de la Jurisdicción , redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal, las costas se imponen a la Administración demandada.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y por la Autoridad conferida por el Pueblo Español.

FALLAMOS

Que ESTIMANDO el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, D. Francisco Velasco Muñoz-Cuéllar, en nombre y representación de la entidad SOLVAY IBÉRICA, S.A., contra la resolución de fecha 28.07.2011, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, DEBEMOS DECLARAR Y DECLARAMOS que dicha resolución es nula por no ser conforme a Derecho; con imposición de las costas a la Administración demandada.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el art. 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 de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. Don JESUS N. GARCIA PAREDES, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico

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