

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ056569

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 6 de noviembre de 2014

Vocalía 2.^a

R.G. 4564/2013

SUMARIO:

IS. Base imponible. Compensación de bases negativas. *Comprobación de la aplicación del régimen en ejercicio prescrito. Extensión de las facultades de comprobación.* En el caso que nos ocupa, alega el obligado la, a su juicio, improcedente corrección de la base imponible negativa individual generada por la empresa X en el ejercicio 2003 ya que el alcance de la declaración de fraude de ley se limita al Grupo fiscal y la empresa X no se integró en el Grupo Fiscal hasta 2004. Pues bien, no obstante dicha alegación hay que tener en cuenta que la compensación en el Grupo de la base imponible individual generada por la empresa X antes de su integración en el mismo tiene lugar en sede del Grupo Fiscal lo que nos lleva, en definitiva, al criterio relativo a si las potestades inspectoras abarcan o no la posibilidad de comprobación de la corrección o no de una base imponible negativa acreditada fuera del alcance de unas actuaciones de comprobación cuando su compensación tiene lugar dentro del referido alcance de comprobación. Pues bien, se mantiene el criterio relativo a afirmar las facultades de comprobación de la Inspección respecto de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores prescritos cuando se comprueban períodos no prescritos en los que tales bases imponibles negativas se compensan. Se considera que cuando el art. 106 de la Ley 58/2003 (LGT) dice que las bases procedentes de ejercicios prescritos deberán acreditarse documentalmente, no se está refiriendo a una mera obligación de conservar la documentación puesto que dicho artículo no se encuadra dentro del marco de la prescripción de obligaciones formales sino en el de la valoración de la prueba. En el caso concreto, no constando que se haya realizado una comprobación previa del ejercicio prescrito y habiendo acreditado la Administración la improcedencia de la base imponible negativa de una sociedad antes de su incorporación al Grupo fiscal por derivar de una operación calificada como realizada en fraude de ley, no cabrá sino confirmar la actuación inspectora consistente en denegar la posibilidad de compensar dicha base imponible negativa en el seno del Grupo fiscal. [Vid., Resolución TEAC, de 31 de enero de 2013, RG 3839/2010 (NFJ049859)]. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 104 y 150 y disp. trans. tercera.

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

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), arts. 102 y 104.

Código Civil, art. 6.

Constitución Española, art. 31.

Ley 43/1995 (Ley IS), arts. 16 y 20.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 16 y 20.

En la villa de Madrid, a la fecha indicada, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha visto las reclamaciones económico-administrativas que, en única instancia, ha interpuesto la entidad **A... I ESPAÑA, S.L.** (dominante del Grupo fiscal a/04) con C.I.F.: ..., y actuando en su nombre y representación D. A. con N.I.F.: ... y domicilio a efectos de notificaciones en c/ ..., contra dos Acuerdos de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, el primero de fecha 14-06-2013, declarativo de fraude de ley por el concepto de Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2009 (ambos inclusive), y el segundo de fecha 23-07-2013, de liquidación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006 a 2009 (ambos inclusive).

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

Con fecha 14-06-2013 se notificó al interesado Acuerdo declarativo de fraude de ley, tramitado como consecuencia de las actuaciones inspectoras a que nos referiremos en el antecedente siguiente, Acuerdo a tenor del cual el instructor afirma y la Delegada Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT acuerda:

*“Resolver declarando la existencia de fraude de ley en relación con el Grupo Fiscal número a/04 del que es su representante la entidad **A... I ESPAÑA, S.L.** (NIF ...) por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009, referente a los hechos y con el alcance previsto en la presente resolución”*

Hechos que se resumen en lo siguiente:

1º.- La sociedad matriz del Grupo Internacional es **A... INC**, con sede en EEUU, sociedad ésta que es la propietaria final (“*ultimate owner*”), directa o indirectamente, de todas las sociedades del Grupo.

2º.- **A... I ESPAÑA SL** (en adelante **AIE**), denominada **A...T –AT–** hasta 2004) tenía por actividad hasta 2003 la fabricación, laminación y extrusión de aluminio para transformarse en dicho año en una sociedad tenedora de las participaciones del Grupo (tanto españolas como extranjeras) acogida al régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (ETVE).

3º.- Con fecha 30-07-2003 **AIE** constituye a **A...T ... P... SL (ATP)** con un capital de 3.006,00 €.

4º.- Con fecha 07-11-2003 **ATP** amplía capital por 279.000.000 € que es íntegramente suscrito por **AIE** aportando a **ATP** la rama de la total actividad de **AIE**, segregándose así de **AIE** toda su actividad operativa quedando como mera tenedora de participaciones de sociedades del Grupo.

5º.- Con fecha 11-12-2003 **AIE** constituye a **A... I T SL (AIT)** con un capital de 3.006,00 € con el objeto, según se desprende de los hechos que seguidamente se describirán, de obtener la titularidad de las participaciones de **ATP**.

6º.- Con fecha 30-12-2003 **AIT** amplía capital por 25.254.530,00 € a la que acude **AIE**. En relación con esta ampliación de capital destacamos lo siguiente:

a) En parte para acudir a dicha ampliación **AIE** obtuvo un préstamo de **A... EUROPE H ... (AEH-XX)**, entidad holandesa del Grupo económico multinacional **A...)** por importe de 50.000.000 €.

b) En la misma fecha (30-12-2003) **AIE** transfiere a **AIT** las participaciones de **AIE** en **ATP**, que se valoran en 279.103.306 €, a cambio de lo cual **ATP** asume una deuda de 303.848.776 € que **AIE** tenía respecto de **AE SL** (-**AE-**, entidad también perteneciente al grupo económico **A...** en España), compensándose la diferencia de valoración mediante la entrega en metálico de **AIE** a **ATP** de 24.745.470 €, cantidad ésta que sumada a la de 25.254.530 € indicadas en el punto (6º) suman los 50.000.000 indicados en el punto (6º-a).

c) Los gastos financieros cargados por **AIE** en su cuenta de Pérdidas y Ganancias (PyG) derivados del referido préstamo de 50.000.000 € ascendió a 1.537.035,33 € en 2006, 1.821.887,00 € en 2007, 1.916.113,00 € en 2008 y 981.607,00 € en 2009.

7º.- Con las operaciones descritas hasta el momento el esquema societario original **AIE** (rama productiva) queda transformado, mediante la interposición de dos sociedades, en **AIE ® AIT ® ATP ®** rama productiva, generando una deuda en **AIE** para con otra entidad del Grupo (sita en Holanda) de 50.000.000 € y que le produce los gastos financieros antes indicados.

8º.- Con fecha 01-08-2003 **AIE** adquiere a **AEH-XX** el 48,9893% del capital de **A... I... SL (-AI-** entidad perteneciente al Grupo económico **A...** en España) por 539.000.000 €, operación y sociedad de la que destacamos lo siguiente:

a) Con fecha 01-12-2003 el importe total de la venta fue incorporado al principal de un préstamo fechado a 30-12-2003 concedido por **AEH-XX** a **AIE**.

b) Los intereses derivados de la financiación de la adquisición por **AIE** de **AI** en cada uno de los ejercicios objeto de comprobación fueron los siguientes: 16.569.240,89 € en 2006, 19.639.937,00 € en 2007, 20.655.605,00 € en 2008 y 10.581.720,00 € en 2009.

c) También con fecha 01-08-2003 **AIE** adquiere la práctica totalidad del resto del capital de **AI** (51%) ampliando capital, ampliación a la que acude **A... LUXEMBURG SARL (-ALS-**, entidad luxemburguesa perteneciente al Grupo económico multinacional **A...**) aportando las referidas acciones de **AI**.

d) Con fecha 27-10-2008 **AIE** formaliza con la entidad **AGTS** (sociedad financiera suiza del Grupo **A...**) un préstamo por importe de 50.000.000 € para suscribir un aumento de capital del **AI**, préstamo que sería sustituido por otros suscritos con otras sociedades del Grupo (entidades sitas en Suiza y Luxemburgo), operativa ésta que, en resumen, generan para **AIE** unos gastos financieros de 433.227,78 € en 2008 y 1.079.883,30 € en 2009.

e) Finalmente, en agosto de 2009 **AIE** acude a una nueva ampliación de capital de **AI** por importe de 42.000.000 € financiada a través de los fondos operativos de la cuenta financiera del Grupo **A...** ubicada en una entidad del Grupo sita en Luxemburgo, financiación que es retribuida y que generan en **AIE** unos gastos financieros en 123.144 € en el ejercicio 2009.

9º.- Con fecha 20-10-2003 **AIE** adquiere a **AEH-XX** la totalidad de las acciones de la sociedad **A... X... G...** (-**AAG-**, entidad alemana perteneciente al Grupo económico multinacional **A...**) por un importe de 304.000.000 €.

La adquisición se financió mediante un préstamo concedido por la propia **AEH-XX** y que generó en **AIE** unos gastos financieros de 9.345.174,82 € en 2006, 11.077.070,00 € en 2007, 11.649.965,00 € en 2008 y 5.968.168,00 € en 2009.

10º.- Con fecha 24-10-2003 **AIE** adquiere de **AEH-XX** la totalidad de las acciones de la entidad **A... S...S...** (**-ASS-**, entidad italiana perteneciente al Grupo económico multinacional **A...**) por un importe de 495.700.000 € operación de la que destacamos lo siguiente:

a) La adquisición se financió mediante un préstamo concedido por la propia **AEH-XX** y que generó en **AIE** unos gastos financieros de 15.238.168,29 € en 2006, 18.062.183,00 € en 2007, 18.996.341,00 € en 2008 y 9.731.648,00 € en 2009.

b) Las acciones de **ASS** adquiridas en 2003 tiene también efecto respecto de la base imponible de los ejercicios ahora objeto de comprobación por lo que respecta a la provisión por depreciación o deterioro de valores, en concreto: b.1) 2006.- el contribuyente incrementó la base imponible por "exceso de provisión" en 79.433.591 €; b.2) 2007.- el contribuyente incrementó la base imponible por "exceso de provisión" en 1.039.067 €; b.3) 2008.- Sin efectos en base imponible; b.4) 2009.- el contribuyente disminuyó la base imponible por este concepto en un importe de 108.371.316,88 €.

11º.- Con fecha 06-10-2003 **AIE** adquiere a **ALS** el 41% de la entidad **A... Y... SA** (**-AA-** entidad brasileña perteneciente al Grupo económico multinacional **A...**) por un precio de 319.228.833 €. Con fecha 18-11-2003 **AIE** adquiere a **ALS** el 59% restante de la entidad **AA** por un precio de 460.709.000,00 €. Destacamos de las referidas operaciones lo siguiente:

a) La operación se financió mediante un préstamo concedido a **AIE** por la propia vendedora (**ALS**) que generó para **AIE** unos gastos financieros de 28.526.809,60 € en 2006, 34.427.668,00 € en 2007, 36.725.422,00 € en 2008 y 18.910.941,00 € en 2009.

b) Adicionalmente **AIE** paga a **ALS** una cantidad adicional de 29.808.981 € por el cumplimiento de unas "conurrencias", a pesar de que en el contrato de compra-venta de dichas acciones de **AA** no se alude a "sobrepeso alguno". Dicho pago se financió a través de los fondos operativos de la cuenta financiera del Grupo **A...**, financiación que es retribuida y que genera en **AIE** unos gastos financieros de 694.577,19 € en 2008 y 369.556,89 € en 2009.

12º.- Con fecha 07-04-2003 se constituye la entidad **A... I INTERNACIONALES SL** (**-AII-** en adelante), con un capital de 3.006,00 € suscrito íntegramente por **AI**[1], constituyéndose como ETVE. El 15-04-2003 **AII** aumenta capital en 498.308.766 € suscrita íntegramente por **A... INTERNACIONAL H... C...** (**-AIHC-**, entidad estadounidense que forma parte del Grupo económico multinacional **A...**, directamente dependiente de la matriz americana **A... INC**) mediante aportación de la práctica totalidad de las acciones de varias sociedades húngaras del Grupo económico multinacional de **A...** (entre las que se encuentra **A... Z KFT**, **AZK** en adelante). El 17-07-2003 **AZK** amplía capital por importe de 400.920.805 €, más una prima de emisión, a la que acude en su integridad **AI** realizando aportación dineraria. Tras esta ampliación de capital **AZK** queda participada en un 43,07% por **AI** y en un 56,93 % por **AII**. El 01-08-2003 **AII** realiza una nueva ampliación de capital de 400.920.805 € suscrita íntegramente por **AI** mediante aportación de sus acciones en **AZK**. El mismo 01-08-2003 **AIHC** transmite a **ALS** sus acciones en **AII** y ese mismo día **ALS** se las transmite a **AIE** por el importe 498.308.766, operación esta última de la que destacamos lo siguiente:

a) El pago quedó aplazado hasta el 01-12-2003, aplazamiento que generó unos intereses en 2003 de 4.498.336,77 €.

b) Con fecha 01-12-2003 el importe total de la venta fue incorporado al principal de un préstamo fechado a 30-12-2003 concedido por **ALS** a **AIE** lo que generó para esta última unos gastos financieros en los ejercicios ahora objeto de comprobación de 18.226.015,81 € en 2006, 21.996.123,00 € en 2007, 23.464.178,00 € en 2008 y 12.082.358,00 € en 2009.

c) Adicionalmente a esta última operación **AII** (que forma parte del Grupo fiscal (a/04) cuya dominante es **AIE**) se amortizó en sus declaraciones individuales un fondo de comercio financiero (FCF) respecto de las acciones de **AZK** de 2.176.013,59 € en cada uno de los ejercicios objeto de comprobación. Y también respecto de la incidencia de la amortización de FCF por parte de **AII** señala el Acuerdo declarativo de Fraude de ley que en el ejercicio 2003, en el que **AII** aún no formaba parte del Grupo fiscal, dicha entidad realizó un ajuste extracontable negativo por dicho concepto por importe de 1.571.565,37 € que forma parte de su base imponible negativa de 1.997.575,56 € que se incorpora al Grupo fiscal (a/04) como pendiente de compensación por entidad del grupo antes de su incorporación al mismo.

Concluyéndose respecto de dichos hechos que:

a) En cuanto a los gastos financieros:

“...el endeudamiento producido por estas inversiones y sus consiguientes gastos no tienen un motivo económico válido distinto de aprovecharse de las ventajas fiscales que supone la deducción de tan extraordinarias cifras en los resultados de la sociedad en España evitando una tributación del 35% (32,5 ó 30), puesto que las inversiones carecen de un motivo económico válido al ser artificiosas e innecesarias para el objetivo societario, sin que se alcance a ver en tal decisión del grupo A... una razón distinta del ahorro fiscal en España”.

b) En cuanto a la provisión por depreciación de cartera[2]:

“En el presente expediente se entiende que las cantidades así consignadas en la base del Impuesto sobre Sociedades no tendrían la consideración de deducibles, en su caso, por haberse realizado las operaciones en fraude de ley...”

c) En cuanto al Fondo de Comercio Financiero:

“... se considera que no procede reconocer la existencia de ningún fondo de comercio financiero y, por ende, un ajuste negativo derivado del mismo en relación con la adquisición de sociedades del grupo, tanto por razones contables (doctrina del ICAC) como por las derivadas del presente expediente en cuanto a la calificación de la operación (fraude de ley) que está en el origen de tal fondo de comercio, precisamente por carecer de sustancia económica alguna que la justifique”

Segundo.

Con fecha 24-07-2013 se notificó al interesado Acuerdo de liquidación relativo al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2006/07/08/09 derivado del Acuerdo declarativo de fraude de ley al que se ha hecho referencia en el antecedente anterior así como del acta A02- ..., complementada por Informe ampliatorio, documentos en los que se hace constar, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, lo siguiente:

1º.- Con fecha 27-06-2011 se iniciaron las actuaciones inspectoras.

En el cómputo del plazo de duración de las mismas debe atenderse a las siguientes circunstancias: a) Por Acuerdo del Inspector Jefe notificado al interesado el 26-06-2012 se amplió el plazo de duración máxima de las actuaciones por 12 meses adicionales; b) No se deben computar 52 días por solicitudes de aplazamiento formuladas por el obligado tributario concedidas por la Inspección.

2º.- La Inspección tributaria, respecto de la situación de la contabilidad y registros obligatorios del sujeto pasivo, señala que se han exhibido los libros y registros exigidos por las normas del régimen que le es estimación aplicable sin que la Inspección haya apreciado anomalías sustanciales para la exacción del tributo.

3º.- La actividad principal del ahora reclamante a lo largo de los ejercicios objeto de comprobación fue la clasificada en el epígrafe 8497 de las tarifas empresariales del Impuesto de Actividades Económicas (IAE): prestación de servicios de gestión administrativa.

4º.- El sujeto pasivo, como sociedad dominante del Grupo fiscal (a/04), había presentado autoliquidaciones por el Impuesto y ejercicios de referencia declarando los siguientes datos de interés:

Ejercicio.....	2006	2007	2008	2009
Base Imp. Grupo...	19.895.287,96	0,00	220.782.578,87	576.526.478,91
Cuota Íntegra.....	6.963.350,79	0,00	0,00	0,00
Cuota Líquida.....	463.332,19	0,00	0,00	0,00

5º.- Los datos declarados se modificaron por la Inspección por los conceptos e importes descritos en el acta suscrita en conformidad A01- ..., así como en el acta con acuerdo A11- ... Adicionalmente, por los conceptos a los que el contribuyente no prestó conformidad y que son los relativos a las consecuencias fiscales del fraude de ley declarado descrito en el antecedente anterior, se incoó el acta A02- ... que dio lugar al Acuerdo de liquidación que aquí nos ocupa y que cuantifica una deuda tributaria de 112.755.538,74 € que se desglosa en una cuota de 86.396.003,32 € y unos intereses de demora de 26.359.535,42 €.

Tercero.

Disconforme el interesado tanto con el Acuerdo declarativo de fraude de ley como con el Acuerdo de liquidación descritos en los antecedentes anteriores interpuso frente a los mismos reclamaciones económico administrativas con fechas 02-07-2013 (RG 3747/13) y 06-08-2013 (RG 4564/13).

Previa puesta de manifiesto de los expedientes el interesado presenta ante este Tribunal Central sendos escritos de alegaciones en fechas 27-02-2014 y 11-04-2014 en los que expone, de forma sucinta y por lo que aquí interesa, los siguientes motivos de oposición frente a los Acuerdos impugnados:

1º.- Se opone a la declaración de fraude de ley:

a) Por indefensión, al no haber sido correctamente valoradas las pruebas y alegaciones formuladas por el contribuyente relativas a la inexistencia de fraude de ley.

b) Por la imposibilidad de declarar en el marco de un procedimiento de inspección relativo a los ejercicios 2006/07/08/09 un pretendido fraude de ley cometido en el ejercicio 2003.

c) Por no concurrir los requisitos establecidos en el artículo 24 de la LGT/1963: norma defraudada, norma de cobertura, propósito de eludir la tributación, artificiosidad, resultado equivalente... y haberse realizado las operaciones por motivos económico válidos y en el ejercicio de una economía de opción: financiación mediante endeudamiento con empresas del grupo en vez de con fondos propios. Además de que no puede hablarse de existencia de fraude de ley cuando para evitar un abuso en la deducibilidad fiscal de gastos financieros existen figuras tributarias específicas tales como la subcapitalización y la valoración a mercado de las operaciones vinculadas.

d) Por cuestiones puntuales: d.1.- Inexistencia de ventaja fiscal derivada de la ampliación de capital de **AIT** y de la venta a esta de **ATP**; d.2.- Imposibilidad de declarar la existencia de fraude de ley en relación con el fondo de comercio generado en 2003 en la adquisición de **AZK** por **AII** por cuanto el derecho a liquidar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 de **AII** ha prescrito. d.3.- Inexistencia de fraude de ley en relación con la compra del 41% de las participaciones de **AA** (Brasil). d.4.- Incorrecta aplicación del artículo 24 LGT/1963 a operaciones realizadas en los ejercicios 2008 y 2009. d.5.- Inexistencia de ventaja fiscal en las operaciones realizadas en 2008 y 2009 incluidas por la Inspección en el fraude fiscal.

2º.- Afirma la improcedencia de la liquidación por dos motivos:

a) Prescripción de los ejercicios 2006/07/08 motivada por el exceso de duración del procedimiento inspector al estar en desacuerdo con las dilaciones computadas por la Inspección.

b) Improcedente corrección de la base imponible negativa individual generada por **AII** en el ejercicio 2003 ya que el alcance de la declaración de fraude de ley se limita al Grupo fiscal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren en las presentes reclamaciones los requisitos de competencia de este Tribunal, legitimación e interposición en plazo, que son presupuesto de su admisión a trámite, planteándose como cuestiones a resolver las señaladas en el apartado TERCERO del expositivo de los antecedentes de hecho.

Segundo.

Como cuestión prioritaria de análisis alega el interesado la prescripción de los ejercicios 2006/07/08 motivada por el exceso de duración del procedimiento inspector al estar en desacuerdo con las dilaciones computadas por la Inspección.

Dispone respecto de la duración de las actuaciones el artículo 150 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT):

“1. Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo. Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta ley.

No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro período que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando revistan especial complejidad.
(...)

2. (...) el incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas (...) durante el plazo señalado en el apartado 1 de este artículo”.

Y dispone el artículo 104.2 de la LGT al que remite el anteriormente transcrito artículo 150 LGT:

“Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente y las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución”

Y desarrollando al artículo 104.2 de la LGT dispone el artículo 104.c) del Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007 – RGGI):

“A efectos de lo dispuesto en el artículo 104.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considerarán dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, entre otras, las siguientes:

(...)

c) *La concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar”.*

Y el artículo 102.5 del mismo RGGI:

“A efectos del cómputo del plazo de duración del procedimiento, los periodos de interrupción justificada y las dilaciones por causa no imputable a la Administración se contarán por días naturales”.

Pues bien, el procedimiento se inició el 27-06-2011, con fecha 26-06-2012 se notificó al interesado la ampliación del plazo máximo de duración por 12 meses adicionales, el Acuerdo de liquidación computa 52 días de dilaciones no imputables a la Administración, siendo notificado dicho Acuerdo de liquidación el 24-07-2013.

Entrando en el análisis de las dilaciones imputadas hay que señalar:

a) Se hace constar en la Diligencia nº. 2 (19-07-2011):

“...se extiende la presente diligencia para hacer constar:

APLAZAMIENTO DE LAS ACTUACIONES

*La representante de la empresa **solicita el aplazamiento** de las actuaciones por motivos organizativos desde el próximo 16 de Agosto hasta el 31 del mismo mes, **aceptándose las razones por parte de la Inspección** y aplazando las actuaciones hasta ese día.*

El aplazamiento de las actuaciones se entenderá como dilación imputable al contribuyente por el periodo indicado anteriormente para el cómputo del tiempo de duración de las actuaciones inspectoras contemplado en el art. 150 y 104.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de Diciembre, (LGT) así como el art. 104 del Reglamento Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio”

De ahí que quede debidamente documentada en el expediente la dilación imputada por el periodo de tiempo que media entre el 16 y el 31 de agosto de 2011: **15 días**.

b) Se hace constar en la Diligencia nº. 22 (30-07-2012)

“3. DILACIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS.

La entidad manifiesta que no le va a ser posible atender a la Inspección en el periodo de 16 al 31 de agosto por lo que **solicita aplazamiento** de las actuaciones inspectoras durante esas fechas.

Esta Inspección atiende a dicha petición advirtiendo a la sociedad que, a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras a que se refiere el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considera que el aplazamiento solicitado constituye un supuesto de dilación de acuerdo con lo dispuesto en la letra c) del artículo 104 del Rgto. Gral. de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RD 1065/2007 de 27 de julio).

De ahí que quede debidamente documentada en el expediente la dilación imputada por el periodo de tiempo que media entre el 16 y el 31 de agosto de 2012: **15 días**.

c) Se hace constar en la Diligencia nº. 29 (13-12-2012)

“SOLICITUD APLAZAMIENTO DE ACTUACIONES.

La sociedad solicita el aplazamiento de las actuaciones en el periodo 2 al 15 de Enero de 2013.

Esta Inspección accede a dicha petición advirtiendo a la sociedad que, a efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras a que se refiere el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se considera que el aplazamiento solicitado constituye un supuesto de dilación de acuerdo con lo dispuesto en la letra c) del artículo 104 Rgto. Gral de las actuaciones y procedimientos gestión e inspección tributaria y desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RD 1065/2007 de 27 de julio”

De ahí que quede debidamente documentada en el expediente la dilación imputada por el periodo de tiempo que media entre el 2 y el 15 de enero de 2013: **13 días**.

d) Mediante escrito de fecha 02-07-2013 el representante de la entidad solicitó ampliación del plazo para formular alegaciones frente a la propuesta de liquidación contenida en el acta de A02- ..., siendo concedidos a tal efecto 7 días hábiles (9 naturales) adicionales por al Inspección según queda documentado en escrito de la misma fecha (02-07-2013) en el que expresamente se dice:

“Esta ampliación del plazo tiene la consideración de dilación por causa no imputable a la Administración, de conformidad con el artículo 104 c) del citado Real Decreto 1065/2007, criterio confirmado por las sentencias del Tribunal Supremo, de 29/09/2011 (Rec. 3795/08), 14/10/2011(Rec.391/09) y 10/11/2011 (Rec.2780/08)”

De ahí que quede debidamente documentada en el expediente la dilación imputada de **9 días** naturales.

Así las cosas deben confirmarse no los 52 días que señala el Acuerdo de liquidación (15 + 15 + 13 + 9) por lo que, a la vista de las fechas antes expuestas, es claro que no hay exceso de duración del plazo máximo de duración de las actuaciones.

Tercero.

Alega también el interesado la existencia de indefensión, al no haber sido a su juicio correctamente valoradas por la Inspección las pruebas y alegaciones formuladas por el contribuyente relativas a la inexistencia de fraude de ley.

Pues bien, es criterio del Tribunal Supremo (que si bien referido al ámbito de los recursos cabe extenderlo a la dialéctica que tiene lugar en el seno del procedimiento inspector):

- Por lo que se refiere a las alegaciones: La STS rec. nº. 3257/2012 (que reitera el criterio de otras anteriores tales como las de 03-04-2004 y 11-10-2004) señala en su F.D. 2º lo siguiente:

*“SEGUNDO.- No puede estimarse la incongruencia omisiva que se propugna en el motivo primero, puesto que, para que se cumpla el requisito de congruencia previsto en el art. 67.1 de la Ley Jurisdiccional, no es necesario que se contesten por el órgano judicial pormenorizadamente todas **las alegaciones** formuladas en sus escritos por las partes, pues basta que de los razonamientos del Tribunal pueda deducirse, incluso tácitamente cual ha sido el hilo conductor que le ha llevado al fallo.”*

- Por lo que se refiere a las pruebas: La STS de 20-02-2014 (rec. nº. 4322/2011) señala:

<<En todo caso, debe señalarse que según la jurisprudencia de esta Sala no se produce lesión alguna, "por la mera circunstancia de que en la Sentencia impugnada no se hayan hecho referencia expresa a todas y cada una de las pruebas que han sido examinadas y/o tenidas en consideración para decidir. Ciertamente, el art. 218 de la L.E.C., que cita la recurrente, señala en su apartado 2 que las Sentencias "se motivarán expresando los razonamientos fácticos y jurídicos que conducen a la apreciación y valoración de las pruebas, así como a la aplicación e interpretación del derecho". Pero esta Sala ha advertido ya en numerosas ocasiones que "no es preciso que contengan (las sentencias) una declaración de hechos probados ni que contengan un pronunciamiento expreso sobre todas y cada una de las pruebas practicadas en el proceso, dado que la Sala puede apreciar en conjunto las pruebas practicadas en el proceso y no precisa concretar en que medio de prueba se ha basado para llegar a la conclusión definitiva que establece, bastando que la sentencia constituya una resolución fundada en derecho razonable y no arbitraria y motivada lógicamente. (Por todas, Sentencia de 27 de junio de 2013, recurso de casación número 4837/2006 y las que en ella se citan)">>.

Sin perjuicio de lo anterior, a juicio de este Tribunal no concurre la alegada indefensión a la vista de que el Acuerdo declarativo de Fraude de Ley dedica sus páginas 31 (in fine) a la 45, de un total de 73, a responder a las alegaciones formuladas por el interesado y, a lo largo de todo el Acuerdo, se valoran las pruebas en que se basa la Inspección para declarar la existencia de fraude de ley. Es claro que el ahora reclamante está en desacuerdo con las conclusiones a que llega la Inspección pero ello no implica que se haya generado indefensión al contribuyente ya que se le exponen de forma clara y extensa los motivos por los que la Inspección aprecia la existencia de fraude de ley dándole así la oportunidad de oponerse a ellos en los pertinentes recursos que pueden interponerse frente al referido Acuerdo inspectores.

Cuarto.

Alega también el interesado la imposibilidad de declarar en el marco de un procedimiento de inspección relativo a los ejercicios 2006/07/08/09 un pretendido fraude de ley cometido en el ejercicio 2003.

Pues bien, al respecto hay que señalar que en modo alguno puede el interesado motivar dicha pretendida imposibilidad en el criterio de que la Inspección no pueda declarar la existencia de fraude de ley ocurrido en un ejercicio prescrito (criterio que, además, no comparte este Tribunal) por cuanto que el ejercicio 2003, junto con el 2004 y 2005, fueron fruto de una comprobación inspectora que se ultimó mediante un Acuerdo declarativo de Fraude de Ley y una liquidación por el Impuesto sobre Sociedades de dichos ejercicios, Acuerdo y liquidación que fueron confirmados por este Tribunal Central en su resolución de 25-07-2013 (RG 3834/10 y 5558/10 acumuladas), resolución que se haya recurrida ante la Audiencia Nacional. No puede hablarse por tanto de prescripción del ejercicio 2003.

Por otro lado ya en el primer Acuerdo declarativo de Fraude de Ley (de fecha 22-07-2010) se decía

"Por todo ello se ACUERDA:

*Resolver declarando la existencia de fraude de ley en relación con el obligado tributario **A... I ESPAÑA SL** (NIF B80543259) en su condición de sociedad dominante y representante del grupo fiscal 139/99, respecto del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios **2003, 2004, 2005** referente a los hechos y con el alcance de la presente resolución."*

Siendo el Acuerdo declarativo de fraude de ley que ahora nos ocupa mera reiteración del criterio sentado en el anterior con el añadido de las operaciones realizadas en los ejercicios posteriores (2008/09) a los inicialmente comprobados, operaciones que tal y como se dice en la página 37 del Acuerdo declarativo de Fraude de Ley "...están indisolublemente unidas a los mismos hechos por los que se instruyó el expediente de fraude de ley anterior"

Quinto.

Alega también el interesado la improcedencia de la declaración de fraude de ley por, a su juicio, no concurrir los requisitos establecidos en el artículo 24 de la LGT/1963 y que, recordamos, consiste básicamente, descritas aquí a "grosso modo", en:

a) La segregación de las actividades productivas del ahora reclamante (**AIE**) creando para ello una sociedad de nueva creación (**ATP**) acogiéndose seguidamente **AIE** al régimen especial de Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros.

b) La adquisición por **AIE** de sociedades del Grupo tanto españolas como extranjeras, adquisiciones que serían financiadas generalmente con préstamos aportados por sociedades del Grupo residentes en Estados con

fiscalidad reducida (Holanda y Luxemburgo) de forma tal que los gastos financieros derivados de tales préstamos se reducían de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades al tipo del 35%, y esas mismas cantidades (ingresos financieros para el prestamista) eran tratadas en dichos países de forma más favorable.

Lo primero que hay que traer a colación al respecto es lo establecido en la DT 3ª-3 de la LGT/2003 a tenor de la cual:

“Los artículos 15 y 159 de esta ley, relativos a la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se aplicará cuando los actos o negocios objeto del informe se hayan realizado a partir de la entrada en vigor de esta ley[3]. A los actos o negocios anteriores les será de aplicación, en su caso, lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria”.

En el presente caso, habiéndose realizado las operaciones principales, descritas en el antecedente de hecho primero de la presente resolución, antes del 01-07-2004, no existe discrepancia en que la figura a aplicar respecto de dichas operaciones principales será, en su caso, la del fraude de ley[4].

Así pues, abordando el análisis de esta, conviene mencionar siquiera brevemente los perfiles del concepto del fraude de ley a fin de contrastar su encaje en el mismo, lo que niega la recurrente.

Tal como se ha señalado de antiguo por la doctrina y la jurisprudencia, en las hipótesis del fraude de ley es esencial el juego de dos normas: aquella cuya letra se sigue, y que actúa como norma de cobertura, y la norma defraudada, que es la que procedería aplicar según su espíritu y finalidad y dados los resultados perseguidos y obtenidos por el agente, contrarios a dicha finalidad.

Tal como expresa el artículo 6.º 4 del Código Civil:

“Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”.

Lo que, trasladado al ámbito tributario, viene a equivaler al texto del artículo 24 de la LGT. Y así, dispone el artículo 24 (red. Ley 25/1995) de la Ley 230/1963 (LGT/1963):

“1. 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 produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de Ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”.

También el TS ha tenido reiteradas ocasiones de pronunciarse y aplicar esta figura, sobre la que, por ejemplo, en Sentencia (Sala de lo Civil) de 31 de marzo de 2000 manifiesta:

<<Como dice la sentencia de 23 de enero de 1999, con las demás que la misma recoge, incluida la del Tribunal Constitucional de 6 de abril de 1998, “son requisitos esenciales del fraude de ley y fraude procesal: a) que el acto o actos cuestionados sean contrarios al fin práctico que la norma defraudada persigue y supongan, en consecuencia, su violación efectiva; b) que la norma en la que el acto pretende apoyarse (de cobertura) no vaya dirigida, expresa y directamente, a protegerlo, bien por no constituir el supuesto normal, bien por ser el referido un medio de vulneración de otras normas, bien por ir dirigido a perjudicar a otros, y c) manifestación notoria e inequívoca de la producción de un resultado contrario o prohibido por otra norma tenida como fundamental en la regulación de la materia”, exigiendo una “clara prueba de haberse obtenido un resultado contrario al querido por el ordenamiento jurídico”>>.

Asimismo, en sentencia de 21 de diciembre de 2000, entre otras, señala que:

“...el fraude de ley es sinónimo de daño o perjuicio conseguido mediante un medio o mecanismo utilizado a tal fin, valiéndose tanto de subterfugio o ardid, con infracción de deberes jurídicos generales, que se imponen a las personas, e implica, en el fondo, un acto “contra legem”, por eludir las reglas del derecho, pero sin un enfrentamiento frontal sino al revés, buscando unas aparentes normas de cobertura o una cobertura indirecta, respetando la letra de la norma, pero infringiendo su espíritu (...); reiterando así lo que ya antes decía en Sentencia de 29 de julio de 1996, “...infringiendo el espíritu y verdadero sentido de las normas y su contenido ético y social, en la procura del logro de un resultado beneficioso”>>.

Así las cosas, qué duda cabe que el trasvase de estos criterios jurisprudenciales al ámbito tributario no sólo es extraordinariamente adecuado sino necesario, en atención a las indudables repercusiones que sobre el resto de los sujetos tiene el incumplimiento de los deberes generales de los ciudadanos en su faceta de contribuyentes. Es evidente que en este ámbito, dado el carácter de las normas tributarias, gravosas en cuanto contributivas y reguladoras de comportamientos habituales u ordinarios, se genera una particular resistencia a su aplicación que lo hace especialmente propicio a normas antifraude y en él tienen un claro encaje las nociones resaltadas por el Tribunal Supremo -el “daño o perjuicio”, “la infracción de deberes jurídicos generales”, “la infracción del espíritu de la norma”, “la procura del logro de un resultado beneficioso”-, habida cuenta el deber de contribuir a las cargas generales en que el artículo 31 de la Constitución Española concreta el deber fundamental que en este área del Derecho incumbe a los ciudadanos y que de modo inmediato permite percibir las consecuencias que, en perjuicio del resto de contribuyentes, conlleva el empleo de aquellos que el Tribunal Supremo llama mecanismos, artificios o ardid, que contrariando el espíritu de la norma, tienden a procurar en quien las realiza un resultado beneficioso, dejando de cumplir ese deber general de contribuir con arreglo a la capacidad económica.

Sexto.

En concreto se opone el sujeto pasivo a la declaración de fraude de ley sobre la base de entender que no existe en la operativa descrita las notas definitorias de dicha figura, cuestión ésta a la que ya dio respuesta este Tribunal en su resolución de 25-07-2013 (RG 3834/10 y 5558/10) referida a los ejercicios 2003/04/05, ejercicios en los que se realizaron (fundamentalmente 2003) las operaciones principales de las que trae en última instancia su causa la regularización que ahora nos ocupa. Y nos pronunciábamos sobre dicha cuestión en los términos siguientes:

<<Pues bien, se desprende de la delimitación de la figura de fraude de ley realizada en el F.J. octavo anterior, y es comúnmente aceptado tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, que las notas definitorias de la figura del fraude de ley tributario son:

- a) La existencia de una norma eludida y de una norma de cobertura, esto es, la elusión de una norma o conjunto de normas realizando actos o negocios jurídicos al amparo de otra norma o conjunto de normas dictadas con una finalidad diferente.*
- b) La obtención, con dichos actos o negocios jurídicos, de un resultado equivalente al derivado del hecho imponible.*
- c) El propósito de eludir el impuesto con la realización de dichos actos o negocios jurídicos.*

Analizaremos seguidamente si concurren o no en el caso que nos ocupa las referidas notas definitorias de la figura del fraude de ley tributario:

A) NORMAS ELUDIDA Y DE COBERTURA

En cuanto a la norma de cobertura la misma sería el artículo 10.3 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, (art. 10.3 TRLIS – RD 4/2004), que permite en principio la deducibilidad como gasto fiscal de los gastos financieros y provisiones contabilizados, habiendo contabilizado la entidad dichos gastos y provisiones (y habiéndolos deducido fiscalmente) cuando los mismos no responden a la financiación de unas inversiones reales sino a una simple “recolocación” de las participaciones sociales de las entidades del Grupo Internacional, no habiendo existido tampoco financiación de terceros ajenos al Grupo, Grupo que, como más tarde se dirá, no se ve afectado con dicha operativa salvo en lo que a ahorro fiscal se refiere. Dispone el referido artículo:

“En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas

previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

También como norma de cobertura se ha utilizado el artículo 12.3 de la LIS (12.3 TRLIS), relativo a dotación a la depreciación de valores no cotizados, habiendo deducido fiscalmente la entidad importes por este motivo cuando las pretendidas pérdidas patrimoniales se producen en todo caso Intra-Grupo Internacional, siendo las entidades que gestionan dicho Grupo Internacional las que toman las decisiones que afectan al valor contable de las entidades participadas. Dispone el referido artículo:

“La deducción en concepto de dotación por depreciación de los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario organizado no podrá exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el mismo. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil”.

Finalmente se ha utilizado como norma de cobertura el artículo 12.5 de la LIS (12.5 TRLIS), que permite la amortización del denominado Fondo de Comercio Financiero, precepto que tiene por objeto, junto con otras medidas fiscales adoptadas al respecto, el fomento de actividades inversoras de las empresas españolas en el exterior, debiéndose tratar de inversiones reales y no de meras reordenaciones accionariales Intra-Grupo Internacional que, como más adelante se comprobará, ninguna consecuencia produce en el seno del Grupo al margen del efecto impositivo. Dispone el referido precepto:

“Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 20 bis de esta Ley, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico contable a la fecha de adquisición se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 34 de esta Ley, sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación”.

Y en cuanto a las norma eludida o defraudada, la misma es el artículo 4 de la LIS (art. 4 TRLIS), que define el hecho imponible como

“la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen”

toda vez que, como dice la Inspección:

“En el presente caso, los beneficios obtenidos por las sociedades operativas del grupo en España se han compensado con unos gastos generados en la sociedad **A... I ESPAÑA SL** con la que consolidan fiscalmente, y que pueden reputarse como improcedentes por haberse generado de modo artificial”

de forma tal que el Grupo **A...** en España no ha tributado por la renta real obtenida en España, renta que es la que hay que gravar a la vista de la definición que del hecho imponible del impuesto hace el referido artículo 4 LIS y el deber de todos de tributar conforme a su capacidad económica que impone el artículo 31 de la Constitución Española a tenor del cual:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.....”

Y también como norma defraudada debe añadirse al artículo 10.3 LIS anteriormente transcrito por cuanto que, como también dice la Inspección:

“...no existe en la ley del impuesto precepto expreso que habilite la corrección del resultado contable en base a un supuesto de fraude de ley como el presente del que se deriva la negación de efectos a unas operaciones cuya motivación es precisamente fiscal”

B) LA OBTENCIÓN DE UN RESULTADO EQUIVALENTE.

Debemos pasar seguidamente a determinar si concurre este segundo requisito consistente en probar que el contribuyente habría logrado un resultado equivalente (no necesariamente idéntico y dejando al margen el terreno fiscal) de no haber emprendido y realizado la operativa descrita en el antecedente de hecho primero de la presente resolución. Y, como tiene reiteradamente dicho este Tribunal Central para casos asimilables al que nos ocupa, a los efectos de apreciar la concurrencia o no de dicho “resultado equivalente” debe atenderse a tres circunstancias:

- a) Los porcentajes de participación en las sociedades del grupo involucradas en la operativa.
- b) La existencia o no de alteraciones en la gestión y administración de las sociedades involucradas en la operativa.
- c) La existencia o no de alteraciones en los recursos económicos del Grupo.

Bien entendido de que dicho análisis debe hacerse atendiendo al Grupo Internacional y no a las distintas sociedades integrantes del mismo individualmente consideradas.

Pues bien, en cuanto a la circunstancia de “porcentajes de participación”, al haber realizado **AIE** todas las adquisiciones de acciones de Sociedades del Grupo Internacional **A...** a otras Sociedades del Grupo Internacional **A...** es claro que, a nivel de Grupo, los porcentajes de participación no se ha alterado con la operativa que nos ocupa de forma tal que, en última instancia, el “ultimate owner” de todas las sociedades del Grupo internacional fue y sigue siendo **A... INC (EEUU)** al 100%, directa e indirectamente.

En cuanto a la gestión y administración de las sociedades involucradas en la operativa nos remitimos a lo que diremos el apartado C-3º siguiente para concluir que ninguna alteración se ha producido en dicha gestión y administración con la referida operativa ya que tanto antes como después de la misma la gestión y administración del Grupo **A...** en Europa las siguen desempeñando las sociedades holandesa, luxemburguesa y suiza de dicho Grupo.

Y en cuanto a las alteraciones en los recursos económicos del Grupo, es claro que los recursos del Grupo Internacional **A...** no se han visto alterados por la operativa descrita en cuanto que tanto el prestamista como los prestatarios son miembros de dicho Grupo Internacional.

C) EL PROPÓSITO DE ELUDIR EL IMPUESTO

A los efectos de determinar si concurre o no este elemento (nota definitoria) de la figura del fraude de ley tributario hay que poner de manifiesto los siguientes hechos que se desprenden del expediente:

1º.- A... INC (EEUU – Cotizada en la Bolsa SEC de New York) es la entidad enteramente propietaria (100%), directa o indirectamente (“ultimate owner”) del resto de entidades que componen el Grupo Internacional **A...**, de forma tal que sus resultados se determinan al consolidar todos los de sus sociedades dependientes, lo que a su vez constituye uno de los factores determinantes de su cotización en Bolsa.

2º.- Durante los ejercicios objeto de comprobación los resultados (beneficios) de **A... INC** han sido óptimos, en contraposición a los resultados obtenidos por las sociedades españolas del Grupo. De ahí que el tipo impositivo efectivo del Grupo en España (0%) haya contribuido a conseguir un tipo impositivo del Grupo Internacional **A...** reducido en comparación con el entonces vigente en España (Información obtenida por la Inspección de la información suministrada por el Grupo Internacional **A...** en Internet: www.A....com/...)

3º.- La gestión efectiva del Grupo **A...** en Europa no se canaliza a través de **AIE** (como podría parecer de la operativa descrita en antecedentes y calificada por la Inspección como realizada en fraude de ley) sino a través de **A... EUROPE SA** (Suiza), **AEH-XX** (Holanda) y, en menor medida, **ALS** (Luxemburgo) [países todos ellos denominados como de “baja tributación”]. Un claro ejemplo de ello son las cantidades cargadas por dichas entidades a las sociedades españolas del Grupo **A...** en los ejercicios objeto de comprobación (17,0; 17,9; 18,1 y 15,8 millones de euros en los ejercicios 2002/03/04/05) en concepto de “Cargos management fees” y “Cargos específicos”. Siendo destacable la “similitud cuantitativa” antes y después de llevarse a cabo la operativa declarada por la Inspección como realizada en fraude de ley que nos ocupa. Lo anterior está en consonancia con el hecho de que **AIE** cuente como “recursos humanos operativos” con un escaso número de personal (prácticamente no hay alteración de plantilla antes y después de realizar las adquisiciones que se califican por la Inspección como de realizadas en fraude de ley: 51 empleados) así como con el hecho de que cuando del Grupo Internacional **A...** se refiere en sus comunicados públicos (Internet) a “European Region” no realice mención alguna ni a **AIE** ni a España.

4º.- Manifestó el representante de **AIE** en Diligencia nº 46 (de 29-04-2009) respecto de las motivaciones que llevaron a realizar la operativa calificada por la Inspección como realizada en fraude de ley que ahora nos ocupa que:

“...las adquisiciones referidas (...) se enmarcan dentro del proceso de reestructuración y expansión internacional del grupo A... I España inició a finales del año 2002 (...) con el fin de conseguir los objetivos de fortalecer y reforzar el negocio de aluminio primario, perseguir la obtención de sinergias, aprovechar los recursos financieros de A... en España y mejorar la posición del grupo A... en Europa. Como primera fase lógica dentro de ese proceso de reestructuración, se produjo una reubicación bajo el control societario de A...T [posteriormente AIE] de diversas filiales del grupo”

Pues bien, como acertadamente dice la Inspección, “Una reestructuración económica hace referencia a un cambio operado en los diferentes elementos de una estructura para aprovechar ventajas comparativas provenientes, generalmente, de ciertas economías de escala tanto productivas como organizativas.” Pues bien, en el caso que nos ocupa es de destacar lo siguiente:

a) En general no han existido movimientos de centros de producción, ni de gestión (la cual a nivel europeo la siguen desempeñando las sociedades del Grupo en Holanda, Luxemburgo y Suiza, tal y como anteriormente se ha dicho) ni de toma de decisiones (recordemos que el “ultimate owner” de las entidades del Grupo Internacional sigue siendo A... INC), sino únicamente traspasos de titularidad de las acciones entre las sociedades del Grupo, por lo que si dejamos aparte la cuestión de la fiscalidad mal puede defenderse que la operativa conlleve un uso más eficiente de los recursos disponibles (sinergias).

b) Por otro lado, en cuanto al aprovechamiento de los recursos financieros de A... en España, no alcanza este Tribunal a concretar a qué se quiere referir el interesado por cuanto que de la operativa descrita en antecedentes se desprende que al no contar AIE con liquidez para afrontar las inversiones que acomete financia las mismas con préstamos de empresas del Grupo A... en Europa que le generan unos gastos financieros que absorben el entero beneficio presente y futuro del Grupo A... en España. Préstamos que, por otro lado, es cuanto menos cuestionable que AIE hubiere podido obtener, dada su cuantía en relación con el “tamaño” de AIE, del sector financiero independiente.

5º.- Analizados los resultados del Grupo A... en España (tributación consolidada: Grupo 139/99) se desprende que las bases imponibles negativas declaradas se deben a los considerables importes que se cargan por la prestación de servicios por las entidades europeas del Grupo A... (Suiza, Holanda y Luxemburgo) y desde 2003 por el importante impacto que suponen los gastos financieros, ajustes por el fondo de comercio y dotaciones a la provisión por depreciación de cartera que derivan de la operativa calificada por la inspección como de realizada en fraude de ley (nos remitimos a lo expuesto en el antecedente de hecho primero de la presente resolución).

Se desprende pues de todo lo anterior que las operaciones calificadas como de realizadas en fraude de ley no tienen una razón de ser económica distinta de la de disminuir la base imponible del Grupo A... en España (no solo respecto de los ejercicios en que se realizan las operaciones sino en también en los posteriores a largo plazo a través de la figura de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios pretéritos) y, por añadido, del Grupo Internacional A... (Grupo en el que si bien es compensan los gastos financieros en España con los ingresos financieros de las sociedades prestatarias no hay que olvidar que éstas se encuentran en territorios de tributación más favorable), entendiéndose por tanto este Tribunal, con la Inspección, que concurre también en el caso que nos ocupa este elemento integrante de la figura de fraude de ley tributario>>.

Séptimo.

Alega seguidamente el interesado haber ejercitado, con la operativa descrita, una economía de opción: financiación mediante endeudamiento en vez de mediante fondos propios

Pues bien, acerca de la figura de la economía de opción se ha pronunciado la STS de la Sala Tercera (2ª) del Tribunal Supremo en STS de 4 Abril de 2012, que cita la doctrina de la misma Sala en otra Sentencia de 30 de Mayo de 2011 que ha analizado el concepto de economía de opción, en los términos siguientes:

*<<QUINTO .- Por el mismo cauce del artículo 88.1.d), la parte recurrente aduce un segundo motivo de casación, en el que mantiene la infracción de la Jurisprudencia existente sobre la **economía de opción**, dado que las operaciones realizadas pueden encuadrarse en la denominada economía fiscal, por cuanto el contribuyente es libre de elegir, a la hora de configurar sus operaciones, la alternativa de menor gravamen, sin que pueda la Administración calificar libremente dicho supuesto de distinta forma, ya que supondría una extensión analógica del hecho imponible que atentaría al principio de legalidad.*

A.- El intento de acuñar un concepto de “economía de opción” no es reciente en nuestra doctrina. El primer intento serio se sitúa, al menos, en los años cincuenta del pasado siglo cuando se propone la utilización del término para designar conductas de los contribuyentes en las que se da concordancia entre lo formalizado y la

realidad, no existe simulación, no resultan contrarias ni a la letra ni al espíritu de la Ley y se procura con ellas un ahorro financiero. Sin embargo, es forzoso reconocer que el tiempo transcurrido no ha disipado las dificultades que presenta determinar la formulación negativa de sus límites, en constante tensión con los del fraude de ley tributaria y las diversas modalidades de negocios anómalos, y, más aún, la precisión, en positivo, de su contenido y alcance.

*B.- Algunos textos legislativos utilizan, sin la necesaria precisión, la expresión economía de opción.
(...)*

a) El TC, en sentencia 46/2000 de 17 de Febrero, utiliza el término economía de opción como la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de alguna ventaja adicional respecto a las otras, aunque advierte que tales situaciones derivadas de la Ley no resultan deseables a la luz del principio de capacidad económica, cuya existencia, de generarse desigualdades entre los contribuyentes, podría, incluso justificar, como hace la sentencia, la tacha de inconstitucionalidad de la norma originaria del problema.

b) Por su parte, en la jurisprudencia de este Alto Tribunal pueden señalarse, como punto de partida, dos posiciones diferentes representadas por sentencias de 27 de Noviembre de 1999 y de 30 de Marzo de 1999 .

En la de 27 de Noviembre de 1999, parece atribuirse una cierta reprochabilidad a la "economía de opción" cuando el TS señala que "[...] la búsqueda de "economía de opción" en el pago de los impuestos, complementada por el dinamismo del mercado financiero y su capacidad de innovación, ha generado la aparición de un conjunto de nuevos activos financieros, característica común de muchos de ellos ha sido el quedar al margen de los sistemas de control existentes en el sistema tributario" .

La de 30 de Marzo de 1999, por el contrario, participa de la idea que considera la "economía de opción" como una actuación plenamente ajustada a Derecho. En efecto, al pronunciarse sobre el correspondiente motivo de casación, declara que no se trataba de un fraude de ley, sino de una simple economía de opción, porque el Código Civil dejaba absoluta libertad a sujetos pasivos para adoptar la decisión tomada y porque no hicieron sino aprovechar una exención ejercitable ope legis.

*Las SSTs de **3 de Febrero de 2011** (rec. cas. 2848/2007) y 9 de Mayo de 2011 (rec. cas. 771/2007) señalan que la admisibilidad de la "economía de opción o la estrategia de minoración de coste fiscal puede ser admitida, en cuanto no afecte al principio de capacidad económica ni a la justicia tributaria. Aparece fundada en el principio de autonomía de la voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1255 del Código Civil y produce un ahorro fiscal que no es contrario al ordenamiento jurídico".*

Ahora bien, aunque la precisión conceptual de la "economía de opción" no es fácil y tampoco son nítidos sus límites, ha de entenderse que en ningún caso incluye las actuaciones que incidan en cualquier tipo de negocio jurídico anómalo, fraude de Ley o abuso de derecho.

En este sentido, la "economía de opción" que comporta una discrepancia interpretativa no alcanza a comprender el intento de una minoración de la base o de la deuda tributaria mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal. Previsión hoy explícita en el artículo 15 de la actual LGT en lo que denomina "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" y que aunque la vigencia de la norma sea posterior a los actos administrativos que se revisan, viene a confirmar una conclusión a la que ha llegado la jurisprudencia de esta Sala mediante una interpretación teleológica de las normas tributarias, eliminando la ventaja fiscal que se trata de obtener como único y exclusivo objetivo de las operaciones realizadas.

En la "economía de opción" los actos o negocios jurídicos realizados son los habituales o propios del resultado obtenido.

Este es también el criterio que refleja la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE de 21 de Febrero de 2006, Halifax, Ar. C 255/02 y University of Huddersfield Ar. C 223/03) que aprecia abuso de derecho cuando se aprecian acumulativamente dos requisitos: 1º) que la ventaja fiscal que se pretenda sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables; y 2º) que del conjunto de elementos objetivos concurrentes resulte que la finalidad esencial de las operaciones por las que se reclama una exención o minoración de la carga tributaria consista precisamente en obtener tal ventaja fiscal. El uso legítimo de la "economía de opción" tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica.

c) En cualquier caso, en la más reciente jurisprudencia de esta Sala se encuentran aportaciones para la determinación en positivo del concepto de "economía de opción". Y, sobre todo, existen decisiones fundamentadas sobre la consideración fiscal que merecen determinados supuestos de especial dificultad, que pueden servir para la delimitación externa, en negativo, del concepto debatido.

1º) Esta Sala se refiere a la noción de la "economía de opción" en dos sentencias. La primera, de 14 de Marzo de 2005, dictada en el rec. de cas. 3147/00 señala que "(l)a «economía de opción"», fundada en el principio de autonomía de voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1255 del CC, produce un ahorro fiscal a las partes que no resulta contrario al ordenamiento jurídico. No atenta a lo querido por la Ley, en tanto que sí es contrario a ella el «fraus legis». La diferencia resulta clara si se considera que en el fraude, a que se refería el artículo 24 LGT/1963 (Ley General Tributaria de 1963), se busca eludir el pago del tributo u obtener ventajas económicas por medio de una anomalía en relación con el fin perseguido por las partes, y utilizando normalmente la técnica de un negocio simulado -el que se presenta a la tributación-, que encubre otro disimulado, técnica que no tiene que ver con los supuestos en que se busca asegurar un tratamiento fiscal más favorable a través de una vía que resulta acorde con las previsiones de la legislación tributaria.

Los contribuyentes pueden elegir entre varias posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses, siempre que no vulnere la normativa aplicable (Cfr. SSTs, 2 de Noviembre de 2002, rec. cas. 9712/1997 y 11 de Mayo de 2004, rec. cas. 1402/1999, entre otras)".

2º) La segunda, STS de 28 de Junio de 2006, considera que **"El fraude de Ley puede resultar difícil distinguir de la "economía de opción".** Esta es expresión de la libertad privada de elegir los negocios y formas jurídicas adecuadas, buscando la menor incidencia del ordenamiento tributario, generando un ahorro tributario, y ello incluso con fundamento último en la intangibilidad de la esfera personal y patrimonial del individuo con apoyo en el respeto a los derechos de la personalidad (artículo 10 de la Constitución Española). Sin embargo, en el fraude, aparentemente análogo a aquélla en su aspecto externo, frente la "economía de opción", existe un abuso de derecho, ya no amparado por el ordenamiento jurídico, por cuanto el elemento subjetivo motivador de la realización de los negocios jurídicos que ha guiado al sujeto es la exclusiva finalidad de eludir el impuesto mediante el uso de formas jurídicas. El único motivo que ha guiado al sujeto al realizar los actos tributarios es minorar la carga tributaria que hubiera soportado de no realizar tales actos o negocios jurídicos".

3º) Estas consideraciones iniciales extraídas de las jurisprudencia se completan con ulteriores formulaciones de esta Sala que contribuyen a integrar la noción de la "economía de opción", tanto en su contenido positivo como en los límites que constituyen su delimitación negativa.

-) La "economía de opción" tiene diversos contenidos. El que configura su noción clásica, entendida como "ofrecimiento explícito por el ordenamiento de fórmulas jurídicas igualmente válidas" y que comprende los supuestos en los que la norma ofrece expresamente al sujeto pasivo diversas alternativas para la elección de la de menor coste tributario, sin que ello suponga la realización de maniobras de elusión o abuso de la posibilidad de configuración jurídica. El que se identifica con las llamadas "opciones fiscales" que suponen un derecho concedido por la ley al contribuyente, colocado en una determinada situación jurídica en relación con el impuesto, para ejercer libremente una opción que influye en la configuración del régimen tributario aplicable. Y, por último, el contenido integrado por los supuestos en los que las alternativas aparecen de modo implícito en la norma.

En la economía de opción se elige lícitamente entre diversas alternativas jurídicas en función de su menor carga fiscal, pero no solo en función de esta consideración fiscal, ya que ha de concurrir otro efecto jurídico o económico relevante.

Pero, en ningún caso, ni en su acepción más amplia, puede entenderse que "la economía de opción" atribuya al obligado tributario la facultad de configurar negocios o situaciones económicas con incidencia fiscal "sin motivos económicos válidos" y con la única finalidad de obtener una ventaja tributaria.

-) La economía de opción termina donde empieza la elusión tributaria. De modo que si la economía de opción se basa en las posibilidades derivadas de la libre configuración negocial, que abarca la facultad de celebrar de celebrar negocios con la finalidad de obtener una ventaja o ahorro fiscal, es necesario, como señala la jurisprudencia, evitar que esa libertad de configuración suponga desvirtuar la correcta y natural aplicación de las normas tributarias. Y ello ocurre cuando se acude a fórmulas negociales que se resumen en la categoría de los "negocios jurídicos anómalos" que incluye los negocios en fraude de ley, el negocio indirecto, el negocio fiduciario y el negocio simulado. Se trata, en suma, de la utilización de negocio no gravado o gravado en menor medida que supone la "deformación" de otro negocio, gravado o más gravado, con la idea de sustraerse a la regulación tributaria normal.

El "motivo económico válido" se convierte en test para la apreciación de la economía de opción. Y su ausencia engloba diversas técnicas que conducen a negar la protección jurídica, desde el punto de vista tributario, a aquellos actos o negocios que carecer de dicho motivo y responden de manera exclusiva a la obtención de una ventaja tributaria que no está directamente contemplada en la norma para tales actos o negocios>>>.

Así pues, analizado el anterior criterio jurisprudencial sobre la cuestión, y puesto en relación con lo dicho en el Fundamento Jurídico inmediato anterior de la presente resolución, no cabe sino desestimar las pretensiones actoras al respecto y concluir que la figura que concurre en la operativa que nos ocupa es calificable como de realizada en fraude de ley y no como de realizada en el ejercicio de una economía de opción.

Octavo.

Alega seguidamente el interesado que no puede hablarse de existencia de fraude de ley cuando para evitar un abuso en la deducibilidad fiscal de gastos financieros existen figuras tributarias específicas tales como la subcapitalización y la valoración a mercado de las operaciones vinculadas.

Pues bien, por lo que se refiere a la aplicación del artículo 16 de la LIS (art. 16 TRLIS), no nos hallamos ante un problema de precios de transferencia, por lo que dicho precepto no entra en aplicación; ello es claro desde el punto y hora en que el objeto de discusión es la validez o licitud del conjunto de operaciones realizadas y no si su valoración es adecuada o no.

Y por lo que hace a la norma del art. 20 LIS (art. 20 TRLIS), tampoco resultaba aplicable, toda vez que dicho precepto parte del supuesto de que las necesidades de financiación sean reales; lo que, como se ha argumentado no sucede en el presente caso, en que las operaciones de financiación entre empresas del Grupo que originan los gastos financieros controvertidos, no surgen de la necesidad de financiar las actividades corrientes o las inversiones productivas de la/s prestataria/s, sino como consecuencia de operaciones de reordenación societaria realizadas con la única finalidad de generar dichos gastos y obtener con ello una menor tributación.

A este respecto, la sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de enero de 2013, que analiza un supuesto de fraude de ley muy similar al aquí examinado, manifiesta que

“...la Sala acepta los argumentos de la resolución impugnada pues, efectivamente, ni el acuerdo declarativo de fraude de ley ni la regularización llevada a cabo tienen su fundamento en la aplicación de las normas sobre precios de transferencia ni en la vulneración de la norma sobre subcapitalización. Es importante reiterar esta idea toda vez que, por una parte, si el fundamento de la regularización hubiese sido la infracción de una norma concreta, bien la norma interna sobre operaciones vinculadas, bien el pertinente precepto del Convenio de Doble Imposición en su caso aplicable relativo a precios de transferencia, no hubiera sido procedente la apelación a la figura del fraude de ley, procediendo en estos casos la debida y correcta aplicación de la específica norma antiabuso aplicable al caso.”

Y en iguales términos se pronuncia la Sentencia de la Audiencia Nacional 16-12-2013 (rec. nº. 17/2010), que afirma que la norma de subcapitalización parte del supuesto de que las necesidades de financiación sean reales, lo que no ocurre en el supuesto que se examina puesto que las operaciones de financiación entre empresas del grupo que originan los gastos financieros que minoran la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, “no surgen de la necesidad de financiar las actividades corrientes o las inversiones productivas de la sociedad prestataria, sino como consecuencia de operaciones de reordenación societaria realizadas con la única finalidad de generar dichos gastos y obtener con ello una menor tributación”.

Y también este Tribunal Central se ha pronunciado en iguales términos en resoluciones tales como las RG 1377/11 y RG 5133/12, ambas de 05-03-2014, por citar algunas de las más recientes.

Deben por tanto desestimarse en este punto las alegaciones actoras.

Noveno.

Alega seguidamente el interesado una serie de cuestiones puntuales por las que, a su juicio, no puede hablarse de fraude de ley o extenderse el mismo a determinadas operaciones en concreto. Pasamos seguidamente a analizarlas.

1º.- “Inexistencia de ventaja fiscal derivada de la ampliación de capital de AIT y de la venta de ésta a ATP”.

Es una alegación que el interesado formula pero no desarrolla, por lo que la “ventaja fiscal” obtenida en las referidas operaciones queda acreditada con la mera reproducción de los hechos ya descritos al respecto en antecedentes:

<<Con fecha 30-12-2003 AIT amplía capital por 25.254.530,00 € a la que acude AIE. En relación con esta ampliación de capital destacamos lo siguiente:

a) En parte para acudir a dicha ampliación AIE obtuvo un préstamo de A... EUROPE H ... (AEH-XX, entidad holandesa del Grupo económico multinacional A...) por importe de 50.000.000 €.

b) En la misma fecha (30-12-2003) AIE transfiere a AIT las participaciones de AIE en ATP, que se valoran en 279.103.306 €, a cambio de lo cual ATP asume una deuda de 303.848.776 € que AIE tenía respecto de AE SL (-AE-, entidad también perteneciente al grupo económico A... en España), compensándose la diferencia de

valoración mediante la entrega en metálico de **AIE** a **ATP** de 24.745.470 €, cantidad ésta que sumada a la de 25.254.530 € indicadas en el punto (6º) suman los 50.000.000 indicados en el punto (6º-a).

c) Los gastos financieros cargados por **AIE** en su cuenta de Pérdidas y Ganancias (PyG) derivados del referido préstamo de 50.000.000 € ascendió a 1.537.035,33 € en 2006, 1.821.887,00 € en 2007, 1.916.113,00 € en 2008 y 981.607,00 € en 2009>>.

2º.- “Imposibilidad de declarar la existencia de fraude de ley en relación con el fondo de comercio generado en 2003 en la adquisición de **AZK** por **AII** por cuanto el derecho a liquidar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 de **AII** ha prescrito”.

Alega el interesado que el fondo de comercio se generó en 2003 en tanto que **AII** se incorporó al Grupo Fiscal en 2004 por lo que las actuaciones inspectoras relativas a los ejercicios 2003/04/05 iniciadas el 09-07-2007 no interrumpieron la prescripción respecto del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2003 de dicha entidad (**AII**).

En definitiva, nos encontramos ante la cuestión de si cabe declarar la existencia de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicio prescrito.

Pues bien, no consta que se haya realizado una comprobación previa del ejercicio 2003 respecto de **AII** por lo que el presente caso es diferente al analizado en las Sentencias del Tribunal Supremo de 04-11-2013, recurso casación 3262/2012, (confirma la sentencia de la Audiencia Nacional de 24-07-2012, recurso 284/2009) y de 06-03-2014 (recurso casación nº 2171/2012) referidas a supuestos en los que existía una comprobación anterior sobre los mismos hechos en la que no se declara el fraude de ley.

Por otro lado, este TEAC es conocedor de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014 (recurso casación nº 581/2013), que desestima el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 24-01-2013 por la Audiencia Nacional en donde se señala que “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”.

Ahora bien, es importante resaltar que no cabe alinear esta última sentencia del Alto Tribunal en la jurisprudencia de las dos anteriormente mencionadas, pues se trata de precedentes distintos. En el caso enjuiciado en el recurso de casación 581/2013, la “ratio decidendi” no gira entorno a los “actos propios”, pues no existe voluntad alguna exteriorizada tácitamente través de actos concluyentes e inequívocos, como el Alto Tribunal entendió que sucedía en los anteriores.

Dado pues la existencia de esta única sentencia y habida cuenta que existen otras sentencias de la Audiencia Nacional referidas a casos semejantes (negocios jurídicos concertados en ejercicios que no fueron objeto de comprobación tributaria y posteriormente declarados en fraude de ley) recurridas en casación por la Administración, por razones de congruencia, se mantiene por este órgano revisor el criterio sentado en resoluciones de 24-04-2013 (RG 6207/11), 27-06-2013 (RG 5595/11) y 05-03-2014 (RG 5918/11 y acumuladas) de que puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos. En concreto, decíamos ya al respecto en nuestra resolución de 23-11-2010 (RG 819/09)

<<Respecto a la posibilidad o no de examinar operaciones originadas en años anteriores, ya prescritos, de los que derivan consecuencias tributarias que han de tenerse en cuenta en ejercicios no prescritos, es criterio reiterado de este Tribunal Central que “..... el instituto de la prescripción regulado en la Ley General Tributaria acota el objeto de la prescripción extintiva del derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para ejercitar la correspondiente acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, y para imponer sanciones, no estableciendo, sin embargo, la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, o de valoraciones efectuadas en los mismos, 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.” (Resoluciones, entre otras, de 30-06-04, 27-07-06, 29-05-2008).

Criterio que ha sido seguido por la Audiencia Nacional en sentencias tales como la de 30-6-04 que, reiterando pronunciamientos anteriores, afirmaba que “..... se declare prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, no implica que las facultades de comprobación de la Administración hayan quedado limitadas respecto de ejercicios no prescritos,”>>.

En este mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal Central en sus resoluciones nºs 2146/11 y RG. 5852/11, ambas de 11-09-2014, por citar algunas de las más recientes.

3º.- "Inexistencia de fraude de ley en relación con la compra del 41% de las participaciones de AA (Brasil)".

Se trata de otra alegación que el contribuyente realiza pero no desarrolla por lo que basta con reproducir los hechos para constatar que la operación debe integrarse en el ámbito del fraude de ley que nos ocupa:

<<Con fecha 06-10-2003 AIE adquiere a ALS el 41% de la entidad A... Y... SA (-AA- entidad brasileña perteneciente al Grupo económico multinacional A...) por un precio de 319.228.833 €. Con fecha 18-11-2003 AIE adquiere a ALS el 59% restante de la entidad AA por un precio de 460.709.000,00 €. Destacamos de las referidas operaciones lo siguiente:

a) La operación se financió mediante un préstamo concedido a AIE por la propia vendedora (ALS) que generó para AIE unos gastos financieros de 28.526.809,60 € en 2006, 34.427.668,00 € en 2007, 36.725.422,00 € en 2008 y 18.910.941,00 € en 2009.

b) Adicionalmente AIE paga a ALS una cantidad adicional de 29.808.981 € por el cumplimiento de unas "concurencias", a pesar de que en el contrato de compra-venta de dichas acciones de AA no se alude a "sobreprecio alguno". Dicho pago se financió a través de los fondos operativos de la cuenta financiera del Grupo A..., financiación que es retribuida y que generan en AIE unos gastos financieros de 694.577,19 € en 2008 y 369.556,89 € en 2009>>.

4º.- "Incorrecta aplicación del artículo 24 LGT/1963 a operaciones realizadas en los ejercicios 2008 y 2009".

Al respecto hay que traer a colación lo dicho por la DT 3ª-3 de la LGT/2003 a tenor de la cual:

"Los artículos 15 y 159 de esta ley, relativos a la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se aplicará cuando los actos o negocios objeto del informe se hayan realizado a partir de la entrada en vigor de esta ley. A los actos o negocios anteriores les será de aplicación, en su caso, lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria".

Pues bien, para casos como el que nos ocupa en que parte de las operaciones realizadas en fraude de ley tienen lugar antes del 01-07-2004 y parte después tiene formado criterio este Tribunal según resoluciones tales como en la de 25-10-2012 (RG 5935/10) y la de 05-06-2014 (RG 6942/12), diciéndose en esta última, que a su vez hace referencia a otra anterior:

<<Reitera la reclamante que la Administración debió acudir al procedimiento regulado en el artículo 15 de la Ley 58/2003 en las operaciones que tienen lugar desde el día 1 de julio de 2004.

Pues bien, a dicha cuestión ya le respondió este Tribunal Central en su resolución de 18-05-2011 (...). En el Fundamento de Derecho Segundo se dice:

"Todo el proceso se crea y se inicia antes del 1 de julio de 2004 realizándose operaciones relevantes antes de dicha fecha por lo que aunque existen operaciones posteriores a la entrada en vigor de la ley 58/2003 al derivar de unos hechos a los que resulta aplicable la ley 230/1963 se debe aplicar la figura del fraude de ley regulada en el artículo 24 de dicha ley. Es normal que en este tipo de negocios que se componen de un conjunto de operaciones que se producen de forma sucesiva en el tiempo unas sean anteriores y otras posteriores al 1 de julio de 2004. Pero en este caso se debe tener en cuenta que con anterioridad al 1 de julio de 2004 se constituye la sociedad holding, se propone el calendario de las operaciones, se traspasan las acciones de la sociedad operativa española a esta sociedad holding (antes pertenecían a otra sociedad del grupo), se otorga un préstamo por una entidad del grupo de 312.000.000 euros que es superior al concedido en las dos operaciones realizadas con posterioridad al 1 de julio de 2004 lo que evidencia la importancia de las operaciones realizadas con anterioridad a dicha fecha. En definitiva dada la relevancia de las operaciones realizadas antes del 1 de julio de 2004 y como todos los hechos forman parte del mismo proyecto conforme lo dispuesto en la LGT Disposición transitoria 3º.3 se debe aplicar el artículo 24 de la ley 230/1963...".

En consecuencia se desestiman las alegaciones de la reclamante>>.

5º.- "Inexistencia de ventaja fiscal en las operaciones realizadas en 2008 y 2009 incluidas por la Inspección en el fraude fiscal".

Pues bien, de nuevo aquí bastará con reproducir los hechos para que quede demostrada, a juicio de este Tribunal, la “ventaja fiscal” objeto de controversia, y así:

“Con fecha 27-10-2008 AIE formaliza con la entidad AGTS (sociedad financiera suiza del Grupo A...) un préstamo por importe de 50.000.000 € para suscribir un aumento de capital del AI, préstamo que sería sustituido por otros suscritos con otras sociedades del Grupo (entidades sitas en Suiza y Luxemburgo), operativa ésta que, en resumen, generan para AIE unos gastos financieros de 433.227,78 € en 2008 y 1.079.883,30 € en 2009.

Finalmente, en agosto de 2009 AIE acude a una nueva ampliación de capital de AI por importe de 42.000.000 € financiada a través de los fondos operativos de la cuenta financiera del Grupo A... ubicada en una entidad del Grupo sita en Luxemburgo, financiación que es retribuida y que generan en AIE unos gastos financieros en 123.144 € en el ejercicio 2009”.

Décimo.

Finalmente alega el interesado la, a su juicio, improcedente corrección de la base imponible negativa individual generada por **AII** en el ejercicio 2003 ya que el alcance de la declaración de fraude de ley se limita al Grupo fiscal y **AII** no se integró en el Grupo Fiscal hasta 2004.

Pues bien, no obstante dicha alegación hay que tener en cuenta que la compensación en el Grupo de la base imponible individual generada por **AII** antes de su integración en el mismo tiene lugar en sede del Grupo Fiscal lo que nos lleva, en definitiva, al criterio relativo a si las potestades inspectoras abarcan o no la posibilidad de comprobación de la corrección o no de una base imponible negativa acreditada fuera del alcance de unas actuaciones de comprobación cuando su compensación tiene lugar dentro del referido alcance de comprobación. Y la respuesta a esta cuestión claramente nos la ofrece, por un lado, nuestro criterio acerca de la posibilidad de declarar la existencia de fraude de ley en operaciones realizadas en ejercicio prescrito (criterio ya expuesto en el apartado 2º del Fundamento Jurídico noveno de la presente resolución) y, por otro, nuestro criterio relativo a afirmar las facultades de comprobación de la Inspección respecto de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores que se compensan en los ejercicios objeto de comprobación, criterio que ha sido reiteradamente defendido por este Tribunal Central en base a los argumentos que, entre otras, expone nuestra resolución de 02-04-2014 (RG 589/12), por citar una de las más recientes, en la que se decía, por lo que aquí interesa:

<<TERCERO: La segunda cuestión que se plantea es la relativa a la posibilidad de la inspección de comprobar las bases imponibles negativas de ejercicios prescritos a efectos de su compensación en ejercicios no prescritos y, en particular, si procede exigir justificación documental de esas bases imponibles negativas compensadas originadas en ejercicios prescritos.

Para analizar esta cuestión hemos de referirnos en primer lugar a las Sentencias del Tribunal Supremo en materia de créditos fiscales (bases imponibles pendientes de compensar y deducciones pendientes de aplicar), dictadas con fechas de 30 de enero de 2004 (RC 10849/1998) y la de 17 de marzo de 2008 (RC 4447/2003); dichas Sentencias fueron dictadas bajo el marco normativo de la Ley 61/78 reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y la Ley 230/1963, de 23 de diciembre, General Tributaria, y en las mismas el Alto Tribunal señalaba que la Administración tributaria no podía entrar a comprobar la “procedencia” de las bases imponibles negativas o de las deducciones que un sujeto pasivo se compensa o aplica en un ejercicio no prescrito, cuando los citados créditos fiscales hubieran nacido en un ejercicio prescrito, al haber adquirido firmeza por prescripción. En palabras del TS (FD 3º de la sentencia de 2008): “...la cantidad consignada como base imponible negativa en el ejercicio 1984 ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, como tampoco puede aceptarse la variación de la cantidad que, por el propio funcionamiento de la figura (crédito fiscal), puede trasladarse a los ejercicios futuros”.

No obstante, estas sentencias del Tribunal Supremo deben enmarcarse en el contexto normativo en el que fueron dictadas, como se indicó, la Ley 230/1963, General Tributaria y la anterior Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (la Ley 61/1978), puesto que a partir del 1 de enero de 1999 el apartado 5 del artículo 23 de la Ley 43/1995, de 17 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, la LIS) que fue introducido por la Disposición Final Segunda apartado Tercero de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, disponía:

“Artículo 23. Compensación de bases imponibles negativas.

Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos.

(...)

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

Dicho precepto junto a la ampliación del plazo de compensación introdujo de forma expresa la obligación de acreditar la procedencia y cuantía de estas bases, la cual debe realizarse mediante la exhibición de la contabilidad y los correspondientes soportes contables, y como ha sido criterio de este Tribunal, entre otras, en resolución de 21-12-2006 (RG 3103/2004), la nueva norma se aplica a los ejercicios que sean objeto de comprobación posterior a la entrada en vigor de dicha norma que compensen bases negativas “cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”.

Ello supone que si la compensación pretende hacerse efectiva después de la entrada en vigor de la Ley 40/1998 (el 1 de enero de 1999) se exige dicha acreditación documental y contable de las pérdidas, al extenderse la misma no sólo a las bases impositivas negativas generadas a partir de su vigencia sino también a aquellas otras que se pretendan compensar y que se hubieran devengado en ejercicios fiscales anteriores. No otra cosa cabe desprenderse de la expresión del texto legal «cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron», sin que se enerve dicha conclusión por lo establecido en la disposición transitoria duodécima de la Ley 40/1998, que tan sólo viene a ampliar el plazo de 10 años a las bases impositivas negativas pendientes de compensación a la entrada en vigor de la misma, superando el anteriormente aplicable que, como hemos dicho, era de siete años, sin que ello afecte a la obligación de probar y acreditar dichas bases impositivas negativas.

La doctrina expuesta es aplicable asimismo a la modificación introducida por Ley 24/2001, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero del año 2002, que modificó nuevamente la redacción del artículo 23:

“1. Las bases impositivas negativas que hayan sido objeto liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.

(...)

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

Además de ampliar el plazo de compensación, e introducir expresamente el requisito de que se trate de bases negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación, mantiene el requisito de acreditación de las bases negativas, mediante la exhibición de la autoliquidación presentada y de la contabilidad y soportes documentales.

Y la prueba corresponde al contribuyente de conformidad con lo previsto en el artículo 114 de la Ley 230/1963, General Tributaria, de 28 de diciembre (hoy 105 Ley 58/2003), según el cual, “quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”, y ello “cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron”, esto es, aunque se trate de un ejercicio prescrito.

Mayor claridad si cabe, otorga la regulación que sobre esta materia realiza la actual LGT, la Ley 58/2003, en vigor desde el 1 de julio de 2004, ya que su artículo 106.4 señala expresamente:

“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”.

Recogiendo asimismo el artículo 25.5 del TRLIS:

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

Por consiguiente, de acuerdo con lo anterior, en el presente debe concluirse que la Inspección de los Tributos puede llevar a cabo las actuaciones necesarias para determinar si son o no correctas las bases impositivas negativas que compensó la entidad recurrente en los ejercicios no prescritos, lo que implica que la entidad debe conservar las autoliquidaciones, los libros de contabilidad y los soportes documentales de las operaciones consignadas en los mismos, correspondientes a los ejercicios en que se generaron las bases

imponibles negativas, que aunque prescritos, extienden sus efectos o se compensan en los ejercicios no prescritos cuya comprobación se efectúa.

Con ello queremos señalar que si bien la Inspección no puede liquidar en el presente caso los ejercicios 2000 a 2003, respecto de los cuales se ha ganado la prescripción, lo que sí puede hacer es llevar a cabo las actuaciones necesarias para determinar si son o no correctos los datos contabilizados en ellos y que afectan a los ejercicios no prescritos, lo que implica, reiteramos, que el sujeto pasivo debe conservar todos los justificantes y documentación que extiendan sus efectos a los ejercicios no prescritos objeto de inspección.

En relación a la posibilidad o no de examinar operaciones originadas en años anteriores, ya prescritos, de los que derivan consecuencias tributarias que han de tenerse en cuenta en ejercicios no prescritos, es criterio reiterado de este Tribunal Central que “..... el instituto de la prescripción regulado en la Ley General Tributaria acota el objeto de la prescripción extintiva del derecho de la administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para ejercitar la correspondiente acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, y para imponer sanciones, no estableciendo, sin embargo, la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, o de valoraciones efectuadas en los mismos, 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.” (Resoluciones, entre otras, de 30-06-04, 27-07-06, 29-05-2008).

Criterio que ha sido seguido por la Audiencia Nacional en sentencias tales como la de 30-6-04 que, reiterando pronunciamientos anteriores, afirmaba que “..... se declare prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, no implica que las facultades de comprobación de la Administración hayan quedado limitadas respecto de ejercicios no prescritos,”.

Debiéndose finalmente reiterar el criterio sentado por este Tribunal en la resolución de 14 de febrero de 2008 (2092/06 R.G.), en la que se pronunciaba de la siguiente manera:

“En relación a la posibilidad de exigir por parte de la Inspección justificación documental respecto a anotaciones contables que tuvieron lugar en ejercicios prescritos en el momento de iniciarse el procedimiento de comprobación pero que afectan al ejercicio inspeccionado y por tanto a la deuda tributaria que se liquida por la Administración, se ha pronunciado reiteradamente tanto este Tribunal como nuestra jurisprudencia. En este sentido, cabe mencionar además de las Sentencias de la Audiencia Nacional de 11 de marzo de 1999 y de 11 de enero de 2002, las recientes Sentencias de este mismo órgano jurisdiccional de 21 de abril de 2005 y 21 de julio de 2005, en las que el Alto órgano judicial manifiesta que «Nada impide a la Administración proceder a la comprobación de unas operaciones que se refieran a un período respecto del cual haya transcurrido el tiempo necesario para la prescripción, ya que la eficacia de las mismas se proyecta al momento en que son tomadas en consideración, esto es, respecto de ejercicios que no se encuentran aún prescritos de tal forma que el objeto de la prescripción extintiva queda circunscrito por el artículo 64 de la LGT, al derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y para imponer sanciones tributarias, no existiendo previsión alguna de prescripción de la facultad de la Administración de determinación o análisis de dichas operaciones cuando ello tenga repercusión en ejercicios no prescritos. En definitiva que lo que la Administración no puede hacer -es extender- los efectos de la comprobación a ejercicios que queden fuera del ámbito temporal de cinco (para determinar la deuda tributaria) o cuatro años (para imponer sanciones), pero nada impide que se puedan comprobar los elementos de las declaraciones vigentes, fijando los datos sobre las que se asientan, sin que por supuesto puedan extenderse a ejercicios ya prescritos cuya modificación resulta imposible legalmente.»

Con ello nuestra jurisprudencia quiere señalar que, si bien la Inspección no puede liquidar los ejercicios respecto de los cuales se ha ganado la prescripción, lo que sí puede hacer es llevar a cabo las actuaciones necesarias para determinar si son o no correctos los datos contabilizados en ellos y que afectan a ejercicios no prescritos, lo que implica que el sujeto pasivo debe conservar todos los justificantes y documentación que extiendan sus efectos a los ejercicios, no prescritos, objeto de inspección.

Resta señalar que, en la actualidad, con la nueva Ley General Tributaria, aprobada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, la cuestión ha sido zanjada por vía legal al prever el artículo 70.3 de la misma, relativo a los efectos de la prescripción en relación con las obligaciones formales, 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 a determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente».

Por lo tanto, se desestiman en este punto las alegaciones de la interesada.”>>

Así las cosas, habiendo demostrado la Administración en el caso que nos ocupa la improcedencia de la base imponible negativa acreditada por **AII** antes de su incorporación al Grupo Fiscal por derivar de una operación calificada como realizada en fraude de ley, no cabrá sino confirmar la actuación inspectora consistentes en denegar la compensabilidad de dicha base imponible negativa en el seno del Grupo Fiscal.

Por cuanto antecede:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, reunido en Sala en el día de la fecha, en las reclamaciones económico administrativas números 3747/13 y 4564/13 interpuestos por la entidad **A... I ESPAÑA SL**

ACUERDA:

DESESTIMARLAS, confirmando tanto el Acuerdo declarativo de fraude de ley como el Acuerdo de liquidación objeto de las mismas.

[1] Las acciones de **AI** serían adquiridas por **AIE** a **AEH-XX** el 01-08-2003 según se ha dicho en el punto 8º anterior.

[2] La Inspección anula tanto los incrementos como las disminuciones de base imponible autoliquidada por el contribuyente por esta causa.

[3] Dicha entrada en vigor tiene lugar el 01-01-2004 según establece su DF 11ª.

[4] Acerca de la aplicabilidad o no de la figura de fraude de ley a las operaciones realizadas en los ejercicios 2008/09 nos referiremos de forma específica más adelante.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.