

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075107

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1280/2019, de 30 de septiembre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6276/2017

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Iniciación y desarrollo de las actuaciones inspectoras. Interrupciones y dilaciones. No imputables al contribuyente. Solicitud de ampliación del plazo de alegaciones al acta hasta el máximo legal. Discrecionalidad y justificación. Cuando la norma establece un plazo mínimo y máximo para el trámite de alegaciones, la Administración goza de discrecionalidad para concretar dicho plazo. Sin embargo, la concesión del plazo mínimo sin justificación alguna con relación a las circunstancias del caso y la ausencia de respuesta de la Administración a la petición del contribuyente de una ampliación del plazo, determinan, en las circunstancias específicas de este caso, que la ampliación del plazo así obtenida no puede ser entendida como dilación imputable al contribuyente. **Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance.** Posibilidad de declarar la existencia de fraude de ley en operaciones acontecidas en periodos prescritos, aunque tengan repercusión en otros que no lo están. La fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos [Vid., SAN, de 1 de junio de 2017, recurso n.º 123/2014 (NFJ069504), contra la que se interpuso recurso de casación mediante el ATS, de 12 de febrero de 2018, recurso n.º 6276/2017 (NFJ069502), y que se inadmite en esta sentencia].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 34, 66, 66 bis, 99, 103, 105, 115, 150 y 190.

Ley 230/1963 (LGT), art. 109.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 54 y 84.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 91.1.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 32 y 35.

Constitución Española, arts. 9 y 103.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 93.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don JESUS CUDERO BLAS

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.280/2019

Fecha de sentencia: 30/09/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6276/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Vista: 07/05/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

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

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6276/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1280/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles

D. Jose Antonio Montero Fernandez

D. Jesus Cudero Blas

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 30 de septiembre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6276/2017, interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 1 de junio de 2017 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, procedimiento ordinario (P.O.) nº 123/2014, en materia de fraude de ley y acuerdos de liquidación del Impuesto sobre Sociedades (IS), ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008. Ha sido parte recurrida CIMPOR INVERSIONES, S.A., representada por la Procuradora doña María Gamazo Trueba, actuando bajo la dirección letrada de don Juan María Varela Suárez.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *La resolución recurrida en casación.*

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia de 1 de junio de 2017 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (P.O nº 123/2014), que estima en parte el recurso de la mercantil CIMPOR INVERSIONES, S.A, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 9 de enero de 2014 (RG 4839, 5075, 5076, 5077 y 5078/2012), que desestimó el recurso interpuesto contra acuerdo de fraude de ley y los acuerdos de liquidación del IS, ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008.

Segundo. *La tramitación del recurso de casación.*

1. El Abogado del Estado, mediante escrito de fecha 25 de julio de 2017 preparó recurso de casación contra la expresada sentencia de fecha 1 de junio de 2017 .

2. La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de fecha 6 de noviembre de 2017 , ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

3. La Sección de Admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 12 de febrero de 2018 , concretando el interés casacional sobre dos cuestiones, enunciadas en estos literales términos:

"i) Interpretando los artículos 104 y 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ; 91 y 104 c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en relación con el artículo 84.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y 99.8 LGT , establecer si cuando la norma establece un plazo mínimo y máximo para el trámite de alegaciones, la Administración goza de discrecionalidad absoluta para fijar el plazo, de manera que si se concede el plazo mínimo, la solicitud de ampliación del plazo es un beneficio que se otorga al obligado tributario y debe computarse como dilación no imputable a la Administración.

ii) Precisar y concretar la jurisprudencia existente sobre la extensión de la potestad de comprobación que otorgaba a la Administración el artículo 115.1 de la LGT de 2003 , antes de la reforma operada por la Ley 34/2015, en lo que afecta a la posibilidad de declarar la existencia de fraude de ley por operaciones realizadas en periodos prescritos, antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003 pero que despliegan sus efectos en ejercicios no prescritos."

4. El Abogado del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito de fecha 12 de marzo de 2018, que observa los requisitos legales.

5. La procuradora doña María Gamazo Trueba, en nombre y representación de CIMPOR INVERSIONES, S.A., presentó escrito de oposición de fecha 11 de mayo de 2018, solicitando la desestimación del recurso de casación.

6. En virtud del artículo 92.6 LJCA , la celebración de vista pública tuvo lugar el 7 de mayo de 2019, fecha en que comenzó la deliberación que, por la complejidad del recurso, se prolongó en días sucesivos, lo que ha determinado el dictado de la sentencia más allá del plazo del artículo 67 LJCA .

7. Por providencia de fecha 6 de marzo de 2019 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

Tercero. *Los hechos enjuiciados y los razonamientos de la sentencia de instancia.*

Como se ha expresado, el auto de admisión de 12 de febrero de 2018 proyecta el interés casacional sobre dos diferentes cuestiones, pudiendo sintetizar el soporte fáctico y jurídico, así como los fundamentos de la sentencia de instancia -que delimitan ambas cuestiones- del siguiente modo:

(i) Sobre la existencia de dilación indebida.

La Administración tributaria concedió a la recurrente en la instancia un plazo de 10 días para alegaciones en el expediente de fraude de ley, por operaciones anteriores a la entrada en vigor de la LGT 2003, aplicando -"a falta de normas específicas procedimentales vigentes dictadas en desarrollo del artículo 24 de la Ley 230/1963, según la redacción dada por la Ley 25/1995"-, el art. 84.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC), precepto que establecía un plazo de audiencia "no inferior a diez días ni superior a quince".

La recurrente solicitó el 2 de mayo -por tanto, antes de que transcurriera el plazo de los 10 días (el plazo finalizaba el día 10 de mayo)- "la ampliación del plazo concedido para alegaciones por un período de 5 días hábiles adicionales" sin que dicha solicitud fuera contestada por la Administración. No obstante, presentó el 16 de mayo su escrito de alegaciones (fecha en la que finalizaba la ampliación solicitada) y la Administración admitió el escrito, aunque imputó como dilación indebida a la contribuyente los seis días (de 10 a 16 de mayo) en que tardó en presentar el documento (cinco días hábiles más uno inhábil), evitando de esta manera la prescripción.

Teniendo en consideración que el citado art 84.2 LRJPAC establecía la posibilidad de otorgar un plazo de audiencia "no inferior a diez días ni superior a quince", la sentencia de instancia indaga si la Administración goza de discrecionalidad para determinar los días concretos del plazo de audiencia, analiza el caso desde el punto de vista del principio de la proporcionalidad y rechaza que exista dilación imputable al obligado tributario, afirmando haberse superado el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, por lo que declara la prescripción de los ejercicios 2005 y 2006, atendiendo a los siguientes razonamientos:

- "Lo que hizo la Administración fue establecer un plazo de 10 días y de lo que se trata es de determinar si, en atención a las circunstancias concurrentes, esa decisión fue proporcionada. Ciertamente corresponde a la Administración dictar acuerdo expreso de trámite de audiencia y establecer cuál debe ser el plazo de presentación de alegaciones que no podrá ser inferior a 10 días, ni superior a 15. El problema es si la Administración goza de una discrecionalidad absoluta al establecer dicho plazo o no.

La Sala cree que no, pues la Administración está sometida a la ley y al Derecho y, por lo tanto, cuando la normativa le concede un margen de discrecionalidad no lo es para que lo utilice de una forma libérrima o arbitraria, sino con sometimiento a ciertos límites inherentes al Derecho y, en concreto, a los Principios General del Derecho que inspiran al Ordenamiento Jurídico y configuran su estructura a nivel material. Lo que implica, entre otras cosas, que la Administración deber ser capaz de justificar que ha tomado una decisión acorde con dichos principios y, entre ellos, el de proporcionalidad. Ciertamente la teoría de los límites a la discrecionalidad administrativa son mayores (control de los hechos determinantes, desviación de poder, etc...), pero en éste caso nos interesa centrarnos en el principio de proporcionalidad"

- "En el caso de autos, no debe olvidarse, que está en juego la existencia del trámite de audiencia que constituye un principio esencial del sistema y que, por ello, exige que la Administración, como garante del Derecho, se esfuerce en que sea efectivo. Pues bien, en el supuesto enjuiciado, la Administración ha dictado un Acuerdo de fraude de ley que tanto por su contenido como por su extensión -supera los 100 folios- es de factura compleja y, pese a ello, concede el plazo de audiencia mínimo. Solicitada la ampliación no contesta y con posterioridad imputa como dilación la superación o exceso en el mínimo plazo concedido. Esta forma de proceder no nos parece ni proporcionada ni conforme a la buena fe que debe presidir las relaciones entre la Administración y el administrado."

- "Por todas estas razones el motivo se estima y la consecuencia es que se superó el plazo de 24 meses entre el inicio y el fin de las actuaciones inspectoras, no considerándose interrumpida la prescripción - art 150.2.a) LGT -. Lo que implica, como ya anticipamos que los ejercicios correspondientes a los años 2005 y 2006 están prescritos."

ii) Sobre la potestad de comprobación para declarar fraude de ley por operaciones realizadas en periodos prescritos con proyección de efectos sobre ejercicios no prescritos.

La recurrente argumentó en la instancia que resultaba "improcedente la declaración de fraude de ley al referirse a los ejercicios 2002 y 2003 -ejercicios prescritos-, no siendo posible que produzcan consecuencias respecto de los ejercicios 2005 a 2008", lo que avala la sentencia de instancia a partir de la evolución jurisprudencial, contenida en nuestra STS de 17 de octubre de 2016 (Rec. 2875/2015), interpretando que la posición del Tribunal Supremo comporta que sólo es posible que la Administración analice la operación prescrita -llamada a producir efectos jurídicos en posteriores ejercicios no prescritos- cuando se haya realizado con posterioridad a 1 de julio de 2004 y no antes, como es el caso.

Cuarto. Síntesis de la posición del Abogado del Estado, parte recurrente en este recurso de casación.

(i) Sobre la existencia de dilación indebida.

El Abogado del Estado parte de lo dispuesto de la redacción -aplicable ratio tempore- del art. 104.2 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."

Aduce que, en desarrollo de la previsión legal, el art. 104.c) del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio , por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre) ["RGIT"], considera que se produce una dilación por causa no imputable a la Administración por la concesión "de la ampliación de cualquier plazo, así como la concesión del aplazamiento de las actuaciones solicitado por el obligado tributario, 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."

Se refiere también al art. 91 RGIT , que prevé la posibilidad de que la Administración pueda conceder una ampliación "de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos", ampliación que "se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar."

El Abogado del Estado considera que, con carácter general, la jurisprudencia excluye del plazo de duración de las actuaciones las solicitudes de ampliación de plazo, por considerarlas dilaciones imputables al interesado (STS de 29-9-2011, rec. 3795/2008), lo que permite concluir que si bien el plazo inicial para presentar el escrito de alegaciones ni es dilación ni es "imputable" a la Administración pues constituye un plazo "normativamente establecido" con carácter general no ocurre lo mismo con la prórroga de dicho plazo, que supone un desplazamiento temporal de la resolución del procedimiento que es "imputable" al contribuyente, en el sentido de "atribuible" por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud.

Por lo tanto, para el Abogado del Estado, la jurisprudencia determina que la ampliación del plazo otorgado para realizar alegaciones al acta no es dilación imputable a la Administración y debe descontarse del cómputo de la duración del plazo de actuaciones inspectoras.

Por otro lado, apunta que los artículos 84.2 LRJPAC y 99.8 LGT atribuyen a la Administración la potestad discrecional de fijar el plazo de alegaciones, respetando el mínimo (de 10 días), como así hizo en el presente caso, por lo que la aplicación al caso del principio de proporcionalidad, como hace la sentencia, vulnera, los citados preceptos, en la medida en que una vez fijado el plazo por la Administración, dicho plazo es de obligado cumplimiento para el obligado tributario, dejando a salvo su derecho a solicitar la prórroga.

Ese mayor plazo que resulta de la prórroga se concede en beneficio del interesado no es imputable a la Administración porque, en definitiva, el legislador ha considerado suficiente la concesión de un plazo mínimo de 10 días, cuyo incumplimiento podría tener efectos si efectivamente se acredita que el administrado ha sufrido indefensión (art. 63.2 LRJPAC), de modo que, en su opinión, es el incumplimiento del plazo mínimo para la audiencia el que podría tener trascendencia invalidante. Y al establecer ese plazo mínimo, es el legislador el que ha realizado el juicio de proporcionalidad que pretende sustituir la Sala de instancia.

La consecuencia es que, otorgado por la Administración el plazo mínimo establecido en las normas aplicables, la solicitud de ampliación o prórroga de ese plazo constituye un supuesto de dilación imputable al administrado, por lo que no se habría superado el plazo máximo de duración de las actuaciones y no se habría producido la prescripción de los ejercicios 2005 y 2006.

ii) Sobre la potestad de comprobación para declarar fraude de ley por operaciones realizadas en periodos prescritos con proyección de efectos sobre ejercicios no prescritos.

Argumenta el Abogado del Estado que la "potestad de comprobación" atribuida por el legislador a la Administración tributaria, a diferencia del derecho a liquidar, no está sujeta a prescripción y que la jurisprudencia ha admitido la procedencia de la declaración de fraude de ley de operaciones realizadas en ejercicios prescritos, cuyos efectos hayan de producirse respecto de ejercicios no prescritos, aludiendo, a las SSTs de 16 de marzo de 2016, rec. 3162/2014 ; de 22 de junio de 2016, rec. 2218/2015 , y de 23 de marzo de 2015, rec. 682/2014 ".

Para la Administración, el presente recurso de casación no se fundamenta en la aplicación del art. 106.4 LGT sino en la infracción de los artículos 115.1 LGT y de su precedente en la LGT 1963 (art. 109.1). Recuerda que el supuesto aquí enjuiciado se refiere a la facultad de comprobar el origen y la cuantía de unos gastos financieros, derivados de actos y contratos declarados en fraude de ley, que se celebraron en periodos prescritos al tiempo de iniciarse la comprobación de los ejercicios 2005 a 2008 (que son los periodos del IS regularizados y sometidos al examen en el recurso de instancia). Se trataba, en definitiva, de determinar la deducibilidad de un gasto, derivado de un periodo prescrito, al objeto de determinar la base imponible del periodo no prescrito, deducibilidad del gasto que, según expresa, nada tiene que ver con los supuestos contemplados en el art. 106.4 LGT (bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación).

Quinto. *Síntesis de la posición de Cimpor Inversiones, S.A. parterrecurrida en este recurso de casación.*

(i) Sobre la existencia de dilación indebida.

La entidad contribuyente niega que la Administración disponga de "discrecionalidad absoluta" a la hora de fijar el plazo para que el obligado tributario pueda presentar alegaciones cuando, sin mayor concreción, el artículo 84.2 LRJPAC prevé un plazo mínimo (10 días) y máximo (15 días) para dicho trámite.

Destaca que la norma ni tan siquiera prevé que la Administración fije un plazo, sino que directamente establece el derecho del administrado a presentar alegaciones dentro del plazo de 15 días.

Para la contribuyente, resulta contradictorio que la Administración se atribuya una ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras por doce meses adicionales (concediéndose un total de 24 meses) en base a la complejidad del expediente y que, después, considere que el obligado debe presentar alegaciones dentro del plazo mínimo legal de 10 días, circunstancia que califica de incoherencia palmaria que entra de lleno en el ámbito de la arbitrariedad. Se trata, por tanto, de una potestad discrecional que, por propia definición, no se puede entender como una facultad absoluta o incondicionada, cuyo alcance no sólo queda limitado por la interdicción de la arbitrariedad, sino también por los restantes principios generales del Derecho, entre los que se encuentra el principio de proporcionalidad.

Considera que la Administración no ha hecho el menor esfuerzo a la hora de justificar que el plazo de 10 días era la mejor opción para garantizar el efectivo cumplimiento del trámite de alegaciones, constitucionalmente reconocido en el art. 105.c) CE, el cual constituye uno de los principios esenciales de nuestro sistema jurídico-administrativo para la efectiva consecución del derecho de defensa del administrado.

Alude también a los arts. 104.2 LGT y 91 RGIT, a los que se remite el art. 150 LGT, en cuya virtud, el tiempo correspondiente a la ampliación de un plazo fijado en la ley sería una dilación imputable al interesado. Ahora bien, para la parte recurrida, dichos preceptos se refieren a las ampliaciones que exceden del plazo legal de modo que las dilaciones solo pueden producirse en aquellos supuestos en los que el obligado tributario solicita un plazo superior al previsto en la ley, lo que, en su opinión no es el caso.

(ii) Sobre la potestad de comprobación para declarar fraude de ley por operaciones realizadas en periodos prescritos con proyección de efectos sobre ejercicios no prescritos.

Para la contribuyente, el régimen jurídico aplicable depende del momento de la realización de las operaciones que podrían ser comprobadas por la Administración. Por ello, al caso actual resultaría de aplicación la normativa anterior a la LGT de 2003, concretamente el art. 109.1 de la LGT de 1963 (que, considera, corresponde al primer periodo de la evolución normativa que relata en su escrito de oposición), habida cuenta de que los negocios jurídicos sobre los que se comprueba por la Administración un eventual fraude de ley fueron celebrados entre los años 2002 y 2003.

Cita jurisprudencia -que califica de unánime-, y enfatiza que, de acuerdo a dicho régimen jurídico, transcurrido el plazo de prescripción ya no podían modificarse las consecuencias jurídicas que de tales ejercicios se derivaban.

Rechaza la posibilidad de aplicar el artículo 106.4 la LGT de 2003 (segundo periodo de la relatada evolución normativa), que si bien ampliaba las facultades de comprobación más allá del plazo de prescripción, las limitaba a dos aspectos: las BINs y las deducciones.

Tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de modificación de la LGT (desde 12 de octubre de 2015 hasta la actualidad, tercer periodo de la evolución normativa), junto a la constatación de hechos, actos y actividades, la norma se refiere expresamente a los negocios jurídicos y a la posibilidad de su recalificación, aunque se hubieran celebrado en ejercicios prescritos que, no obstante, entiende no aplicable al caso, puesto que a 12 de octubre de 2015 el procedimiento de inspección del IS 2005-2008 ya estaba concluido (las liquidaciones son de fecha 12 de julio de 2012).

Apunta que el tema discutido es si la Administración puede cuestionar la amortización de un fondo de comercio generado en ejercicios prescritos, tema que, en su opinión, está ya resuelto en sentido negativo por ser el mismo supuesto analizado en la STS de 17 de octubre de 2016 (rec. 2875/2015), que ratifica la previa STS de 26 de mayo de 2016 (rec. 569/2015), lo que implica que exista jurisprudencia sobre la imposibilidad de recalificar una operación realizada en ejercicios prescritos en la que emerge un fondo de comercio, de modo que no puede reabrirse el debate con ocasión de una nueva comprobación tributaria con relación a ejercicios en los que se aplica la amortización de ese fondo de comercio generado.

Considera que las sentencias citadas de contrario son sustancialmente distintas, pues en aquellos casos no había prescrito el derecho de comprobar al iniciarse la comprobación tributaria (SSTS de 16 de marzo de 2016, rec. 3162/2015, y de 22 de junio de 2016, rec. 2218/2015).

Subsidiariamente, mantiene que, de estimarse el recurso de casación, habría que analizar los otros argumentos que se plantearon en la instancia y que quedaron imprejuizados (i) resultaría imposible volver a dictar

un fraude de ley sobre las mismas operaciones declaradas prescritas en sentencia firme, al operar la cosa juzgada, por cuanto en fecha 26 de mayo de 2009 la Administración tributaria dictó acuerdo declarativo de fraude de ley con relación a los negocios jurídicos de 2002 y 2003, por los mismos motivos argumentados que en el caso actual y, recurrida por la contribuyente aquella declaración de fraude de ley resultó finalmente estimada su pretensión en STS de 12 de marzo de 2015 (rec. 4074/2013), que anulaba los actos administrativos recurridos; (ii) inexistencia de fraude de ley porque las pruebas aportadas evidencian la existencia de motivos económicos y organizativos en la reestructuración; (iii) incorporación a la base imponible de 2005 de un resultado ajustado positivamente en una venta intragrupo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *La dimensión temporal de las controversias jurídicas que presenta este recurso de casación.*

Las actuaciones de comprobación e inspección, iniciadas el 8 de julio de 2010, culminaron con las liquidaciones de 12 de julio de 2012, del IS, ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008.

En el contexto de las expresadas actuaciones tributarias, la Administración analizó determinadas operaciones de reestructuración llevadas a cabo en los ejercicios 2002 y 2003 (ejercicios ya prescritos) a los efectos de su declaración, como realizadas en fraude de ley, con proyección sobre el IS de los ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008.

La lectura de los antecedentes de hecho permite apreciar que son dos, las cuestiones diferenciadas objeto de este recurso.

La primera, que versa sobre la imputación de la dilación indebida, se refiere a los ejercicios 2005 y 2006, anulando la sentencia recurrida las liquidaciones de esos ejercicios por prescripción, al entender improcedente imputar a la contribuyente unas dilaciones indebidas de seis días como consecuencia de haber solicitado la ampliación del plazo inicialmente otorgado, de 10 días a 15 días.

La segunda, relativa a la potestad de comprobación, incide sobre los ejercicios 2007 y 2008, respecto de los que la Audiencia Nacional no apreció prescripción, discurriendo el debate por otros derroteros, específicamente, sobre la extensión de la potestad de comprobación de la Administración con el fin de declarar el fraude de ley en operaciones realizadas en periodos prescritos (los ya aludidos ejercicios 2002 y 2003) para proyectarlo respecto de esos ejercicios 2007 y 2008 (no prescritos), sin perjuicio de añadir, eventualmente, los ejercicios 2005 y 2006 para el caso que estimásemos que no hubiesen prescrito.

Por tanto, en el presente recurso de casación se distinguen con nitidez dos controversias jurídicas diferenciadas sobre ámbitos temporales también distintos, que serán abordadas en los fundamentos de derecho que siguen a continuación, concretamente, la primera, en los fundamentos de derecho segundo a octavo y la segunda, en los fundamentos de derecho noveno y décimo.

Segundo. *La ampliación del plazo como dilación indebida: planteamiento de la cuestión y circunstancias del caso.*

Esta primera cuestión, eminentemente jurídica, se encuentra enmarcada por una serie de circunstancias que la dotan de gran particularismo, pues (i) la Administración confirió como trámite de audiencia un plazo de 10 días, que era el plazo mínimo establecido por la norma ("plazo no inferior a 10 días, ni superior a 15 días"); (ii) antes de que transcurriesen esos 10 días, la contribuyente solicitó "la ampliación del plazo concedido para alegaciones por un período de 5 días hábiles adicionales" (iii) sin que la Administración respondiera a dicha petición (iv) pese a lo cual, la contribuyente presentó su escrito de alegaciones el último día en el que vencía la ampliación por ella solicitada (v), escrito admitido por la Administración sin tacha de extemporaneidad alguna.

Ante estas circunstancias, el interrogante que se suscita es el relativo a quien deben imputarse esos 5 días hábiles adicionales (6 días naturales) que, dependiendo de la perspectiva desde la que se mire, bien podrían entenderse concedidos implícitamente por la Administración -o, cambiando el enfoque-, obtenidos de facto por la sociedad contribuyente, pero que, en cualquier caso, condicionará la apreciación de la prescripción pues, de entenderse que son imputables como dilación indebida al contribuyente, la Administración habría concluido las actuaciones tributarias en plazo; ahora bien, de considerarse que debían integrarse dentro del plazo procedimental, reinaría la conclusión contraria: que la Administración excedió el plazo de 24 meses (que resultaba aplicable), no considerándose interrumpida la prescripción por la tramitación de dichas actuaciones (al realizarse fuera de plazo), tesis esta última mantenida por la sentencia de instancia.

El primer punto de vista (dilación indebida de la contribuyente) vendría sustentado por el art. 104.c) RGIT , en cuya virtud, hay dilación por causa no imputable a la Administración por la concesión "de la ampliación de cualquier plazo [...] 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."

Por otro lado, cabría pensar que la circunstancia de que no hubiera existido respuesta por parte de la Administración a la petición de ampliación no obstaría a la anterior conclusión toda vez que, el apartado primero del art. 91 RGIT, prevé la posibilidad de que la Administración conceda una ampliación "de los plazos establecidos para el cumplimiento de trámites que no exceda de la mitad de dichos plazos" (en el caso enjuiciado, los 5 días adicionales no excedían de la mitad de los 10 inicialmente concedidos), ampliación que, a tenor del apartado cuarto del art 91 RGIT "se entenderá automáticamente concedida por la mitad del plazo inicialmente fijado con la presentación en plazo de la solicitud, salvo que se notifique de forma expresa la denegación antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar", lo que en el caso analizado podría haber justificado que la Administración tributaria admitiera el escrito de alegaciones al considerarlo presentado en plazo, precisamente, como consecuencia de dicha previsión reglamentaria. Nos ocuparemos de esta cuestión más adelante.

Sin embargo, prescindiendo de que el actual artículo 150.2 LGT, dada la nueva regulación de los plazos, establezca que "a efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración", el ámbito temporal del presente asunto exhibe otras aristas -no tan evidentes pero de inexcusable análisis a tenor del auto de admisión-, cuyos presupuestos trascienden los preceptos que se acaban de citar pues, ante todo, debe partirse de las circunstancias ya referidas, que el periodo de ampliación del plazo estaba dentro del margen establecido por la ley (pues el art. 84.2 LRJPAC preveía un plazo no inferior a 10 días ni superior a 15 días), que la Administración concedió inicialmente 10 días y que, finalmente, el plazo fue ampliado (de facto y de manera automática) a 15 días.

Semejantes particularidades justifican, precisamente, que el auto de admisión focalice el interés casacional del asunto en averiguar "si cuando la norma establece un plazo mínimo y máximo para el trámite de alegaciones, la Administración goza de discrecionalidad absoluta para fijar el plazo, de manera que si se concede el plazo mínimo, la solicitud de ampliación del plazo es un beneficio que se otorga al obligado tributario y debe computarse como dilación no imputable a la Administración."

Desde esta perspectiva, la metodología de análisis muta y, a estos efectos, enfrentarnos a este dilema comporta decidir (a) si en supuestos como el presente -en que la ampliación del plazo está dentro del margen establecido por la ley- puede hablarse realmente "de ampliación del plazo" a los efectos de considerar la existencia de dilaciones indebidas; y (b) si la Administración está obligada a justificar las razones por las que otorga un determinado número de días u otro, así como a resolver expresamente la petición del contribuyente dirigida a obtener la extensión del plazo inicialmente concedido.

Tercero. *Las consecuencias de extender el plazo dentro del límite normativamente establecido.*

En el caso, la contribuyente solicitó una ampliación de 5 días a partir del plazo inicial de 10 días, sin que dicho plazo "ampliado" excediera del límite normativamente previsto por el artículo 84.2 Ley 30/1992 que, como hemos dicho, establecía el plazo no inferior a 10 días, ni superior a 15.

Recuerda el Abogado del Estado que para la sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2001, rec. 3795/2008, el plazo inicial para presentar alegaciones "ni es dilación ni es imputable" a la Administración ni al contribuyente, objeto del procedimiento de inspección, pues constituye un "plazo normativamente establecido". Sin embargo, la prórroga del "plazo normativamente previsto" supone ya un "desplazamiento temporal" de la resolución del procedimiento que es "imputable" al contribuyente, en el sentido de "atribuible" por cuanto se otorga en virtud de su específica solicitud.

Sobre la base de esta sentencia, la sociedad recurrida sugiere que, todo lo que esté dentro del "plazo normativamente establecido" (al caso, 15 días) no es técnicamente prórroga ni "ampliación". Asimismo llega a afirmar que "es de destacar que la norma ni tan siquiera prevé que la Administración fije un plazo, sino que directamente establece el derecho del administrado a presentar alegaciones dentro del plazo de 15 días."

La tesis de la parte recurrida comportaría negar virtualidad a la previsión de un plazo deliberadamente establecido como abierto por el legislador. Es más, supondría dejar expedito el camino para interpretar que, en todo caso, resultaría posible para el contribuyente, solicitar y obtener el número de días máximo establecido por la ley -y, lo que es más importante-, sin imputársele dilación alguna. En suma, de haberlo querido así el legislador, simplemente hubiese dispuesto ese plazo máximo, como plazo único y cerrado. Por estas razones, la interpretación de la parte recurrida resulta, en nuestra opinión, contraria al espíritu de la norma al dejar yerma la previsión normativa.

Consecuentemente, aunque se trate de un plazo abierto, una vez que la Administración fija el mismo con relación a un caso concreto, confiriendo un número determinado de días para el trámite de que se trate (en este caso, 10 días para cumplimentar el trámite de audiencia en un expediente de declaración de fraude de ley) dicho plazo es, sin duda, el "normativamente establecido", primero, porque así lo establece la norma jurídica y, en segundo lugar, porque así lo concreta la Administración en el caso específico.

Cuestión distinta es la de si la Administración -tanto al fijar el plazo inicial como al decidir sobre su eventual ampliación- debe justificar el número de días que, dentro del mínimo y máximo legal, otorgue al contribuyente, lo

que, como se analizará a continuación, impide obtener la conclusión que mantiene el Sr. Abogado del Estado a partir de nuestra citada sentencia de 29 de septiembre de 2001, rec. 3795/2008

Cuarto. *La trascendencia de los plazos en la práctica de la liquidación.*

El presente asunto ilustra con evidencia la importancia de la extensión del plazo pues, precisamente, esos seis días de constante disputa han determinado -para la sentencia impugnada- la nulidad de las liquidaciones y, en definitiva, el decaimiento de lo que la LGT califica como "derecho" de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (artículo 66 a) LGT).

En efecto, a efectos de contextualizar el análisis, cabe evocar ahora que en la norma del procedimiento administrativo común (actualmente, la Ley 39/2015), los derechos se predicen del ciudadano, del interesado o del administrado, mientras que a la Administración se le reconoce el ejercicio de potestades o, desde otra perspectiva, el ejercicio de acciones (artículo 95.3, a los efectos de su prescripción).

Sin embargo, como decimos, el derecho tributario -la LGT- reconoce explícitamente una serie de derechos a la Administración, entre otros, el "derecho a liquidar" (art. 66.a), el "de exigir" el pago de las deudas tributarias (art. 66.b), el "de comprobar e investigar" (art 66 bis) o, en fin, el "derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias " (art 190LGT), derechos que somete a prescripción.

De esta manera, por ejemplo, ese "derecho" de la Administración a liquidar se somete a un plazo de 4 años que, como contrapartida, en la esfera del contribuyente desvanece su deber de soportar cualquier liquidación contraria al ordenamiento jurídico, como las practicadas más allá de ese plazo de 4 años. En otras palabras, se pergeña así el "derecho" del contribuyente de que no se practique liquidación fuera de ese plazo, derecho que sin explicitarse en nuestro ordenamiento jurídico, aparece ínsito en la sujeción de la Administración al principio de legalidad (artículos 9.1 y 103 CE).

Al fin y al cabo, más allá de la mera pauta instrumental que comporta el establecimiento de plazos en cualquier procedimiento, el reconocimiento al máximo nivel normativo del "procedimiento a través del cual deben producirse los actos administrativos" - art 105.c) CE - supone que los plazos se presenten como expresión real y tangible de la garantía de los derechos de los ciudadanos.

Por eso, en este escenario, la contundente afirmación del representante de la Administración -contenida en su escrito de interposición-, de que "el legislador no reconoce el derecho [...] del obligado tributario, a que se le conceda el plazo máximo" la estimamos correcta aunque incompleta, por cuanto si bien el obligado tributario carece de un "derecho al plazo máximo", de igual manera, ese obligado tributario tampoco tendría el deber de asumir, en todo caso y bajo cualquier circunstancia, el "plazo mínimo" legalmente establecido. Y, conviene reiterar ahora, desde otra perspectiva, lo anteriormente dicho: de haberlo querido así el legislador, simplemente hubiese dispuesto ese plazo mínimo como plazo único y cerrado.

Cuando el art. 84.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , en adelante, "Ley 30/1992", (al igual que, en la actualidad, el art. 99.8 in fine LGT) establece que el trámite de alegaciones no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15, expresa, en realidad, una garantía para el obligado tributario, comprensiva de unos derechos que se reconocen expresamente en el ámbito tributario por el artículo 34.1 LGT letras l) "derecho a formular alegaciones" y m) "derecho a ser oído en el trámite de audiencia".

Quinto. *La actuación tributaria menos gravosa y el cumplimiento de obligaciones tributarias.*

Concebido el derecho tributario como un sistema coherente, habrá que partir de la premisa de que, en caso de plazos "normativamente abiertos", el otorgamiento del máximo previsto no debería comprometer, por sí mismo, la tramitación regular del procedimiento (administrativo o tributario).

Es decir, cabe suponer que el legislador haya previsto que, incluso, con el otorgamiento del máximo de días posible, el procedimiento está diseñado para resistir esa eventualidad y concluir dentro del plazo legalmente establecido.

Por tanto, teniendo en consideración esta última reflexión así como el reconocimiento explícito del trámite de alegaciones como un derecho del obligado tributario, debe desterrarse la idea de que la Administración tributaria pueda otorgar sin justificación, un plazo mayor o menor, atendiendo, por ejemplo, al estado de tramitación del procedimiento, según las necesidades para culminarlo en plazo.

Ciertamente, podría argumentarse lo contrario, a partir del art. 34.1 k) LGT , que reconoce el derecho del obligado tributario "a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias."

Así, aparentemente cabría pensar que el precepto siempre autorizaría la tramitación más onerosa para el contribuyente (por ejemplo, fijar para audiencia el mínimo de días posible) cuando fuese necesario para liquidar en plazo, es decir, para no perjudicar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Sin embargo, debe rechazarse semejante interpretación, primero, porque el art. 34.1 k) LGT constituye un verdadero derecho autónomo para el obligado tributario (tramitación menos gravosa) y, segundo, porque únicamente cabría excepcionar ese derecho de forma justificada (sobre la base de la frustración de las obligaciones tributarias) pues, de no ser así, se invertiría el sistema de regla-excepción que configura el precepto.

Lo que debe justificarse es la tramitación más gravosa para el contribuyente, no la más beneficiosa.

En consecuencia, la excepción que contempla el precepto, lejos de quedar en lo arcano debe exteriorizarse como presupuesto necesario del control de legalidad y, en este caso, como se ha expuesto, la tramitación más gravosa ni siquiera ha sido justificada por la Administración, como demuestran la ausencia de justificación del plazo inicial de 10 días y la falta de respuesta a la petición de ampliación.

En consecuencia, la determinación del número de días (entre 10 y 15) -en el otorgamiento del trámite de alegaciones- opera como un derecho en beneficio del contribuyente pero no como un instrumento en beneficio de la Administración para garantizar la temporánea terminación del procedimiento.

Pues bien, en el presente caso la Administración no suministró las razones en cuya virtud otorgaba el plazo de 10 días y siguió sin suministrar razón alguna al no resolver expresamente la petición de la parte recurrida en torno a la ampliación del plazo inicialmente otorgado.

Sexto. *Sobre la discrecionalidad en la delimitación del plazo.*

Esta obligación de motivación deriva también de la discrecionalidad de la Administración a la hora de conceder al contribuyente un número determinado de días para el trámite de alegaciones, naturaleza discrecional que postula el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso, llegando a solicitar que se declare como doctrina que, en estos casos, "la Administración goza de discrecionalidad absoluta".

Sea o no absoluta, ciertamente se trata de una decisión discrecional y, precisamente por ello, para evitar que pueda llegar a convertirse en arbitraria, habrá de motivarse al depender de ella, como hemos visto, la realización de un "derecho", bien el de la Administración, bien el del contribuyente, exigencia predicable únicamente de los supuestos de plazos abiertos, como ocurre con el art 99.8 LGT .

No hay que olvidar que dentro del Título III de la LGT, referido a la aplicación de los tributos, el capítulo II (normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios), contiene un precepto (el artículo 103. LGT) que establece la obligación de resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa (apartado primero) a lo que se añade la obligación de motivar con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho, cuantos otros actos se dispongan en la normativa vigente (apartado tercero).

Pues bien, no se trata aquí de una aplicación supletoria de las normas relativas al procedimiento administrativo común (disposición adicional quinta de la Ley 30/1992 y disposición adicional primera de la Ley 39/2015), sino de integrar el artículo 103.3 LGT , al incorporar un llamamiento a la "normativa vigente", que incluía -en la fecha en que se produjeron los hechos- el art. 54.1f) Ley 30/1992 , que se refiere a la necesidad de motivar los actos "que se dicten en el ejercicio de potestades discrecionales", como en la actualidad reitera el artículo 35.1 i) de la Ley 39/2015 .

Tal obligación de motivación aparece reforzada al entrar también en liza la letra e) del artículo 54 Ley 30/1992 -hoy artículo 35 e) de la Ley 39/2015 -, relativo a la obligación de motivar los acuerdos de ampliación de plazos y que, si bien podría pensarse que el precepto alude a los casos de ampliación por iniciativa de la Administración, no se observan razones para excluir de motivación aquellas decisiones de ampliación que, de una manera u otra, con independencia de quien tuvo la iniciativa en su adopción, sean susceptibles de comprometer el derecho del administrado, en este caso, el derecho del contribuyente a que la Administración no liquide una vez haya prescrito su "derecho" a hacerlo.

Séptimo. *La interpretación del art 91 RGIT .*

Como hemos expuesto, el Abogado del Estado enarbola la posibilidad que brinda el art 91 RGIT de entender otorgada directamente la ampliación, sin necesidad de un pronunciamiento expreso de la Administración que, en virtud del precepto, serviría exclusivamente para denegarla "antes de la finalización del plazo que se pretenda ampliar".

Ciertamente, así es. Sin embargo, el art 91 RGIT no eleva a la categoría de regla general, el otorgamiento automático de la ampliación pues, el reglamento prevé en su apartado 4, la notificación expresa de la concesión (es decir, su otorgamiento mediante resolución expresa), exigencia completamente lógica desde el momento que la Administración debe valorar si concurren los requisitos que el apartado 3 califica de "necesarios" para su concesión.

Además, convertir en premisa general lo que -entendemos- debe ser una mera previsión residual (otorgamiento automático de la ampliación) comportaría la paradoja de que en el ámbito tributario -terreno en el que se manifiesta una contraposición de los "derechos" de la Administración y del contribuyente- no deban observarse

las garantías que al respecto establece la legislación administrativa común, escenario en el que, además, no se contraponen derechos, sino potestades frente a derechos

En efecto, ante la ausencia de una regulación detallada sobre una eventual ampliación de plazos en la LGT, cabe destacar la coincidencia del artículo 32 de la Ley 39/2015 con el artículo 91 RGI tanto porque la Administración puede conceder una ampliación de los plazos que no exceda de la mitad de los mismos, como por la previsión de que no cabe recurso contra la concesión o denegación de la ampliación.

Sin embargo, del art. 32 de la Ley 39/2015 se infiere, primero, que la resolución administrativa será expresa (por cuanto deberá ser notificarse a los interesados) y segundo, que esa resolución será motivada pues habrá que tener en cuenta "si las circunstancias lo aconsejan y con ello no se perjudican derechos de tercero".

Por tanto, el artículo 91 RGI puede y debe ser objeto de una interpretación conforme en su contraste con los artículos 103 LGT con relación al artículo 54 Ley 30/1992 (artículo 35 Ley 39/2015) y con el citado art. 32 de la Ley 39/2015 .

De ese modo, esa previsión reglamentaria -que fomenta la agilidad procedimental-, puede justificar que la Administración no resuelva expresamente la petición del contribuyente sobre la extensión del plazo y, pese a ello, se entienda concedida la misma, únicamente cuando esa ampliación no traspase el ámbito temporal que tiene la Administración para resolver en plazo, es decir, cuando no exista conflicto, porque de todas formas -con o sin ampliación- la prescripción no juega en su contra.

Sin embargo, cuando el otorgamiento de la ampliación suponga exceder del plazo legal de terminación del procedimiento, la Administración no puede invocar la "concesión automática" de la ampliación sobre la base del art 91 RGIT para imputar una dilación indebida al contribuyente y poder mantener así, que ha liquidado en plazo, desde el momento que esa extensión temporal sirve, al mismo tiempo, para afirmar su derecho (el de la Administración) y para negar otro (el del contribuyente), lo que precisaría que se hubiera colmado la obligación legal de "resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa" (artículo 103.1 LGT).

Octavo. *La motivación de la delimitación del plazo: el principio de proporcionalidad.*

A partir de lo que se acaba de exponer, para delimitar temporalmente cada plazo, la Administración debe valorar y ponderar una serie de circunstancias que le permitirán adoptar una decisión exteriorizando hacia el contribuyente las razones de otorgar un plazo y no otro, tanto en el momento inicial de conceder el trámite de audiencia como al decidir sobre su ampliación.

Así cobran pleno sentido las palabras de la sentencia de instancia en torno a que esta obligación "implica, entre otras cosas, que la Administración deber ser capaz de justificar que ha tomado una decisión acorde con dichos principios y, entre ellos, el de proporcionalidad."

Además, coincidimos con la sala de instancia cuando advierte que el presente caso difícilmente puede resistir un elemental examen de proporcionalidad, toda vez que en ningún momento puede vislumbrarse la justificación o motivación que llevó a la Administración a conceder un trámite de audiencia de 10 días cuando el precepto legal establecía la posibilidad de otorgar hasta 15 días, en un escenario de circunstancias que, en definitiva, pueden sintetizarse en la especial complejidad del asunto, que comportó, precisamente, la ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras por doce meses adicionales (hasta un total de 24 meses).

Nadie duda de que, finalmente, la contribuyente ejerciera su derecho de alegaciones -íntimamente ligado a su defensa en el ámbito tributario- pues, de hecho, presentó el escrito en el plazo que ella misma había solicitado, es decir, en 15 días.

Sin embargo, lo que está en liza en este recurso, atendidas las circunstancias del asunto, es determinar (i) si el plazo inicial de 10 días era suficiente para presentar alegaciones sin indefensión material, en sintonía con el referido derecho autónomo del art. 34.1 k) LGT (planteamiento que, conforme a lo expresado, reclama una respuesta negativa) y (ii) si la imputación de la ampliación como dilación al contribuyente le ha privado de su derecho -contrapuesto al derecho de la Administración- a que no se practique liquidación trascurrido el plazo de prescripción de 4 años (planteamiento que, conforme a lo expresado, reclama una respuesta afirmativa).

Por tanto, de acuerdo a las particulares circunstancias de este caso, debemos concluir que la actuación administrativa no ha sido proporcionada, alejándose de las elementales exigencias del principio a una buena administración tributaria que, en el presente caso, ha determinado la preterición de varios derechos del contribuyente (del artículo 34 LGT), lo que conduce a considerar integrados los referidos cinco días adicionales en el decurso de las actuaciones inspectoras y, por tanto, a apreciar que la Administración excedió el plazo de los referidos 24 meses, con la consecuencia de resultar inoperantes para la interrupción de la prescripción.

Noveno. *La ausencia de cosa juzgada respecto de la cuestión relativa a los límites de la potestad de comprobación.*

Como se ha expresado, la parte recurrida saca a relucir -por lo que a la potestad de comprobación se refiere- los eventuales efectos de la cosa juzgada, por cuanto (i) la Administración tributaria había declarado ya, en fecha 26 de mayo de 2009, la existencia de fraude de ley con relación al IS, ejercicios 2002, 2003 y 2004, en la reestructuración del Grupo Internacional CIMPOR que dio lugar a la constitución de CIMPOR INVERSIONES S.A, operaciones de reestructuración que constituyen también, la base del fraude de ley, declarado por la Administración en las actuaciones tributarias impugnadas en la instancia; (ii) aquella declaración de fraude de ley (de 26 de mayo de 2009) fue recurrida jurisdiccionalmente por la contribuyente, (iii) recurso que dio lugar a la sentencia de la Sala de Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 2013 (rec. 447/2010), que apreció la prescripción con relación a los ejercicios 2002 y 2003, no así con relación al 2004; y, después, a la STS de 12 de marzo de 2015 (rec. 4074/2013), que estimó también prescrito, el ejercicio 2004.

En consecuencia, se plantea, a través del instituto de la cosa juzgada, si el "derecho a comprobar" -al que se refiere en la actualidad el artículo 66bis LGT - puede o no activarse por la Administración a los efectos de declarar el fraude de ley de unas concretas operaciones de reestructuración, cuando por sentencias firmes se hayan anulado, por prescripción, las liquidaciones giradas como consecuencia de un previo expediente de fraude de ley, declarado por idénticos motivos sobre esas mismas operaciones de reestructuración.

El auto de admisión no se refiere a la cosa juzgada porque, como advierte la parte recurrida, es una cuestión que quedó imprejuizada en la instancia. Sin embargo, debemos abordarla ahora pues, tratándose de una causa de inadmisibilidad del recurso contencioso- administrativo (art. 69 d) LJCA), la cosa juzgada está vertebrada por una noción de orden público que no cabe eludir, resultando impeditiva de cualquier pronunciamiento sobre el fondo.

Ahora bien, pese a los esfuerzos dialécticos desplegados en la vista por la parte recurrida, su planteamiento no puede prosperar.

De entrada, conviene recordar que, en el proceso contencioso-administrativo, la cosa juzgada exhibe unos matices específicos pues, "basta que el acto impugnado sea histórica y formalmente distinto que el revisado en el proceso anterior para que deba desecharse la existencia de la cosa juzgada, pues en el segundo proceso se trata de revisar la legalidad o ilegalidad de un acto administrativo nunca examinado antes, sin perjuicio de que entrando en el fondo del asunto, es decir, ya no por razones de cosa juzgada, se haya de llegar a la misma solución antecedente" (por todas, SSTs de 5 de febrero y 17 de diciembre de 2001 y 23 de septiembre de 2002).

En este mismo sentido, la Sentencia de 27 de abril de 2006 (rec. interés de ley 13/2005), recuerda las peculiaridades que en el proceso contencioso-administrativo derivan del objeto de la pretensión, de manera que el acto administrativo opera como un específico elemento identificador de la cosa juzgada. En otros términos, si en el posterior proceso el acto impugnado es diferente, ya no puede darse el efecto negativo o excluyente de la cosa juzgada, salvo que dicho acto sea mera repetición del acto que se juzgó en el primero.

Esta interpretación jurisprudencial debilita claramente el alegato de la cosa juzgada que aquí se esgrime por cuanto son distintos los actos administrativos que se encuentran en la base de cada uno de los recursos judiciales. Mientras que la STS de 12 de marzo de 2015 (rec. 4074/2013) arranca del acto administrativo de 26 de mayo de 2009 -que se fundamenta en la apreciación de fraude- con efectos sobre el IS, ejercicios 2002, 2003 y 2004, el presente recurso procede de las liquidaciones de 12 de julio de 2012, del IS, ejercicios 2005, 2006, 2007 y 2008.

En cualquier caso, el análisis de las tres identidades propias de la cosa juzgada arroja un saldo desfavorable a su apreciación pues aunque concurra la identidad subjetiva de las partes y la calidad en que actúan, el contraste entre ambos recursos evidencia que no se dan ni la misma causa de pedir (fundamento de la pretensión) ni el mismo petitum o conclusión a la que se llega según los hechos alegados.

En efecto, el presente recurso reclama entrar a valorar los efectos de las sucesivas modificaciones de la LGT sobre las facultades de comprobación de la Administración respecto de partidas procedentes de ejercicios prescritos, específicamente con relación al fondo de comercio, cuestión ésta no abordada en la saga jurisdiccional que concluyó en la STS de 12 de marzo de 2015 (rec. 4074/2013) al venir constituido su objeto por la invocación y consiguiente análisis de la prescripción.

En consecuencia, procede rechazar la existencia de cosa juzgada.

Décimo. *Sobre las facultades de comprobación de la Administración respecto de ejercicios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003.*

Se comparten las consideraciones de la sala de instancia con relación a esta cuestión.

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

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

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

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

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

En consecuencia, el artículo 109 LGT de 1963 -aplicable en este caso- no permite extender la posibilidad de comprobar en ejercicios prescritos la cuantificación del fondo de comercio generado con anterioridad a la entrada en vigor de la LGT de 2003 con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos.

Decimoprimer. *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución del recurso de casación.*

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

- Cuando la norma establece un plazo mínimo y máximo para el trámite de alegaciones, la Administración goza de discrecionalidad para concretar dicho plazo. Sin embargo, la concesión del plazo mínimo sin justificación alguna con relación a las circunstancias del caso y la ausencia de respuesta de la Administración a la petición del contribuyente de una ampliación del plazo, determinan, en las circunstancias específicas de este caso, que la ampliación del plazo así obtenida no puede ser entendida como dilación imputable al contribuyente.

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

Sobre la base de la doctrina expresada procede desestimar el recurso de casación interpuesto por el Sr. Abogado del Estado.

Decimosegundo. *Costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA , respecto de las costas de la casación cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

F A L L O

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

Primero.

Fijar como criterios interpretativos de esta sentencia los siguientes:

- Cuando la norma establece un plazo mínimo y máximo para el trámite de alegaciones, la Administración goza de discrecionalidad para concretar dicho plazo. Sin embargo, la concesión del plazo mínimo sin justificación alguna con relación a las circunstancias del caso y la ausencia de respuesta de la Administración a la petición del contribuyente de una ampliación del plazo, determinan, en las circunstancias específicas de este caso, que la ampliación del plazo así obtenida no puede ser entendida como dilación imputable al contribuyente.

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

Segundo.

Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 6276/2017, deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 1 de junio de 2017 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional , procedimiento ordinario (P.O) nº 123/2014.

Tercero.

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguallo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez
D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.

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