

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081230

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 25 de febrero de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5317/2020

SUMARIO:

Aplicaciones e interpretación de las normas. Fraude de Ley. Prescripción. Supuestos. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance. La Sala *a quo* por una parte, en aplicación de la doctrina contenida en la STS de 30 de septiembre de 2019 recurso n.º 6276/2017 (NFJ075107), estima el recurso en cuanto a la declaración de existencia de fraude de ley, en lo que se refiere a la regularización de las operaciones que han afectado a ejercicios prescritos y que son anteriores al 1 de julio de 2004 (IS en régimen general por los periodos 2006 a 2010), y que la Administración cifró en 364.343.616 euros. Y, por otra, considera que no existe prescripción respecto de los ejercicios a los que es de aplicación la Ley 58/2003 (LGT). La sentencia de instancia señala que estamos en presencia de unas operaciones de adquisición y financiación para la reestructuración de un grupo de empresas, con sede en Suiza, dando lugar a que la filial española de la matriz luxemburguesa se convierte en sociedad *holding*, adquiriendo la totalidad de las participaciones de la sociedad portuguesa y las dos alemanas, por lo que rechaza la existencia de motivo económico válido, lo que conlleva la apreciación de la existencia de fraude de ley en cuanto a las operaciones realizadas con posterioridad al 1 de julio de 2004, al darse una elusión fiscal como consecuencia del pago de los intereses abonados (deducibilidad de gastos financieros) en otro país por la operación de préstamo a través de otras entidades del mismo grupo, la percepción de dividendos procedentes de las filiales participadas por importe de 319 millones de euros sin aumentar la base imponible. Al igual que en los AATS de 13 de noviembre de 2020, recurso n.º 4304/2020 (NFJ079705) y de 19 de noviembre de 2020, recurso n.º 2484/2020 (NFJ079903) presenta interés casacional la cuestión que consiste en determinar si, en virtud de lo dispuesto en el art. 115.1 LGT, en su redacción original, la potestad de comprobación e investigación de la Administración permitía afectar a la calificación de negocios jurídicos celebrados en periodos prescritos posteriores a la entrada en vigor de estos textos legales que pudiesen proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos. [Vid., SAN de 12 de febrero de 2020, recurso n.º 92/2019 (NFJ077942) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 109 y 115.

PONENTE:*Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.*

Magistrados:

Don CESAR TOLOSA TRIBIÑO
Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO
Doña INES MARIA HUERTA GARICANO
Don ANGEL RAMON AROZAMENA LASO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 25/02/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5317/2020

Materia: OTROS TRIBUTOS

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

Resumen

R. CASACION núm.: 5317/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. César Tolosa Tribiño, presidente

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo

D^a. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso

D. Dimitry Berberoff Ayuda

En Madrid, a 25 de febrero de 2021.

HECHOS

Primero.

1. La procuradora doña Sara Carrasco Machado, en representación de C&A Modas, S.L., presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 12 de febrero de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo nº 400/2015, en materia del impuesto sobre sociedades ["IS"].

2. La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como infringidos: (i) el artículo 9.3 de la Constitución ["CE"], concretado en el régimen de prescripción contenido en los artículos 66 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 diciembre) ["LGT/2003"], en conexión con los artículos 24 y 109

de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 31 de diciembre) ["LGT/1963"] y 15 y 115.1 y 2 LGT/2003 (redacción originaria); (ii) el artículo 70.3 LGT/2003 (redacción originaria); y (iii) los artículos 49 y 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ["TFUE"]

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que la sala a quo considera que:

3.1. Cabe comprobar con plenitud de facultades calificadoras las operaciones realizadas en ejercicios prescritos para cualquier operación realizada a partir del 1 de julio de 2004, frente a la tesis de la actora de que no es posible declarar la existencia de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma respecto de unas actuaciones que se llevaron a cabo de manera sustancial en ejercicios prescritos (periodos correspondientes a los años 2003 a 2006), sin que la Administración cuente con esa facultad, al menos antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT/2003 (BOE de 22 de septiembre).

3.2. La prueba aportada a lo largo de las actuaciones resulta insuficiente frente a los indicios empleados por la Administración, entendiendo la recurrente que únicamente se le debería haber exigido justificar la procedencia de los datos de los que traigan causa de operaciones realizados en periodo impositivos prescritos.

3.3. No puede decirse que se hayan vulnerado los convenios de doble imposición o el Derecho de la Unión Europea cuando los mismos prevén la aplicación de normas antifraude, considerando la demandante que la aplicación de tales normas conlleva el menos cabo del principio de seguridad jurídica, al haber existido en el presente caso una consulta formulada a la Dirección General de Tributos.

4. Sostiene que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, por cuanto concurren las circunstancias previstas en las letras c) y f) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], así como la presunción establecida en el artículo 88.3.a) LJCA.

Segundo.

1. La sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 16 de septiembre de 2020, habiendo comparecido C&A Modas, S.L., -recurrente- y la Administración General del Estado -recurrida- ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

2. El abogado del Estado, al tiempo de su personación, por escrito de 16 de octubre de 2020, se opone a la admisión del recurso, alegando, en síntesis, la ausencia de interés casacional, al tratarse la primera infracción de una cuestión de naturaleza fáctica; la introducción ex novo en casación de la segunda infracción; y la falta de relevancia de la tercera infracción.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Dimity Berberoff Ayuda, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y la entidad recurrente se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque: la sentencia impugnada (i) afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA]; interpretando y aplicando el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia; siendo así que, además, (iii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA]. De las razones que ofrecen para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) LJCA.

Segundo. *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

1) El 27 de abril de 2011 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación en relación con la interesada respecto del IS con carácter parcial, y limitadas a la comprobación de los efectos fiscales derivados de la adquisición de acciones o participaciones de las sociedades dependientes y asociadas, y de la financiación de las mismas.

2) El 17 de enero de 2012 la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó resolución declarativa de la existencia de fraude de ley para el periodo comprendido entre el 1 de marzo de 2006 y 28 de febrero de 2010 respecto de la tributación de los gastos financieros derivados de préstamos intragrupo formalizados para la adquisición de unas sociedades del mismo grupo, una portuguesa y dos alemanas, por las operaciones efectuadas con anterioridad al 1 de julio de 2004.

3) El 13 de abril de 2012 se emitió informe de la Comisión Consultiva declarando la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, en relación con el período comprendido entre el 1 de marzo de 2006 y 28 de febrero de 2010, respecto de la tributación de los gastos financieros derivados de los mismos préstamos por las operaciones efectuadas con posterioridad al 1 de julio de 2004 y que concluyeron en 2007.

4) Como consecuencia de las actuaciones descritas con anterioridad, se giraron un total de cuatro liquidaciones del IS (régimen general, de 2006 a 2010; y como sociedad dominante, de 2008 a 2009), frente a las que la contribuyente planteó las correspondientes reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"] y que fueron acumuladas junto con la presentada respecto de la declaración de existencia de fraude de ley, siendo desestimadas por acuerdo de 9 de abril de 2015.

5) Contra dicho acuerdo, la reclamante interpuso recurso contencioso-administrativo, siendo desestimado por la sentencia que es objeto del recurso de casación que ahora nos ocupa. La sala a quo, en lo que aquí interesa, por una parte, en aplicación de la doctrina contenida en la sentencia de 30 de septiembre de 2019 (RCA/6276/2017; ES:TS:2019:3037), estima el recurso en cuanto a la declaración de existencia de fraude de ley, en lo que se refiere a la regularización de las operaciones que han afectado a ejercicios prescritos y que son anteriores al 1 de julio de 2004 (IS en régimen general por los periodos 2006 a 2010), y que la Administración cifró en 364.343.616 euros.

Y, por otra, considera que no existe prescripción respecto de los ejercicios a los que es de aplicación la LGT/2003. La sentencia de instancia señala que estamos en presencia de unas operaciones de adquisición y financiación para la reestructuración de un grupo de empresas, con sede en Suiza, dando lugar a que la filial española de la matriz luxemburguesa se convierte en sociedad holding, adquiriendo la totalidad de las participaciones de la sociedad portuguesa y las dos alemanas, por lo que rechaza la existencia de motivo económico válido. Lo que conlleva la apreciación de la existencia de fraude de ley en cuanto a las operaciones realizadas con posterioridad al 1 de julio de 2004, al darse una elusión fiscal como consecuencia del pago de los intereses abonados (deducibilidad de gastos financieros) en otro país por la operación de préstamo a través de otras entidades del mismo grupo, la percepción de dividendos procedentes de las filiales participadas por importe de 319 millones de euros sin aumentar la base imponible.

Tercero. *Normas que deberán ser interpretadas.*

En cuanto al marco normativo a tomar en consideración, resulta obligado transcribir el artículo 115 LGT/2003, relativo a las potestades y funciones de comprobación e investigación, en la redacción aplicable *ratione temporis* y cuyo apartado 1 dispone lo siguiente: "La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto". (Redacción vigente desde el 1 julio 2004 hasta el 11 octubre 2015).

Cuarto. *Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.*

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, con relación al artículo 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, precisando que, al igual que en los recursos de casación RRCA/4304/2020 y 2484/2020, que han sido admitidos, respectivamente, por autos de esta Sección Primera de 13 (ES:TS:2020:10451A) y 19 de noviembre de 2020 (ES:TS:2020:10793A), la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si, en virtud de lo dispuesto en el artículo 115.1 LGT, en su redacción original, anterior a la modificación introducida por la Ley 34/2015, la potestad de comprobación e investigación de la Administración permitía afectar a la calificación de negocios jurídicos celebrados en periodos prescritos posteriores a la entrada en vigor de estos textos legales que pudiesen proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos.

Quinto. *Justificación suficiente de que el recurso planteado por la Administración cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, ya que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

2. Por otra parte, como se señala en los autos referidos, debe recordarse que este Tribunal, en sentencia de 5 de febrero de 2015 (casación 4075/2013; ES:TS:2015:861), sentó la doctrina según la cual la potestad para comprobar e investigar no prescribe y la Administración puede usar las facultades que le atribuye la ley para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Así se deduce de lo dispuesto en el artículo 115 LGT, que no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación.

Esta doctrina ha sido matizada en la citada sentencia de 30 de septiembre de 2019, en la que se concluye que la Administración no puede realizar una nueva comprobación sobre operaciones celebradas antes de la entrada en vigor de la LGT/2003, operaciones cuya dimensión económica se reflejó en ejercicios ya prescritos, 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. En el asunto enjuiciado en aquel recurso, en el que se habían sometido a comprobación ejercicios prescritos anteriores a la entrada en vigor de dicha ley, se concluía que "[...] no resulta de aplicación al caso el artículo 115 [LGT/2003] sino el precedente normativo de dicho precepto, el art. 109.1 [LGT/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/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/2003] con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos".

Además, dicha doctrina ha sido reiterada en la reciente sentencia de 22 de octubre de 2020 (casación 5820/2018; ES:TS:2020:3516), que precisa que 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/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/2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos.

Conviene, pues, precisar esa doctrina consolidada respecto del periodo existente entre el momento de entrada en vigor de la LGT/2003 (1 de julio de 2004) y el de la citada Ley 34/2015 (12 de octubre de 2015).

Sexto. *Admisión del recurso de casación preparado por la Administración. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto de la presente resolución.

2. La norma que en principio será objeto de interpretación es pues el artículo 115 LGT/2003. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

Séptimo. *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Octavo. *Comunicación inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación tramitado con el número RCA/5317/2020, preparado por C&A Modas, S.L., contra la sentencia de 12 de febrero de 2020, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 400/2015.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, en virtud de lo dispuesto en el artículo 115.1 LGT, en su redacción original, anterior a la modificación introducida por la Ley 34/2015, la potestad de comprobación e investigación de la Administración permitía afectar a la calificación de negocios jurídicos celebrados en periodos prescritos posteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, que pudiesen proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, debe ser interpretada, el artículo 115 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme.

Así lo acuerdan y firman.

D. César Tolosa Tribiño

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo D^a. Inés Huerta Garicano

D. Ángel Ramón Arozamena Laso D.Dimitry Berberoff Ayuda

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.