

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086682

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 24 de mayo de 2022

Sala 1.^a

R.G. 5175/2019

SUMARIO:

Deuda tributaria. Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance. 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 en el ejercicio 2002 la Ley 230/1963 (LGT), la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos (2002), anteriores a la entrada en vigor de la Ley 58/2003 (LGT) con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos, debiéndose por tanto estimar las pretensiones actoras al respecto. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 106.

Ley 230/1963 (LGT).

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se han visto las presentes reclamaciones interpuestas contra los siguientes acuerdos dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero (DCTyA) de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT):

- Acuerdo de Liquidación, nº de referencia **A23 - ...5**, por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012, de fecha 10 de julio de 2019, del resulta una deuda a ingresar por importe total de 2.502.752,76 euros.

- Acuerdo, nº de referencia **X28...**, de declaración de fraude de ley tributaria, en relación con la entidad **TW, SA** (NIF ...) por el concepto Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012, dictado en fecha 23 de mayo de 2019.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

RECLAMACIÓN	F. INTER.	F. ENTRA.
00-05175-2019	20/06/2019	11/09/2019
00-04955-2019	08/08/2019	30/08/2019

Se describen a continuación los hitos mas importantes del expediente.

Segundo.

Mediante comunicación notificada a la sociedad dominante del Grupo Fiscal a/91 **TW SA** el 13-06-2014 se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación, de carácter general, de ese Grupo, entre otros, respecto al Impuesto sobre Sociedades (IS), régimen de tributación consolidada, de los ejercicios 2009 a 2012.

A los efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones establecido en el artículo 150 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria (LGT) debe atenderse a las siguientes circunstancias:

a) Por Acuerdo del Inspector Jefe de 21-05-2015, notificado al interesado el mismo 21-05-2015, el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras se amplió a veinticuatro meses.

b) Se han producido 63 días de dilaciones no imputables a la Administración por aplazamientos solicitados por el obligado tributario y un periodo de interrupción justificada de 126 días por la tramitación del conflicto en la aplicación de la norma por lo que del tiempo transcurrido no deben computarse 189 días.

No se ha computado una dilación de 40 días al solaparse con una interrupción justificada.

El Grupo a/91 estaba constituido, en los años objeto de comprobación, por la sociedad dominante **TW SA** y la sociedad dependiente **XZ**. La actividad desarrollada por **TW SA** en los ejercicios comprobados fue "Servicios de Gestión Administrativa" clasificada en el epígrafe del IAE 849.7.

Con fecha 30 de marzo de 2016 se notifica al obligado tributario que se estima que pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT que tipifica el supuesto de "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" en relación con la siguiente operación: la adquisición, por **TW SA**, en el ejercicio 2002, del 45% de participación en la compañía francesa **X FRANCE SA** (del Grupo) y del 98% de participación en la compañía ... del **Grupo XZ** (...), **Lda**. Y su posterior financiación con un préstamo concedido por la sociedad del **Grupo XY SA**.

Se le otorga un plazo de 15 días para la formulación de alegaciones. El 15-04-2016 se presentan las correspondientes alegaciones.

El 10-05-2016 se notifica al obligado tributario la remisión del expediente a la Comisión Consultiva de conformidad con lo dispuesto en el artículo 159 de la LGT y el artículo 194 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 (RGAT).

La Comisión Consultiva emitió, el 09-06-2016, informe en el que señala que no ha quedado suficientemente acreditada la realidad de los contratos de préstamo que habrían servido para financiar la compra de las participaciones de **X FRANCE SA** y **XZ, Lda**, por lo que, en consecuencia, concluye que no concurren los requisitos previstos en el artículo 15 de la LGT, procediendo por tanto DECLARAR, con los datos obrantes en el momento de emitir el acuerdo, la no apreciación de la existencia de conflicto en la aplicación de la norma por el impuesto y conceptos referenciados, en relación con el expediente de comprobación de la sociedad **TW SA**.

El 15/06/2016, se notifica al obligado tributario el contenido de dicho Informe de la Comisión consultiva sobre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Como consecuencia de lo anterior, la Inspección incorpora al expediente electrónico copia de la información sobre el tráfico internacional de divisas realizado por el contribuyente en el ejercicio 2002 que consta en la base de datos de la A.E.A.T., en la que se constata que los importes de los préstamos recibidos y el importe de la compra de las participaciones, estaban incluidos y detallados en los movimientos de "Entradas Invisibles" y de "Salidas Invisibles" del ejercicio 2002, respectivamente. Dicha información acompaña, como Anexo nº 2, a la Diligencia nº 31, y, según se recoge en la misma, a continuación se concede al contribuyente un plazo de 10 días para presentar alegaciones y se envía un nuevo informe complementario de conflicto al órgano competente.

El 6/07/2016 se comunicó al contribuyente que, a juicio de la Inspección y a la vista de los hechos acreditados en el expediente, concurrían las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT, para la declaración de Conflicto en la aplicación de la norma tributaria, por lo que, en aplicación de la establecido en el artículo 194.1 del RGAT, se le concedió un plazo 15 días para presentar alegaciones. El 21/07/2016 se presentan las correspondientes alegaciones.

El 27/07/2016 el actuario emite informe y el 28/07/2016 se comunica al obligado tributario la remisión del expediente a la Comisión Consultiva de conformidad con lo dispuesto en el artículo 159 de la LGT y el artículo 194 del RGAT.

La Comisión Consultiva emitió, el 26 de octubre de 2016, un informe en el que concluye que concurren "*las circunstancias establecidas en el artículo 15.1 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en relación con la compra intragrupo, llevada a cabo por TW SA, en el ejercicio 2002, de participaciones en dos filiales del grupo (XZ (...)) Lda (98%) y X FRANCE SA (45%), y su financiación intragrupo, la cual ha generado gastos financieros deducidos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en los ejercicios 2009, 2010 y 2011*".

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación, y de acuerdo con lo expuesto, se formalizaron las siguientes Actas:

- Acta con Acuerdo, modelo A11, de fecha 08-09-2016, numero de referencia ...6, referida al IS de los ejercicios 2009 a 2012.
- Acta de conformidad, modelo A01, de fecha 08-09-2016, numero de referencia ...3, referida al IS de los ejercicios 2009 a 2012.
- Acta de disconformidad, modelo A02, de fecha 22-11-2016, número ...4, referida al IS de los ejercicios 2009 a 2012.

El motivo de la regularización propuesta en el acta de disconformidad consiste en no considerar admisible la deducción de los gastos financieros generados en las operaciones respecto de las que existe y se declaró el conflicto en la aplicación de la norma.

Presentadas alegaciones, la Jefa de la Oficina Técnica dictó, el 16/12/2016, el acuerdo de liquidación por importe total a ingresar de 2.338.356,03 euros (cuota: 1.897.827,96 euros; intereses de demora: 440.528,07 euros), confirmando la propuesta contenida en el acta de disconformidad referida; así, se incrementa la base imponible declarada en los siguientes importes: 1.577.697,28 euros en 2009, 2.311.007,02 en 2010 y 2.437.388,89 en 2011. En el ejercicio 2012 el obligado tributario ajustó fiscalmente los gastos financieros derivados de los préstamos concedidos para la adquisición de participaciones del Grupo.

Dicho acuerdo fue notificado a la entidad interesada el 16/12/2016.

Tercero.

Contra el referido acuerdo de liquidación, el 11/01/2017 se presenta, por la interesada, reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Económico Administrativo Central, siendo referenciada con el número de registro 00/177/17.

Puesto de manifiesto el expediente, el trámite de alegaciones fue cumplimentado mediante escrito presentado el 27/02/2018, en el que, en síntesis, manifiesta lo siguiente:

- 1) Prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria del IS de los ejercicios 2009 a 2011 por incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.
- 2) Incorrecta declaración de conflicto en la aplicación de la norma de los negocios jurídicos anteriores a 1 de julio de 2004. Infracción de la Disposición Transitoria Tercera de la LGT.
- 3) Imposibilidad de declarar realizados en fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma operaciones realizadas en periodos afectados por la prescripción.
- 4) Imposibilidad de declarar en fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma por impedirlo la doctrina de los actos propios.
- 5) Subsidiariamente, falta de acreditación de la concurrencia de los requisitos legales para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma: no utilización ni definición del presupuesto de hecho del artículo 15 de la LGT.

Con fecha 18/09/2018 este TEAC dictó resolución, en la que desestimaban las alegaciones del obligado en relación a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria del IS de los ejercicios 2009 a 2011 por exceso de duración del plazo máximo del procedimiento y se estimaba la alegación sobre la incorrecta aplicación de lo previsto en el artículo 15 de la LGT a operaciones realizadas con anterioridad al 1 de julio de 2004; por ello, se procedía anular la liquidación dictada por la Inspección sin que ordenara la retroacción de actuaciones ya que, de acuerdo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el defecto apreciado era de índole sustantivo y no formal, pero sin que se entendiera, tampoco, la nulidad radical o de pleno derecho de las actuaciones.

A estos efectos, en esa resolución de 18 de septiembre de 2018 (RG 177/17) manifestábamos:

"CUARTO: La siguiente cuestión planteada consiste en determinar si la declaración de conflicto en la aplicación de la norma efectuada al amparo de lo previsto en el artículo 15 de la ley 58/2003 es correcta.

Alega la reclamante la incorrecta aplicación de lo previsto en el artículo 15 de la Ley 58/2003 a las operaciones realizadas con anterioridad al 1 de julio de 2004. Considera que se debió seguir el procedimiento de fraude de ley previsto en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, pues era el precepto aplicable a tenor de lo establecido en la Disposición Transitoria Tercera de la ley 58/2003. Solicita se declare la nulidad de pleno derecho de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma.

(...)

"Como se observa, en el presente caso todas las operaciones se han realizado en el año 2002, esto es, con anterioridad al 01-07-2004, fecha de entrada en vigor de la Ley 58/2003, por lo que de acuerdo con lo dispuesto en la Disposición transitoria tercera de la ley 58/2003 les es de aplicación lo dispuesto en el artículo 24 de la ley 230/1963. Por tanto, al tratarse de operaciones realizadas con anterioridad al 1 de julio de 2004, la norma aplicable era la prevista en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, reguladora de la entonces figura el "fraude de ley".

En este sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en sentencia de 24-07-2014, dictada en el recurso nº 234/2011, a la que alude la reclamante, aunque en un supuesto inverso al aquí analizado, pues la Administración declara el fraude de ley a una operación realizada con posterioridad al 1 de julio de 2004, cuando debiera haber aplicado la figura del conflicto en la aplicación de la norma. Esta sentencia, en lo que aquí interesa, ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en sentencia de 16-03-2016, recurso casación 3162/2014; consideran que para las operaciones realizadas con posterioridad al 01-07-2004 es incorrecta la aplicación del artículo 24 de la Ley 230/1963.

(...)

A la luz de lo expuesto se desprende que en el presente caso se incurre en el defecto apreciado por las sentencias citadas, toda vez que no se ha aplicado la norma vigente por razones temporales en los términos previstos por la propia Ley. Es decir, atendiendo a la norma aplicable "ratione temporis", debió sustanciarse el mecanismo de la declaración de fraude de ley (ex artículo 24 de la ley 230/1963) y no el del conflicto en la aplicación de la norma (ex artículo 15 de la Ley 58/2003).

Como la Audiencia Nacional expone y el Tribunal Supremo recoge, al no haber escogido la norma aplicable *ratione temporis* al caso, la declaración de conflicto y la liquidación girada con fundamento en ella es contraria al ordenamiento jurídico. La dicción de las sentencias nos llevan a dos consecuencias: de una parte, al recaer la errónea elección sobre los aspectos temporales en lugar de los de orden procedimental y, por ende, tildarse el defecto de índole sustantiva mas que de procedimiento, no cabe retrotraer el expediente para solventar un defecto formal.

De otra, como excluyen explícita y tajantemente las sentencias, no procede la nulidad radical o de pleno derecho.

En consecuencia, resulta innecesario examinar si procede la aplicación del conflicto en la norma a las adquisiciones de participaciones de entidades del Grupo financiadas con prestamos del grupo puesto que dichas operaciones tienen lugar en el año 2002, esto es, con anterioridad al 01-07-2004 por lo que conforme al criterio expuesto en las citadas sentencias hubieran exigido la aplicación del artículo 24 de la ley 230/1963 en vez del artículo 15 de la ley 58/2003.

POR LO EXPUESTO,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en la presente reclamación, ACUERDA: Estimarla, anulando la liquidación impugnada conforme lo señalado en el Fundamento de Derecho Cuarto."

Cuarto.

De acuerdo con lo dispuesto en esa resolución, con fecha de 04/03/2019 se procedió a notificar a **XZ SA** (...) en calidad de sucesora, como empresa absorbente de **TW SA** (...), el reinicio de actuaciones inspectoras por el IS períodos 2009, 2010, 2011 y 2012, en los términos previstos en los artículos 141 y 145 de la LGT y en el artículo 177 del RGAT.

Con fecha 18/03/2019, el Delegado Central de Grandes Contribuyentes dictó, además, acuerdo de inicio del procedimiento para la declaración del fraude de ley tributaria en relación con la operación de préstamo formalizada en 2002, a la que se ha hecho referencia anteriormente. Ese acuerdo fue notificado al contribuyente, a través del buzón asociado a su dirección electrónica, el 19/03/2019. En fecha 28/03/2019, se puso de manifiesto el expediente administrativo de fraude de Ley al contribuyente, concediéndole un plazo de 15 días para formular alegaciones. No constando la presentación de alegaciones por parte del contribuyente, se procedió a la emisión de la propuesta de resolución del expediente de fraude de ley tributaria y, finalmente, en fecha 23/05/2019, el Delegado Central de Grandes Contribuyentes dictó el acuerdo de declaración de fraude de ley tributaria, con el nº de referencia **X28...**, siendo notificado al obligado en el mismo día.

En el referido acuerdo se concluye:

"De lo expuesto con anterioridad, resulta con evidencia que, en el supuesto de hecho examinado en la presente Resolución, concurren todos y cada uno de los elementos constitutivos del Fraude de Ley Tributaria.

De la propia descripción del desarrollo de los hechos y sus consecuencias se desprende claramente la idea de que el único fin de las operaciones de adquisición de participaciones llevada a cabo por el grupo económico X, a través de su filial T, en el ejercicio 2002 y con incidencia en los posteriores 2009 a 2012, no fue otro que el trasladar al debe de la cuenta de pérdidas y ganancias una serie de cargos en concepto de gastos financieros, con el único fin de minorar la base imponible y el consiguiente impuesto a pagar, a través de una operativa claramente antijurídica.

En consecuencia, para evitar la elusión de las normas tributarias, debe negarse la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los siguientes gastos financieros:

2009	2010	2011
1.577.697,28 euros	2.311.007,02 euros	2.437.388,89 euros

Por todo ello, se

ACUERDA

*Resolver declarando la existencia de fraude ley en relación con la entidad **TW S.A.** (NIF...), como dominante del Grupo fiscal número a/93, por el concepto Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012, referente a los hechos y con el alcance previsto en la presente resolución."*

Siguiendo con las actuaciones inspectoras a las que se ha hecho referencia anteriormente, con fecha 05/06/2019 se comunicó al obligado tributario la puesta de manifiesto del expediente y la consiguiente apertura del trámite de audiencia, previo a la firma del acta, tras la resolución del Delegado Central de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes sobre el procedimiento especial de fraude de ley. El obligado tributario manifestó su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos ni justificantes, por lo que se dio por realizado dicho trámite. Por ello, en la misma fecha 05/06/2019, la Inspección actuaria incoa el acta **A02-...5** en la que se propone la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, de conformidad con lo dispuesto en el procedimiento de declaración del fraude de ley tributaria.

No habiéndose presentado alegaciones por la interesada, la Jefa de la Oficina Técnica dicta el 10/07/2019, notificado en la misma fecha, acuerdo de liquidación confirmando la propuesta contenida en el acta, practicando liquidación definitiva de la que resultaba una deuda a ingresar por importe total de 2.502.752,76 euros, de los que 1.897.827,96 euros correspondían a la cuota y 604.924,80 euros correspondían a intereses de demora.

Quinto.

Frente al referido acuerdo de declaración de fraude de ley tributaria con nº de referencia **X28...** y frente al acuerdo de Liquidación también referido, con referencia **A23 - ...5**, se interpusieron, por el obligado, en fechas de 20/06/2019 y 08/08/2019, respectivamente, las correspondientes reclamaciones económico administrativas ante este TEAC, que han sido referenciadas con los números 00/5175/2019 y 00/4955/2019 respectivamente.

Tras la preceptiva puesta de manifiesto de los expedientes se ha presentado en fecha 23 de diciembre de 2019 escrito de alegaciones en base a los siguientes argumentos:

- Imposibilidad de declarar en fraude de ley los actos o negocios jurídicos celebrados en 2002.
- Subsidiariamente, nulidad del Acuerdo de liquidación y de la declaración de fraude de ley por no constituir la retroacción de actuaciones el cauce apto para corregir defectos sustantivos.
- Imposibilidad de declarar las operaciones realizadas en fraude de ley al impedirlo la Doctrina de los Actos Propios
 - Prescripción del derecho de la Administración a comprobar y liquidar los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012, por exceder el plazo máximo de duración del procedimiento inspector
 - Subsidiariamente, falta de acreditación de la concurrencia de los requisitos legales para la declaración del fraude de ley de la norma.
 - En todo caso, la declaración de fraude de ley no alcanza al préstamo suscrito en el ejercicio 2010: intrascendencia de los actos y negocios celebrados en 2002, respecto de los ejercicios 2010 y 2011, toda vez que los gastos cuestionados en esos ejercicios proceden del préstamo formalizado en 2010.
- Incorrecto cálculo de la liquidación por intereses de demora.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho de los acuerdos impugnados.

Cuarto.

En su primera alegación, el reclamante sostiene que no cabe, de acuerdo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, declarar en fraude de ley los actos o negocios jurídicos celebrados jurídicos en 2002, cuando aun no estaba vigente la Ley 58/2003. Cita, a estos efectos, la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de septiembre de 2019 (rec. 6276/2017).

Pues bien, conviene señalar que procede estimar la alegación del obligado, debiendo tenerse en cuenta, además de lo recogido por el reclamante, que la más reciente sentencia del Tribunal Supremo, de 04/11/2020 (sentencia nº 1441/2020), reitera lo dicho en anteriores pronunciamientos, disponiendo lo siguiente:

"SEGUNDO.

Doctrina jurisprudencial ya establecida por esta Sala que da respuesta a la cuestión debatida. Necesaria remisión a la sentencia núm. 1.280/2019, de 30 de septiembre (RJ 2019, 3804), dictada en el recurso de casación núm. 6276/2017.

La cuestión relativa al ejercicio por la Administración de sus potestades de comprobación cuando ya había entrado en vigor la reforma de la Ley General Tributaria de 2003 (RCL 2003, 2945) (aunque con anterioridad a la reforma operada por la Ley 34/2015 (RCL 2015, 1427)) y aplicación -en esa misma comprobación- de las consecuencias derivadas de una declaración en fraude de ley que realiza respecto de un ejercicio prescrito -en este caso 2003- y anterior a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 2003, ya ha sido, como hemos adelantado, resuelta por esta Sala en la sentencia núm. 1280/2019, de 30 de septiembre (RJ 2019, 3804) (recurso de casación núm. 6276/2017) que aborda un supuesto idéntico al aquí analizado.

Esta sentencia resuelve el problema jurídico y fija la doctrina de 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 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.

Dijimos entonces y reiteramos ahora lo siguiente:

"Teniendo en cuenta la temática y la dimensión temporal del asunto, debemos remitirnos a nuestras sentencias de 26 de mayo de 2016 (RJ 2016, 2658) (recurso 569/2015) y de 17 de octubre de 2016 (RJ 2016, 5553) (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 (RJ 2016, 5553) (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".

Y fija como doctrina del recurso la que a continuación exponemos, que resulta de plena aplicación al caso:

"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".

TERCERO.

Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.

Obviamente, la doctrina establecida por esta Sala en la sentencia de 30 de septiembre de 2019 (RJ 2019, 3804), resulta trasladable in toto al caso debatido, lo que nos lleva a estimar la pretensión casacional sin necesidad de entrar a examinar el resto de las infracciones denunciadas por la recurrente en su escrito de preparación y que han sido reiteradas en el escrito de interposición, pues la estimación de la primera basta para declarar que la sentencia de instancia debe ser casada y anulada y, examinando el asunto desde la perspectiva del juzgador de instancia, procede la anulación de los actos administrativos de declaración de fraude de ley y de liquidación impugnados en el litigio, con la devolución de los ingresos efectuados que proceda, incrementada en los intereses de demora legalmente establecidos.

...

FALLO

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

Primero.

PRIMERO.

Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión al fundamento jurídico decimoprimer de nuestra sentencia núm. 1.280/2019, de 30 de septiembre (RJ 2019, 3804), dictada en el recurso de casación núm. 6276/2017.

Segundo.

SEGUNDO.

Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Axy, en nombre y representación de BH ESPAÑA SL (antes AH ESPAÑA SL), contra la sentencia dictada el 1 de junio de 2018 (JUR 2018, 207425) por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 98/2015, relativo al impuesto sobre sociedades, ejercicios 2006 a 2009, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

TERCERO.

Estimar el mencionado recurso núm. 98/2015, deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 6 de noviembre de 2014 (RG 3747/13 y 5464/13) arriba reseñada, con anulación de la expresada resolución y de los acuerdos declarativo de fraude de ley y de liquidación en ella impugnados, reconociendo el derecho de la parte demandante a la devolución de los ingresos efectuados que proceda, incrementada en los intereses de demora legalmente establecidos."

En este mismo sentido, se pronunció este Tribunal en resolución de 26-02-2009 (RG 1873/07), en la que dispusimos, respecto a lo que aquí interesa, lo siguiente:

"...A la conclusión que se llega es que, "conforme a la doctrina sentada en vía jurisdiccional contencioso-administrativa indicada..., las bases imponibles negativas y las deducciones consignadas en las autoliquidaciones

presentadas por el IS (Ley 61/1978) e IRPF (Ley 44/1978) son susceptibles de adquirir firmeza en virtud de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación respecto de los ejercicios correspondientes a dichas autoliquidaciones, por lo que no cabe su modificación y tampoco la variación de las bases y deducciones que estén pendientes de compensación o aplicación en los ejercicios siguientes (créditos fiscales), no pudiendo ampararse dicha variación en las facultades de comprobación reguladas en los artículos 109 y siguientes de la Ley 230/1963, General Tributaria."

No obstante lo anterior de los artículos 23 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, artículo 24 de la Ley 20/1990 sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas y artículo 106 de la Ley 58/2003 General Tributaria, se llega a conclusiones distintas, por lo que tal criterio no se aplicará cuando sean de aplicación los citados preceptos.

El artículo 23 de la Ley 43/1995 en la redacción introducida por la Ley 40/1998, que en particular aquí nos interesa, estableció un nuevo apartado en el que se indicaba: "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 imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron."

La citada modificación se introdujo con efectos 1 de enero de 1999, por tanto hay que analizar si se aplica en el presente caso, es decir compensaciones efectuadas en el ejercicio 2000 pero provenientes de ejercicios anteriores a la vigencia de la Ley 40/1998.

Tal cuestión ha sido analizada por la Sentencia de 23 de mayo de 2003 del Tribunal de Justicia de Cantabria, n.º 783/2002 en donde se indicaba:

"La obligación de llevanza y aportación de la contabilidad y demás documentos necesarios para acreditar la existencia de bases imponibles negativas no fue establecida legalmente sino hasta la Ley 40/1998, ya que la Ley 61/1978 del IS, que fijaba un plazo para la compensación de cinco años que fue ampliado hasta el vigente de 10 años, tan sólo exigía que dichas bases imponibles negativas fueran firmes, bien por haber sido comprobadas por la Inspección o bien por haber prescrito el derecho de ésta a comprobarlas.

Como quiera que dicha obligación se establece ex novo en la Ley 40/1998, es evidente que su exigencia sólo cabe a partir de la entrada en vigor de la misma, pero ello no significa que no pueda afectar a las bases imponibles negativas que se pretenden compensar y que hayan sido arrojadas en ejercicios fiscales anteriores, tal y como acaece en el supuesto de autos, ya que expresamente el artículo 23 c) de la Ley 43/1995, tras su modificación por la Ley 40/1998, señala que dicha aportación de contabilidad y documentación será exigible «cualquiera que fuera el ejercicio en que se originaron dichas bases imponibles negativas».

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 imponibles negativas generadas a partir de su vigencia sino también a aquellas otras que se pretenden compensar y que se hubieran devengado en ejercicios fiscales anteriores. No otra cosa cabe desprender 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 imponibles 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 imponibles negativas."

Tal criterio entiende este Tribunal se ajusta a derecho y por lo tanto lo hacemos nuestro. Es decir, deberá estarse al ejercicio en que se pretende efectuar la compensación o deducción procedentes de ejercicios anteriores prescritos para determinar si surge la obligación de aportar documentos y acreditar las pérdidas o deducciones que se pretendan hacer efectivas.

En el presente caso dado que se está inspeccionando el ejercicio 2000 y en dicho ejercicio es cuando se pretenden efectuar las deducciones en activos fijos y a la exportación pendientes de ejercicios anteriores prescritos, nos encontramos con un problema añadido para determinar el criterio que ha de seguirse. En dicho ejercicio era de aplicación el artículo 23 de la Ley 43/1995, en la redacción dada por la Ley 40/1998. No obstante, dicho precepto se refiere exclusivamente a la compensación de pérdidas pero no a las deducciones de la cuota, por lo que este Tribunal estima que aunque su resolución de 24 de septiembre de 2008, R.G.:4354-08 se refiere conjuntamente a la compensación de pérdidas y deducciones, en el presente caso en aras de no perjudicar los derechos del reclamante ha de estarse a la entrada en vigor de la Ley 58/2003 (que se refiere tanto a bases como a cuotas a compensar o a las deducciones) para determinar el criterio aplicable. Por tanto y teniendo en cuenta que en el ejercicio 2000 no había entrado en vigor la Ley 58/2003, hay que mantener el criterio derivado de las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente citadas y desestimar las pretensiones de la Inspección sobre la necesidad de acreditar y probar cuestiones relativas a los ejercicios prescritos, siendo suficiente a estos efectos al aportación de las declaraciones presentadas donde se reflejen dichos créditos. Es decir, se estiman las pretensiones del reclamante en este punto."

Así pues, aplicando lo anterior al presente caso, podemos concluir, coincidiendo con el reclamante, 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 en el ejercicio 2002 la LGT de 1963, la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos (2002), anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003 con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos, debiéndose por tanto estimar las pretensiones actoras al respecto.

Procede, pues, la anulación de los acuerdos impugnados sin necesidad de entrar a analizar el resto de alegaciones del obligado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.