

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086974

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1008/2022, de 14 de julio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6583/2019

SUMARIO:

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance. *Potestades de comprobación de la Administración con respecto a periodos prescritos, antes de la reforma de la LGT de 2003.* La polémica se centra en determinar si es posible o no, comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos. Se distinguen tres períodos, el primero comprende el período de vigencia de la Ley 230/1963; el segundo, desde la entrada en vigor de la Ley 58/2003, esto es, desde el 1 de julio de 2004, hasta la reforma por la Ley 34/2015; y el tercero, desde la entrada en vigor de esta reforma, 12 de octubre de 2015, hasta la actualidad. La cuestión que se suscita es si la Administración tributaria podría declarar el fraude de ley respecto de las operaciones realizadas en ejercicios prescritos para regularizar los efectos que las mismas producen en ejercicios no prescritos, teniendo en cuenta, además, que las operaciones que se consideran fraudulentas, se realizaron con anterioridad a la entrada en vigor de Ley General Tributaria de 2003. El debate se centra respecto a la declaración de fraude de ley, puesto que la reestructuración del grupo que puso a la recurrente a la cabeza de las filiales portuguesas, brasileñas y argentinas además de las restantes españolas, tuvo lugar en los años 1999 a 2001, y tales ejercicios están prescritos, también está prescrito el derecho de la administración a declarar el fraude ley por dichas operaciones. Igualmente, prescrito se hallaba, cuando el 29 de junio de 2007 se inició la inspección del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2004 en cuyo seno se produjo, también, una declaración de fraude de ley por los mismos hechos. En reiteradas ocasiones, la Audiencia Nacional se ha pronunciado en el sentido de que no cabe considerar fraudulentos actos, operaciones o negocios jurídicos con base en otros realizados o concertados en periodos anteriores ya prescritos. En relación con el régimen jurídico de la potestad de comprobar ejercicios prescritos declaramos, en la STS de 30 de septiembre de 2019, recurso n.º 6276/2017 (NFJ075107) 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». 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 [Vid., ATS de 17 de junio de 2022, recurso n.º 6583/2019 (NFJ086769) que estimando el incidente de nulidad anula la STS de 4 de marzo de 2022, recurso n.º 6583/2019 (NFJ085607)].

PRECEPTOS:

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

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

PONENTE:

Don Isaac Merino Jara.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.008/2022

Fecha de sentencia: 14/07/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6583/2019

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 12/07/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

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

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 6583/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 14 de julio de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 6583/2019, interpuesto por don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de la mercantil SOLVAY QUIMICA, contra la sentencia de 17 de abril de 2019 por la Sección Segunda de la Sala lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso número 317/2016, relativa al Impuesto sobre Sociedades.

Ha comparecido, como parte recurrida, el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.** *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. El presente recurso de casación se interpuso por SOLVAY QUIMICA, S.L. contra la sentencia dictada el 17 de abril de 2019 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria parcial del recurso contencioso administrativo núm. 317/2016 deducido por la mercantil frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 9 de abril de 2016 en los expedientes con núm. 3151/2012 y 714/2013, que desestima la primera reclamación y confirma el acuerdo declaratorio de fraude de ley, y estima en parte la segunda, anulando el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre sociedades, períodos 2005 a 2008, de fecha 24 de enero de 2013, por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Delegación de Grandes Contribuyentes de Barcelona, a fin de que se formule otro, acogiendo lo estipulado en el fundamento jurídico 12º respecto de los ejercicios 2005 y 2007, la cual se confirma por ser acorde a derecho, sin perjuicio de la estimación de la pretensión 3ª del escrito de demanda conforme a lo indicado en el antecedente de hecho 2º.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

Durante los ejercicios 1999 a 2001, la sociedad recurrente realizó varias operaciones de reestructuración empresarial a nivel internacional. Dicha reestructuración implicó que ciertas sociedades del ámbito latinoamericano pasaran a ser dirigidas directamente desde la sociedad española SOLVAY IBÉRICA (actualmente denominada SOLVAY QUÍMICA), que además adquirió nuevas participaciones ajenas al grupo. Para adquirir tales empresas, salvo la adquisición de 82.815.735 participaciones de SOLVAY DO BRASIL LTDA en fecha 1 de junio de 2001, mediante la aportación no dineraria realizada por SOLVAY SA con motivo de una ampliación de capital llevada a cabo por SOLVAY IBÉRICA, las restantes adquisiciones fueron financiadas mediante préstamos obtenidos de la sociedad belga del grupo SOLVAY, SOLVA Y CICC, SA.

La Administración Tributaria realizó el análisis de dichas operaciones de reestructuración en varias inspecciones tributarias consecutivas, la primera de ellas iniciada en fecha 27 de junio de 2007, relativa a la comprobación del Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2002 a 2004. Los acuerdos administrativos dictados en ese procedimiento fueron recurridos y finalmente anulados por la sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de octubre de 2014 (recurso 02/465/2011 ES:AN: 2014:3702), cuya decisión anulatoria fue reiterada por ese Tribunal Supremo en sentencia de 19 de mayo de 2016 (recurso de casación 3585/2014, ES:TS:2016:2209), que declararon la prescripción de la actuación administrativa.

La segunda inspección fue iniciada en fecha 15 de julio de 2010, en relación con los ejercicios 2005 a 2008, siendo este el procedimiento del que en origen trae causa el presente recurso.

Durante esa segunda comprobación inspectora se dictaron dos acuerdos, cuya impugnación se acumuló para su resolución por el Tribunal Económico Administrativo Central: por un lado, un acuerdo de declaración de fraude de ley en relación con las mismas operaciones realizadas en los ejercicios 1999 a 2001 (acuerdo de 10 de mayo de 2012), y por otro lado, una liquidación tributaria dictada en fecha 24 de enero de 2013, en la que se consideraron no deducibles ciertos importes de gastos financieros devengados en los ejercicios 2005 a 2008, derivados de dichas operaciones de reestructuración declaradas en fraude de ley.

Tanto los actos administrativos de 10 de mayo de 2012 y 24 de enero de 2013 como su confirmación por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución acumulada de 9 de abril de 2015 (reclamaciones 00/03151/2012 y 00/714/2013), fueron recurridos por la mercantil en vía contencioso-administrativa, en el recurso 317/2015 ante la Audiencia Nacional. Dicho recurso fue resuelto mediante la sentencia de 17 de abril de 2019 que es objeto del presente recurso de casación, y cuyo fallo es del tenor literal siguiente: "ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo interpuesto por SOLVAY IBÉRICA S.L, representada por el Procurador Sr. JACOBO DE GANDARILLAS MARTOS contra la resolución del de 9 de abril de 2.016 (R.G n.º 3151/12 y 714/2013) que desestima la primera reclamación y confirma el acuerdo declaratorio de fraude de ley, y estima en parte la segunda, anulando el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre sociedades, períodos 2005 a 2008, de fecha 24 de enero de 2.013, por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Delegación de Grandes Contribuyentes de Barcelona, a fin de que se formule otro acogiendo lo estipulado en el fundamento jurídico 12º respecto de los ejercicios 2005 y 2007, la cual se confirma por ser acorde a derecho, sin perjuicio de la estimación de la pretensión 3ª del escrito de demanda conforme a lo indicado en el antecedente de hecho 2º.

No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales".

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. El procurador don Jacobo Gandarillas Martos, en representación de la mercantil SOLVAY QUÍMICA, S.L., presentó escrito, de 2 de julio de 2019, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 17 de abril de 2019.

La Sala de admisiones acordó, en un primer momento, su inadmisión mediante providencia de fecha 5 de marzo de 2020. Contra dicha inadmisión, la parte recurrente instó un incidente de nulidad de actuaciones, alegando que la cuestión jurídica que se plantea en el presente recurso de casación ya había sido admitida a trámite por esa Sala del Tribunal Supremo en anteriores ocasiones en supuestos idénticos al que nos ocupa.

Dicho incidente de nulidad de actuaciones fue resuelto mediante auto de fecha 19 de noviembre de 2020, que dejaba sin efectos la providencia de inadmisión de fecha 5 de marzo de 2020 y admitía a trámite el presente recurso. El auto señala que la cuestión que presenta interés casacional para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"Precisar y concretar la jurisprudencia existente sobre la extensión de la potestad de comprobación e investigación que otorgaba a la Administración tributaria el artículo 115.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, antes de la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la misma, en lo que afecta a la posibilidad de declarar la existencia de fraude de ley por operaciones realizadas en periodos prescritos, previos a la entrada en vigor de dicha Ley General Tributaria, pero que despliegan sus efectos en ejercicios no prescritos.

4) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 115.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 109 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria".

Tercero. *Interposición y oposición al recurso.*

1. La representante procesal de la sociedad recurrente, interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 22 de febrero de 2021, que observa los requisitos legales, y en el que finaliza solicitando de esta Sala que: "fije doctrina según la cual 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, 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.

Asimismo, y como consecuencia de lo anterior, solicitamos que esa Sala case la sentencia de la Audiencia Nacional impugnada y en su lugar, operando como tribunal de instancia, dicte sentencia por la que se estime el recurso interpuesto por la entidad Solvay Ibérica (actualmente denominada Solvay Química) contra los actos administrativos impugnados por hallarse prescrito el derecho de la Administración tributaria a comprobar los negocios jurídicos celebrados en los ejercicios 1999 a 2001 en el seno del procedimiento de inspección correspondiente al IS, ejercicios 2005 a 2008, y por tanto, anule los actos administrativos recurridos".

2. El Abogado del Estado presentó escrito de oposición el 13 de abril de 2021 en el que, en confrontación a la pretensión de la recurrente, mantiene: "que la cuestión planteada en casación es una cuestión nueva y, ante la imposibilidad de declarar la inadmisión, solicitamos de la Sala que desestime el recurso confirmando la sentencia de instancia y los actos administrativos de los que trae causa.

Y en relación con la cuestión doctrinal planteada en el Auto de admisión, consideramos que, tratándose de una cuestión nueva, no procede la formación de doctrina".

Cuarto. *Señalamiento, sentencia e incidente de nulidad.*

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron concluidas para votación y fallo, señalándose al efecto el día 30 de noviembre de 2021.

Esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo dictó la sentencia de fecha 4 de marzo de 2022, desestimatoria del mismo.

Solvay Química, S.L., formuló con fecha 5 de abril de 2022, escrito en el que concluye solicitando la nulidad de la sentencia, a lo que, dado traslado, no se opuso el Abogado del Estado en su escrito de 5 de mayo de 2022.

El 17 de junio se dictó auto acordando la nulidad de la sentencia y fijando el nuevo señalamiento para votación y fallo, para el día 12 de julio de 2022.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero. Objeto del presente recurso de casación.**

Se centra la polémica en determinar si es posible o no, comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos.

Se distinguen tres períodos, el primero comprende el período de vigencia de la Ley 230/1963; la segunda, desde la entrada en vigor de la Ley 58/2003, esto es, desde el 1 de julio de 2004, disposición final 11ª, hasta la reforma por la Ley 34/2015; y la tercera, desde la entrada de esta reforma, 12 de octubre de 2015, hasta la actualidad.

Pues bien, la cuestión que se suscita en el presente recurso es si la Administración tributaria podría declarar el fraude de ley respecto de las operaciones realizadas en ejercicios prescritos para regularizar los efectos que las mismas producen en ejercicios no prescritos, teniendo en cuenta, además, que las operaciones que se consideran fraudulentas, se realizaron con anterioridad a la entrada en vigor de Ley General Tributaria de 2003.

Segundo. Alegaciones de las partes.

La recurrente alega que la incorrección del criterio interpretativo de la sentencia de instancia se desprende de un análisis de la evolución normativa de las facultades de comprobación de la Administración tributaria.

Esta evolución normativa distingue tres períodos.

El primero de ellos iría desde la entrada en vigor de la LGT de 1963 hasta la entrada en vigor de la LGT de 2003 el 1 de julio de 2004. En este período, el artículo 109.1 de la LGT de 1963, establecía que: "La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible".

La recurrente señala que, como se desprende del precepto citado, la LGT de 1963 vinculaba la comprobación con el hecho imponible concreto. Unánimemente, la jurisprudencia consideraba que una vez transcurrido el plazo de prescripción previsto en los artículos 64 y siguientes de la LGT de 1963 ya no podían modificarse las consecuencias jurídicas que de tales ejercicios se derivaban.

Además, la recurrente hace notar especialmente que el artículo 109.1 de la LGT de 1963 no preveía la posibilidad de recalificar negocios jurídicos acaecidos en ejercicios anteriores que ya habían prescrito, de manera que "la potestad de la Administración estaba limitada a constatar hechos y situaciones concretas de ejercicios anteriores, pero no se contempla la facultad de recalificar los negocios jurídicos fuera del plazo de prescripción del ejercicio en que se celebraron".

Añade que este es el régimen jurídico aplicable a los negocios jurídicos objeto de este litigio celebrados entre los años 1999 y 2001, puesto que, "para la determinación de la normativa a aplicar en cada momento ha de estarse al momento de la realización de las operaciones que podrían ser comprobadas por la Administración". Por tanto, si las operaciones de reestructuración se llevaron a cabo entre 1999 y 2001, resultaría de aplicación la LGT de 1963.

La recurrente continúa exponiendo que el segundo período abarcaría desde el 1 de julio de 2004 (entrada en vigor de la LGT de 2003) hasta el 12 de octubre de 2015 (entrada en vigor de la ley 34/2015, de modificación de la LGT). En este período resultaba de aplicación la redacción original de la LGT de 2003, que incorporaba lo previsto en el antiguo artículo 109.1 de la LGT de 1963 al nuevo artículo 115.1 de la LGT de 2003 estableciendo 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". Nuevamente, mantiene, "las facultades de investigación se refieren a la constatación de hechos relacionados con el cumplimiento de cada obligación tributaria concreta, pero no incluyen la posibilidad de recalificación de negocios jurídicos celebrados en ejercicios prescritos".

Sostiene que la principal novedad que aportaba la LGT de 2003 era la incorporación de un nuevo artículo 106.4 (en su versión original) que establecía que las Bases Imponibles Negativas (BINs) y las deducciones podían ser comprobadas incluso más allá de los cuatro años desde su acreditación (circunstancia que una reforma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1998 ya había anticipado para las BINs).

La recurrente seguidamente señala que el tercer período abarcaría desde 12 de octubre de 2015, con la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de modificación de la LGT, hasta la actualidad. El principal objetivo de esta reforma es incrementar las capacidades de comprobación administrativa, aunque ello pueda comportar una limitación del principio de seguridad jurídica. Con esta finalidad se da una nueva redacción al artículo 115 LGT

Según la recurrente, esta es la primera vez que, junto a la constatación de hechos, actos y actividades, la norma se refiere expresamente a la posibilidad de recalificar negocios jurídicos, aunque se hubieran celebrado en ejercicios prescritos.

Manifiesta que, por lo tanto, "solo a partir de la entrada en vigor de esta reforma, la Administración ve ampliadas sus potestades: ya no está limitada a constatar los hechos y actos que tengan incidencia en la actual

liquidación con independencia de cuando se llevaron a cabo, y a poder analizar la procedencia de BINs o deducciones acreditadas en ejercicios prescritos, sino que también podrá realizar operaciones de recalificación de negocios jurídicos celebrados en ejercicios prescritos".

Esta modificación de la LGT entró en vigor en fecha 12 de octubre de 2015. Sostiene que, en lo que se refiere a las situaciones a las que resulta aplicable el citado cambio normativo, contempla una retroactividad de grado medio. La disposición transitoria única.2 de la Ley 34/2015 dispone que resultarán de aplicación a los procedimientos ya iniciados a la entrada en vigor de la norma en los que no se hubiese formulado propuesta de liquidación.

A la recurrente le parece evidente que esta normativa no resulta aplicable a nuestro caso, puesto que, a 12 de octubre de 2015, el procedimiento de inspección del IS 2005-2008 seguido frente a SOLVAY ya estaba concluido (el acuerdo de fraude de ley es de fecha 10 de mayo de 2012 y el acuerdo de liquidación es de fecha 24 de enero de 2013) y en vía de recurso, por lo que no se cumple la previsión de la Disposición Transitoria Única.2.

Considera que, en este caso, nos hallamos ante una interpretación auténtica de la norma previa: "el legislador, al dictar esta nueva norma, permite que la Administración pueda realizar estas recalificaciones de negocios jurídicos anteriores, cosa que antes la norma legal no permitía. Al disponer ex novo el alcance de las nuevas posibilidades de recalificación que concede a la Administración, el legislador determina un régimen transitorio específico y distinto al general, con lo que resulta evidente que está realizando una innovación legislativa. Si dichas posibilidades de recalificación de negocios jurídicos de ejercicios prescritos hubieran existido con anterioridad, sería superfluo el régimen transitorio específico, que lo dota de un grado de retroactividad medio".

Pues bien, del anterior análisis de los distintos periodos y modificaciones normativas en relación con las facultades de comprobación de la Administración, concluye la parte recurrente: (i) que a las operaciones de reestructuración que fueron comprobadas en nuestro caso les resultaba de aplicación la LGT de 1963, por cuanto se llevaron a cabo entre 1999 y 2001, antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003; y (ii) que la LGT aplicable a dichas operaciones de reestructuración no permitía a la Administración la comprobación de ejercicios prescritos, ni la recalificación de negocios jurídicos, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos.

La Abogacía del Estado señala, en primer lugar, que realmente el recurrente no se había pronunciado sobre la cuestión relativa a las potestades de la Administración tributaria para comprobar negocios realizados en ejercicios prescritos cuando sus efectos se proyectan sobre ejercicios no prescritos, ni en general, ni particularmente por lo que se refiere a negocios realizados antes de la entrada en vigor de la LGT 2003, de ahí que considere que la sentencia de instancia no se ha pronunciado sobre esa cuestión, ya que no fue planteada, por lo que, siendo una cuestión nueva, quedaría fuera del alcance de este recurso de casación.

La Abogacía del Estado, en segundo lugar, defiende que es posible declarar la existencia de fraude de ley, aunque se trate de operaciones realizadas en ejercicio prescrito anterior a la LGT 2003. Recuerda en ese sentido, que el artículo 115.1 LGT, en la redacción vigente *ratione temporis* y bajo la rúbrica "Potestades y funciones de comprobación e investigación", dispone que "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".

En el mismo sentido, añade, el artículo 109.1 de la Ley General Tributaria de 1963, establecía que "la Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible".

Estos preceptos regulan la "potestad de comprobación" atribuida por el legislador a la Administración tributaria, potestad que, a diferencia del derecho a liquidar, no estaría sujeta a prescripción, sin que el art. 66 LGT 1963 constituya un obstáculo para tal declaración.

Pues bien, asegura la Abogacía del Estado que esta Sala, a partir de lo establecido en los artículos 109 LGT 1963 y 115 LGT 2003, ha reconocido reiteradamente que la Administración tributaria puede declarar la existencia de fraude de ley de operaciones realizadas en ejercicios prescritos y de esa manera regularizar los efectos que esas operaciones producen en ejercicios no prescritos. Señala que resulta expresiva de esa doctrina la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2016, rec. cas. 3162/2014 y también la sentencia de 22 de junio de 2016, rec. cas. 2218/2015.

Rememora que lo que aquí se discute es si un gasto deducible, que no es tal porque la operación que lo origina se ha declarado en fraude de ley, puede regularizarse a pesar de que la operación fraudulenta se realizó en un ejercicio prescrito y anterior a la entrada en vigor de la LGT 2003.

Defiende que esa controversia puede resolverse "sobre la base del carácter imprescriptible de la potestad de comprobar que deriva de los artículos 109 LGT 1963 y 115 LGT 2003 que es lo que la jurisprudencia había reconocido al declarar que el derecho a comprobar ejercicios no prescritos no está sujeto a prescripción y que los resultados de esa comprobación podrían fundamentar la regularización de ejercicios no prescritos, incluso bajo la vigencia de la LGT 1963".

En este sentido cita, por todas, nuestra sentencia de 9 de octubre de 2012, rec. cas. 5003/2011. La consecuencia de lo expuesto es que "nada impide, con objeto de verificar la corrección de los gastos financieros deducidos en un periodo no prescrito, que se examine un periodo prescrito y que se efectúe una declaración de

fraude de ley de las operaciones de préstamo que originan esos gastos financieros, aplicando la doctrina establecida por la Sala en las sentencias de 16 de marzo de 2016 (rec. cas. 3162/2014) y 22 de junio de 2016 (rec. cas. 2218/2015)", anteriormente citadas.

Por tanto, concluye "la Administración tributaria podía comprobar las operaciones realizadas entre 1999 y 2001 y declarar, respecto de las mismas, la existencia de fraude de ley, con los efectos que ello pueda producir en la regularización de los ejercicios 2005 a 2008".

Tercero. *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

El debate se centra, como se resume en la sentencia de instancia, concretamente en su fundamento tercero, dedicado a los motivos de impugnación alegados por la recurrente, de los que nos interesa indicar lo siguiente: respecto a la declaración de fraude de ley, puesto que la reestructuración del grupo que puso a SOLVAY IBERICA a la cabeza de las filiales portuguesas, brasileñas y argentinas además de las restantes españolas, tuvo lugar en los años 1999 a 2001, y tales ejercicios están prescriptos, también está prescrito el derecho de la administración a declarar el fraude de ley por dichas operaciones. Igualmente, prescrito se hallaba, cuando el 29 de junio de 2007 se inició la inspección del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2004 en cuyo seno se produjo, también, una declaración de fraude de ley por los mismos hechos. En reiteradas ocasiones, la Audiencia Nacional se ha pronunciado en el sentido de que no cabe considerar fraudulentos actos, operaciones o negocios jurídicos con base en otros realizados o concertados en periodos anteriores ya prescritos.

Por otra parte, en su fundamento octavo, referido a la alegación de la parte recurrente de que no concurren los elementos que caracterizan el fraude, la sentencia de instancia se opone a tal negación, incluyéndose en dicho fundamento el siguiente párrafo: "se sigue así la misma línea que las sentencias del Tribunal Supremo de 5, 9, y 12 de febrero de 2015, recursos nº 407/2013, 188/2014 y 184/2014 y 23 de marzo de 2015, recurso 684/2014, 26 de octubre de 2015, recurso 3261/2014, 16 de marzo de 2016, recuso 3162/2014, 19 de julio de 2016, recurso 2553/2015, permitiendo la comprobación de periodos prescritos, la superación de la doctrina de la STS de 4 de julio, recurso 581/2013 y declarando la existencia de fraude de ley en casos análogos a los de autos, aunque admitamos que la sentencia de 26 de febrero de 2015, recurso 4027/2013, pueda ser una excepción con alcance limitado".

Pues bien, en relación con el régimen jurídico de la potestad de comprobar ejercicios prescritos declaramos, en nuestra sentencia de 30 de septiembre de 2019, RCA. 6276/2017 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".

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.

Cuarto. *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

El recurrente termina suplicando que se dicte sentencia estimando el recurso y anulando la sentencia recurrida y, en consecuencia, que anule los actos administrativos recurridos, posición a la que se opone la Abogacía del Estado.

Pues bien, en razón de todo lo expuesto en los fundamentos precedentes, teniendo muy presente el criterio fijado en la de 30 de septiembre de 2019, RCA. 6276/2017 (reiterado entre otras, en las sentencias de 22 de octubre de 2020, RCA. 5820/2018, y 4 de noviembre de 2020, RCA 7716/2018) y, asimismo que los negocios jurídicos objeto de este litigio tuvieron lugar entre los años 1999 y 2001, procede declarar haber lugar al recurso de casación núm. 6583/2019 interpuesto por la entidad SOLVAY QUIMICA representada por don Jacobo Gandarillas Martos, contra la sentencia de 17 de abril de 2019 dictada por la Sección Segunda de la Sala lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso número 317/2016, sentencia que se casa y se anula.

Quinto. *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 de la Ley de la Jurisdicción, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes. Y respecto de las causadas en la instancia, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia por remisión a la sentencia de esta misma Sección de 30 de septiembre de 2019, recurso de casación núm. 6276//2017.

2º) Declarar haber lugar al recurso de casación núm. 6583/2019 interpuesto por la entidad SOLVAY QUIMICA representada por don Jacobo Gandarillas Martos, contra la sentencia de 17 de abril de 2019 dictada por la Sección Segunda de la Sala lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso número 317/2016, relativa al Impuesto sobre Sociedades, periodos 2005 a 2008, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso 317/2016, deducido por SOLVAY QUIMICA (antes Solvay Ibérica) frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 9 de abril de 2016 en los expedientes con núm. 3151/2012 y 714/2013, uno declarativo de fraude de ley y otro de liquidación por el concepto de Impuesto sobre sociedades, ejercicios 2005 a 2008, anulando tal resolución y los actos administrativos recurridos por su disconformidad a Derecho.

4º) No formular pronunciamiento sobre las costas procesales, ni las de esta casación ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

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.