



Roj: SAN 5188/2012  
Id Cendoj: 28079230022012100482  
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 2  
Nº de Recurso: 46/2010  
Nº de Resolución:  
Procedimiento: CONTENCIOSO  
Ponente: JESUS CUDERO BLAS  
Tipo de Resolución: Sentencia

### **SENTENCIA**

Madrid, a trece de diciembre de dos mil doce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo nº **46/2010** que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha promovido el Procurador don Miguel Ángel Castillo Sánchez en nombre y representación de la entidad **IMPORTPATATA, S.L.** frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 367.636,47 euros. Es Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. **JESUS CUDERO BLAS**, quien expresa el criterio de la Sala.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** La parte indicada interpuso, con fecha 29 de enero de 2010, el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la misma para que formalizara la demanda.

**SEGUNDO.-** En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 6 de mayo de 2010, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, con la consiguiente anulación de los actos administrativos impugnados e imposición de costas a la Administración.

**TERCERO.-** De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la Administración demandada, contestó a la misma mediante escrito presentado el 14 de junio de 2010 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, terminó suplicando la desestimación del presente recurso y la confirmación de la resolución impugnada.

**CUARTO.-** Concluido el proceso, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 29 de noviembre de 2012 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

### **FUNDAMENTOS JURIDICOS**

**PRIMERO.-** Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad **IMPORTPATATA, S.L.** la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 24 de noviembre de 2009 por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por aquella sociedad contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de fecha 25 de junio de 2008, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas deducidas frente al acuerdo de liquidación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Andalucía notificado con fecha 26 de junio de 2007, relativo al impuesto sobre sociedades, ejercicio 2004, y cuantía de 172.016,74 euros y frente al acuerdo sancionador de la misma fecha y cuantía de 195.619,73 euros.

Son antecedentes de interés para la solución del caso, a la vista del expediente y de los documentos que constan en autos, los siguientes:

1. Con fecha 11 de abril de 2007 los Servicios de Inspección incoaron a la sociedad demandante acta de disconformidad, modelo A02, núm. 71279215, en relación con el impuesto sobre sociedades, ejercicio

2004. En dicha acta, por lo que aquí interesa, se hace constar que: a) La fecha de inicio de las actuaciones fue el 28 de junio de 2005, produciéndose dilaciones imputables al contribuyente que determinan que, en el plazo legal de doce meses de duración, no pueden computarse 607 días; b) Que el sujeto pasivo había presentado declaración-liquidación por el período impositivo de 2004, siendo su actividad principal el comercio mayor de frutas y verduras; c) El actuario aplica la presunción legal de rentas no declaradas por contabilizar deudas inexistentes, pues no se ha aportado justificación documental relativa al mantenimiento de las deudas contabilizadas a 31 de diciembre de 2004 mediante las cuentas acreedoras denominadas "PÉREZ VERA LUIS" y "LUIS DUERO".

2. En el acuerdo de liquidación se admite sustancialmente la propuesta inspectora, modificando el importe de los intereses, de modo que la deuda total fijada en tal resolución es la de 172.016,74 euros.

3. El 11 de abril de 2007, y previa autorización del inspector-jefe, se inició expediente sancionador por infracción tributaria muy grave, dictándose acuerdo sancionador que impuso al contribuyente la multa de 195.619.73 euros.

4. Contra los acuerdos mencionados (liquidación y sanción) dedujo el recurrente sendas reclamaciones económico- administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, que dictó resolución de fecha 25 de junio de 2008 desestimando íntegramente las mismas.

5. Interpuesto contra esta última resolución recurso de alzada ante el TEAC, por resolución de 24 de noviembre de 2009 se desestimó el mismo, constituyendo esta última decisión el objeto del presente recurso, en el que el contribuyente aduce, como motivos de impugnación, los siguientes: a) La incorrecta determinación de los intereses de demora, en cuanto que las actuaciones de prolongaron más allá del plazo legal de doce meses; b) La improcedente aplicación al caso de la presunción contenida en el artículo 134.4 de la ley del impuesto, al no haberse acreditado la inexistencia del pasivo determinante de la aplicación de la presunción prevista en tal precepto; c) La nulidad de la sanción impuesta y de la agravante de perjuicio económico que en la resolución sancionadora se contiene.

**SEGUNDO** .- En cuanto a la primera de las cuestiones mencionadas (la excesiva duración del procedimiento), es cierto que las actuaciones inspectoras se prolongaron más allá del plazo legal de doce meses, pues las mismas se iniciaron el 28 de junio de 2005 y concluyeron -mediante la notificación a la actora del acuerdo de liquidación- el 26 de junio de 2007.

La Inspección imputa al contribuyente 607 días de dilaciones documentadas en las diligencias que constan en autos, en relación con las cuales aduce el recurrente varios argumentos impugnatorios: a) La falta de advertencia de las consecuencias del retraso en la aportación de la documentación requerida; b) La imposibilidad de computar los períodos de vacaciones respecto de los aplazamientos interesados por el contribuyente por tal concepto; c) La necesidad de descontar diez días en cada una de las peticiones de nueva documentación; d) La ingente cantidad de documentación solicitada, que no podía ser suministrada por el contribuyente en los breves plazos concedidos por la Administración.

Respecto de la primera cuestión (falta de advertencia) el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado con reiteración (en algunos casos, revocando pronunciamientos contrarios de esta misma Sala) en el sentido de que no es necesaria la advertencia específica y concreta en cada una de las diligencias extendidas por la Inspección de las consecuencias del retraso. Dice la sentencia de 13 de diciembre de 2011 , citando otras anteriores del Alto Tribunal del mismo sentido, lo siguiente:

*" Por nuestra parte consideramos perfectamente acorde con la normativa y el espíritu de garantía temporal suficiente que anida en el artículo 29 de la Ley 1/1998 el aceptar la interpretación que subyace en la alegación del Abogado del Estado, en cuanto que fijado un plazo -no de caducidad, según reiterada jurisprudencia contraria al criterio que guió a la Sala de instancia- para la realización de las actuaciones inspectoras y advertida la parte con carácter general y al comienzo de éstas sobre las consecuencias en cuanto al cómputo de las dilaciones derivadas del incumplimiento por los sujetos pasivos de sus obligaciones de comparecer o de aportar los documentos requeridos, la norma reglamentaria invocada no tiene por qué interpretarse en un sentido de exigencia de que haya de reiterarse en todas y cada una en las que concurra alguna de aquellas circunstancias, a la vista de que tampoco se trata de una consecuencia extravagante en un discurrir de sentido común de los acontecimientos, que por eso imponga como elemento necesario para formar convicción de una repetición -no por eso desaconsejable- de una advertencia sobre un extremo intrínsecamente lógico, cual es el de que los retrasos no dependientes de la conducta dilatoria de la propia Administración no deben de imputarse a ésta.*

*En este sentido, a salvo circunstancias particulares que aquí no constan, debemos de considerar que, hecha la clara y precisa advertencia inicial, nada se opone a nivel normativo a que sea aplicado a cada uno de los retrasos por incomparecencia o no aportación íntegra de la documentación requerida la regla general de la imputación de las dilaciones consecuentes a los contribuyentes incumplidores".*

Tampoco pueden descartarse los períodos de incumplimiento identificados por la Inspección por el hecho de que la Administración, a pesar de faltar cierta documentación requerida al contribuyente, continuara desplegando su actividad inspectora. El propio Tribunal Supremo despeja la cuestión (en sentencia de 2 de abril de 2012, recurso de casación núm. 3076/2009 ) en los siguientes términos:

*" La previsión según la cual la interrupción del cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras no impedirá la práctica de las que durante dicha situación pudieran desarrollarse, expresión de los principios de eficacia, celeridad y economía, quiere decir sencillamente que no existe obstáculo para que, durante una situación de interrupción justificada o de dilación imputable al contribuyente, los funcionarios de la Inspección continúen las investigaciones que no se vean entorpecidas o imposibilitadas por aquella interrupción o por esta dilación ".*

En cuanto a la supresión del cómputo de los períodos de vacaciones (aplazamientos producidos en autos a requerimiento del contribuyente) tampoco cabe descontar de las dilaciones imputables al contribuyente la paralización del procedimiento producida, a petición del obligado tributario, para poder disfrutar de las vacaciones del mes de agosto o similares. Es cierto que en una primera sentencia de esta Sala de la Audiencia Nacional de 25 de febrero de 2004 se entendió que "el disfrute de las vacaciones es un derecho de los trabajadores legalmente establecido que no puede ser reputado como un supuesto de fuerza mayor y debe ser tenido en cuenta por la Inspección al planificar su actuación", lo que excluye su tratamiento como dilación imputable al comprobado.

Tal criterio, sin embargo, no ha sido seguido en posteriores sentencias, cuya cita resulta ociosa, en las que se ha señalado con reiteración que las vacaciones del mes de agosto "constituyen un derecho laboral pero no un derecho fiscal, a los efectos del cómputo del plazo máximo de duración de las actuaciones de comprobación".

Por último, respecto de la falta de otorgamiento del plazo mínimo de diez días para cumplimentar los requerimientos, aun aceptando a efectos polémicos que en todas las diligencias en las que se interesó nueva documentación habría que haber otorgado dicho plazo al contribuyente, el plazo total sería de sesenta días (a tenor de las seis diligencias tenidas en cuenta por el contribuyente), lo que resulta irrelevante a los efectos pretendidos, pues con tal único descuento las dilaciones imputables serían de 547 días, lo que conduce a entender que la Inspección cumplió el plazo a la vista de la duración total del procedimiento una vez excluidos del cómputo esos días de dilación.

**TERCERO** .- El primer motivo de impugnación de fondo se refiere, como se ha dicho, a la aplicación del artículo 134.4 de la Ley del Impuesto , precepto que establece que se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes.

La discrepancia entre las partes se centra en la significación y naturaleza de los importes de las cuentas acreedoras PÉREZ VERA LUIS y LUIS DUERO. Lo cierto, sin embargo, es que se infiere de la documentación aportada por el propio contribuyente que tales deudas se correspondían con pagarés emitidos por un empleado de la empresa, que eran descontados por la misma y satisfechos a la empresa a su vencimiento, sin que conste que la entidad contabilizara los pagos realizados a los vencimientos de tales pagarés.

Resulta extraordinariamente relevante que el actor no aporte prueba alguna al respecto para desvirtuar la presunción legal, a pesar de los continuos y sucesivos requerimientos efectuados por la Inspección. Dicho de otro modo, frente a los contundentes datos incorporados por la Inspección al procedimiento (libramiento de los pagarés, pago por el librado y expresa manifestación de que eran satisfechos en efectivos) pretende el recurrente enervar la presunción obtenida trasladando la carga de probar la verdadera naturaleza de su falta de contabilización a la Administración demandada, señalando que la deuda fue saldada en 2005.

A juicio de la Sala, por tanto, la parte actora no ha destruido, ni siquiera indiciariamente, la presunción *iuris tantum* (legalmente establecida en el artículo 134.4 de la ley del Impuesto ) según la cual las cantidades que aparecen en su contabilidad se corresponden con rentas de la propia entidad. Es más: desde el punto de vista de la "facilidad de la prueba", parece evidente que la contribuyente podía haber acreditado sin mayores esfuerzos la certeza de sus afirmaciones, bastando al respecto con aportar los documentos acreditativos, sin que, sin embargo, solicite siquiera el recibimiento del proceso a prueba para destruir aquella presunción.

Procede, por ello, desestimar este motivo de impugnación al ser ajustado a Derecho el ajuste efectuado por la Inspección en aplicación del citado artículo 134.4 de la ley del impuesto, sin perjuicio de las eventuales consecuencias respecto del ejercicio 2005 de las actuaciones del contribuyente en relación con aquellos saldos, pues tal ejercicio no es objeto de regularización.

**CUARTO** .- En cuanto a la procedencia de la sanción impuesta, debe recordarse el criterio reiterado de esta Sala (por todas, sentencia de 15 de marzo de 2012, dictada en el recurso núm. 154/2009 ) en relación con los expedientes sancionadores derivados de la omisión del deber de declaración e ingreso relativo a deudas o activos de los regulados en el artículo 140 de la ley del impuesto (actual artículo 134.4 del Texto Refundido). Hemos señalado, efectivamente, que una presunción legal como la que ha servido de base para la liquidación (aquí, la prevista en el precepto contenido en el artículo 134,4) puede fundamentar la deuda tributaria, ya que la Ley autoriza un desplazamiento de la carga de la prueba hacia el contribuyente y, por tanto, permite que, a los efectos de la regularización, tenga la misma fuerza un hecho plenamente probado que otro establecido por presunción del que cabe, al menos conceptualmente, inferir un elemento de incertidumbre en cuanto a su existencia y plenitud. Sin embargo, debido a esa misma razón, tales presunciones legales son inhábiles para fundar los hechos probados de una infracción, por ser contrarios al derecho constitucional a la presunción de inocencia ( artículo 24 CE ), salvo que los hechos determinantes hubieran sido reforzados dentro del procedimiento sancionador, lo que en este caso no ha ocurrido.

Así, la liquidación determinante, en este asunto, de la sanción, cuya conducta consiste en la omisión de un deber de declaración e ingreso de la deuda tributaria se ampara en la prueba de presunciones que autoriza, a los solos fines del ejercicio de las potestades de determinación de la deuda tributaria, el artículo 108.2 de la Ley General Tributaria de 2003 , a cuyo tenor: "2. Para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano".

No hay, es obvio, una prueba plena sobre la inexistencia de la deuda que se dice contraída por la entidad recurrente con sus socios y que dio lugar a las controvertidas cuentas PÉREZ VERA LUIS y LUIS DUERO; pero también ha de reconocerse que tampoco hay prueba fehaciente sobre la existencia de tal deuda que pueda considerarse como prueba plena y absoluta, toda vez que la regularización se ha fundamentado en el empleo de una presunción, que la Ley permite en ciertos casos, como los previstos en el artículo 134.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto , que se equipara a la prueba, pero sólo a efectos de exigir la deuda debida, sin que dicha presunción quepa extenderla al ejercicio de la potestad sancionadora, precisamente por la incertidumbre fáctica que cabe apreciar en la prueba de presunciones, incompatible con la certeza exigible a los hechos para proceder a su sanción.

En otras palabras, esas presunciones son autorizadas por la Ley tributaria para obtener, por deducción o inferencia, el carácter probado de un hecho, esto es, que se tenga por probado o se finja probado un hecho cuando a partir de una serie de indicios o datos, basados en hechos base acreditados, de donde, cuando concurre un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano con el que se trata de demostrar.

Pero tales presunciones, aun siendo admisibles con ciertos límites estructurales a la hora de ejercer las potestades de comprobación y liquidación, no pueden jugar en materia sancionadora, la cual reclama, por traslación de los principios propios del Derecho penal, aplicables al Derecho administrativo sancionador, como una reiterada jurisprudencia ha declarado, la existencia de una prueba de cargo plena, directa y obtenida lícitamente que, por ir más allá de toda duda razonable, sea idónea para enervar el derecho constitucional a la presunción de inocencia, prueba que, huelga recordarlo, no incumbe al contribuyente, como de forma francamente inadecuada parece expresar la resolución sancionadora, sino que corresponde íntegramente a la Administración.

**QUINTO** .- Procede entonces, y sin necesidad de otros razonamientos, estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo en el sentido expuesto (anulando la sanción impugnada), sin que, a tenor del artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , se aprecien méritos que determinen la imposición de una especial condena en costas.

Por lo expuesto,

## **FALLAMOS**

Que **estimando parcialmente** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad IMPORTPATATA, S.L contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 24 de noviembre de 2009 por la que se desestimó el recurso de alzada interpuesto por aquella sociedad contra



la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de fecha 25 de junio de 2008, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas deducidas frente al acuerdo de liquidación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Andalucía notificado con fecha 26 de junio de 2007, relativo al impuesto sobre sociedades, ejercicio 2004, y cuantía de 172.016,74 euros y frente al acuerdo sancionador de la misma fecha y cuantía de 195.619,73 euros, debemos declarar y declaramos las mencionadas resoluciones disconformes con el Ordenamiento en el exclusivo particular relativo a la sanción impuesta, que anulamos y dejamos sin efecto, desestimando en lo demás el recurso y sin hacer mención especial en relación con las costas procesales, al no apreciarse méritos para su imposición.

Notifíquese la presente resolución expresando que contra la misma no cabe recurso.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN** .- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. **JESUS CUDERO BLAS** estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ



Roj: STS 945/2013  
Id Cendoj: 28079130022013100193  
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 2  
Nº de Recurso: 1978/2010  
Nº de Resolución:  
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN  
Ponente: JUAN GONZALO MARTINEZ MICO  
Tipo de Resolución: Sentencia

### **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veintiuno de Febrero de dos mil trece.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en Sección por los magistrados al margen anotados, el presente recurso de casación que con el núm. 1978/2010 ante la misma pende de resolución; promovido por D. Prudencio y D<sup>a</sup> Tomasa , representados por Procuradora y dirigidos por Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 11 de febrero de 2010, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 407/2006, en materia de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001.

Siendo parte recurrida la Administración General del Estado y en su representación y defensa el Sr. Abogado del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** MTM INVEST, S.L. fue objeto de actuaciones inspectoras por parte de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid, en relación con los ejercicios 1998, 1999, 2000 y 2001 y el Impuesto sobre Sociedades (en el que había tributado en régimen individual) que dieron lugar a la incoación, el 11 de diciembre de 2003, de *dos Actas de disconformidad* , modelo A02, números NUM000 y NUM001 , emitiéndose en igual fecha el preceptivo informe ampliatorio.

La liquidación propuesta en el Acta número NUM000 , relativa a los ejercicios 1998, 1999 y 2000, determinaba una deuda tributaria a ingresar por importe de 451.946,67 euros (75.197.599 pesetas), que presentaba el siguiente desglose:

EUROS PESETAS

CUOTA 381.742,91 63.516.676

RECARGOS 0 0

INTERESES DE DEMORA 70.203,76 11.680.923

DEUDA A INGRESAR / A DEVOLVER 451.946,67 75.197.599

Por su parte, la liquidación propuesta en el Acta número NUM001 , relativa al ejercicio 2001, determinaba una deuda tributaria a ingresar por importe de 4.733,70 euros (787.621 pesetas), que presentaba el siguiente desglose:

EUROS PESETAS

CUOTA 4.369,59 727.039

RECARGOS 0 0

INTERESES DE DEMORA 364,11 60.583

DEUDA A INGRESAR / A DEVOLVER 4.733,70 787.621

**SEGUNDO.-** En los acuerdos de liquidación dictados por la Dependencia de Inspección de la Delegación Especial de Madrid en fecha 4 de febrero de 2.004, y notificados al obligado tributario del día 9 de dicho mes, relativos al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998,1999 y 2000, y ejercicio 2001, se determinaron las siguientes regularizaciones (en euros):

1998 1999 2000 2001

Base Imponible declarada -807.074,38 0 254.552,31 466.213,44

Base Imponible comprobada 52.177,70 678.595,28 380.600,05 478.697,98

**TERCERO.-** Disconforme con los acuerdos de liquidación anteriormente mencionados, en fecha 25 febrero de 2004, MTM INVEST interpuso, en plazo, ante el *Tribunal Económico-Administrativo Central*, reclamación económico-administrativa.

En el propio escrito, y en virtud de lo dispuesto en el artículo 44.2 del RPREA, la interesada acuerda acumular las reclamaciones económico-administrativas relativas a los dos acuerdos de liquidación en un solo expediente, al haber sido dictados por un mismo órgano y estar íntimamente relacionados.

En fecha 28 de octubre de 2004, se notificó a la entidad, la puesta de manifiesto del expediente administrativo, presentando con fecha 11 de noviembre de 2004 el correspondiente escrito de alegaciones en virtud de lo dispuesto en el artículo 90 del RPREA.

En resolución de 13 de julio de 2006 (R.G. 1098/04; R.S. 149/04) el TEAC acordó desestimar la reclamación, confirmando los Acuerdos de Liquidación dictados por Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Madrid.

**CUARTO.-** Contra la resolución del TEAC de fecha 13 de julio de 2006, D. Prudencio y D<sup>a</sup> Tomasa, como sucesores de la entidad MTM INVEST S.L., interpusieron recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue resuelto por su Sección Segunda en *sentencia de 11 de febrero de 2010* cuya parte dispositiva era del tenor literal siguiente: "FALLO: Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Prudencio y D<sup>a</sup> Tomasa, como sucesores de la entidad MTM INVEST S.L, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 13 de julio de 2.006, a que las presentes actuaciones se contraen, y confirmar la resolución impugnada por su conformidad a Derecho. Sin imposición de costas".

**QUINTO.-** Notificada la anterior sentencia, la representación procesal de los Sres. Prudencio y Tomasa presentaron escrito ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional preparando recurso de casación contra la misma. Por providencia de fecha 8 de marzo de 2010 la Sala tuvo por preparado recurso de casación, haciéndoles saber que solo cabe casación por el ejercicio 1999 [sic] y emplazando a las partes para que comparezcan ante este Tribunal Supremo.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la parte recurrente se personó ante esta Sala formulando escrito de interposición del recurso de casación, expresando los motivos en que se ampara.

**SEXTO.-** Por providencia de 7 de junio de 2010 se puso de manifiesto a las partes para alegaciones la posible causa de inadmisión del recurso por haber caído la resolución judicial impugnada en un asunto cuya cuantía no excede e 150.000 euros.

La Sección Primera de esta Sala, en auto de 22 de julio de 2010, acordó "declarar la inadmisión del recurso de casación interpuesto por la representación procesal de D. Prudencio y D<sup>a</sup> Tomasa, como sucesores de la entidad MTM INVEST S.L., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Segunda, de fecha de 11 de febrero de 2010, dictada en el recurso núm. 407/2006, en lo que atañe a los períodos impositivos liquidados por el *Impuesto sobre Sociedades, 1999, 2000 y 2001*, respecto de los cuales la sentencia recurrida se declara firme, y declarar la *admisión del recurso de casación* en lo que atañe al *período impositivo* liquidado por el Impuesto sobre Sociedades, 1998, remitiéndose las presentes actuaciones a la Sección Segunda para su sustanciación, de conformidad con las reglas de reparto de asuntos".

Formalizado por la parte recurrida -la Administración General del Estado-- su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 20 de febrero de 2013 para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. **Juan Gonzalo Martínez Mico**, quien expresa el parecer de la Sección.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se impugna, mediante este recurso de casación interpuesto por D. Prudencio y D<sup>a</sup> Tomasa , la sentencia de fecha 11 de febrero de 2010 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la que se desestimó el recurso núm. 407/2006 instado por los citados señores como sucesores de la entidad MTM INVEST S.L.

El referido recurso contencioso-administrativo núm. 407/2006 había sido interpuesto por la representación procesal de don Prudencio y doña Tomasa , contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 13 de julio de 2006, que confirmó sendos acuerdos del Jefe de la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Madrid, de fecha 4 de febrero de 2004, por los que se practicaron liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2001, por importe total de 4.733,70 euros, y 1998 a 2000, por importe total de 445.219,58 euros.

**SEGUNDO.-** Los **motivos de casación** en que se apoya el recurso son los siguientes, formulados al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) de la Ley 29/98 , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa:

Primero.- Vulneración por el Fundamento Jurídico Cuarto de la sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de febrero de 2010 de lo dispuesto en el artículo 75 de la Ley 43/95, de 27 de diciembre , reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

Segundo.- Vulneración por el Fundamento Jurídico Quinto de la sentencia recurrida de lo dispuesto en los artículos 10 y 14 de la Ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades .

Tercero.- Vulneración por el Fundamento Jurídico Sexto de la sentencia recurrida de lo dispuesto en los artículos 10 y 14 de la Ley 43/95 del Impuesto sobre Sociedades y artículo 38 del Código de Comercio .

Cuarto.- Vulneración por el Fundamento Jurídico Séptimo de la sentencia recurrida de lo dispuesto en los artículos 10 y 140 de la Ley 43/95 reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

Quinto.- Vulneración por el Fundamento Jurídico Octavo de la sentencia recurrida de lo dispuesto en el artículo 23 de la Ley 43/95 , reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y artículos 145.2 y 148.2 de la Ley 58/03, de 17 de diciembre , General Tributaria.

**TERCERO.- 1.** En su **primer motivo de casación** , dicen los recurrentes que en el Fundamento Jurídico CUARTO de la sentencia de la Audiencia Nacional se concluye que MTM INVEST S.L. "era una sociedad de mera tenencia de bienes" (pág. 7, apartado 5, segundo párrafo) "toda vez que lo determinante, a los fines enjuiciados, es que la sociedad hubiese acreditado haber obtenido ingresos procedentes de su actividad" (pág. 8, segundo párrafo).

Los recurrentes, en cambio, entienden que las conclusiones de la sentencia de instancia carecen de apoyo en el artículo 75 de la LIS 43/1995 que se invoca y pretende aplicar. En consecuencia, de conformidad con lo expuesto, se solicita de es Sala que sea casado el Fundamento de Derecho Cuarto de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de febrero de 2010 y se declare inaplicable a la entidad MTM INVEST S.L. el régimen de transparencia fiscal en los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 1998, 1999, 2000 y 2001 o, alternativamente, que dicha aplicación se limite al año 2001.

**2.** Para dilucidar la **procedencia de la inclusión en el régimen de transparencia fiscal de MTM INVEST S.L. durante los ejercicios comprobados**, hay que partir de los datos con lo que opera la sentencia recurrida:

1. La sociedad MTM INVEST S.L., conforme resulta de la escritura de constitución obrante en el expediente, se constituyó en Madrid el 1 de junio de 1994, siendo los dos únicos socios D. Prudencio , --que aportó 22.200 acciones de la sociedad Europroperty S.A., asignándosele 22.200 participaciones sociales-- y su cónyuge Dña. Tomasa -- aportó 300.000 pesetas, por lo que se le asignaron 300 participaciones sociales--.

2. La sociedad, aunque es de responsabilidad limitada, tiene como denominación MTM INVEST S.A.

3. El objeto social de la entidad es el asesoramiento y gestión de toda clase de transacciones inmobiliarias y administración de inmuebles, valiéndose para ello de profesionales del ramo.

4. El domicilio de la sociedad es del Paseo de la Castellana nº 124 de Madrid, debiendo significarse que mediante escritura pública de fecha 28 de junio de 1994, la sociedad CORFINSA S.A. vendió a MTM INVEST S.A. el referido inmueble que, a su vez, CORFINSA había adquirido en fecha 23 de marzo de 1993 a los socios de MTM INVEST S.A., por un precio de 97.000.000 ptas. A lo expuesto debe añadirse que el referido inmueble, que constituye el domicilio de la sociedad, es a su vez el domicilio familiar de sus dos únicos socios.

5. La única operación inmobiliaria referida a su objeto social y realizada por la sociedad desde su constitución ha sido la de adquisición del inmueble sito en Paseo de la Castellana nº 124 de Madrid, que, como se ha expuesto, constituye su domicilio social y a la vez el domicilio familiar de sus dos socios.

Se dan, además, dos circunstancias:

- No tiene ningún local destinado en exclusiva a la gestión de inmuebles.
- No existe persona empleada para el desempeño de dicha gestión.

De los datos expuestos, la **sentencia recurrida** colige sin dificultad, ratificando la conclusión alcanzada por la Inspección, que la entidad MTM INVEST S.L., en los ejercicios comprobados, era una sociedad de mera tenencia de bienes pues, amén de que se cumple el requisito relativo a la participación en el capital social, al estar integrada por sus dos únicos socios, no acredita la realización de ninguna actividad económica ni, por tanto, de ingresos procedentes de su actividad social. En efecto, solo consta la realización de una única operación inmobiliaria, consistente en la adquisición del inmueble situado en el Paseo de la Castellana nº 124, inmueble que es utilizado por sus dos únicos socios--administradores como domicilio familiar y que, por tanto, tal y como puso de manifiesto la Administración, no se encuentra afecto a la actividad económica desarrollada por la entidad.

Es cierto, tal y como expone la recurrente, que se han realizado una serie de operaciones, pero no es menos cierto que las mismas se realizan siempre con empresas vinculadas al sujeto pasivo, coincidiendo los ingresos facturados con los pagos que la obligada tributaria tenía que efectuar para hacer frente a la devolución del capital y al pago de intereses a ARESBANK por el préstamo asumido por la compra del crédito que ésta tenía frente EUROCAFE. Pero es que, además, tales operaciones no están relacionadas con su objeto social, sino con la actividad personal y negocial de su socio D. Prudencio que, como se expone en el informe ampliatorio emitido por el actuario, es el "mentor, artífice y gerente de un grupo de empresas cuyo esquema figura en el expediente, todas con domicilio en Paseo de la Castellana 124". En efecto, figura en el informe ampliatorio, sin que haya sido desvirtuado de contrario, que, aparte de la operación de préstamo relativa a EUROCAFE, la facturación de la entidad MTM INVEST S.A. ha consistido únicamente en una operación de adquisición de mercancías a una empresa italiana para su venta a otra empresa del grupo del Sr. Prudencio y en facturaciones de servicios de mediación a favor de empresas del grupo que "corresponden a trasvases de efectivo desde las empresas del grupo a MTM INVEST S.A. con el objeto de hacer frente a los pagos de intereses y amortización del principal de los préstamos concedidos por ARESBANK en las operaciones aludidas anteriormente. Y eso se demuestra con que la facturación y la entrada del dinero en ARESBANK por pago de dichas facturas, coincide exactamente con la necesidad de hacer frente a los pagos derivados de los gastos y amortización de los préstamos de ARESBANK".

Dispone el *artículo 75 de la Ley 43/1995*, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que lleva por rúbrica Régimen de transparencia, que:

"1. Tendrán la consideración de sociedades transparentes:

a) Las sociedades en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores y las sociedades de mera tenencia de bienes, cuando en ellas se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

a') Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose a estos efectos, que éste está constituido por personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad hasta el cuarto grado, inclusive.

b') Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca a 10 o menos socios.

A los efectos de este precepto, serán sociedades de mera tenencia de bienes aquellas en que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales o profesionales tal y como se definen en el artículo 40 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

b) Las sociedades en que más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, cuando los profesionales, personas físicas, que, directa o indirectamente, estén vinculados al

desarrollo de dichas actividades, tengan derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive en, al menos, el 50 por 100 de los beneficios de aquéllas.

c) Las sociedades en que más del 50 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas cuando entre éstos y sus familiares hasta el cuarto grado inclusive tengan derecho a participar en, al menos, el 25 por 100 de los beneficios de aquéllas.

En el caso de autos, la sociedad MTM INVEST S.L. se encuentra participada por dos únicos socios: D<sup>a</sup> Tomasa y D. Prudencio, cónyuge de la anterior, cumpliéndose de este modo el requisito exigido por LIS relativo a la participación en el capital social. Pero además, también se dan las condiciones para que la entidad sea considerada como una sociedad de mera tenencia de bienes, ya que no puede entenderse que la misma realice actividad económica alguna, y por lo tanto no puede considerarse que más de la mitad de su activo se encuentre afecto a la realización de actividades económicas o profesionales.

Los recurrentes sostienen que la sociedad realizó actividades económicas en los años objeto de comprobación y por ello no está sujeta al régimen de transparencia fiscal. A ello añaden que el inmueble propiedad de la sociedad está afecto a la actividad de la sociedad dado que las actividades de la misma, consistentes en la prestación de servicios, son llevadas a cabo por los administradores quienes son retribuidos mediante la utilización del inmueble.

La tesis de los recurrentes de que el inmueble propiedad de la sociedad estaba afecto a la actividad no puede ser aceptada toda vez que lo determinante, a los fines enjuiciados, es que la sociedad hubiese acreditado haber obtenido ingresos procedentes de su actividad, cuestión ésta que carece de cualquier sustento probatorio, lo que determina que deba ratificarse la conclusión alcanzada en la instancia respecto de la aplicación en los ejercicios enjuiciados del régimen de transparencia fiscal.

**CUARTO.-** En el **segundo motivo de casación** se solicita de esta Sala, por la vía del artículo 88.1.d) de la LJCA y por infracción de los artículos 10 y 14 de la LIS 43/1995, que se sirva casar el Fundamento de Derecho Quinto de la sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de febrero de 2010 y declare deducibles las amortizaciones contabilizadas en relación con el inmueble propiedad de la sociedad, donde radica su sede social, en tanto en cuanto que son gastos necesarios, bien en su totalidad, bien en la proporción que se considere procedente de conformidad con lo expuesto.

Para sostener su tesis de la **deducibilidad de la amortización y demás gastos relativos al inmueble situado en el piso quinto derecha de la escalera A de Paseo de la Castellana 124 de Madrid, propiedad de la empresa y que constituye la vivienda de los dos socios administradores** de MTM INVEST S.L., argumentan los recurrentes que en el inmueble de referencia concurre la doble circunstancia de ser domicilio de la sociedad y domicilio familiar de los socios y aunque la sociedad no hubiera obtenido ingresos por el uso del inmueble como domicilio particular, ello constituye una retribución en especie que compensaría esa falta de hipotéticos ingresos para la sociedad y justificaría que los mismos no hubieran sido objeto de contabilización tal como ocurre habitualmente en los supuestos de retribución en especie. De este modo, para los recurrentes la situación debería ser justamente la contraria: el gasto debería ser deducible en su integridad y la sociedad debería haber solicitado y obtenido de los usuarios la contraprestación por un uso distinto del correspondiente a sede social.

Frente a esta argumentación es de señalar que, como hemos puesto de relieve en nuestra *sentencia de 13 de noviembre de 2008*, para que sea considerado gasto fiscalmente deducible la remuneración de los miembros del Consejo de Administración de una sociedad debe ser fijada, en su caso, por los estatutos, por lo que si éstos omiten toda referencia a la retribución ha de entenderse que el cargo es gratuito, línea que se consagra en el artículo 66 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada al declarar que el cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos establezcan lo contrario, determinando el sistema de retribución.

Es claro, pues, que la Ley 2/1995 establece una presunción de gratuidad del cargo de administrador de las sociedades de responsabilidad limitada, que sólo puede ser desvirtuada mediante mención en contrario por parte de los estatutos de la entidad.

En el supuesto que nos ocupa disponen los estatutos de la sociedad, que "los administradores ejercerán su cargo de forma gratuita". **Dado** pues **el carácter no retribuido del cargo de administrador** de acuerdo con los preceptos referidos, resulta patente que **las utilidades disfrutadas por los administradores de la**

**sociedad no pueden ser consideradas como remuneraciones de los mismos y adquirir, de esa forma, la condición de gastos de personal, y por tanto, ser fiscalmente deducibles.**

Aún admitiendo a los puros efectos dialécticos que las utilidades disfrutadas por los administradores del sujeto pasivo pudieran ser consideradas como retribuciones en especie, no queda acreditado que las retribuciones en cuestión se correspondan con la prestación de servicios relacionados con la actividad productiva de la sociedad con origen en una relación contractual y por lo tanto no tienen carácter obligatorio al no venir impuestas ni por los estatutos de la sociedad ni por contrato laboral o de cualquier otro tipo. En este caso, dichos gastos no serían deducibles de conformidad con el artículo 14.1 e) de la LIS .

La alternativa es que pudieran ser consideradas como participaciones en beneficios satisfechos en especie, ya que los dos administradores tienen además la condición de únicos socios de la entidad MTM INVEST S.L. En este caso, tampoco tendrían la condición de fiscalmente deducibles, de conformidad con el artículo 14.1 a) de la LIS .

**QUINTO.- 1.** En el **tercer motivo de casación** los recurrente invocan el artículo 88.1.d) de la LJCA para denunciar la infracción por la sentencia recurrida de los artículos 10 y 14 de la Ley 43/95, de 27 de diciembre , y artículo 38 del Código de Comercio .

En su Fundamento Jurídico Sexto, la sentencia de la Audiencia Nacional rechaza la deducibilidad de la pérdida generada como consecuencia de la reducción del capital social de EURO CAFÉ S.A. y de los gastos financieros relativos al préstamo obtenido de ARESBANK para adquirir el crédito que esta entidad de crédito ostentaba frente a EUROCAFE S.A. La Audiencia Nacional concluye que la pérdida derivada de la reducción del capital social de EURO CAFÉ constituye una liberalidad y que igual consideración tienen los gastos financieros derivados del crédito concertado "para llevar a cabo una liberalidad".

Los recurrentes solicitan de esta Sala que sea casado el Fundamento Jurídico Sexto de la sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de febrero de 2010 y declare deducibles los gastos financieros satisfechos a Aresbank (en su totalidad o, al menos, en los correspondientes a los ingresos declarados por el mismo concepto en el año 1998: 10.255.956 pesetas, equivalentes a 61.639,54 #) así como el quebranto de la inversión efectuada en EUROCAFE S.A. (en su totalidad o, al menos, en el importe correspondiente a las pérdidas obtenidas por dicha sociedad en el año 1998: 107.047.583 ptas.).

**2.** Con independencia de ceñirnos al *ejercicio 1998* a virtud de lo dispuesto en el auto de la Sección Primera de esta Sala de 22 de julio de 2010 , del que hemos dado cuenta más arriba, interesa, antes que nada, poner de relieve la *secuencia de los hechos* tal como los pone de manifiesto la sentencia de instancia.

Hay que partir de que el 13 de diciembre de 1996, D. Prudencio , como consejero representante de EUROCAFE S.A., formalizó en escritura pública la concesión a esta entidad de un crédito multidivisa, por la cantidad de un millón de dólares USA, por parte del Banco Árabe Español (ARES BANK).

El 2 de diciembre de 1997 se dictó providencia por el Juzgado competente en la que se tenía por solicitada la declaración del estado de suspensión de pagos de la entidad EUROCAFE, S.A. con domicilio en el Paseo de la Castellana 124, de Madrid, dirección en la que también se encontraba situado el domicilio social del obligado tributario.

El 30 de diciembre de 1997, el Sr. Prudencio , en su calidad de administrador representante de MTM INVEST S.A., aceptó de ARESBANK, en todos sus términos y como cesionario, el crédito multidivisa de un millón de dólares que aquél había concedido a EUROCAFE. En esos momentos, el contravalor del mencionado crédito era de 153.365.507 pesetas (921.745,26 #).

La sociedad MTM INVEST dotó en el ejercicio 1997 una provisión para clientes de dudoso cobro por importe de 23.004.826 pesetas.

En esa misma fecha, y con el objeto de financiar la operación anterior, se formalizó escritura pública de préstamo, constitución de hipoteca y afianzamiento, en virtud de la cual ARESBANK concedió a MTM INVEST un préstamo de 153.365.507 pesetas (921.745,26 #), constituyendo esta última a favor de la entidad financiera un derecho real de hipoteca sobre la finca de su propiedad situada en el Paseo de la Castellana 124.

El 15 de diciembre de 1998, el Sr. Prudencio , como administrador único y socio de EUROCAFE, mediante escritura pública de 29 de diciembre de 1998 reducía el capital de EUROCAFÉ a cero pesetas y lo ampliaba simultáneamente a 141.284.000 pesetas suscribiendo MTM INVEST S.L. la totalidad de los 141.284.000 pesetas. Aumento de capital por compensación de créditos. Escritura incorporada al expediente.

El 29 de diciembre de 1998, de nuevo el Sr. Prudencio , como administrador único de EUROCAFE S.A., mediante escritura pública de esa fecha reducía el capital de EUROCAFE a cero pesetas mediante la amortización de la totalidad de 141.284 acciones en que estaba representado el capital social de 141.284.000 pesetas. Aumento de capital por compensación de créditos. Escritura incorporada al expediente.

No acudiendo MTM a la posterior suscripción de aumento de capital que fue suscrito por CCL PENINSULAR (empresa del grupo del Sr. Prudencio ). Que también ampliaba por compensación de créditos.

**3.** La Agencia Tributaria y el TEAC denegaron la deducibilidad de la pérdida de cartera al considerar que la operación realizada no estaba relacionada con la actividad de la empresa MTM INVEST S.L., no habiendo ésta demostrado interés financiero, comercial, o mercantil alguno que justificara la asunción del crédito que ARESBANK poseía frente a EUROCAFE S.A.

La sentencia de instancia, al analizar la operación efectuada, ratifica la conclusión alcanzada en la resolución del TEAC consistente en que la pérdida producida por la operación "acordeón" descrita, de aumento de capital de EUROCAFE suscrito por MTM INVEST y su simultánea reducción a cero pesetas, del ejercicio 1998, con una pérdida registrada de 134.935.062 pesetas, según declaración complementaria del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1998 presentada el 26 de diciembre de 2001, no resulta deducible por no tener relación alguna con la actividad de la sociedad MTM INVEST.

Frente a ello sostiene la recurrente que estando contabilizado el gasto y siendo éste satisfecho a un tercero, los gastos financieros de referencia son deducibles en tanto que necesarios para la obtención de ingresos (los derivados del crédito frente a EURO CAFÉ S.A. y los que esta sociedad pudiera proporcionar vía dividendos en su día) y, por ello, deducibles a efectos fiscales. Si ha existido alguna liberalidad, habría sido en el hecho de no acudir a la ampliación de capital de EUROCAFÉ S.A. perdiendo la inversión inicial, y por ello se rechazaría el efecto derivado del quebranto, pero ello no debería extrapolarse a los gastos derivados de la financiación para adquirir el crédito.

Hasta que punto ello es así, que habiéndose declarado un ingreso financiero en el año 1998 recibido de EUROCAFE S.A. (derivado del crédito adquirido exigible a dicha sociedad) y registrándose un gasto derivado del crédito obtenido del ARESBANK, al menos este importe debería ser deducible a efectos fiscales, pues de otro modo se estaría computando el ingreso obtenido por este concepto y rechazando el gasto incurrido para la obtención del mismo, produciéndose así una doble imposición económica contraria al principio de capacidad económica en relación con la que se habría puesto de manifiesto en la operación.

Frente a los argumentos de los recurrentes, lo primero que hay que decir, como ya hiciera en su día la resolución del TEAC, es que la operación realizada por EUROCAFÉ S.A. no está relacionada con la actividad de la empresa MTM INVEST S.L., no habiendo ésta demostrado interés financiero, comercial, o mercantil alguno que justificara la asunción por MTM INVEST S.L. del crédito que ARESBANK poseía frente a EUROCAFE S.A. El único interés que subyace en la operación es el de ayudar a una empresa que se encuentra en dificultades financieras por estar incurso en un procedimiento de suspensión de pagos, con la que además existe vinculación, puesto que ambas entidades MTM INVEST S.L. y EUROCAFÉ tienen el mismo administrador, sin que pueda entenderse de otra forma la finalidad de la actuación del sujeto pasivo pues tras asumir el crédito, lo aporta a EUROCAFE en la ampliación de capital llevada a cabo por esta entidad y en la misma fecha, la obligada tributaria renuncia a su derecho de suscripción preferente en EUROCAFE, dando lugar de esta forma a una pérdida como consecuencia de la anulación de su participación.

En un supuesto similar, se ha pronunciado este *Tribunal Supremo*, que en su *sentencia de 21 de junio de 2003* (cas. 7400/1998 ) negó la deducibilidad de los pagos realizados por una sociedad a los antiguos acreedores de una sociedad en quiebra por no existir relación alguna con, proceso productivo de la sociedad que lo satisface. En su sentencia, este Tribunal entendió que dichos pagos no eran deducibles porque la operación "no tiene nada que ver con la explotación empresarial que conduce a la obtención de los rendimientos que Integran la base imponible". Fundamenta su pronunciamiento en que dichos pagos no cumplen el requisito de la necesidad, señalando que "la necesidad del gasto es un concepto que siempre ha estado en discusión, pues los órganos de Hacienda y los propios Tribunales, tanto los económicos como los jurisdiccionales, la enjuician a posteriori, en tanto que el empresario ha de hacerlo sin que a priori pueda asegurarse rendimiento alguno o que tendrá conexión con el funcionamiento actual de la empresa. Pero por mucho que se relativice la Importancia de este requisito, el gasto ha de estar en relación directa con el proceso productivo propio de la empresa. En otros términos, ha de tratarse de un gasto para el beneficio de la empresa y no para el de terceros, fuera del circuito productivo del rendimiento.

En este caso, la única entidad que se beneficia de la operación realizada es la propia sociedad deudora del crédito (EUROCAFE), pues mediante la entrega del crédito por MTM INVEST, con ocasión de la ampliación de capital, ve como la deuda contraída queda extinguida por confusión. La operación realizada por MTM INVEST escapa de cualquier lógica desde un punto de vista económico o financiero, no tiene razón de ser, salvo que consideremos que la auténtica finalidad de la misma es la de beneficiar a una empresa vinculada que se encuentra en dificultades económicas, asumiendo una deuda a la que esta última no puede hacer frente.

A la vista de lo dispuesto, la operación realizada por MTM INVEST S.L. constituye una auténtica liberalidad, lo que conlleva que no pueda dar lugar a la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 1998 de los gastos que la operación ha acarreado conforme a lo que determina el artículo 14.1.e) de la LIS 43/1995.

En cuanto a la posible **deducción de los intereses generados por el préstamo** de 153.365.507 pesetas (921.745,26 #) **que ARESBANK concedió a MTM INVEST S.L. para que ésta pudiera adquirir el crédito de ARESBANK contra EUROCAFÉ**, se trata igualmente de un gasto no deducible por no darse tampoco el requisito de la necesaria correlación con los ingresos, ya que el préstamo se concierta para llevar a cabo una liberalidad. Si la finalidad del préstamo concedido por ARESBANK a MTM INVEST S.L. era la cancelación del crédito multdivisa que ARESBANK había concedido EUROCAFÉ S. A., los intereses derivados del préstamo no pueden tener la consideración de gastos financieros pues la operación de la que traen causa es ajena, en realidad, a la actividad comercial de MTM INVEST. Debe ponerse énfasis en que el préstamo concedido por ARESBANK no tuvo por objeto financiar las actividades de MTM INVEST ni tampoco sus elementos de activo; su finalidad fue asumir el crédito que ARESBANK tenía contra EUROCAFÉ y entregárselo a NESCAFÉ con ocasión de la ampliación de capital de EUROCAFÉ; se comprende así que los gastos financieros ocasionados por dicho préstamo no puedan tener el carácter de deducibles al no ser necesarios para la obtención de rendimientos por MTM INVEST S.L. Quien pretenda beneficiarse de la deducción de unos gastos debe acreditar no solo su realidad sino también que fueron necesarios. Y la noción de gastos necesarios va referida a aquellos gastos del obligado tributario ocasionados como consecuencia de su actividad, ineludibles para su desarrollo económico y financiero e íntimamente relacionados con el objeto social, de forma que su incidencia en el desenvolvimiento empresarial los hace inexcusables.

**SEXTO.- 1.** El Fundamento Jurídico Séptimo de la sentencia de la Audiencia Nacional considera que existen **incrementos injustificados de patrimonio** puesto que las presunciones legales recogidas en el artículo 140 de la Ley 43/95 no han sido desvirtuadas al no aportarse prueba nueva en esa instancia.

Los recurrentes consideran que no nos encontramos ante ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 140 de la Ley 43/1995 . Argumentan que en la página 6 de la Resolución de la Inspección se afirma que se trata de "ingresos en cuenta corriente no contabilizados". Si ese fuera el caso, consideran que dicho supuesto no está contemplado en el artículo 140 de la Ley 43/95 por cuanto el mismo se refiere a elementos patrimoniales, adquiridos con cargo a rentas no declaradas, cuya titularidad corresponde al sujeto pasivo y no se hallan registrados en los libros de contabilidad o a deudas inexistentes.

Por lo expuesto, los recurrentes solicitan de esta Sala se sirva casar el Fundamento Jurídico Séptimo de la sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de febrero de 2010 considerando que no es de aplicación lo dispuesto en el artículo 140 de la Ley 43/95 .

**2.** Los recurrentes sostienen que los incrementos no justificados de patrimonio que fueron aflorados por la Inspección se corresponden con traspasos de fondos de otras cuentas bancarias de la sociedad, con traspasos de fondos o aportaciones del socio y administrador o con reembolso de gastos satisfechos previamente por la sociedad.

Para la resolución de la cuestión planteada en este punto, es necesario analizar previamente el régimen de acreditación de los incrementos patrimoniales no justificados. A tal efecto, el *artículo 140 de la Ley 43/95*, del Impuesto sobre Sociedades , bajo la rúbrica "*Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas*", establece que:

"1.- Se presumirá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada los elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en sus libros de contabilidad.

La presunción procederá igualmente en el caso de ocultación parcial del valor de adquisición.

2. Se presumirá que los elementos patrimoniales no registrados en contabilidad son propiedad del sujeto pasivo cuando éste ostente la posesión sobre los mismos.

3. Se presumirá que el importe de la renta no declarada es el valor de adquisición de los bienes o derechos no registrados en libros de contabilidad, minorado en el importe de las deudas efectivas contraídas para financiar tal adquisición, asimismo no contabilizadas. En ningún caso el importe neto podrá resultar negativo.

4. Se presumirá la existencia de rentas no declaradas cuando hayan sido registradas en los libros de contabilidad del sujeto pasivo deudas inexistentes.

5. El importe de la renta consecuencia de las presunciones contenidas en los apartados anteriores se imputará al período impositivo más antiguo de entre los no prescritos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que corresponde a otro u otros.

6. El valor de los elementos patrimoniales a que se refiere el apartado 1, en cuanto haya sido incorporado a la base imponible, será válido a todos los efectos fiscales".

La sentencia recurrida hace una *exégesis del artículo* transcrito que, por su interés, merece ser reiterado:

"el precepto establece dos presunciones legales de existencia de rentas no declaradas, una primera cuando existan elementos patrimoniales cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo y no se hallen registrados en los libros de contabilidad, o se haya ocultado parcialmente su valor, y otra segunda cuando se hayan registrado deudas inexistentes. En el primer caso permite que el importe en que se valoren los bienes pueda minorarse en el valor de las deudas efectivas contraídas por el sujeto pasivo para financiar la adquisición y también sin contabilizar, sin perjuicio de que puedan aflorar rentas ocultas en un momento temporal diferente con motivo de la amortización y pago de intereses del pasivo no contabilizado.

El citado precepto se configura como un elemento de cierre similar a la figura de los incrementos no justificados de patrimonio en IRPF, tendente precisamente a evitar que ciertas rentas ocultas escapen de tributación, a cuyo efecto se gravan cuando se manifiestan, teniendo el alcance de una presunción "iuris tantum", cuya eficacia, tal y como tiene declarado el Tribunal Supremo, respecto de los incrementos justificados, en Sentencia de 9/07/86, "... consiste en dispensar de toda prueba sobre el tema a la Administración Pública e invertir la carga probatoria".

Pues bien, bajo este planteamiento normativo y jurisprudencial, la cuestión se centra en la valoración de los elementos de prueba aportados por la recurrente en el procedimiento de comprobación, pues en la primera instancia se ha limitado a solicitar la unión al ramo de prueba, suplicando se den por reproducidos los documentos obrantes en el expediente, así como los que se aportan con el escrito de proposición de prueba, por lo que ninguna prueba "nueva" se ha practicado ante esta instancia judicial.

El artículo 114 de la Ley General Tributaria de 1963 dispone que tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos que normalmente le son constitutivos, carga que se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria, según el párrafo 2º del citado precepto.

Así pues, con arreglo al artículo 114 de la Ley General Tributaria: "tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo"; mas también debe de tenerse presente que, a tenor de lo que dispone el artículo 115 de la misma Ley "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de pruebas se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes", añadiendo el art. 118.2 de la referida Ley que "para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano". De esta forma, la valoración de la fuerza probatoria de un documento privado debe llevarse a cabo a la luz de lo que dispone el artículo 1227 del Código Civil para que pueda estimarse plenamente ajustada a derecho en el procedimiento tributario; y, desde luego, la inactividad de la parte recurrente en cuanto a probar la fehaciencia de su fecha, sólo a ella puede perjudicar.

En el caso del presente recurso como quiera que la Administración tributaria, por medio de los procedimientos específicos que para ello le legitiman, y particularmente el procedimiento de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, ha formado prueba de los hechos normalmente constitutivos del nacimiento de la obligación tributaria, la carga probatoria que se deriva del artículo 114 de la Ley General Tributaria se desplaza hacia quien aspira a acreditar que tales hechos son reveladores de otra relación distinta, cualesquiera sean las consecuencias tributarias que se deriven. Y para la sentencia recurrida los

documentos aportados por MTM INVEST no desvirtúan el incremento injustificado de patrimonio regularizado por la Inspección en los ejercicios comprobados. Las diversas partidas ingresadas en efectivo en las cuentas de las que es titular único MTM INVEST durante el periodo objeto de comprobación han sido consideradas por la sentencia recurrida como obtención no justificada de renta al considerar que no se ha justificado adecuadamente por los recurrentes la naturaleza y procedencia de dichos saldo bancarios.

El obligado tributario únicamente aportó el extracto del libro mayor, elaborado una vez iniciado el procedimiento inspector, habiendo reconocido en diligencia del día 20 de marzo de 2003 que: "Como consecuencia de la disolución y liquidación de la sociedad el archivo donde se encontraba la documentación solicitada se ha extraviado." No aportó, pues, soporte documental alguno que justificase las aportaciones de los socios o los gastos que se reembolsan por los mismos por haber sido satisfechos previamente por la sociedad, por lo que la sentencia recurrida concluyó ratificando el parecer del TEAC de que procedía la aplicación de la presunción contenida en el artículo 140 de la LIS, puesto que el sujeto pasivo no había justificado el origen de dichos ingresos, requisito este necesario para poder desvirtuar dicha presunción.

En definitiva, que la Sala de instancia estimó que habiéndose comprobado por la Inspección la existencia real de los referidos ingresos, y no habiéndose justificado adecuadamente por la recurrente su origen ni procedencia, la conclusión que se alcanza no puede ser otra que la existencia del incremento injustificado de patrimonio que ha sido regularizado por la Inspección; máxime teniendo en cuenta que ante la insuficiencia probatoria declarada en la vía económico-administrativa previa, no se ha practicado por la parte recurrente ninguna prueba en sede jurisdiccional que pudiera desvirtuar la conclusión alcanzada. Y esta valoración probatoria no puede ser revisada en casación.

**SÉPTIMO.- 1.** El Fundamento Octavo de la sentencia recurrida de la Audiencia Nacional considera que no procede rectificar la cuantía de la base imponible negativa compensada, procedente de 1997, por cuanto la Inspección se ha limitado a aplicar el importe consignado por la recurrente en su declaración, derecho (el de la compensación de bases imponibles negativas) que la recurrente puede ejercer en el ejercicio o ejercicios que desee.

Los recurrentes invocan al amparo de lo dispuesto en el artículo 88.1.d) de la LJCA el artículo 23 de la LIS 43/1995 y los artículos 145.2 y 148.2 de la LGT 58/2003 por considerar improcedente el aumento de la base imponible del año 1998 en la suma de 4.574.503 pesetas (equivalentes a 27.490,31 #) bien por aumentar en ese importe la base imponible negativa de 1997 compensable en dicho periodo, bien por considerar deducible la reversión del ingreso declarado en 1997 en concepto de crédito fiscal.

**2.** Ya el Tribunal Económico Administrativo Central, en su resolución de 13 de julio de 2006, reconoció que la Inspección compensó, en el ejercicio 1998, la cantidad de 51.053,44 # (8.494.578 ptas.), que figuraba en la declaración presentada por el contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades y el ejercicio 1997, como resultado contable negativo de la empresa, en lugar de los 78.543,75 # (13.068.581 ptas.), que aparecen en esa misma declaración como base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros.

El TEAC también reconoce que la Inspección se limitó a compensar la cantidad que el propio contribuyente reflejó en sus autoliquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 1998 y 1999, en la casilla 650, relativa a las bases imponibles pendientes de compensación, con origen en el ejercicio 1997. Es más, el mismo obligado tributario en la autoliquidación presentada en relación al ejercicio 1999, se compensó, en concepto de bases negativas procedentes del ejercicio 1997, esta misma cantidad.

MTM INVEST S.L. alegó en su momento que el error de la Inspección fue reconocido por "la Oficina Técnica de la Inspección en las resoluciones de 15 de septiembre de 2004" y aportó, como elemento de prueba los acuerdos de liquidación dictados por dicho ente en relación a los socios de MTM INVEST, S.L. por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 1999 a 2002.

En los mencionados acuerdos, la Oficina Técnica de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid señalaba: "Es cierto que en el acta A02 número NUM001 a MTM Invest S.L., la Administración, al liquidar el ejercicio de 1998, aplica como importe compensable de pérdidas procedentes de ejercicios anteriores el resultado negativo y no la base imponible negativa (sensiblemente superior) del ejercicio de 1997. No es menos cierto que el propio sujeto pasivo colabora en el error en que incide la Inspección pues estando prescrito el ejercicio de 1997 al tiempo del inicio de actuaciones de comprobación que concluyen con la citada acta de disconformidad el actuario acepta la cifra que la empresa consigna en la página 8 del modelo 201 de su declaración de sociedades correspondiente a 1998 y que no es otra que 8.494.578 pesetas, esto es, el resultado contable de 1997; la misma cifra figura en la declaración de 1999 que

da lugar al resultado a compensar en ejercicios futuros y que compensa en su integridad en el año 2000. Es decir es la propia entidad la que provoca o coadyuva al error de la Inspección".

Lo que MTM INVEST S.L. ha no menciona en su escrito de alegaciones es que la propia Oficina Técnica negó el carácter de error de hecho a la discrepancia existente entre las autoliquidaciones presentadas por el sujeto pasivo. Así, en el fundamento jurídico número segundo señalaba: "Es cierto que la Administración debe rectificar los errores de hecho material o aritméticos en que haya incurrido. No obstante, en el presente caso no estamos en presencia de un mero error de hecho sino ante el ejercicio de un derecho del sujeto pasivo cual es el de compensar o no bases negativas de ejercicios anteriores y en qué importe, incurriendo en un claro error de Derecho al consignar en sus declaraciones de 1998 y 1999 el resultado contable negativo como si fuera base imponible negativa".

El propio Tribunal Supremo ha reiterado que "el error material o de hecho se caracteriza por ser ostensible, manifiesto o indiscutible, implicando, por sí solo, la evidencia del mismo, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose prima facie por su sola contemplación." Se debe tratar así de simples equivocaciones elementales, que puedan apreciarse teniendo en cuenta exclusivamente los datos del expediente administrativo, y que el error sea patente y claro.

Aún admitiendo la discrepancia entre ambas autoliquidaciones del sujeto pasivo, éste no ha probado a la Administración que la cifra consignada en su declaración de 1998 sea fruto de un error, puesto que el sujeto pasivo puede optar por compensar sólo una parte de las bases negativas de ejercicios anteriores, o incluso no compensar nada y aplicarlo en ejercicios posteriores, dentro de los límites legales. Además, tampoco el obligado tributario instó en ningún momento anterior a la comprobación la rectificación de su declaración liquidación por razón del pretendido error.

Por lo tanto, se debe considerar correcta la actuación de la Inspección, en la medida en que ésta ha utilizado para practicar la liquidación los datos consignados por el obligado tributario en las autoliquidaciones presentadas por los periodos objeto de las actuaciones inspectoras.

**3.** La sentencia del Tribunal de instancia ratifica las consideraciones del TEAC toda vez que, de un lado, la Inspección utilizó los datos consignados por el obligado tributario en sus declaraciones tributarias, sin que las mismas hayan sido objeto de impugnación por la interesada; y, de otro lado, porque no nos encontramos ante un error de hecho, siendo buena prueba de ello el que, al tratarse de un derecho del sujeto pasivo, éste puede optar por compensar sólo una parte de las bases negativas de ejercicios anteriores, o incluso no compensar nada y aplicarlo en ejercicios posteriores, siempre dentro de los límites legales, por lo que no procede la pretensión de la parte en este punto.

El motivo de casación se refiere a la pretendida rectificación de las pérdidas del ejercicio 1997 y compensadas en el 1998, respecto de las que la recurrente afirma resultar una discrepancia entre la cantidad consignada de 51.053,44 euros que sería el resultado contable, y no la de 78.543,75 euros que sería la base imponible negativa.

La sentencia recurrida ratifica la resolución del TEAC que dio por bueno el criterio de la Administración Tributaria, al liquidar el ejercicio 1998, de aplicar como importe compensable de ejercicios anteriores el resultado negativo y no la base imponible negativa (muy superior) del ejercicio 1997. Las consideraciones de la sentencia recurrida no se ven desvirtuadas por las que aducen los recurrentes ante esta Sala. Dos ideas ofrece la sentencia recurrida para confirmar la tesis del TEAC y que no admiten reproche alguno como dice el Abogado del Estado: la propia declaración de la recurrente, sin haber interesado una posterior rectificación, así como la libertad de ésta para establecer la cantidad a compensar en el ejercicio 1998, dentro, por supuesto, del importe total de la base negativa a compensar.

**OCTAVO.-** Al no acogerse ninguno de los motivos alegados, procede desestimar el recurso de casación interpuesto por D. Prudencio y D<sup>a</sup> Tomasa y ello debe hacerse con imposición de las **costas** a los recurrentes ( art. 139.2 LJCA ) al haberse desestimado totalmente el recurso, si bien el alcance cuantitativo de la condena en costas no podrá exceder, por todos los conceptos, de la cifra máxima de 7.000 euros atendida la facultad de moderación que el artículo 139.3 de la LJCA concede a este Tribunal fundada en la apreciación de las circunstancias concurrente que justifiquen su imposición.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION



## FALLAMOS

Que debemos desestimar, y desestimamos, el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de D. Prudencio y D<sup>a</sup> Tomasa contra la sentencia dictada, con fecha 11 de febrero de 2010, en el recurso contencioso-administrativo núm. 407/2006, por la Sección Segunda de la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, con la consecuente imposición de las costas causadas en este recurso a la parte recurrente con el límite señalado en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Emilio Frias Ponce.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Ramon Trillo Torres.- **Juan Gonzalo Martinez Mico**.- **PUBLICACION**.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. **Juan Gonzalo Martinez Mico**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL • CENDOJ

Roj: SAN 167/2013  
Id Cendoj: 28079230022013100027  
Órgano: Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 2  
Nº de Recurso: 440/2009  
Nº de Resolución:  
Procedimiento: CONTENCIOSO  
Ponente: MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE  
Tipo de Resolución: Sentencia

## SENTENCIA

Madrid, a veinticuatro de enero de dos mil trece.

Visto el recurso contencioso-administrativo que ante esta Sección Segunda de la **Sala de lo Contencioso-Administrativo** de la Audiencia Nacional y bajo el número 440/2009, se tramita a instancia de la entidad HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA, S.L., representada por la Procuradora D<sup>a</sup> CELINA CASANOVA MACHIMBARRENA, contra resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 19 de octubre de 2009, relativo al **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**, ejercicios 2002 (1/11/02 a 31/10/03), 2003 (1/11/03 a 31/10/04) y 2004 (1/11/04 a 31/10/05), en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, siendo la cuantía del recurso la de 6.742.366,10 euros, por lo que supera la suma de 600.000 euros a efectos casacionales.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO**. La parte indicada interpuso en fecha 7 de diciembre de 2009 este recurso respecto de los actos antes aludidos. Admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó éste a la parte actora para que formalizara la demanda, lo que hizo en tiempo, en la que realizó una exposición fáctica y la alegación de los preceptos que estimó aplicables, concretando su petición en el Súplico de la misma, en el que literalmente dijo:

«Que, teniendo por presentado este escrito con la documentación que se acompaña y por devuelto el expediente administrativo, se sirva admitirlo y tener por formulada la presente demanda y, previos los trámites oportunos, estimar la misma, anulando tanto la Resolución del TEAC de 8 de octubre de 2009 impugnada como la declaración de fraude de Ley y las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 (1/11/02 a 31/10/03), 2003 (1/11/03 a 31/10/04) y 2004 (1/11/04 a 31/10/05) confirmadas por aquélla que han sido identificadas en el cuerpo de este escrito, declarando ajustadas a derecho las autoliquidaciones de los mencionados ejercicios formuladas en su día por la demandante».

**SEGUNDO**. De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada contestó en un relato fáctico y una argumentación jurídica que sirvió al mismo para concretar su oposición al recurso en el súplico de la misma, en el cual solicitó:

«Que tenga por presentado este escrito, con sus copias, se sirva a admitirlo a trámite y, en su virtud, por formulada contestación a la demanda en tiempo y forma y, previos los trámites legales oportunos, dicte Sentencia por la que se desestime íntegramente el recurso deducido, confirmando el acto administrativo impugnado, con expresa imposición de costas a la parte demandante de conformidad con lo dispuesto en el art. 139 de la Ley 29/1998 de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa».

**TERCERO**. Solicitado el recibimiento a prueba del recurso, fue acordada por Auto de fecha 09/06/2010. Siendo el siguiente trámite el de conclusiones, a través del cual, las partes, por su orden, han concretado sus posiciones y reiterado sus respectivas pretensiones. Por providencia de fecha 03/01/2013 se hizo señalamiento para votación y fallo el día 17/01/2013, en que efectivamente se deliberó y votó.

**CUARTO**. En el presente recurso contencioso-administrativo no se han quebrantado las formas legales exigidas por la Ley que Regula la Jurisdicción. Ha sido Ponente la Ilma. Sra. D<sup>a</sup>. **ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**, Magistrada de esta Sección.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**PRIMERO** . En el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la Entidad HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L. se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 8 de octubre de 2009, que desestima las reclamaciones económico-administrativas acumuladas, núms. RG 7082/2008 y RG 91/2009, deducidas en única instancia, de una parte, contra el acuerdo de la Delegada Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 25 de septiembre de 2008, por el que se declaraba la existencia de fraude de Ley, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, régimen de tributación consolidada Grupo 123/00, ejercicios 2002 (1/11/02 a 31/10/03), 2003 (1/11/03 a 31/10/04) y 2004 (1/11/04 a 31/10/05); y, de otra parte, contra el acuerdo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a dichos periodos impositivos, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, de fecha 9 de diciembre de 2008, por el que se determinaba una deuda tributaria por importe de 6.742.366,10 euros, de los que 5.782.921,86 corresponden a la cuota y 959.444,24 euros a intereses de demora.

**SEGUNDO**. La adecuada solución del recurso exige partir de los datos que, a renglón seguido, se relacionan y que resultan del expediente remitido a la Sala.

Las actuaciones de comprobación del Grupo 123/00, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, se iniciaron mediante comunicación a la sociedad dominante HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA, S.L. por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, notificada el 14 de mayo de 2007, relativa al Impuesto de referencia, régimen de tributación consolidada, periodos impositivos comprendidos entre el 01/11/2002 al 31/10/2005.

El 30 de junio de 2008 la Delegada Central de Grandes Contribuyentes adoptó acuerdo relativo al inicio de un expediente especial para la declaración de fraude de ley por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios comprendidos entre el 1 de noviembre de 2002 y 31 de octubre de 2005. En dicho acuerdo se señala al Instructor del procedimiento y se notifica al interesado el 4 de julio de 2008.

Puesto de manifiesto el expediente, el sujeto pasivo presentó alegaciones el 31 de julio de 2008, procediéndose por la instructora, con fecha 18 de septiembre de 2008, a elevar la correspondiente propuesta de resolución a la Delegada Central de Grandes Contribuyentes.

La Delegada Central de Grandes Contribuyentes, con fecha 25 de septiembre de 2008, dictó acuerdo por el que declaraba la existencia de fraude de ley, en relación con la sociedad HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA, S.L., sociedad dominante del Grupo fiscal 123/00, por el IS de los ejercicios 2002 (1/11/02 a 31/10/03), 2003 (1/11/03 a 31/10/04) y 2004 (1/11/04 a 31/10/05), en los términos previstos en el expediente instruido al efecto.

El 27 de octubre de 2008 se incoó a HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA, S.L., como sociedad dominante del Grupo de sociedades 123/00, acta de disconformidad, modelo A02, núm. 71493494, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002/03/04 (1/11/02 a 31/10/05) a la que acompañó el preceptivo informe ampliatorio.

Formuladas alegaciones por la interesada el 13 de noviembre de 2008, el Jefe de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó, el 9 de diciembre de 2008, acuerdo de liquidación tributaria, confirmando la regularización excepto en lo relativo a los intereses de demora, de la que resultaba una deuda, comprensiva de cuota e intereses de demora, por importe de 6.742.366,10 euros.

Del acta, informe y acuerdo de liquidación se desprenden, básicamente, los siguientes datos de relevancia:

1º) En los ejercicios comprobados el Grupo Consolidado 123/00 estaba formado por HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA, S.L., como sociedades dominante, y por HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA, S.L., como sociedad dependiente.

2º) Las actuaciones de comprobación se iniciaron mediante comunicación a la sociedad dominante, notificada el día 14/05/07, de inicio de actuaciones de carácter parcial limitada a la comprobación de los gastos financieros.

Por acuerdo del Inspector Jefe, de 30 de julio de 2008, notificado al interesado el 1 de agosto, el plazo máximo de las actuaciones de comprobación se amplió en cuatro meses en base a lo previsto en el apartado 1 del artículo 150 de la Ley 58/2003 .

3º) No se consideran deducibles los gastos financieros derivados de los pasivos contraídos por HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA, S.L. para la adquisición del 68,25% del capital de la sociedad HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA SL, satisfechos a la entidad belga HEWLETT-PACKARD COORDINATION CENTER, S.C. Se modifica la base imponible consolidada del Grupo en el importe correspondiente a tales gastos financieros, de conformidad con la resolución del expediente especial de fraude de ley dictada por la Delegada de la Central de Grandes Contribuyentes el 25 de septiembre de 2008, según el detalle consignado en el acta.

Notificado el Acuerdo declarativo del fraude de ley el 26 de septiembre de 2008, la interesada presentó contra el mismo, el 9 de octubre de 2008, reclamación económico-administrativa para ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue registrada con el núm. de R.G. 7082/08.

Puesto de manifiesto el expediente presentó escrito formulando las siguientes alegaciones:

**1.** Incorrecta tramitación de la declaración de fraude de Ley.

Tras la derogación del procedimiento especial previsto en el R.D. 1919/1979 no cabe la declaración de fraude de Ley y aunque sea viable no es admisible que se prescinda de la separación de funciones.

**2.** Regularidad de las operaciones que motivan la declaración de fraude de Ley. Afirmación que explica por los siguientes hechos:

**a)** HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA, S.L. (en adelante HPHIB) se constituyó como sociedad legalmente.

**b)** HPHIB era y es una sociedad con una estructura suficiente para el desarrollo de sus funciones como sociedad holding.

**c)** Tanto la compraventa realizada como la aportación no dineraria han sido regulares y constituían alternativas previstas en la normativa para que HPHIB adquiriese HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA, S.A. (en adelante HPE).

**d)** El precio de la compraventa es el de mercado.

**e)** La estructura financiera de la adquisición ha sido igualmente planteada en términos de mercado.

**f)** La operación ha tenido otros efectos distintos que los meramente fiscales.

**g)** Se efectuó la adquisición por motivos estrictamente empresariales y las consideraciones fiscales no fueron más que un aspecto accesorio. Es indudable que los grandes grupos adoptan medidas organizativas de establecimiento de sus sociedades holding en distintos países constantemente sin que los aspectos fiscales sean significativos y, por otra parte, la motivación fiscal de una operación no la convierte en fraudulenta.

**3.** Son aplicables al presente caso las normas especiales que regulan las operaciones vinculadas y la financiación intragrupo. Cita el artículo 16 (operaciones vinculadas) y el 20 (subcapitalización) de la LIS. La procedencia de un expediente de fraude de ley requiere que la operación no esté contemplada ni regulada en la ley fiscal.

**4.** Improcedencia de la aplicación de la figura del fraude de ley al supuesto contemplado.

Señala que no se han vulnerado las normas que la Inspección cita como "eludidas" ni ha acreditado la utilización de ninguna norma de cobertura para un fin distinto al previsto en la misma; no existe ánimo elusorio y no existe un resultado equivalente al contemplado en el hecho imponible que haya sido eludido.

**5.** La declaración de fraude de Ley constituye desviación de poder y da lugar a la nulidad del acto administrativo.

Señala que como el procedimiento de fraude de ley está siendo utilizado para una finalidad distinta a las que atribuye el art. 24 de la LGT constituye un supuesto de desviación de poder.

**6.** Vulneración del principio de confianza legítima y del principio de no discriminación comunitario y de los convenios de doble imposición.

**7.** Imposibilidad de comprobar unas operaciones realizadas en 1998 y, por tanto, prescritas.

**8.** Finalmente la reclamante solicita la práctica de prueba consistente en que el TEAC requiera al Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria para que certifique procedimientos de fraude de ley en relación con operaciones similares a las aquí tratadas tramitadas o en curso de tramitación.

Notificado el acuerdo de liquidación el 12 de diciembre de 2008, contra el mismo se interpuso por la entidad, el 22 de diciembre de 2008, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, donde tuvo entrada con fecha 12 de enero de 2009, recibiendo el núm. de RG. 91-09. En el escrito de interposición solicitaba la acumulación con la reclamación nº RG. 7082/2008.

Puesto de manifiesto el expediente, la entidad presenta escrito, de fecha 26 de febrero de 2009, en el que tras dar por reproducidas las alegaciones formuladas sobre la declaración de fraude de ley expuso lo siguiente:

-Deducibilidad de los gastos financieros soportados por la entidad para la adquisición de las acciones de HPE.

-La declaración de fraude de ley no puede dar lugar a la práctica de la liquidación pues conlleva una infracción de los Convenios de Doble Imposición suscritos por España, así como de las libertades del derecho comunitario.

-Primacía de los Convenios para evitar la doble imposición suscritos con Suiza, Bélgica y los Estados Unidos.

-Primacía del derecho Comunitario: infracción de la libertad de establecimiento, de la libertad de circulación de capitales y del principio de confianza legítima.

El Tribunal Económico Administrativo Central, en resolución de 8 de octubre de 2009, ahora combatida, acordó, en relación con las reclamaciones económico-administrativas acumuladas, "*Desestimarlas, confirmando el Acuerdo declarativo del fraude de ley y la liquidación impugnados*".

**TERCERO.** Aduce la parte recurrente los siguientes motivos de impugnación:

1. Incorrecta tramitación de la declaración de fraude de Ley.
2. Imposibilidad legal de comprobar y declarar realizadas en fraude de ley unas operaciones realizadas en 1998 y, por tanto, en ejercicios prescritos.
3. Utilización del procedimiento de declaración de fraude de Ley para una finalidad distinta de las que le atribuye el artículo 24 de la Ley General Tributaria y la consiguiente desviación de poder.
4. Incorrecta aplicación de las normas reguladoras de la prueba por parte del Tribunal Económico Administrativo Central.

**CUARTO.** Esgrime la recurrente, en primer término, la incorrecta tramitación del procedimiento de fraude de Ley.

Afirma que el procedimiento para la declaración de fraude de ley impugnada ha sido tramitado de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, por no existir un procedimiento específico en materia tributaria para la declaración de fraude, al haber sido derogado el que en su momento regulaba esta figura, y frente a ello sostiene "que la exigencia de un procedimiento específico para la declaración de fraude de Ley no puede salvarse, tras la derogación del Real Decreto 1919/1979, por la mera aplicación subsidiaria del procedimiento administrativo general regulado en la Ley 30/1992", pues el procedimiento originariamente concebido en el Real Decreto 1919/1979 "tenía en cuenta las especiales circunstancias de la declaración de fraude de Ley, y por ello estaba rodeado de un elenco de garantías de especial relevancia, siendo la más importante de todas ellas la completa separación de las funciones de inicio e instrucción del procedimiento", siendo así que "la doctrina tributarista española comparte mayoritariamente la inviabilidad de aplicar el procedimiento de fraude de Ley tributaria mientras no se desarrolle reglamentariamente".

A lo expuesto añade que "aunque fuera admisible la tramitación de acuerdo con las normas generales del procedimiento administrativo, como señala la resolución impugnada en su Fundamento de Derecho Tercero, tampoco podría aceptarse la eliminación de las garantías de independencia y separación de órganos que tanto antes de 1993, a través del Real Decreto 1919/1979, como después, mediante el procedimiento consagrado en el artículo 159 de la Ley 58/2003, se otorgan a los administrados. Téngase en cuenta que en este caso la propuesta de iniciación del expediente y su instrucción las ha realizado el inspector actuario, que también ha incoado las actas y está integrado en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes que es también quien ha dictado la Resolución y ha practicado la liquidación derivada de la misma".

Concluye en este punto que "la ausencia de una normativa específica al respecto y la aplicación de los principios generales del procedimiento administrativo de la Ley 30/1992 no justifican, en modo alguno, como el

TEAC pretende, que en la tramitación del procedimiento de fraude de ley la instrucción del procedimiento haya estado encomendada a la misma Inspección actuaria y haya sido tramitado prescindiendo absolutamente del procedimiento establecido, tanto porque éste no ha sido reglamentado como porque el procedimiento seguido ha prescindido por completo de las garantías legales en cuanto a su instrucción, viciándolo de nulidad con arreglo a lo dispuesto en los artículos 62.1.e) de la Ley 30/1992 y 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria".

Tal y como ha declarado esta Sala y Sección en Sentencia de fecha 26 de enero de 2011, dictada en el recurso num. 24/08, las referidas cuestiones de procedimiento y competencia, referidas al expediente de fraude de ley, que son objeto de habitual alegato por los recurrentes cuando se impugna jurisdiccionalmente una resolución administrativa de declaración de fraude de ley, han sido resueltas por esta Sala, en muy numerosas sentencias, en sentido contrario al postulado en la demanda. Además, el Tribunal Supremo ha decidido la cuestión, en diversas Sentencias desestimatorias de los correspondientes recursos de casación. Cabe citar, al respecto, y a título meramente ejemplificativo, las más recientes: las Sentencias de 29 de abril de 2010 (recurso de casación nº 5937/2005); de 13 de mayo de 2010 (recurso de casación nº 1561/2006); de 4 de junio de 2010 (recurso de casación nº 3340/2008); de 7 de octubre (varias sentencias, como las recaídas en los recursos nº 146, 417, 421 y 3308/2008); de 18 de octubre de 2010 (recurso nº 96/2007); 21 de octubre de 2010 (recursos nº 435/2008, 651/2008, 708/2008 y 3218/2008); y 28 de octubre de 2010 (recurso de casación nº 2359/2008) y 421/08. En particular, en la sentencia mencionada de 18 de octubre de 2010 (recurso nº 96/2007), se analizan tales cuestiones, en los siguientes términos:

"SEGUNDO.- Don... preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, lo interpuso mediante escrito presentado el 30 de enero de 2007, en el que invoca doce motivos de casación, al amparo de las letras c) y d) del artículo 88.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE del 14 de julio)".

"Fundamenta en el artículo 88.1.d) de la Ley reguladora de esta jurisdicción los motivos de casación primero a octavo y el undécimo, y en la letra c) del mismo precepto los motivos noveno, décimo y duodécimo".

"1) En el primero defiende que la sentencia impugnada infringe el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE del 31 de diciembre), al considerar que puede declararse la existencia de fraude de ley tributaria, pese a no existir desarrollo reglamentario del expediente o procedimiento especial que a tal efecto requiere el citado precepto".

"Contrariamente a lo defendido por la Sala de instancia, sostiene que el procedimiento administrativo común previsto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre), no reúne los requisitos de especialidad exigidos por el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963, para el procedimiento que declare el fraude de ley tributaria".

"2) En el segundo motivo considera que la sentencia recurrida vulnera los artículos 12, apartados 1 y 3, 14 y 63 de la Ley 30/1992, al considerar como vicio no invalidante -siquiera a título de nulidad relativa- la incompetencia del órgano que tramitó y resolvió el procedimiento de declaración de fraude de ley".

"La Sala *a quo* reconoce, en virtud de lo dispuesto por el artículo 93 de la Ley General Tributaria de 1963, que existió vicio de incompetencia jerárquica, al haber tramitado y resuelto el procedimiento la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Valencia en vez del órgano inferior, pero sostiene que al no ser evidente ni manifiesta no conlleva la nulidad de la resolución impugnada, puesto que no se cumplen los requisitos exigidos por el artículo 62.1.b) de la citada Ley 30/1992".

"A juicio del recurrente sería aplicable el artículo 12 de la Ley de régimen jurídico de las administraciones públicas y del procedimiento administrativo común, en vez del artículo 93 de la Ley General Tributaria de 1963 y, en todo caso, ambos llevan a la misma conclusión: la incompetencia jerárquica del Delegado Especial, lo que debe determinar la declaración de nulidad relativa del acuerdo recurrido y, por ende, su anulación o revocación, al amparo del artículo 63 de esa Ley 30/1992".

A los motivos de casación expuestos da la indicada sentencia la siguiente respuesta, referida tanto al procedimiento seguido -el mismo que en este asunto se tramitó para la declaración de fraude de ley- como a la competencia para decidir:

"Sostiene la parte recurrente que la única regulación del fraude de ley es la contenida en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, que tanto en su redacción originaria, como tras su reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio, exige la tramitación de "expediente especial" con audiencia al interesado. Y ello, por

cuanto tras la derogación del Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, por el Real Decreto 803/1993, dejó de existir regulación reglamentaria específica del procedimiento especial a través del que debía ser declarado el fraude de ley".

"Frente al criterio de la sentencia de instancia, que en la situación descrita reconoce la posibilidad de utilizar el procedimiento administrativo común, previsto en los artículos 68 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, el recurrente estima, por contra, que dicho procedimiento no reúne el requisito de especialidad exigido por el artículo 24 de la Ley General Tributaria, antes transcrito".

"Pues bien, para resolver el motivo debe partirse de que el artículo 24.1 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, según redacción del artículo único de la Ley 25/1995, de 20 de julio, establece:

"Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzca un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley deberá ser declarado en expediente especial en el que se dará audiencia al interesado".

"El precepto originario había sido desarrollado, efectivamente, por el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, que reguló el procedimiento a seguir, pero dicha disposición resultó derogada por el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios (Disposición Derogatoria Única)".

"Ahora bien, la ausencia de un procedimiento reglamentario específico no supone, por sí misma, la existencia de un vacío normativo que haga ineficaz la previsión del artículo 24 de la Ley General Tributaria, tanto más cuanto que el ordenamiento jurídico cuenta con una regulación del procedimiento administrativo en el que se determina la forma de la actuación administrativa y se garantiza la audiencia del interesado, tal como requiere el artículo 105 .c) de la Constitución".

"Pues bien, debe tenerse en cuenta que el artículo 9 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, dispone que:

"1. Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán:

a) Por la presente Ley, en cuanto ésta u otra disposición de igual rango no preceptúe lo contrario.

b) Por las Leyes propias de cada tributo.

c) Por los Reglamentos Generales dictados en desarrollo de esta Ley, en especial los de gestión, recaudación, inspección, jurados y procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, y por el propio de cada tributo, y

d) Por los Decretos, por las Órdenes acordadas por la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos y por las Órdenes del Ministro de Hacienda publicados en el «Boletín Oficial del Estado».

2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común".

"A ello debe añadirse que Disposición Adicional 5ª de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, establece:

"1. Los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por la Ley General Tributaria, por la normativa sobre derechos y garantías de los contribuyentes, por las Leyes propias de los tributos y las demás normas dictadas en su desarrollo y aplicación. En defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley.

En todo caso, en los procedimientos tributarios, los plazos máximos para dictar resoluciones, los efectos de su incumplimiento, así como, en su caso, los efectos de la falta de resolución serán los previstos en la normativa tributaria.

2. La revisión de actos en vía administrativa en materia tributaria se ajustará a lo dispuesto en los artículos 153 a 171 de la Ley General Tributaria y disposiciones dictadas en desarrollo y aplicación de la misma".

"Los preceptos anteriores conducen a la aplicación supletoria de la normativa del procedimiento administrativo previsto en los artículos 68 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, lo que determina

plenas garantías para el recurrente que ha tenido la posibilidad de defender sus derechos e intereses en procedimiento que se ha seguido al efecto con independencia del de inspección.

Por lo expuesto, el motivo no puede prosperar".

"TERCERO.- [...]

[s]egundo de los motivos del recurso de casación [...]

En criterio de la parte recurrente, la sentencia reconoce la existencia de vicio de incompetencia jerárquica, al haber tramitado y resuelto el procedimiento la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Valencia, en lugar del órgano inferior, vicio que no sería invalidante, al no cumplirse los requisitos del artículo 62.1.b) de la Ley 30/1992 . Tras ello, se afirma que el artículo 93 de la Ley General Tributaria , en el que se basa la sentencia, no es aplicable al procedimiento especial de declaración de fraude de ley, sino, en todo caso, el artículo 12.3 de la Ley 30/1992 , pues si es ésta la que ha de regular el procedimiento, ha de hacerlo a todos los efectos, si bien, siempre según el recurso, ambos preceptos incorporan idéntico criterio y conducen a un mismo resultado práctico: a falta de una disposición expresa en contrario, el órgano competente es siempre el inferior jerárquico de entre los competentes por razón de la materia y el territorio. A tal efecto, se indica que el referido artículo 12.3 de la Ley 30/1992 establece: "Si alguna disposición atribuye competencia a una Administración, sin especificar el órgano que debe ejercerla, se entenderá que la facultad de instruir y resolver los expedientes corresponde a los órganos inferiores competentes por razón de la materia y territorio y, de existir varios de éstos, al superior jerárquico común".

"Por tanto, y tomando en consideración la irrenunciabilidad de la competencia que sienta artículo 12.1 de la propia Ley 30/92 , al establecer que "la competencia es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos administrativos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o avocación, cuando se efectúen en los términos previstos en ésta u otras Leyes", se afirma que no cabe sino concluir que la actuación en el presente caso del órgano superior jerárquico, la Delegación Especial de ámbito regional, en lugar del órgano provincial, determina la incompetencia jerárquica del órgano actuante".

"Establecida la conclusión de incompetencia jerárquica, la parte recurrente analiza las consecuencias de la misma, admitiendo que tal vicio pueda no ser constitutivo de nulidad de pleno derecho o radical, pero en tal caso se requiere para la validez del acto determinados requisitos que no se han dado en el presente caso, pues la avocación, que sería la posibilidad a aplicar en este caso, exige, de conformidad con el artículo 14 de la Ley 30/1992 , que circunstancias de índole técnica, económica, social, jurídica o territorial, lo hagan conveniente y que se dicte acuerdo motivado que deberá ser notificado a los interesados en el procedimiento, si los hubiere, con anterioridad a la resolución final que se dicte".

"A la ahora de resolver sobre el motivo alegado ha de partirse de que, efectivamente, en él se sostiene que estamos ante un caso de incompetencia jerárquica que debe determinar la declaración de nulidad relativa del acuerdo y, por ende, su anulación o revocación, en virtud de lo establecido en el artículo 63 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre y 12 y 14 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre . Sin embargo, habiéndose defendido en el escrito de demanda la competencia de los órganos centrales, la parte recurrente da un giro en su posición y viene a sostener en el recurso que son competentes los Delegados de la Agencia, pero no los Delegados Especiales. Por ello, se podría entender que existe planteamiento de cuestión nueva, determinante del rechazo del motivo".

"Pero es que, aún cuando no sea así, no asiste la razón a la parte recurrente a la vista de la nueva y especial configuración de la Hacienda Pública a partir de la creación de la Agencia Estatal Tributaria, así como del marco procedimental en el que se produjo la declaración de fraude de ley.

En efecto, la Agencia fue creada por el art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991 (modificado por las Disposiciones Adicionales 17ª y 23ª de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas )".

"A este Ente de Derecho Público, entre otras funciones, le corresponde desarrollar las actuaciones administrativas relativas a los procedimientos de gestión, inspección y recaudación, antes encomendadas a la Secretaría General de Hacienda, a la Administración Territorial de la Hacienda Pública y a los Organismos Autónomos dependientes de aquélla.

[...]

Antes de la constitución efectiva de la Agencia, en 1 de enero de 1992, y tras la Orden conjunta de 26 de diciembre de 1991 del Ministro de Economía y Hacienda y del Ministro para las Administraciones Públicas,

por la que se estructuraron los Departamentos de la Agencia, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 siguiente, que desarrolló nuevas Unidades en la Agencia, dispuso:

"Décimo. La estructura, ámbito territorial y competencias en relación con las funciones atribuidas a la Agencia de las Delegaciones de Hacienda Especiales, Delegaciones de Hacienda, Administraciones de Hacienda y Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales, serán asumidas por la Administración Periférica de la Agencia, que bajo la dependencia del Director general de la misma, continuará con la estructura, ámbito territorial y competencias de los citados órganos y estará integrada respectivamente por:

- a) Delegaciones Especiales de la Agencia.
- b) Delegaciones de la Agencia.
- c) Administraciones de la Agencia.
- d) Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales".

"Y en el apartado Duodécimo se dispuso:

"Se habilita al Presidente de la Agencia para que dicte resoluciones administrativas por la que se estructuren unidades de rango inferior a las creadas en la presente Orden, así como la organización territorial de la misma y se realice la concreta atribución de competencias, debiendo publicarse dichas resoluciones en el «Boletín Oficial del Estado» como requisito previo a su eficacia".

"Y precisamente en uso de dicha autorización, la Resolución de la Presidencia de la Agencia de 24 de marzo de 1992 organizó y atribuyó funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

A tal efecto, se disponía:

"Uno. Órganos con atribuciones propias de la Inspección de los Tributos.

1. Las funciones o atribuciones propias de la Inspección de los Tributos, en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria serán ejercidas por los siguientes Órganos:

a) En la esfera central y respecto de todo el territorio nacional:

1º Por la Oficina Nacional de Inspección y el Área de Servicios Especiales y Auditoría, integradas en la Subdirección General de Inspección Centralizada del citado Departamento. 2º Por la Unidad Central de Información, integrada en la Subdirección General de Inspección Territorial del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

b) En la esfera de la Administración Periférica de la Hacienda Pública y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado primero del artículo 17 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos :

1º Por la Dependencia Regional de Inspección, respecto de la demarcación territorial de cada Delegación Especial de la Agencia.

2º Por la Dependencia de Inspección y por los servicios de inspección de las distintas Administraciones de la Agencia, en cuanto al ámbito territorial de cada Delegación de la Agencia.

A los efectos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos y de lo dispuesto en esta Resolución, tendrán la consideración de Órganos o Dependencias inspectoras todos los Órganos o Servicios a los que se refiere este número.

2. De acuerdo con el artículo 16 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , las actuaciones inspectoras se desarrollarán por los Equipos y Unidades de inspección en que se estructuran los Órganos o Servicios a que se refiere el número anterior...".

"Posteriormente, la Orden Ministerial de 2 de junio de 1994, que desarrolló la estructura de la Agencia Estatal Tributaria, y que ha sufrido diversas modificaciones, perfiló la Administración Periférica de la misma con un mayor detalle, al señalar:

"1. La Administración Periférica de la Agencia estará constituida por las Delegaciones Especiales y las Delegaciones de la Agencia, integradas en aquéllas.

2. Las Delegaciones Especiales de la Agencia dependerán directamente del Director general de la misma. Los distintos Directores de Departamento, en el ejercicio de sus funciones, dirigirán a los Delegados Especiales de la Agencia mediante las instrucciones y órdenes de servicio necesarias.

3. Las Administraciones de la Agencia y las Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales se integran en las correspondientes Delegaciones de la Agencia, con sus funciones y ámbito territorial específico".

"Resulta preciso indicar que la Sentencia de esta Sala y Sección de 23 de mayo de 2006 reconoció la legalidad de la atribución al Ministro de Hacienda de la potestad de organización de las Unidades inferiores a Departamento o de habilitar al Presidente de la Agencia para dictar resoluciones administrativas por las que se estructuren dichas Unidades y se realice la concreta atribución de competencias".

"Además en cuanto a la organización de la Agencia propiamente dicha y normativa por la que se rige, se decía en la referida Sentencia:

"La simple consideración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como un ente de Derecho Público, con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada, como establece el art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, que la creó, permite concluir, de una parte, que la invocación de lo dispuesto en la Ley General Tributaria ha de atemperarse a lo establecido en una Ley posterior, como es la de creación de la Agencia Estatal, a cuya normativa propia sobre competencia liquidatoria y sancionadora debe estarse".

"De otra parte, es de tener en cuenta que la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, no es de aplicación directa al funcionamiento y régimen orgánico y de actuación de la Agencia Tributaria (en cuanto regula la creación, modificación y extinción de Organismos Autónomos y entidades públicas empresariales, pero no su funcionamiento interno, del que se ocupan sus propios estatutos), lo que sin duda evidencia la Disposición Adicional 9ª de la propia Ley 6/1997, que deja a salvo para la Agencia Estatal de Administración Tributaria su legislación específica, sin perjuicio del carácter supletorio respecto a ella de la propia Ley 6/1997".

"Refiriéndonos ahora al procedimiento especial de declaración de fraude de ley, debe señalarse que el mismo se produjo, tal como se hace constar en los Antecedentes, en el marco de actuaciones de comprobación e investigación seguidas por la Inspección Regional de la Delegación Especial, órgano básico ahora de la Administración Periférica de la Agencia Estatal Tributaria según las disposiciones a que acabamos de referirnos y en la que se integran tanto las Delegaciones de la Agencia, como las Administraciones de Hacienda".

"Pues bien, tratándose de una cuestión surgida dentro de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo por la Dependencia de Inspección Regional, inserta en la Delegación Especial, es claro que a ésta debe atribuirse la competencia para ordenar la incoación del expediente de fraude de ley, así como para su resolución".

"Por último, debe ponerse de relieve que la imparcialidad y objetividad de los órganos de la Administración y en general la legalidad de la actuación administrativa está sometida a la fiscalización de los Tribunales ( artículo 103 y 106 de la Constitución ), sin que en el presente caso, más allá alegaciones genéricas, se haya producido queja específica que pueda suponer violación de los expresados principios".

"Todo lo expuesto conduce al rechazo del motivo".

A la vista de estas exhaustivas consideraciones del Tribunal Supremo, en la sentencia parcialmente transcrita y en otras muchas dictadas en los mismos términos, resolviendo las mismas dudas, en lo atinente al procedimiento seguido y a la competencia ejercitada, procede seguir en este asunto el mismo criterio, rechazando el indicado motivo.

Por lo demás, tal y como declara la Sentencia de esta Sala de 26 de enero de 2011 -rec. num. 24/08 - anteriormente referida, "la invocación frecuente que la demanda efectúa a la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 2005 (recurso de casación nº 6683/00) -en la que, por cierto, se estima el recurso de casación promovido por el Abogado del Estado, por lo que la *ratio decidendi* de tal sentencia no es precisamente favorable a la tesis del recurrente- no puede servir de fundamento al éxito de la pretensión actora, pues una cosa es la exigencia de procedimiento específico, esto es, del expediente especial exigido en el artículo 24 de la LGT, y otra bien distinta es que tal procedimiento no pueda ser el diseñado con carácter general en la Ley 30/1992, idóneo *per se* para dar cauce a la serie de actos integrantes del procedimiento, en sentido material, de fraude de ley - caracterizado, por lo demás, por la brevedad de su curso procedimental, dada la finalidad esencialmente interpretadora de hechos y de negocios jurídicos- e idóneo también para hacer

efectivos, con plenitud e integridad, los derechos de defensa y prueba del expedientado, lo que en la demanda ni siquiera se discute con un mínimo de concreción".

Las consideraciones expuestas resultan plenamente aplicables al supuesto ahora enjuiciado. A lo expuesto se añade, respecto de la supuesta vulneración de las garantías de independencia y separación de órganos por haberse realizado la propuesta de iniciación del expediente y su instrucción por el inspector actuario, que la inconsistencia del argumento de la actora deriva de la no exigencia en el procedimiento administrativo general de separación entre órgano instructor y órgano decisor o de resolución, separación únicamente prevista en el procedimiento sancionador -artículo 134-, que no resulta aplicable al expediente de fraude de ley que es simplemente declarativo y que excluye la aplicación de sanciones en las liquidaciones que puedan practicarse a resultas del mismo; máxime teniendo en cuenta que, como ya ha expuesto esta Sala en Sentencia de fecha 9 de julio de 2009 - rec. núm. 13/2007 -, la designación de un instructor no obedece en este caso a una exigencia imperativa de la ley, sino a un criterio razonable de eficacia en la gestión.

Los razonamientos expuestos conducen a la desestimación del motivo de impugnación aducido.

**QUINTO.** En segundo término, esgrime la actora la imposibilidad legal de comprobar y declarar realizadas en fraude de ley unas operaciones realizadas en 1998 y, por tanto, en ejercicios prescritos.

Sostiene la recurrente que la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, pese a que tanto el procedimiento de inspección como el de fraude de ley se circunscriben a los ejercicios 2002 a 2004, califica como operaciones realizadas en fraude de Ley, en cuanto a los gastos financieros generados por las mismas, las siguientes:

1. El 26 de octubre 1998 se constituye la entidad HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L - originalmente con otra denominación- mediante la aportación del 31,75% de las acciones de HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA S.A. por parte de HEWLETT-PACKARD SA SUIZA, por un valor de 29.799.940.243 pesetas.

2. En la misma fecha y ante el mismo notario HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L compra a HP SUIZA, el resto de las acciones -un 68,25%- de HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA S.A por un valor de 64.047.659.501 pesetas.

Por tanto, HP SUIZA deja de ser titular directo del capital de HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA S.A y pasa a serlo HEWLETT- PACKARD HOLDING IBERIA S.L.

3. El 22 de octubre de 1998, pero con efectos del día 30 de octubre de ese mismo año, HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L suscribe un préstamo con HEWLETT-PACKARD COORDINATION CENTER S.C. (HPCC), sociedad vinculada domiciliada en Bélgica, por valor de 64.107.659.501 pesetas

La Delegación Central de Grandes Contribuyentes considera que la adquisición del 68,25% de las participaciones representativas del capital de HPE incrementa el endeudamiento de HPHIP, y que, habiéndose realizado las anteriores operaciones en fraude de Ley, en cuanto a su financiación, no son deducibles los intereses y gastos financieros abonados como consecuencia del préstamo obtenido para la adquisición de la participación en la entidad referida.

En definitiva, afirma la recurrente, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes declara que la financiación asociada a la compra de la participación mencionada y su financiación habían sido realizadas en fraude de Ley, sin un objetivo empresarial distinto de la minoración del Impuesto sobre Sociedades español en los gastos financieros correspondientes y que, en consecuencia, se deben ignorar los efectos fiscales de tal financiación, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley General Tributaria 230/1963.

Sostiene la recurrente en este punto lo siguiente:

"Tanto la declaración de fraude de ley como las liquidaciones derivadas de la misma y la resolución del TEAC que las confirma, consideran que en el ámbito de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2004, se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998 y cuyas magnitudes (precio de adquisición y su financiación) tributarias han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, no siendo susceptible de revisión ni alteración en inspecciones relativas al Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los ejercicios 2002 , 2003 y 2004 (periodo de 1 de noviembre de 2002 a 31 de octubre de 2005)".

"Los negocios jurídicos en cuestión son, como hemos expuesto con anterioridad, y tal y como se relata en los actos administrativos impugnados, la operación de adquisición de HPE y su financiación realizadas en

1998. Lo que, en definitiva, supone la declaración de fraude de Ley es la no admisión de la deducción fiscal de los gastos asociados a dichas operaciones, es decir la deducción del gasto financiero, por considerar que las mismas fueron realizadas en fraude de Ley en 1998, pese a que en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras y, desde luego, el expediente de fraude de ley, esto es, el 30 de junio de 2008, ya habría prescrito el derecho de la Administración para determinar y alterar las magnitudes tributarias originadas y declaradas 10 años antes, así como los efectos resultantes de la mismas".

"Adicionalmente, en contra del argumento con el que el TEAC pretende encontrar soporte a los actos administrativos impugnados, tampoco se ha realizado la comprobación del ejercicio 1998 sino que en las actuaciones de comprobación de los ejercicios 2002-2004 y en un expediente de fraude de ley relativo a los mismos se concluye la existencia de fraude de ley en unas operaciones realizadas en el ejercicio 1998 ya prescrito".

"Se está pretendiendo regularizar la situación tributaria de mi representada en relación con el Impuesto sobre Sociedades, correspondiente a los ejercicios 1/11/2002 a 31/10/2005, pero por operaciones realizadas en el año 1998. Como se ha expuesto, y de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el transcurso del plazo legal de prescripción hace que los elementos que componen la deuda tributaria y las demás magnitudes tributarias fijadas en un ejercicio prescrito devengan firmes, impidiendo su alteración en ejercicios posteriores. Así lo ha señalado el Alto Tribunal entre otras, en su Sentencia de 30 de enero de 2004 (RJ 2004\2523), en cuyo Fundamento de Derecho Tercero, señala:

*"Pues bien, si la sentencia de instancia declaró prescrito el derecho a liquidar el ejercicio 1982, es incuestionable que la aplicación del tipo de la deducción del 15 por 100, aunque hubiera incurrido en «error iuris» y fuera errónea, adquirió firmeza y no podía ser modificada, de manera que el importe de la deducción de 122.353.080 ptas., no podía ser alterado, ni esta cifra, ni tampoco la parte trasladable al ejercicio 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982, es decir, 76913.038 ptas., que también había adquirido firmeza. (...).*

*El efecto de la prescripción declarada respecto del ejercicio 1982, se extendió obviamente al ejercicio 1983, en cuanto a la deducción trasladable a dicho ejercicio 1983. La Sala acepta este primer motivo casacional".*

"En el mismo sentido se ha pronunciado el Alto Tribunal en relación con las bases impositivas negativas pendientes de compensación, entre otras, en sus Sentencias de 13 de marzo de 1999 ( RJ 1999\2523)... 17 de marzo de 2008 (RJ 2008\2331 ) o 25 de enero de 2010 (RC 955/2005 ). También la Audiencia Nacional ha acogido dicha doctrina, entre otras, en sus Sentencias de 20 de enero de 2003 (JUR 2007\36960 ), 3 de febrero de 2005 (JT 2005\1250 ), 3 de abril de 2003 (JUR 2007\36747 ), 30 de octubre de 2003 (JUR 2003\265852 ), 21 de abril de 2005 (JUR 2005\208206 ), de 26 de mayo de 2005 (JUR 2005\245323 ) o de 14 de julio de 2005 (JUR 2005\237751), etc".

"El criterio expuesto en las Sentencias que se han transcrito y que ha sido reiterado en otras muchas, es aplicable a todos los elementos de la liquidación tributaria fijados en ejercicios precedentes como, por ejemplo: coste de adquisición, financiación, inexistencia de anomalías achacables a las mismas y otros e impide claramente la comprobación de ejercicios prescritos, aunque en el caso que nos ocupa ni siquiera ha existido dicha comprobación".

"A pesar de lo anterior, la Resolución del TEAC objeto de impugnación, en su Fundamento de Derecho Decimosexto (folio 53), considera que el instituto de la prescripción regulado en la Ley General Tributaria no supone la prescripción del derecho de la Administración a la investigación o comprobación de pruebas originadas en años anteriores que están prescritos, o de valores consignados en declaraciones de ejercicios prescritos, si de ellos se derivan consecuencias tributarias a tener en cuenta en ejercicios en que no ha prescrito la acción comprobadora y liquidadora".

"Sin embargo, la finalidad de la regulación de la prescripción, en el marco del principio de seguridad jurídica garantizada por el artículo 9 de la Constitución , es dotar de seguridad jurídica a las situaciones creadas cuando ha transcurrido el periodo legal. El planteamiento del TEAC supondría que la prescripción de las magnitudes fiscales originadas por operaciones en un ejercicio determinado dependería de la naturaleza de los bienes afectados, y así el valor de adquisición de un inmueble, amortizable durante 50 años, podría ser comprobado junto a la liquidación de cada uno de esos 50 años; el valor de adquisición de un solar que no se amortiza se podría comprobar en el momento de su venta, aunque haya transcurrido 100 años, y así sucesivamente, y si se desea invocar el fraude de ley de cualquier operación mercantil que produzca cualquier efecto final al cabo de décadas, tampoco habría para ello plazo alguno y se podría sostener, décadas después

de una operación, que se realizó en fraude de ley y que puede ser ignorada en cuanto a sus consecuencias fiscales".

"Con su criterio la Administración estaría consiguiendo eludir las normas de prescripción fiscal ( artículos 64 a 67 de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963 y 66 a 70 de la Ley de 17 de diciembre de 2003 ), que ofrecen seguridad jurídica al sistema tributario fijando un plazo de cuatro años, transcurrido el cual una operación adquiere firmeza en cuanto a sus elementos tributarios declarados y no puede ser discutida. En este caso, por tratarse de negocios jurídicos realizados en 1998, transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años previsto en el artículo 64 de la Ley 28/1963 , se produjo la prescripción del derecho a comprobar dicho ejercicio y a instruir un expediente de fraude de ley relativo a negocios jurídicos realizados en él".

"Aceptar la teoría del TEAC, que confirma la que ya mantenía la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, llevaría al absurdo de tener abiertas a inspección a perpetuidad no sólo la comprobación de valores y magnitudes fiscales sino también la motivación de las operaciones y su acomodo al espíritu de la Ley, desde el punto de vista fiscal, durante todos los años en que la misma produjera efectos (esto es, durante muchos más años que los cuatro que establece la normativa como garantía tributaria)".

"Pero además, el planteamiento del TEAC supondría que la misma operación pudiera ser válida en unos ejercicios y en fraude de ley en otros, como en la práctica ocurre en este caso, en el que la financiación que se discute procede de 1998 y se plantea por primera vez la discrepancia administrativa diez años más tarde en la inspección de los ejercicios 2002 a 2004".

"En el caso que nos ocupa, la inseguridad jurídica y la indefensión son aún mayores, porque no se efectúa una comprobación ni se instruye un expediente respecto del año 1998 sino que se declara en las actuaciones relativas a los ejercicios 2002 a 2004 que existió fraude de ley en los negocios jurídicos realizados en 1998".

"La postura administrativa presenta, además, contradicciones adicionales, pues el TEAC, en su Resolución de 24 de septiembre de 2008 (00/4354/2008) ya había rectificado su doctrina anterior respecto de la posibilidad de comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos que proyectan sus efectos en otros no prescritos. En concreto, el fundamento quinto de la resolución resumía su análisis en estos términos: (...)".

"Lo que está pretendiendo hacer la Administración en el asunto que nos ocupa es reabrir, de manera indirecta, la comprobación de las operaciones realizadas en un ejercicio prescrito (1998). En efecto, pone en tela de juicio la valoración fiscal y contable de las participaciones adquiridas en 1998, así como los préstamos formalizados para dicha adquisición y de las motivaciones de ambas operaciones. De hecho la totalidad de las consideraciones de la Declaración de fraude de Ley y de la propia Resolución del TEAC ahora recurrida se refieren a la adquisición y financiación de HPE y a las motivaciones y circunstancias de la misma, señalando que la adquisición de HPE y la financiación concertada para la misma en 1998 se realizaron en fraude de Ley".

"El hecho de haber prescrito los ejercicios en que se realizaron las operaciones discutidas por la Inspección, no sólo supone un quebrantamiento de la seguridad jurídica que el instituto de la prescripción pretende garantizar, sino también un obstáculo añadido para ejercitar el derecho a la defensa y a la tutela judicial efectiva en los procedimientos administrativos y jurisdiccionales que se lleven a cabo, por las dificultades, cuando no imposibilidad, para obtener documentos, antecedentes e informaciones de periodos realmente lejanos en el tiempo. No se puede olvidar que el artículo 30 del Código de Comercio establece una obligación a los empresarios de *"conservar los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años"*.

Finalmente, cita la actora en su escrito presentado el 26 de julio de 2012, la reciente Sentencia dictada por esta Sala el 24 de julio de 2012 -rec. num. 284/09 -, transcribiendo a continuación el párrafo 12 de la referida resolución judicial, y concluyendo que "en la medida en que la referida Sentencia constituye un pronunciamiento de esa Sala de lo Contencioso-Administrativo sobre una de las cuestiones litigiosas aquí discutidas, interesa a mi representada que su contenido sea tenido en cuenta en la resolución del recurso contencioso-administrativo que se encuentra en el origen de este escrito".

**SEXO.** La Sala, al igual que hiciera en su Sentencia de 24 de julio de 2012 -rec. num. 284/2009 -, invocada por la actora, comparte en su práctica integridad la tesis de la entidad recurrente en relación con la nulidad de los actos recurridos -el acuerdo que declara el fraude de ley, la liquidación que trae causa de él y la resolución del TEAC que respalda todos ellos- por imposibilidad de comprobar y declarar realizadas en fraude de ley unas operaciones realizadas en 1998 y, por tanto, en un ejercicio prescrito.

Ha de partirse, al igual que se hiciera en dicha resolución a la que nos remitimos en su integridad, de que el acto propio de la Administración se pone de relieve no sólo cuando la Administración manifiesta su parecer, de manera expresa y positiva, sobre cualquier cuestión de su competencia, sino que también puede mostrarse mediante actos tácitos o presuntos, con tal que sean concluyentes e inequívocos en relación con la evidencia de la conducta de la Administración reflejada en ellos.

A partir de tal premisa, la Sala considera que en el ámbito de la comprobación del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002 a 2004, como aquí ocurre, no se pueden declarar realizados en fraude de ley una serie de negocios jurídicos realizados en el año 1998, cuyas magnitudes (precio de adquisición y financiación) han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, siendo así que dicho ejercicio no fue objeto de comprobación alguna por la Administración. En efecto, tal y como expone la recurrente, lo que, en definitiva, supone la declaración de fraude de ley es la no admisión de la deducción fiscal de los gastos asociados a dichas operaciones, es decir la deducción del gasto financiero, por considerar que las mismas fueron realizadas en fraude de ley en 1998, pese a que en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras y, desde luego, el expediente de fraude de ley, esto es, el 30 de junio de 2008, ya habría prescrito el derecho de la Administración para determinar y alterar las magnitudes tributarias originadas y declaradas 10 años antes, así como los efectos resultantes de la mismas. El hecho de que la Administración no comprobase el ejercicio 1998 en el que se realizaron las operaciones, y de que por una u otra razón, se abstuviera de promover el procedimiento de declaración de fraude de ley o, de alguna otra forma, alterara el régimen de deducción de los intereses financieros incluidos en las autoliquidaciones correspondientes a los ejercicios comprobados, refuerza esa conclusión que seguidamente analizamos:

1) Si se observa, tal como se alega en el escrito de demanda y se admite llanamente por la Administración, la operación de adquisición de HEWLETT-PACKARD ESPAÑOLA S.A y su financiación, fueron negocios jurídicos celebrados en 1998 que, como se ha expuesto, no fue objeto de comprobación por la Administración. Siendo ello así, no cabe considerar que el fraude de ley se habría producido en ejercicios posteriores a la concertación de tales negocios (ejercicios 2002 a 2004), por hechos no sobrevenidos sino presentes en el referido periodo.

A tal propósito, conviene recordar que el fraude de ley es una institución jurídica que habilita a la Administración para gravar "...hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible..." ( art. 24.1 LGT de 1963 , por la que se rige este asunto), sin que ese gravamen pueda ser reputado legalmente como extensión del hecho imponible a los efectos provenientes en el precedente artículo 23.

Ello significa, entre otros requisitos institucionales de esta figura, pero que posee un valor estructural del que la Administración no se ha llegado a apercebir, en el presente caso, con todas sus consecuencias, que el fraude reside y debe ser calificado de tal en relación con los hechos, actos o negocios jurídicos celebrados en fraude de ley -es decir, en esencia, los concertados en el periodo 1998, excluido de la declaración de fraude- sin que sea jurídicamente admisible proyectar el fraude sólo sobre los efectos jurídicos y económicos derivados del cumplimiento de tales actos o negocios, si éstos quedan *extra muros* de la declaración de fraude de ley, por razones temporales.

Es decir, que la omisión inicial de toda iniciativa comprobadora al respecto, referente a la valoración de los negocios concertados en 1998 y su eventual propósito fraudulento perseguido o, dicho de otro modo, su ausencia de sustancia económica, se ha tratado de reconstruir o subsanar *a posteriori* por parte de la Inspección, en su declaración de fraude de ley y a través de la resolución del TEAC impugnada.

2) Como sostiene el escrito de demanda, el transcurso del plazo legal de prescripción respecto del ejercicio 1998 hace que los elementos que componen la deuda tributaria y las demás magnitudes tributarias fijadas en un ejercicio prescrito devengan firmes, impidiendo su alteración en ejercicios posteriores. Así se ha pronunciado esta Sala y Sección en Sentencia de fecha 24 de mayo de 2012 -rec. num. 249/2009 - en relación con la compensación de bases imponibles negativas procedentes de ejercicios prescritos, en la que se razona en los siguientes términos:

*«Esta misma Sala, siguiendo al respecto el reiteradísimo criterio del Tribunal Supremo sobre la materia, ha venido considerando que declara la prescripción con relación a la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, ésta ha ganado firmeza y, por ende, los datos que en ella se declararon, de tal forma que no cabe su modificación por parte de la Administración tributaria ni en ese ejercicio ni en otro posterior sobre el que pudiese, eventualmente, proyectar sus efectos, tal como sucede en el supuesto de compensación*

de bases impositivas negativas procedentes de ejercicios prescritos ( sentencias del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010 - recurso de casación núm. 995/2005-, de 8 de julio de 2010 - recurso de casación núm. 4427/2005-, de 2 de febrero de 2012 - recurso núm. 441/2008 - o de 29 de marzo de 2012 - recurso de casación para unificación de doctrina núm. 16/2009 -).

Esta misma doctrina debe aplicarse aunque los ejercicios anteriores no estuvieran prescritos, en aquellos casos en que la entidad, habiendo presentado las correspondientes autoliquidaciones con bases impositivas negativas pendientes de compensar, no haya sido objeto de comprobación, ante la presunción de certeza de las declaraciones tributarias que establecía el art. 116 de la ley General Tributaria , lo que obligaba a la Administración, para modificar el resultado de las mismas, a realizar la oportuna comprobación de acuerdo con lo dispuesto en el art. 120 y siguientes de la misma Ley .

Los pronunciamientos del Tribunal Supremo producidos hasta la fecha venían referidos, en todos los casos, a supuestos en los que, por razón de los ejercicios impositivos concernidos, no resultaba aún de aplicación el precepto contenido en el artículo 23.5 de la ley 43/1995 en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

Por razones temporales obvias, tampoco estaban vigentes cuando se dictaron aquellas sentencias las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.5 de la Ley General Tributaria de 2003 que, ya con carácter general, disponen: a) Que la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente; b) Que en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales.

El propio Tribunal Supremo, consciente de que las modificaciones legislativas citadas no resultaban aplicables a los ejercicios objeto de los correspondientes recursos, aclaraba que el criterio sostenido (la imposibilidad de revisar, corregir o modificar las bases impositivas negativas provenientes de ejercicios prescritos) debe ir referido a los concretos supuestos analizados, todos ellos anteriores a la vigencia del nuevo artículo 23.5 de la ley 43/1995 y de la actual Ley General Tributaria, normas inaplicables "ratione temporis" en todos aquellos casos (v. sentencias del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2010 , 8 de marzo de 2012 ó 29 de marzo de 2012 ).

El Alto Tribunal, por tanto, no ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el alcance y significación que haya de darse, a los efectos que nos ocupan, a la nueva regulación legal y, más concretamente, a cuál deba ser la recta interpretación de la exigencia al contribuyente de acreditar la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron.

CUARTO.- Según las resoluciones recurridas, la regulación contenida en los artículos 23.5 de la ley del impuesto sobre sociedades y 106.4 de la Ley General Tributaria carecería de sentido si la inspección no pudiera "comprobar las magnitudes" que son determinantes de la liquidación que se comprueba, aunque tales magnitudes procedan de ejercicios prescritos. Por eso, a juicio de la Administración, la obligación de "acreditar" la procedencia y cuantía de las bases impositivas negativas con independencia de su ejercicio de origen solo tiene una finalidad: "posibilitar la efectiva comprobación de dichas bases por la Inspección cuando éstas proceden de un ejercicio prescrito y se compensan en el ejercicio inspeccionado".

Debe adelantarse que la Sala no comparte la conclusión expresada por el TEAC en la decisión que constituye el objeto del presente proceso. Por de pronto, debe convenirse que dicha tesis altera absoluta y sustancialmente el régimen jurídico de la prescripción, institución vinculada -sobre todo- a un principio esencial que debe presidir las relaciones jurídicas (incluidas, obvio es decirlo, las que se desenvuelven entre la Administración y sus ciudadanos): el de seguridad jurídica, que reclama evitar la incertidumbre en el desenvolvimiento temporal de aquellas relaciones, penalizando el abandono que del ejercicio de su derecho realiza su titular con la pérdida del derecho mismo, que ya no podrá ejercitarse en modo alguno. Dicho de otra forma, la prescripción consolida definitivamente la situación jurídica correspondiente, impidiendo -por el transcurso del tiempo unido a la falta de ejercicio de la acción- que tal situación pueda alterarse en el futuro.

No es necesario efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para colegir que la interpretación propuesta por la Administración supone una verdadera quiebra de la finalidad del instituto prescriptorio: si el transcurso del plazo legal no permite a la Inspección revisar los datos consignados por el contribuyente en la declaración-liquidación de un determinado ejercicio, tal prohibición solo puede significar que aquellos datos

han ganado firmeza y que, por tanto, devienen intangibles. Entender que las facultades de comprobación desplegadas en relación con un ejercicio posterior (no prescrito) pueden extenderse a la legalidad o conformidad a derecho de unos datos anteriores no revisables sería tanto como decir que el instituto de la prescripción no ha producido el efecto que le es propio, el de la firmeza de una declaración que ya no puede ser en modo alguno comprobada.

Tal interpretación (que rompe, insistimos, con la eficacia del instituto prescriptorio tal y como se ha venido entendiendo de manera indubitada) solo podría tener lugar si el legislador hubiera efectivamente decidido alterar dicho régimen cuando de la compensación de bases imponibles negativas se trata. Pero es que el artículo 23.5 de la Ley 43/1995, inserto en el Título relativo a "la base imponible", no podía operar dicha modificación, ni la misma se deriva tampoco de la Ley 40/1998 que dio nueva redacción al precepto, ni, en fin, se desprende un designio de tal naturaleza de la Exposición de Motivos de esta última ley (que no dedica ni una sola línea al régimen de la compensación de bases imponibles negativas).

Ni siquiera la previsión contenida en la nueva Ley General Tributaria (que en el presente proceso no resulta de aplicación) permite afirmar que el titular del poder legislativo ha querido alterar la eficacia de la prescripción en estos casos. Por más que el artículo 70.3 de aquella ley se incluya dentro de la Sección relativa a "la prescripción", su redacción no permite considerar que se pretenda efectuar una modificación de tan altísima trascendencia, pues se limita el precepto a señalar que "la obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente", expresión que -a juicio de la Sala- no habilita a entender que la Administración está facultada para comprobar y, en su caso, revisar los resultados de una declaración que ya ha adquirido firmeza.

Pero es que, además, la Sala no comparte la afirmación según la cual los preceptos interpretados (esencialmente el que aquí resulta aplicable, artículo 23.5 de la ley del impuesto) "carecerían de sentido" si no se consideraran en los términos propuestos por la Administración.

Recordemos que tal disposición obliga al contribuyente a "acreditar" la "procedencia y cuantía" de las bases imponibles que pretende compensarse. A pesar del empeño de la Administración y su representante procesal por convencer a la Sala de que con tales expresiones se impone al sujeto pasivo la carga de demostrar que sus bases imponibles negativas son (o eran) ajustadas a las previsiones legales, entendemos que dichas exigencias son muchísimo más limitadas: el interesado solo debe conservar los soportes documentales o contables correspondientes para que la Administración (en la comprobación de los ejercicios no prescritos) pueda constatar la existencia misma del crédito (su "procedencia", en el sentido de la primera acepción del vocablo: su "origen" o "principio del que procede") y la correlación entre la "cuantía" o suma compensada en el ejercicio no prescrito y la que se generó en el período (prescrito) correspondiente.

A tales aspectos (y solo a estos) puede extenderse la facultad inspectora, cuyo ejercicio -por lo demás- no puede reputarse baladí o, en palabras del TEAC, "carente de sentido". Es obvio que si, a tenor de los datos que debe suministrar el contribuyente, la base imponible cuya compensación se pretende no existe (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, la Inspección podrá regularizar el ejercicio (no prescrito) comprobado. Pero no porque esté revisando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un período que ya no puede ser objeto de comprobación.

Habría, en tercer lugar, otro argumento que impide acoger la tesis sostenida por la Administración. Si, efectivamente, las facultades de comprobación pudieran soslayar el plazo de prescripción, se colocaría a la Administración en una clara situación de privilegio respecto del contribuyente. La Inspección podría, en efecto, comprobar la legalidad de una operación, dato o declaración más allá del plazo prescriptorio (concretamente, hasta que transcurra el lapso temporal en el que puede efectuarse la compensación); el sujeto pasivo, sin embargo, no estaría habilitado para corregir los errores detectados en las declaraciones correspondientes a ejercicios prescritos, aunque dichos errores pudieran proyectarse a los créditos compensables en el futuro.

En resumen, la Sala entiende que la cantidad consignada como base imponible negativa en el ejercicio 99/00 (derivada de la dotación a la provisión por depreciación de cartera efectuada por ...) ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, sin que tal conclusión pueda enervarse por lo dispuesto en el artículo 23.5 de la ley del impuesto sobre sociedades tras la reforma operada por la Ley 40/1998, al no derivarse del tenor de dicho precepto la alteración del régimen de la prescripción en los términos pretendidos por las resoluciones impugnadas. La cantidad compensada por el contribuyente en el ejercicio

2000/2001, procedente de la base imponible negativa del ejercicio 1999/2000, debe estimarse, por lo tanto, correcta, sin que quepa alteración de la misma por parte de la Inspección».

3) Por lo demás, el acuerdo de declaración de fraude de ley que aquí se ha impugnado no explica de manera satisfactoria, como le era preceptivo, la razón por virtud de la cual unos actos, operaciones o negocios, sustancialmente consistentes en la adquisición de acciones de otra compañía mercantil del grupo internacional y en la concertación de un préstamo para financiar su adquisición, también por parte de otra empresa perteneciente al mismo grupo, actos que originariamente deben considerarse válidos y eficaces pues no fueron objeto de comprobación inspectora y que, por ende, devinieron firmes, esto es, se consideraron lícitos y adecuados para desplegar sus efectos propios, incluso en el ámbito tributario, sin embargo, se consideran luego fraudulentos e ineficaces a los efectos fiscales cuando acaecen actos posteriores a su celebración que constituirían el núcleo de lo que habría que observar para determinar si concurre o no el fraude de ley que ahora nos ocupa.

4) Esta Sala y Sección en su reciente Sentencia de fecha 24 de julio de 2012, tantas veces referida, que por su importancia debe ser transcrita, ya declaró lo siguiente:

"Esta es, pues, una de las ideas principales en que debe descansar el razonamiento de la Sala, la de que no cabe considerar fraudulentos los actos, operaciones o negocios jurídicos, a efectos de su gravamen ( art. 24 LGT de 1963, aquí aplicable), cuando se han concertado en periodos distintos y anteriores a aquéllos a los que afecta la declaración de fraude. Como ya hemos señalado, no cabe proyectar ésta sino sobre actos o negocios en tanto generadores de ventajas fiscales improcedentes, lo que obliga a asociar la declaración de fraude, lógicamente, con periodos o ejercicios concretos y determinados -tratándose de tributos permanentes- que precisamente han de coincidir con los periodos en que se celebraron los negocios que se suponen aquejados del fraude legal, por razón del fin elusorio o evasivo a que propenden, no así con los posteriores a ellos, aun cuando en éstos se prosiga con la obtención de ventajas surgidas como consecuencia de su régimen jurídico y efectos, pues de admitirse esa posibilidad, siempre quedaría abierta la posibilidad, en favor de la Inspección, de declarar el fraude de ley en relación con ejercicios en que se mantuvieran efectos ventajosos derivados de actos u operaciones en principio aceptadas, y ello al margen del tiempo transcurrido entre ambos momentos, tal como invoca la demanda sin obtener respuesta jurídica adversa, cuando señala que, como quiera que los efectos de tales contratos son de larga duración, unos treinta años, en cualquiera de ellos podría declararse el fraude de ley".

5) La tributación de la entidad actora como dominante del Grupo consolidado 123/00, además de entrañar el ejercicio de un derecho reconocido por el ordenamiento tributario, no es un factor determinante, a juicio de la Sala, para hacer residir en ella, de forma exclusiva o al menos preponderante, el fraude de ley.

6) Como conclusión de todo lo expuesto, da la impresión de que la Administración, *a posteriori*, ha querido, casi diez años después de la celebración de las operaciones de adquisición de acciones y de préstamo a los que se refiere con todo detalle el fundamento jurídico sexto de la resolución del TEAC, alterar las consecuencias de una operación celebrada en un ejercicio ya prescrito, lo que de admitirse podría dar lugar a invocar el fraude de ley de cualquier operación mercantil que produzca efecto final al cabo de décadas, sin tener para ello plazo alguno, sosteniendo que se realizó en fraude de ley y que puede ser declarado en cuanto a sus consecuencias fiscales.

Los razonamientos anteriores no resultan desvirtuados por la suscripción por el representante de la entidad hoy recurrente, HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L, en fecha 28 de mayo de 2012, de un acta de conformidad, num. 78070943, correspondiente a los periodos 2005/2006/2007/2008, que ha sido acompañada por el Abogado del Estado en su escrito de ampliación de hechos presentado el 7 de junio de 2012, de la que extrae el representante de la Administración el reconocimiento de la actora sobre "que los gastos financieros que derivan del préstamo que fue considerado en fraude de ley y sobre el que versa el presente litigio no son deducibles".

Considera la Sala que de la suscripción por la actora de dicha acta no puede extraerse la consecuencia pretendida por la Administración, toda vez la misma es el resultado de otras actuaciones de comprobación, iniciadas con posterioridad y relativas a los ejercicios inmediatamente posteriores a los que son objeto del presente recurso, en la que se dictó en fecha 6 de octubre de 2011 por el Delegado Central de Grandes Contribuyentes otra resolución declarando el fraude de ley por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, periodos comprendidos entre el 1 de noviembre de 2005 y 31 de octubre de 2009, que ha sido objeto de impugnación por la entidad hoy recurrente al haber interpuesto la correspondiente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Central, tal y como acredita con la documentación que acompaña, habiendo

impugnado, igualmente, el acto de liquidación derivado del acta suscrita en conformidad el 28 de mayo de 2012, mediante la interposición de la oportuna reclamación económico administrativa en la que se combate el ajuste practicado en relación con la no deducibilidad de los gastos financieros derivados de la declaración de fraude de ley.

Siendo ello así y, partiendo como ha declarado reiteradamente esta Sala, de que la conformidad manifestada alcanza a los hechos y no a las cuestiones jurídicas, que pueden ser discutidas sin limitación, la consecuencia que se extrae es que no puede aceptarse la existencia del reconocimiento por la actora pretendido por la Administración.

Las consideraciones anteriores conducen, en consecuencia, a la estimación del presente recurso y la anulación de los actos administrativos objeto de impugnación en él, lo que hace innecesario examinar los restantes motivos de nulidad que, esencialmente se dirigen contra la declaración de fraude de ley por la invocada carencia de los requisitos estructurales para que ésta aparezca jurídicamente, con los efectos anudados a ella en el repetido artículo 24 LGT de 1963, razón por la cual su análisis, así como el del resto de los motivos esgrimidos en la demanda frente a la validez de los actos que han sido objeto de impugnación en este proceso, deviene superfluo a la vista de los razonamientos expresados con anterioridad, en tanto conducen *per se* a la nulidad de los actos impugnados, con todos los efectos legales inherentes a dicha declaración de nulidad.

**SÉPTIMO.** En virtud de lo expuesto, procede la estimación del recurso con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

De conformidad con el art. 139.1 de la LRJCA de 13 de julio de 1998, en su redacción anterior a la Ley 37/2011, de 11 de octubre, de medidas de agilización procesal, no se aprecian circunstancias de mala fe o temeridad que determinen expresa imposición de las costas causadas en este proceso.

## FALLO

En atención a lo expuesto y en nombre de Su Majestad El Rey, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha decidido:

**ESTIMAR** el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la Entidad HEWLETT-PACKARD HOLDING IBERIA S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 8 de octubre de 2009, a que las presentes actuaciones se contraen, y en su virtud **ANULAR** la resolución impugnada y los actos que trae causa por su disconformidad a Derecho, con las consecuencias legales inherentes a esta declaración.

Sin imposición de costas.

Al notificarse la presente sentencia se hará la indicación de recursos que previene el artículo 248.4 de la Ley Orgánica 6/1985 de 1 de julio, del Poder Judicial.

Así por esta nuestra Sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la Oficina Pública de origen, a los efectos legales oportunos, junto con el expediente de su razón, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.** Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por la Magistrada Ponente en la misma, Ilma Sra. D<sup>a</sup> ESPERANZA **CORDOBA** CASTROVERDE, estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; Certifico.