

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 5 Feb. 2015, Rec. 4075/2013

Ponente: Martínez Micó, Juan Gonzalo.

Nº de Recurso: 4075/2013

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

LA LEY 19280/2015

Texto

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a cinco de Febrero de dos mil quince.

La Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados relacionados al margen, ha visto el presente recurso de casación núm. 4075/2013, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2013 (LA LEY 180363/2013), dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 325/2010, deducido por la entidad COTY SPAIN S.L. contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 16 de junio de 2010 en materia relativa al Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002, 2003 y 2004.

Ha intervenido como parte recurrida la entidad COTY SPAIN, representada por Procurador y dirigida por Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 16 de octubre de 2007 se inició un *procedimiento inspector* que entre otros conceptos incluía el Impuesto sobre Sociedades (ejercicios 2002, 2003 y 2004, que transcurren de 1 de julio a 30 de junio), de alcance general sobre el Grupo consolidado 132/00, cuya sociedad dominante es COTY SPAIN S.L., siendo las dependientes COTY ASTOR S.A. (CIF A08128324) y COTY PRESTIGE ESPAÑA S.A. (CIF A59209420).

Con fecha 16 de abril de 2009 se inició el *procedimiento de declaración de fraude de ley tributaria* mediante propuesta al efecto firmada por el actuario, concluyendo con la resolución de 21 de julio de 2009 de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes por la que se declara la existencia del mismo.

Se considera realizada en fraude de ley tributaria la siguiente reestructuración del Grupo en España:

Inicialmente la holandesa COTY BV [filial de Coty Inc (EEUU) entidad ésta en la que se produce la consolidación del Grupo a nivel mundial] tenía el 100% del capital de las dos sociedades operativas en España: COTY ASTOR S.A. y LANCASTER GROUP ESPAÑA S.A. (que cambió posteriormente su denominación a COTY PRESTIGE ESPAÑA S.A.), ambas domiciliadas en Barcelona y dedicadas a la fabricación y distribución de cosméticos en España.

Por escritura pública de 18 de junio de 1999 se constituye COTY SPAIN S.L. con un capital social de 3.606.000 € íntegramente suscrito por COTY BV. El capital estaba representado por 3.606.000 participaciones sociales con valor nominal de 1 € y se fijó una prima de emisión de 10,00022185 € por acción.

El desembolso del capital suscrito y de la prima de emisión se realizó por COTY BV mediante la aportación no dineraria de una parte de las acciones de COTY ASTOR y LANCASTER GROUP ESPAÑA; se aportaron en concreto

26.641 acciones de la primera y 10.500 acciones de la segunda, lo que supone el 25% del total número de acciones de cada una.

El total capital de COTY ASTOR, de 532.825.000 pesetas, estaba representado por 106.565 acciones de 5.000 pesetas de valor nominal. Y el capital total de LANCASTER GROUP ESPAÑA era de 210.000.000 pesetas, representado por 42.000 acciones de 5.000 pesetas de valor nominal.

Doce días después de su constitución, por escritura pública de 30 de junio de 1999, COTY SPAIN compró a COTY BV el resto de las acciones de las dos sociedades operativas españolas; en concreto 79.924 acciones de COTY ASTOR a precio de 172.671 pesetas/acción, lo que supone un total de 13.800.600.000 pesetas, y 31.500 acciones de LANCASTER GROUP ESPAÑA por precio de 190.477 pesetas/acción, lo que supone un total de 6.000.025.500 pesetas. En conjunto la compra de estas acciones (el 75% del total capital de cada una de las sociedades) ascendió a 19.800 millones pesetas (119 millones de €), precio que se confiesa recibido por la vendedora.

Por escritura pública de la misma fecha, 30 de junio de 1999, COTY BV concedió a COTY SPAIN un préstamo del 19.800 millones, con vencimiento inicial de 30 de junio de 2004 y prorrogable tácitamente hasta el año 2014, fijándose un interés del 7% anual y pagadero anualmente.

Como resulta de las cifras expuestas, las acciones de COTY ASTOR y LANCASTER GROUP ESPAÑA se valoraron a efectos de las anteriores operaciones a valor muy superior al teórico resultante de sus respectivos balances.

De este modo, las dos empresas operativas del Grupo en España cuya matriz era COTY BV pasan a depender de COTY SPAIN (100% propiedad de la holandesa), que se configura como puro holding y soporta importantes gastos financieros, generados por el préstamo obtenido de su matriz, que reducen muy significativamente sus bases imponibles así como las del Grupo fiscal. De otra parte, la interposición de COTY SPAIN entre la holandesa y las filiales operativas en España no alteró en absoluto la estructura y el funcionamiento anterior de éstas.

Considerando como normas de cobertura el artículo 10.3 de la Ley 43/95 (LA LEY 4417/1995) en cuanto delimitador de la base imponible del impuesto en estimación directa, el artículo 20 de la misma ley (subcapitalización) cuidadosamente observado por el Grupo así como la regulación de la consolidación fiscal; y como normas defraudadas los artículos 4 (hecho imponible) y 10.3 de la Ley 43/95 (LA LEY 4417/1995) , el *acuerdo declarativo del fraude de ley tributaria* concluye en su Fundamento de Derecho Noveno diciendo:

"..... Las operaciones objeto de este expediente de procedimiento especial de fraude de ley desarrolladas entre las sociedades COTY SPAIN SL y COTY BV que supuso la constitución de la primera por la segunda, la aportación a ella de las participaciones de las dos sociedades operativas del mismo Grupo COTY en España y, singularmente, la financiación de la operación con un préstamo concedido por la matriz holandesa a su filial española de importe inicial de 119 millones de euros tuvo una motivación exclusivamente fiscal, se realizó con el propósito de eludir el impuesto y provocó un resultado equivalente al derivado del hecho imponible, habiéndose utilizado diversas normas de cobertura y resultando defraudada la norma fiscal de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de la entidad COTY SPAIN S.L., trasladando dicho efecto al Grupo dada su calidad de sociedad dominante y representante del mismo (art. 79.2 LIS).

En consecuencia debe negarse la *deducibilidad* en el Impuesto sobre Sociedades 2002, 2003 y 2004 *de los gastos financieros derivados del endeudamiento soportado* por COTY SPAIN S.L., como consecuencia de la adquisición de participaciones de sociedades del mismo Grupo Internacional al que pertenece.

Consecuentemente se ACUERDA:

"Resolver declarando la existencia de fraude de ley en relación con la entidad COTY SPAIN S.L.,, en su

calidad de dominante del Grupo fiscal 132/00, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2002, 2003 y 2004, ambos inclusive, referente a los hechos y con el alcance previsto en la presente resolución".

SEGUNDO.- Dictado el acuerdo declarativo del fraude de ley tributaria, la liquidación practicada el 16 de diciembre de 2009 a COTY SPAIN SL en cuanto cabecera del Grupo Fiscal, consecuencia del Acta A-02 nº 71618970 (incoada el 24-8-09), se limita a ejecutar lo acordado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

El Grupo Fiscal había declarado como bases imponibles consolidadas negativas en €:

2002 11.574.461,32

2003 10.602.076,34

2004 335.573,54

Presentando cuotas diferenciales negativas que fueron oportunamente devueltas por la AEAT.

La liquidación inspectora incrementó las bases imponibles declaradas en el importe de los gastos financieros deducidos generados por el préstamo obtenido por COTY SPAIN de COTY BV, esto es, en €:

2002 7.042.351,64

2003 6.968.091,00

2004 4.124.745,79

Resultaron así cuotas impositivas cero y se cuantificaron las bases imponibles negativas declaradas pendientes de compensación para ejercicios futuros.

Como muestra el acuerdo declarativo del fraude de ley, la suma de las bases imponibles individuales declaradas por las dos sociedades operativas en el periodo 1996 a 30-6-00 era positiva, oscilando entre un mínimo de 1,7 millones € y un máximo de 20,77 millones €. En dicho periodo únicamente COTY ASTOR declaró, en el ejercicio 99/00, una base imponible negativa de 3,4 millones €.

Los intereses devengados en COTY SPAIN por el préstamo de COTY BV ascienden a los siguientes importes: 8,33 millones € en cada uno de los ejercicios 2000 y 2001, 7,97 millones € en 2002, 7,04 millones € en 2003, 6,97 millones € en 2004 y 4,13 millones € en 2005.

A partir del ejercicio 2000 (1-7-00/30-6-01) en que se tributa en régimen consolidado, las bases imponibles consolidadas declaradas son siempre negativas. En la Memoria de COTY SPAIN del ejercicio 04/05 figuran unas bases imponibles negativas acumuladas desde el ejercicio 99/00 de 32,76 millones €. Y en la declaración consolidada del Grupo de 2004 aparecen bases imponibles negativas a compensar en ejercicios futuros de 36,75 millones €.

De todo ello se desprende la *ausencia de motivo económico válido como fundamento de la reestructuración*, operación ésta cuya *razón última* es la *generación de unos gastos financieros deducibles en el seno del grupo fiscal* que provocan una supuestas bases imponibles consolidadas negativas a compensar en los quince años siguientes.

TERCERO.- Contra el acuerdo declarativo de la existencia de fraude de ley tributaria adoptado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes el 21 de julio de 2009, notificado el 23 de julio de 2009, y el acuerdo del Jefe Adjunto de la Oficina Técnica, de 16 de diciembre de 2009, notificado el 17 de diciembre de 2009, por el que se ejecuta el anterior liquidando el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002, 2003 y 2004, se interpuso, con fechas respectivas de 21 de agosto de 2009 y 13 de enero de 2010, sendas reclamaciones económico-administrativas, que fueron desestimadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central en resolución de 16 de

junio de 2010 (R.G. 4069/2009 y 480/2010).

CUARTO.- Contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de junio de 2010, COTY SPAIN S.L. interpuso recurso contencioso- administrativo ante la Audiencia Nacional mediante escrito presentado en fecha 8 de marzo de 2011. Turnado el procedimiento a la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, fue resuelto en sentencia de 21 de noviembre de 2013 , cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: Que estimando el recurso contencioso-administrativo formulado por el Procurador, D. Adolfo Morales Hernández-Sanjuan, en nombre y representación de la entidad COTY SPAIN, S.L., contra la resolución de fecha 16.06.2010, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, debemos declarar y declaramos que dicha resolución es nula por no ser conforme a Derecho; sin hacer mención especial en cuanto a las costas".

QUINTO.- Contra la referida sentencia la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación, que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala. Y formalizado por la representación procesal de la parte recurrida --COTY SPAIN S.L.-- su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 4 de febrero de 2015 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.- Por el Abogado del Estado se ha presentado recurso de casación contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Segunda), de 21 de noviembre de 2013, recaída en el recurso núm. 325/2010 , que estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por COTY SPAIN S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 16 de junio de 2010 por la que se desestimaban las reclamaciones económico-administrativas deducidas contra el acuerdo declarativo de la existencia de fraude de ley tributaria adoptado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes el 21 de julio de 2009 y el acuerdo del Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de 16 de diciembre de 2009, por el que se ejecutó el anterior liquidando el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

SEGUNDO.- La sentencia de la Audiencia Nacional dice en su Fundamento de Derecho Cuarto que "asiste la razón a la recurrente en relación con la improcedencia de utilizar el mecanismo del fraude de ley para modificar las bases declaradas en los ejercicios objeto de comprobación, es decir, 2002, 2003 y 2004, pues las operaciones de las que se parte son las realizadas en el ejercicio 1999, que, en su caso, a los efectos fiscales, correspondían plasmarse en las autoliquidaciones correspondientes al ejercicio 2000. Con este dato la Sala quiere poner de manifiesto que, tratándose de un ejercicio no incluido en el ámbito de la comprobación iniciada con fecha 16 de octubre de 2007, pues dicho procedimiento comprendía entre otros conceptos el Impuesto sobre Sociedades (ejercicios 2002, 2003 y 2004, que trascurren de 1 de julio a 30 de junio), la Administración está impedida para iniciar un expediente de fraude de ley en relación con el ejercicio del que derivan las operaciones, de las que la Inspección arranca para proceder a regularizar la situación tributaria del sujeto pasivo de ejercicios posteriores, debido a que ese ejercicio en el que se realizaron las operaciones, objeto del fraude de ley, estaba prescrito, por lo que la Administración, al no constar que las autoliquidaciones de aquél y siguiente ejercicio no fueron modificadas por medio de comprobación inspectora, está obligada a pasar por lo declarado sin que pueda entenderse que la regularización de las operaciones por ella controvertidas se realizaron en fraude de ley.

La Sala 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 1999 y, por tanto, en un ejercicio prescrito.

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 1999, 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 1999, pese a que en el momento de iniciarse las actuaciones inspectoras y, desde luego, el expediente de fraude de ley, esto es, el 16 de abril de 2009, 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 1999 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.

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.

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.

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".

TERCERO.- El Abogado del Estado articula cuatro motivos de casación al amparo, todos ellos del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción .

En el primer motivo se alega que la sentencia recurrida infringe los artículos 9.3 (LA LEY 2500/1978) y 103 de la Constitución (LA LEY 2500/1978), el artículo 7 del Código Civil (LA LEY 1/1889) y los artículos 3 (LA LEY 1292/1997) y 4 de la Ley 6/1997 (LA LEY 1292/1997), de Organización y Funcionamiento de la Administración

General del Estado .

En el segundo motivo se dice que la sentencia recurrida infringe el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963 (LA LEY 63/1963) .

En el motivo tercero se alega que la sentencia recurrida infringe el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995) , del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada a la misma por la Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (LA LEY 4419/1998), vigente desde el día 1 de enero ; los artículos 70.3 (LA LEY 1914/2003) y 106.4 de la Ley General Tributaria 58/2003 (LA LEY 1914/2003), de 17 de diciembre ; los artículos 51 (LA LEY 1904/2003), 66 (LA LEY 1904/2003) y 101 de la misma Ley 55/2003 (LA LEY 1904/2003).

En el motivo cuarto se dice que la sentencia recurrida infringe los artículos 24 y concordantes de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) aprobada por Ley 230/1963 (LA LEY 63/1963), que regula el fraude de ley tributario, con relación a los artículos 4 (LA LEY 4417/1995), 10.3 (LA LEY 4417/1995) , 16 (LA LEY 4417/1995) y 20 de la LIS 43/1995 (LA LEY 4417/1995) y los preceptos de la misma ley que regulan la tributación consolidada de los grupos de sociedades.

De los motivos articulados por el Abogado del Estado, el único tiene trascendencia para el caso que nos ocupa es el tercero y dentro de este motivo no todos los preceptos que se invocan como infringidos tienen aplicabilidad en un supuesto como el que nos ocupa, en el que lo que se dilucida es la deducibilidad en el Impuesto de Sociedades de los ejercicios 2002, 2003 y 2004, no de bases imponibles negativas propiamente dichas, sino de los gastos financieros generados por el endeudamiento soportado por COTY SPAIN que, en escritura pública de 30 de junio de 1999, recibió de su matriz --la holandesa COTY BV--, un préstamo de 19.800 millones, con vencimiento inicial de 30 de junio de 2004 y prorrogable tácitamente hasta el año 2014, fijándose un interés del 7% anual y pagadero anualmente.

De esta forma, de los preceptos invocados los artículos 23.5 de la Ley 43/1995 (LA LEY 4417/1995) , del Impuesto sobre Sociedades, y 106.4 en relación con el 70.3 de la Ley General Tributaria 58/2003 (LA LEY 1914/2003) no pueden servir para fundamentar el motivo, ya que regulan las posibilidades de comprobación de la Inspección Tributaria sobre bases imponibles negativas, cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación que tuvieren su origen en ejercicios prescritos y en el caso resuelto por la sentencia de instancia se enjuicia la posibilidad de declarar en fraude de ley, sin límite temporal alguno, una operación de financiación que tuvo lugar en un ejercicio prescrito, pero que despliega efectos en periodos no prescritos.

Ahora bien, sí resulta oportuna la cita en particular del artículo 66 de la Ley 58/2003 (LA LEY 1914/2003) (64 de la Ley 1963) que permite comprobar hechos realizados en ejercicios prescritos que pueden proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos.

CUARTO.- 1. En el presente caso la discusión versa sobre el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en periodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicios no prescritos o, dicho de otro modo, se trata de determinar qué ocurre cuando la Administración Tributaria pretende regularizar los efectos, en un ejercicio no prescrito, de aquellos negocios que, celebrados en un ejercicio prescrito, se considera que lo fueron en fraude de ley y por ello sus efectos en los ejercicios susceptibles de comprobación pueden regularizarse.

2. La Administración tributaria siempre ha entendido que, de acuerdo con el artículo 66 de la LGT 2003 (LA LEY 1914/2003) (antiguo 64 de la LGT 1963 (LA LEY 63/1963)), prescribe el derecho para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque

necesaria para liquidar la deuda tributaria, **no estaba sometida a plazo de prescripción** o caducidad alguno y ello porque se trata de un poder de la Administración distinto del de liquidar, que siempre ha estado regulado en un precepto propio (art. 115 de la LGT 2003 (LA LEY 1914/2003) y 109 de la LGT 1963 (LA LEY 63/1963)) y respecto del cual la legislación nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo. El artículo 115 de la LGT 2003 (LA LEY 1914/2003) califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, es imprescriptible como todas las potestades administrativas. El artículo 115 de la LGT 2003 (LA LEY 1914/2003) (art. 109 LGT 1963 (LA LEY 63/1963)) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.

Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (LA LEY 7756/2012) (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). **No se puede**, pues, **excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aún cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.**

Por las razones expuestas ***creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (LA LEY 85080/2014) (casa. 581/2013), puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos.***

Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella, pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, la siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo (LA LEY 2097/2003) y 181/2006, de 19 junio .

QUINTO.- En virtud de lo expuesto, procede estimar el recurso de casación del Abogado del Estado y al constituirse esta Sala en Tribunal de instancia para resolver lo que corresponda dentro de los términos en que aparece planteado el debate, confirma, por las razones que se expondrán en el Fundamento de Derecho siguiente, la declaración de la existencia de fraude de ley tributaria en relación con la reestructuración del Grupo consolidado 132/00 en España y la liquidación practicada en 16 de diciembre de 2009 a la entidad COTY SPAIN S.L. en su calidad de cabecera del Grupo fiscal por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002, 2003 y 2004, denegando la deducibilidad, en el Impuesto y ejercicios citados, de los gastos financieros derivados del endeudamiento soportado por COTY SPAIN como consecuencia de la adquisición de participaciones de sociedades del mismo Grupo.

SEXTO.- El acuerdo de declaración de fraude de ley en el caso que nos ocupa se caracteriza por los siguientes rasgos que pergeña la resolución del TEAC: la licitud de las operaciones llevadas a cabo aisladamente consideradas, la constitución de COTY SPAIN y la posterior compra de acciones por ésta financiada con un préstamo, es innegable. Dichas operaciones fueron efectivamente reales y lícitas, pero tal licitud no puede ser óbice para que el resultado del conjunto de operaciones efectuadas sea contrario al ordenamiento jurídico en

cuanto que se ordena exclusivamente, desde el punto de vista de España que es el que aquí interesa, a reducir la tributación por el Impuesto sobre Sociedades.

Ciertamente ninguna objeción puede oponerse a una reestructuración del grupo empresarial en España ni a la valoración de las acciones de las dos sociedades operativas a precio de mercado a efectos de la reestructuración. Sin embargo no cabe equiparar reorganizaciones empresariales, que supongan acometer inversiones que conlleven para el Grupo un crecimiento en términos de economía real o una reducción de costes efectiva, con meros movimientos financieros o flujos intragrupo; y cuando el endeudamiento para llevar a cabo esos movimientos intragrupo apareja las drásticas reducciones de tributación que aquí se pretenden, rechazar esas meras recolocaciones sin sustrato económico probado no supone en modo alguno poner en tela de juicio la libertad de empresa, sino deducir las consecuencias lógicas de unos hechos.

Analizadas individualmente las operaciones llevadas a cabo por el grupo COTY SPAIN S.L., ninguna de ellas, aisladamente consideradas, puede calificarse de ilícita y tampoco de insólita o inusual, pues lo que importa en cuanto a la eventual existencia del fraude de ley es el resultado que con el conjunto de operaciones se ha obtenido.

Sí que concurre, sin embargo, en la reestructuración llevada a cabo la artificiosidad que, como indicio o característica del fraude y diferenciador de la economía de opción, es una referencia constante de nuestros Tribunales.

En el presente caso el sujeto pasivo crea artificiosamente las condiciones que determinan el resultado pretendido, lo que se desprende del análisis de la operatoria desarrollada: de una parte, la constitución de COTY SPAIN, con desembolso de su capital mediante aportación de una parte de las acciones de las dos sociedades españolas operativas, valoradas éstas por importe muy superior a su valor teórico; y de otra, la compra por COTY SPAIN del resto de las acciones de tales sociedades operativas con financiación de su matriz COTY BV con el posterior recurso a la tributación consolidada de la nueva holding con sus dos filiales operativas.

En orden a una correcta apreciación del fraude de ley no puede simplemente plantearse el juicio de adecuación de cada uno de los actos individualmente considerado, sino que requiere de un enjuiciamiento de mayor perspectiva, que tenga en cuenta la finalidad última perseguida de la concatenación de todos ellos y, además, ha de hacerse caso por caso, atendiendo a las circunstancias concretas concurrentes. Cierto es que la constitución del nuevo holding en España es real, como real fue la compra de acciones por éste, el préstamo obtenido de su matriz a tal fin, y los intereses devengados (que no pagados) por éste; es decir, no se ha simulado nada; pero no se ha demostrado que la operativa de la entidad responda a una auténtica lógica empresarial, que redunde en una real mayor eficacia; sí se ha probado en cambio la finalidad de elusión fiscal y precisamente en esto radica la esencia del fraude.

Es decir, se llevan a cabo una serie de operaciones: interposición de una sociedad holding, compra-venta de acciones y préstamo, todas ellas reales y lícitas, pero cuando todas esas operaciones, en su conjunto consideradas, no responden a una lógica empresarial, pues la compleja operativa se revela innecesaria y contraria a la eficiencia económica, de modo que no se habría llevado a cabo de no ser por la ventaja fiscal obtenida, la finalidad elusoria resulta evidente. El conjunto de operaciones, sin suponer una violación directa del ordenamiento jurídico, ha constituido un rodeo que buscaba crear artificiosamente las condiciones de aplicación de unas normas (deducibilidad de intereses, consolidación fiscal, etc) merced a las que conseguir la reducción de la carga fiscal, pero violando su espíritu (minoración de la tributación que verdaderamente corresponde a las sociedades operativas).

No puede considerarse como no probado el propósito elusivo de la reestructuración llevada a cabo, porque lo cierto es que, ante la ausencia de cualquier otra motivación económica válida para tal reestructuración, lo único que la justifica es precisamente la reducción de la carga fiscal de las dos sociedades operativas españolas. La reestructuración presenta como resultado patente un más que apreciable endeudamiento de COTY SPAIN con su matriz holandesa cuya carga financiera no sólo vacía su base imponible, sino también la de las dos sociedades operativas al tributar éstas junto con su matriz en régimen de consolidación, régimen éste en el que la base imponible consolidada resulta del sumatorio de las bases imponibles individuales de los miembros del Grupo con las posteriores y preceptivas eliminaciones e incorporaciones.

En definitiva, se han creado a propósito las circunstancias necesarias para generar una importante carga financiera en el Grupo consolidado. Es perfectamente lícito endeudarse para adquirir algo; sin embargo en el presente caso la relación causa-efecto se ha invertido: en realidad el objetivo no es adquirir y para ello se busca el endeudamiento, sino que, al revés, la finalidad es endeudar a la holding interpuesta al efecto para provocar el devengo intragrupo de unos intereses que reduzcan la carga tributaria de las dos sociedades operativas.

SÉPTIMO.- No procede la imposición de las costas procesales al haberse estimado el recurso de la Administración del Estado recurrente.

Por lo expuesto,

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

FALLAMOS

PRIMERO.- Estimar el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2013 (LA LEY 180363/2013), dictada en el recurso núm. 325/2010 , que se casa y anula.

SEGUNDO.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por COTY SPAIN S.L. contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 16 de junio de 2010, que debe ser confirmado.

TERCERO.- Confirmar la resolución de 21 de julio de 2009 de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes por la que se declaró la existencia de fraude de ley tributaria en la reestructuración del Grupo consolidado 132/00 y la liquidación practicada el 16 de diciembre de 2009 por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes a la entidad COTY SPAIN S.L. en cuanto cabecera del Grupo fiscal por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

CUARTO.- No hacer imposición de costas.

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.- Manuel Vicente Garzon Herrero.- Emilio Frias Ponce.- Angel Aguillo Aviles.- Joaquin Huelin Martinez de Velasco.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Manuel Martin Timon.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- *TRIBUNAL SUPREMO Sala de lo Contencioso-Administrativo*

Voto Particular

VOTO PARTICULAR

FECHA: 10/02/2015

VOTO PARTICULAR que, al amparo de lo establecido por los artículos 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio,

del Poder Judicial (LA LEY 1694/1985) (BOE de 2 de julio) y 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento civil (LA LEY 58/2000) (BOE de 8 de enero), formula el magistrado don Joaquin Huelin Martinez de Velasco a la sentencia dictada el 5 de febrero de 2015, en el recurso de casación 4075/13, interpuesto por la Administración General del Estado contra la sentencia que la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional pronunció el 21 de noviembre de 2013, en el recurso contencioso-administrativo 325/10 .

PRIMERO .- Comparto la delimitación del debate que se realiza en el tercer fundamento jurídico de la sentencia de cuyo fallo discrepo.

El recurso de casación de la Administración General del Estado se encontraba en parte desenfocado en cuanto invocaba como infringidos preceptos reguladores de la deducción de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y de la obligación de acreditar su procedencia y cuantía, singularmente cuando tuviesen origen en ejercicios prescritos. Cuestión que ha sido abordada, interpretando el artículo 23.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 1995 (LA LEY 4417/1995) , así como los artículos 70.3 (LA LEY 1914/2003) y 106.4 de la Ley General Tributaria de 2003 (LA LEY 1914/2003) , en nuestras sentencias de 6 de noviembre de 2013 (LA LEY 185047/2013) (casación 4319/11) , 13 de noviembre de 2013 (casación 4303/11) , 9 de diciembre de 2013 (LA LEY 205075/2013) (casación 2883/12) y 19 de febrero de 2015 (LA LEY 10090/2015) (casación 3180/13) .

Con ello se corrige el error que padecemos en la sentencia de 4 de julio de 2014 (LA LEY 85080/2014) (casación 581/13) , yerro propio, pero también inducido por el debate suscitado entonces. Se trataba, como ahora, de la deducción de unos gastos financieros por préstamos "intragrupo" en virtud de contratos convenidos en ejercicios ya prescritos y de la posibilidad de declarar que se realizaron en fraude de ley. Sin embargo, tanto la resolución judicial impugnada como las partes en litigio desviaron la controversia al terreno de las bases imponibles negativas y su toma en consideración para descontarlas de las positivas obtenidas en ejercicios futuros.

Esta aclaración resultaba pertinente, porque no es lo mismo minorar la base imponible de un ejercicio con la negativa de otros anteriores, incluso prescritos, posibilidad esta última legalmente habilitada hace varios lustros, que deducir en la autoliquidación del impuesto sobre sociedades de un determinado ejercicio los gastos soportados durante el mismo que tienen su causa en contratos realizados años ha, más allá incluso del plazo de prescripción. En ambas tesis, no coinciden las disposiciones aplicables ni es igual la posición de la Inspección de los Tributos como organización al servicio del interés general, sometida radicalmente a la ley y al derecho (artículo 103.1 de la Constitución (LA LEY 2500/1978)).

SEGUNDO .- No obstante, aún así creo que seguimos sin acertar plenamente en la diana.

La discusión no versa, sin más, sobre «el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en periodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicio prescritos», según se dice en la primera parte del párrafo inicial del apartado 1 de cuarto fundamento jurídico. Como se señala con mayor precisión en la segunda parte del mismo párrafo, «se trata de determinar qué ocurre cuando la Administración tributaria pretende regularizar los efectos, en un ejercicio no prescrito, de aquellos negocios que, celebrados en un ejercicio prescrito, se considera que lo fueron en fraude de ley y por ello sus efectos en los ejercicios susceptibles de comprobación pueden regularizarse». O, como se decía en la citada sentencia de 4 de julio de 2014 , de «dilucidar si la Administración Tributaria puede o no declarar la existencia de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos [cuando] tales operaciones [pueden] proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos» (FJ 4º.1).

Esta precisión resulta relevante, al menos para este magistrado disidente.

Si la polémica se planteara en aquellos primeros términos, ninguna reserva guardaría frente a la solución mayoritaria adoptada. En alguna otra ocasión este Tribunal Supremo ha indicado que el transcurso del tiempo, incluso de un periodo de cuatro años como el previsto para la prescripción del derecho de la Administración a liquidar las deudas tributarias [artículo 66.1.a) de la Ley General Tributaria de 2003 (LA LEY 1914/2003)], no crea una barrera infranqueable para la Inspección respecto de los hechos acaecidos con anterioridad. La consumación del plazo de prescripción extingue aquel derecho, pero no borra la realidad ni ciega el pasado impidiendo su examen cuando sea menester a fin de comprobar un tributo aún liquidable por la Administración [sentencia de 3 de mayo de 2010 (LA LEY 86187/2010) (casación 581/05, FJ 3º)]. Por ello, no puede excluirse la posibilidad de que dentro de las actuaciones de inspección puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos [sentencia de 19 de enero de 2012 (LA LEY 7756/2012) (casación 3726/09 , FJ 6º.3)].

Nada hay de irregular en que, por ejemplo, para determinar el incremento patrimonial obtenido mediante la transmisión de un inmueble por un sujeto pasivo en un ejercicio respecto del que sigue vivo el derecho de la Administración a liquidar un tributo, la Inspección compruebe y tome en consideración el precio por el que lo adquirió, aun cuando la compra haya tenido lugar en un ejercicio prescrito. Nadie le negaría la facultad de constatar la realidad de la operación y el precio por el que se realizó, pero más dudoso es, como poco, que pueda afirmar que allí donde se pactó una compra en realidad hubo una permuta o que, bajo la apariencia de una transmisión inmobiliaria plena, se escondía un mero usufructo con reserva de dominio.

A mi juicio, este segundo escenario es muy distinto. Tengo para mí que, para fijar la deuda tributaria de un impuesto respecto del que el derecho a liquidar no se ha extinguido aún, le cabe a la Inspección constatar la realidad de lo acontecido más allá del plazo de prescripción y obtener las consecuencias pertinentes, pero no le es dable embarcarse en calificaciones y análisis jurídicos de ese pasado, sobre el que, por así haberlo querido el legislador (artículo 66 de la Ley General Tributaria de 2003 (LA LEY 1914/2003)), ya carece de facultades para intervenir en uso de las potestades que el propio legislador le ha atribuido.

La seguridad jurídica, que es uno de los pilares sobre los que se asienta nuestro sistema de convivencia (artículo 9.3 de la Constitución (LA LEY 2500/1978)), así lo reclama. Como no lo ha entendido así la decisión mayoritaria, me veo obligado a discrepar de ella, no obstante el respeto y la consideración personal e intelectual que me merecen todos y cada uno de quienes la han adoptado.

TERCERO .- La tarea de liquidar tributos, previa comprobación e investigación de los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria [artículo 117.1.i), en relación con el 115.1, de la Ley General Tributaria de 2003 (LA LEY 1914/2003)], es una operación compleja, mixtura de hechos y derechos, de realidades materiales y posiciones jurídicas, en fin, de simple comprobación del pretérito y de su análisis jurídico.

Parece razonable concluir que la Inspección de los Tributos pueda asomarse al "pasado prescrito" para, sin operar sobre él y como mero espectador, tomar buena cuenta y obtener las oportunas consecuencias en orden a liquidar tributos respecto de los que, por no haber transcurrido el plazo fijado en la ley, conserva vivo aún su derecho a hacerlo e intactas sus facultades al respecto. Pero, si la seguridad jurídica es suma equilibrada de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad (*vid.* SSTC 27/1981 (LA LEY 216/1981) , 227/1988 (LA LEY 2428/1988) y 235/2000 (LA LEY 10728/2000) , entre otras muchas), creo que atenta contra los cimientos de este principio basilar de nuestro ordenamiento jurídico permitir a una organización servicial, sometida radicalmente a la ley y al derecho, operar sobre ese pasado para recalificarlo jurídicamente, con el fin de justificar una liquidación que no habría tenido lugar sin esa previa manipulación. En mi

opinión, constituye un auténtico fraude, una burla a nuestro sistema constitucional, atribuyendo a la Administración un poder que nunca estuvo en la voluntad de nuestros constituyentes ni, por supuesto, en la del legislador ordinario.

Debo reconocer el esfuerzo desarrollado por mis colegas en el apartado 2 del fundamento jurídico cuarto de la sentencia de que discrepo, pero resulta un empeño baldío. Por supuesto que las potestades, como la enderezada a liquidar tributos, no prescriben, pero no pertenecen a la Administración por "derecho divino", como a los reyes de las monarquías absolutas del *Ancien Régime*. Nuestro sistema jurídico-administrativo, cimentado en el principio de legalidad, opera mediante la atribución por la ley a las administraciones públicas de potestades ordenadas a la satisfacción de los intereses generales. Pueden hacer todo lo que la ley les permite, pero sólo y en la medida en que ella les autoriza. Fuera del universo legal las administraciones públicas no son nadie. Atribuida una potestad, no hay que renovarla, allí está, mientras la ley de atribución no sea derogada o modificada.

Pero las potestades no son un fin en sí mismas, constituyen una herramienta, tienen naturaleza vicaria. Se reconoce a la Inspección la potestad de comprobación e investigación para liquidar tributos, pero el legislador ha querido que esta tarea, la de liquidar, se lleve a cabo en cuatro años contados desde que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación [artículos 66.1.a) y 67.1, segundo párrafo, de la Ley General Tributaria de 2003 (LA LEY 1914/2003)]. Por lo tanto, de nada o casi nada sirve decir que la potestad de comprobar e investigar (que no derecho, como se afirma en la sentencia mayoritaria) no prescribe, si lo que se extingue por el transcurso del tiempo señalado por el legislador es el derecho a liquidar los tributos (que no potestad, como también se indica en el pronunciamiento del que discrepo).

No cabe confundir el poder o la potestad con el ejercicio de los derechos y facultades que la integran. Esta distinción aparece diáfana en la Ley General Tributaria de 2003 (LA LEY 1914/2003) cuando en su artículo 141 describe las funciones administrativas (los derechos y las facultades) en que consiste la inspección tributaria (la potestad). Afirmar que una potestad no prescribe constituye una obviedad, sin que quepa olvidar -insisto- que su ejercicio está vinculado a unos concretos sujetos pasivos, impuestos y periodos, como se desprende de los artículos 147.2 y 148.2 de la misma Ley, ejercicio que es el que la ley sujeta a plazo, hasta el punto de que su transcurso constituye una de las causas de extinción de la deuda tributaria (artículo 59.1 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003)).

En definitiva, la potestad siempre está ahí, mientras quiera el legislador, pero su ejercicio sólo es posible si el derecho (en realidad no es un "derecho" de la Administración, sino un "deber-facultad" al servicio del interés general tributario plasmado en el artículo 31 de la Constitución (LA LEY 2500/1978)) no ha prescrito.

Y este es el dilema que, a mi entender, la decisión mayoritaria no resuelve adecuadamente en el caso enjuiciado, en el que, para incidir sobre la liquidación de un periodo tributario no prescrito, en el año 2009 se calificó realizado en fraude de ley un negocio jurídico concluido una década antes.

CUARTO .- Hay fraude de ley en el ámbito tributario (en la terminología de la Ley General Tributaria de 1963 (LA LEY 63/1963) -artículo 24 -; la vigente Ley de 2003 habla de conflicto en la aplicación de la norma -artículo 15-) cuando se realiza un negocio jurídico al amparo de una determinada norma (norma de cobertura) con la finalidad de conseguir unos efectos económicos que no le son propios, eludiendo de este modo la aplicación de la previsión tributaria (norma defraudada) que normalmente hubiera operado de haberse seguido los negocios jurídicos usuales para obtener aquel resultado. En tales casos hay elusión fiscal, pero no engaño, ocultación ni evasión; simplemente, el hecho imponible no ha llegado a producirse o se ha manifestado en una forma fiscalmente más rentable debido a la impropia forma negocial elegida.

Para hacer frente a estas situaciones elusivas, el legislador tributario, tanto el de 1963 como el de 2003, remite a la Administración a un expediente específico para que, con audiencia de los interesados, declare el fraude o el conflicto y liquide el tributo aplicando la norma eludida o defraudada (artículos 24.3 y 15.3 de las Leyes Generales Tributarias de 1963 y 2003, respectivamente).

Se trata, por tanto, de un cauce singular y especial para recalificar jurídicamente los negocios realizados por los contribuyentes cuando producen el efecto expresado. Siendo así, y por lo dicho en los apartados anteriores de este voto discrepante, entiendo que no es posible declarar en fraude de ley actos y contratos concluidos en periodos respecto de los que el derecho de la Administración a comprobarlos e investigarlos al objeto de liquidar el tributo concernido por los mismos haya prescrito, aun cuando proyecten sus efectos a ejercicios posteriores que no lo estén.

Esta interpretación restrictiva de la posibilidad de declarar el fraude de ley, o el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, no resulta insólita en la doctrina de esta Sala. Basta recordar que hemos rechazado expresamente que la Administración pueda realizar una declaración de fraude de ley de forma tácita, al margen del procedimiento al que remite la ley, recalificando operaciones llevadas a cabo en periodos prescritos [véanse las sentencias de 9 de diciembre de 2013 (LA LEY 205075/2013) (casación 2883/12, FJ 3º) y 19 de febrero de 2015 (LA LEY 10090/2015) (casación 3180/13 . FJ 4º)].

La anterior conclusión se sustenta también en otras reflexiones adicionales. La primera consiste en que el fraude de ley, o el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, así como el expediente en el que ha de ser declarado, constituyen una vía excepcional en la liquidación de deudas tributarias que, como tal, ha de ser objeto de una interpretación restrictiva. Esta visión excluye acercamientos a la institución que amplíen indiscriminadamente su operatividad permitiendo reconsiderar negocios jurídicos concluidos hace décadas.

Hay otros motivos para no admitir tales acercamientos. Para apreciar si un contrato o acto ha sido realizado en fraude de ley, la Inspección opera normalmente con indicios, admitidos como prueba en el ámbito tributario (artículo 108 de la Ley General Tributaria de 2003 (LA LEY 1914/2003) ; antes, 118 de la de 1963). Ello quiere decir que, para desvirtuar los hechos acreditados por la Administración a través de ese específico medio de prueba, el contribuyente debe operar mediante "contraindicios". A nadie se le escapa la dificultad que ello comporta, con el déficit de seguridad jurídica que conlleva. Se exige a los administrados que, frente a un negocio jurídico al que la Inspección de los Tributos no puso el menor "pero" (ni expresa ni tácitamente) en el plazo de prescripción, presenten transcurrido ya un largo periodo elementos fácticos que desdigan los hechos acreditados a través de los que, mediante enlaces precisos y directos propios de las reglas del criterio humano, se obtiene que el negocio jurídico llevado a cabo hace una década (en el caso enjuiciado) lo fue en fraude de ley. Creo que este escenario no sólo provoca que se tambalee la seguridad jurídica, sino que desconoce los ritmos y los tiempos en los que se mueve el mundo de los negocios. Por supuesto que hay que enfrentar las prácticas fraudulentas que persiguen exclusivamente el ahorro fiscal, pero hay que hacerlo en tiempo útil, en el señalado por el legislador, y no ampliando artificialmente el plazo de prescripción. Nuestra Administración tributaria está suficientemente dotada (ya quisiéramos los miembros del Poder Judicial poder decir lo mismo de los tribunales de justicia) como para exigirla que adapte sus tiempos y ritmos a los del mundo real, de la economía y de los negocios, y no a la inversa.

Si ha prescrito la acción administrativa para reaccionar frente a una práctica fraudulenta y recalificarla en derecho, la seguridad jurídica pide que quede así. Es el tributo del artículo 9.3 de la Constitución (LA LEY 2500/1978) . No me resisto a comentar el último párrafo del cuarto fundamento jurídico de la sentencia de que discrepo, en el que se dice: «Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella». Precisamente, la seguridad jurídica exige lo contrario. ¿Cuántos

actos administrativos contrarios al ordenamiento jurídico quedan firmes por no haber sido recurridos en tiempo y forma y, sin embargo, a ningún tribunal se le ocurre afirmar que, en tales casos, haya que prolongar el plazo para recurrir a fin de evitar que se consagren situaciones ilegales?

Dicho en otras palabras: la legalidad aparente de los negocios celebrados en fraude de ley debe prevalecer sobre la ilegalidad subyacente de los mismos, cuando el fraude de ley no haya sido declarado dentro del plazo de prescripción, porque lo demanda el respeto de la seguridad jurídica. No cabe olvidar en esta particular situación, como entiendo han hecho mis colegas, el viejo aforismo: *summum ius summa iniuria*

QUINTO .- En fin, el desacierto jurídico de la decisión mayoritaria se pone de manifiesto en el sexto fundamento de la sentencia que no comparto. En él se reconoce la licitud de los negocios realizados por el contribuyente en 1999, que son declarados en fraude de ley en 2009. Fueron -se dice- operaciones efectivamente realizadas y lícitas, sin que ninguna objeción pueda oponerse a la reestructuración empresarial emprendida entonces, que no era práctica insólita ni inusual. Ahora bien, también se dice, pasados diez años en el caso de la declaración de fraude de ley, y otros seis más cuando se realiza el juicio en casación, que aquellas operaciones se llevaron a cabo con el exclusivo fin de reducir la tributación por el impuesto sobre sociedades.

Y para llegar a esta conclusión se afirma en 2009 por la Administración y ahora en 2015 por este Tribunal Supremo que la finalidad fraudulenta de los negocios concluidos en 1999 queda evidenciada por la ausencia de una motivación económica válida para la reestructuración distinta de la elusión fiscal, con sustento en que el contribuyente ni en 2009 ni durante el proceso en la instancia (entre 2010 y 2013) ha logrado acreditar lo contrario.

No es razonable juzgar negocios realizados hace décadas con parámetros actuales, con el oxígeno del presente y el espíritu que insufla en el juzgador. Tampoco lo es exigir al contribuyente la aportación de "contraindicios" capaces de contrarrestar los indicios aportados por la Inspección de los Tributos, cuando ha transcurrido una década o más desde que se produjeron los negocios cuestionados, colocándole en una situación rayana con la indefensión. De ahí que para evitar tales disfunciones se deba exigir a la Administración que desarrolle su tarea en los plazos señalados en la ley y de ahí también la necesidad de rechazar toda interpretación que, de una u otra forma, los prolongue indebidamente.

Creo, en definitiva, que con la solución adoptada por mis colegas padece la seguridad jurídica, se extienden indebidamente las potestades que el legislador ha atribuido a la Administración tributaria para cumplir su tarea y se tensiona hasta prácticamente romperlo el equilibrio de las partes contendientes en sede jurisdiccional, a cuyas puertas deben quedar todas las prerrogativas reconocidas a la Administración, salvo aquellas que le confiere la Ley reguladora de nuestra jurisdicción.

La sentencia de la Audiencia Nacional casada contiene una última reflexión que comparto: da la impresión de que la Administración, *a posteriori*, ha querido, casi diez años después, alterar las consecuencias de una operación celebrada en un ejercicio ya prescrito. Si se admite tal forma de operar, como se ha admitido en la decisión mayoritaria, se abre la posibilidad de invocar el fraude de ley de cualquier operación mercantil (o el conflicto en la aplicación de la norma tributaria) que produzca efecto final al cabo de décadas, sin sometimiento a plazo alguno.

SEXTO .- En suma, este recurso de casación debió ser desestimado y confirmada la sentencia impugnada.

Dado en Madrid, a diez de febrero de dos mil quince.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martínez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.

