

# Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª

Sentencia de 4 de julio de 2014, rec. 581/2013

**Ponente: Juan Gonzalo Martínez Mico**

**I.S., ejercicios 2002, 2003 y 2004. Fraude de ley. La Administración tributaria no puede declarar el fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos, aunque las mismas pudieran proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos.**

La Administración, que actúa como recurrente en este caso, en el complejo asunto de las comprobaciones de hechos acaecidos en ejercicios prescritos sobre el que se ha vertido abundante jurisprudencia recientemente, ha forzado el uso de sus potestades de forma que se hubiese llegado a *“reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos -y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza- para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios”*. Frente a ello el Tribunal dispone que no se pueden declarar realizados en fraude de ley negocios jurídicos cuyas magnitudes -precio de adquisición y financiación- han adquirido firmeza como consecuencia de la prescripción, siendo así que el ejercicio en que tuvieron lugar no fue objeto de comprobación alguna por la Administración.

La sentencia hace también un resumen de la doctrina existente en la materia.

## **Fundamentos de derecho**

**CUARTO.** 1. La cuestión nuclear del presente recurso se centra en dilucidar si la Administración Tributaria puede o no declarar la existencia de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en ejercicios prescritos -ejercicio 1998-- aunque tales operaciones (por ejemplo, los gastos financieros) pudieran proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos (ejercicios 2002 a 2004, objeto de comprobación).

El Abogado del Estado considera que la facultad de declarar la existencia de fraude de ley no prescribe y se extiende a cualquier periodo impositivo en el que hayan tenido lugar hechos o en el que consten datos con proyección a efectos fiscales en ejercicios no prescritos...

La objeción que formula el recurrente no puede ser compartida. La declaración de fraude ha de asociarse con los periodos en que se celebraron los negocios aquejados del fraude de ley por razón del fin elusorio o evasivo que pretende pero no con los posteriores a ellos, pues de admitirse esa posibilidad, como postula el Abogado del Estado, siempre quedaría abierta la posibilidad, a 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 principios aceptadas, y ello al margen del tiempo transcurrido entre ambos momentos. Piénsese que los efectos de tales operaciones son de larga duración, unos treinta años, con lo que en cualquiera de ellos podría declararse el fraude de ley...

**QUINTO...** A juicio de la Administración, la obligación de “acreditar” la procedencia y cuantía de las bases imponibles 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”.

La Sala de instancia no comparte la conclusión expresada por el TEAC en la decisión que constituye el objeto del proceso de instancia.

Como dice la sentencia objeto de recurso, 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...

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...

A pesar del empeño del Abogado del Estado en sostener 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, la Sala de instancia entiende, con razón, 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”) 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 sólo a estos) puede extenderse la facultad inspectora...

Habría 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...

Es cierto que algunas de las sentencias dictadas por este Alto Tribunal anunciaban la posibilidad de que la LGT/2003 pudiera suponer un cambio en la doctrina mantenida durante la vigencia de la LGT/1963. Así, la sentencia de 2 de febrero de 2012.

No obstante, en la propia sentencia de 2 de febrero de 2012 citada ya se apuntaba hacia la equiparación de ambas normas en cuanto a las obligaciones de justificación documental exigibles al contribuyente. Esta conclusión ha sido finalmente elevada a doctrina jurisprudencial en pronunciamientos posteriores, en los que esta Sala afirma de

manera tajante que las previsiones contenidas en los artículos 70.3 y 106.4 LGT/2003 no alteran en ningún caso el régimen de la prescripción, limitándose a reafirmar las obligaciones de justificación documental que ya imponía al sujeto pasivo el artículo 23.5 LIS ...

En resumen, el criterio que se establece en las sentencias de referencia puede sintetizarse en que, a partir de la vigencia de la Ley 40/1998, el nuevo artículo 23.5 exige al interesado conservar los soportes documentales o contables correspondientes a los ejercicios prescritos para que la Administración, en la comprobación de los ejercicios prescritos, pueda constatar la existencia del crédito (su procedencia, su origen y 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 periodo prescrito. Es decir, que solo en el caso de que la base imponible cuya compensación se pretende no exista (porque no deriva de la declaración del ejercicio prescrito) o si la suma compensada resulta superior a la efectivamente generada con anterioridad, puede la Inspección regularizar el ejercicio no prescrito comprobado y ello no porque se esté comprobando un acto que ha ganado firmeza, sino porque lo que pretende el contribuyente se aparta (cualitativa o cuantitativamente) de lo consignado en un periodo que ya no puede ser objeto de comprobación”.

El estado de la cuestión en la jurisprudencia más reciente viene expuesto en la sentencia de 9 de diciembre de 2012 (casa. 2883/2012 ), donde --después de reconocer que nadie discute que el obligado tributario, tal y como pide el artículo 23.5 de la Ley 43/1995 , debe acreditar, mediante la exhibición de la contabilidad y de los oportunos soportes documentales, la procedencia y la cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretende-- puntualiza que la incógnita a despejar consiste en si, con ocasión de esa acreditación, le está permitido a la Administración tributaria comprobar el ejercicio prescrito en el que las bases negativas se generaron y, cuando sea menester, proceder a su rectificación o eliminación, y, en su caso, con qué alcance.

La respuesta ha sido dada en la sentencia de 6 de noviembre de 2013 (casa 4319/2011 ), sentando un criterio que ha sido seguido en la sentencia de 14 de noviembre de 2013 (casa. 4303/2011 )...

Demostrada por el sujeto pasivo la concordancia de las bases imponibles que se pretenden compensar en el ejercicio “no prescrito” con las consignadas en el “prescrito”, si la Administración sostiene que la deducción es improcedente, tanto por razones fácticas como jurídicas, es a ella a quien corresponde acreditar cumplidamente la ausencia de justificación de la discrepancia”.

Pues bien, a la luz de esta doctrina y al igual que en las dos sentencias anteriores que acabamos de citar, se ha de concluir que en el caso debatido la Administración tributaria no cumplió con la carga de la prueba que le incumbía en virtud del mencionado precepto.

4. Una vez expuesta la normativa y jurisprudencia que resultan aplicables en los supuestos de comprobación de bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos pero cuya aplicación tiene lugar en ejercicios no prescritos, procede ahora determinar sus efectos en el caso que nos ocupa...

... Como consta en el expediente y advierte la sentencia impugnada, HPHIB entregó a la Inspección toda la justificación documental necesaria para probar la realización de las operaciones así como todos sus elementos determinantes y la realidad de sus efectos en todos los planos, mercantil y tributario. Ni la Inspección ni el TEAC ni el propio Abogado del Estado han cuestionado la realidad de tales operaciones ni la validez de los contratos mercantiles.

Lo que pretende la Administración es determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica, y no la simple constatación de su realización --en los términos pactados y con sus efectos propios--, algo que queda fuera de las facultades que el artículo 23.5 LIS o la propia LGT/2003 confieren a la Inspección.

