

EL TRIBUNAL SUPREMO ZANJA EL DEBATE RESPECTO A LA PRESCRIPCIÓN DE LA POTESTAD A COMPROBAR E INVESTIGAR DE LA ADMINISTRACIÓN

Análisis de la STS de 5 de febrero de 2015, rec. núm. 4075/2013

María Coronado Sierra

Inspectora de Hacienda del Estado

A lo largo de este año se han hecho públicas una serie de sentencias del Tribunal Supremo comenzando por la STS de 5 de febrero de 2015 [rec. casación 4075/2013 (NFJ057615)] y continuando con las Sentencias de 26 de febrero [rec. casación 4072/2013 (NFJ058191)] y 23 de marzo de 2015 [rec. casación 682/2014 (NFJ057861)], que trasladan un cambio radical en sus postulados en relación con el controvertido tema relativo a la posibilidad de que la Administración compruebe operaciones realizadas en ejercicios prescritos en la medida en que estas generen efectos en liquidaciones correspondientes a ejercicios no prescritos.

1. SUPUESTO DE HECHO

Si nos centramos en la STS de fecha 5 de febrero de 2015, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) declaró en fraude de ley una operación realizada por una entidad en el ejercicio 1999 que producía efectos en los ejercicios objeto de comprobación inspectora (ejercicios 2002, 2003 y 2004). En particular, la operación declarada en fraude de ley tiene su origen en la reestructuración de un grupo fiscal en España, a consecuencia de la cual se hace residenciar en la entidad *holding* española un préstamo concedido por su matriz extranjera del que derivan, en los ejercicios objeto de comprobación, importantes gastos financieros que reducen significativamente las bases imponibles del grupo fiscal.

El contribuyente recurrió tanto el acuerdo de declaración de fraude de ley como el acuerdo de liquidación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) que desestimó ambas reclamaciones. Posteriormente, ante el recurso planteado por el contribuyente ante la Audiencia Nacional, esta estima las alegaciones del mismo, mediante Sentencia de **fecha 21 de noviembre de 2013** (NFJ054379).

Los argumentos esgrimidos por la Audiencia Nacional para estimar el recurso interpuesto por el contribuyente se recogen en el fundamento de derecho cuarto que se pueden sintetizar en los siguientes:

- «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.

- 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 aquel 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 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.
- 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».

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Tribunal Supremo se aparta tanto del criterio seguido por la Audiencia Nacional como del suyo mantenido en anteriores sentencias, al acoger la tesis que reiteradamente ha defendido la Administración tributaria en virtud de la cual el artículo 66 de la Ley General Tributaria (LGT) 2003 (art. 64 LGT 1963) que regula el instituto de la prescripción no impide comprobar ejercicios prescritos que pueden proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos.

Con base en esta alegación del Abogado del Estado, el Tribunal Supremo, en el fundamento cuarto de la sentencia, señala textualmente lo siguiente:

«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 (antiguo art. 64 LGT 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 (arts. 115 LGT 2003 y 109 LGT 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 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 (art. 109 LGT 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 (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 aun 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 (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, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio».

El criterio mantenido por el Tribunal Supremo en esta sentencia ha sido reiterado y, en consecuencia, confirmado en pronunciamientos posteriores, así se recoge en las SSTs de fechas 26 de fe-

brero y 23 de marzo de 2015, en donde ante supuestos similares a la sentencia analizada (declaración de fraude de ley de una operación realizada en ejercicios que han prescrito administrativamente) señalan «FD Segundo. La Sala anticipa que procede la estimación del recurso del Abogado del Estado, ante la reciente doctrina que hemos sentado en la sentencia de 5 de febrero de 2015, cas. 4075/2013, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014, cas. 581/2013)».

3. COMENTARIO CRÍTICO

En primer lugar, si bien el objeto último del litigio versa sobre la deducibilidad o no de determinados gastos financieros, la trascendencia de esta sentencia se encuentra en el fundamento de derecho cuarto, en el cual el Tribunal Supremo resuelve una cuestión largamente debatida como es la posibilidad o no de que la Administración pueda comprobar la validez o legalidad de determinadas operaciones desarrolladas en ejercicios prescritos, en la medida en que puedan producir efectos en la liquidación de ejercicios no prescritos.

Centrando nuestros comentarios en este ámbito, lo primero que hay que destacar es el giro absoluto que en esta materia ha dado el Alto Tribunal, giro que se aprecia claramente en contraste con el antecedente más próximo, la STS de 4 de julio de 2014 [rec. casación 581/2013 (NFJ054784)]. Si hacemos un breve recordatorio de esta sentencia, la misma llegaba a la conclusión de que la Administración no podía comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos, con independencia de que estas pudieran producir efectos en las liquidaciones de ejercicios no prescritos. En esta sentencia, al igual que en la que estamos analizando, la Administración como resultado de su comprobación declara que las operaciones controvertidas se han desarrollado en fraude de ley.

Para llegar a esta conclusión, basaba su argumentación en la vulneración de principios de seguridad jurídica en correlación con el instituto de la prescripción, así de forma muy expresiva señala en su fundamento quinto que «La tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal, 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 sus efectos propios», con la peculiaridad de tomar como referencia el análisis de la normativa y jurisprudencia recaída hasta ese momento en materia de comprobación de las bases impositivas negativas, al entender que ambas cuestiones presentan cierta similitud o analogía.

Como hemos apuntado, la STS de 5 de febrero de 2015 (NFJ057615) se separa radicalmente del criterio fijado en la STS de 4 de julio de 2014 (NFJ054784). Y esta voluntad de apartarse del pronunciamiento anterior queda patente, no solo por el hecho de que expresamente se recoja en el fundamento cuarto señalando que «Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014...», sino por el dato de que casi de forma simultánea dicta varias sentencias [STS de 26 de febrero de 2015, rec. 4072/2013 (NFJ058191), y STS de 23 de marzo de 2015, rec. 682/2014 (NFJ057861)] en donde aplica el criterio sentado en la sentencia objeto de análisis, cerrando así el debate sobre esta cuestión y desterrando el criterio fijado en sentencias anteriores.

¿Cuál ha sido el motivo que ha llevado al Tribunal Supremo a un cambio tan radical en esta materia?, lo desconocemos, si bien llama poderosamente la atención como en el voto particular suscrito por el magistrado Joaquín Huelin, al que luego nos referiremos, señala textualmente que con esta sentencia –STS de 5 de febrero de 2015– «se corrige el error que padecemos en la sentencia de 4 de julio de 2014,...». No estamos acostumbrados a encontrarnos manifestaciones tan contundentes y sinceras para justificar un cambio de criterio por este Alto Tribunal.

Como veremos posteriormente, este supuesto «error», posiblemente ha sido determinante en la redacción de la futura modificación de la LGT actualmente en tramitación, aspecto que dejamos para el final de este comentario.

Entrando a analizar de forma más profunda la argumentación jurídica del Alto Tribunal para construir esta nueva doctrina, como hemos dicho, se aparta de la argumentación seguida en la STS de 4 de julio de 2014. Así, en primer lugar, a diferencia de esta, evita identificar el supuesto de hecho –deducibilidad de gastos financieros que tienen su origen en una operación realizada más allá del periodo de prescripción y que ahora se cuestiona– con el supuesto de compensación de bases impositivas negativas generadas en ejercicios prescritos y que pretenden compensarse en ejercicios no prescritos. Es cierto que ambos supuestos tienen como elemento común el hecho de que a pesar de haberse generado en ejercicios pasados y posiblemente prescritos, pueden arrastrar sus efectos en el tiempo, afectando a liquidaciones correspondientes a ejercicios no prescritos. Sin embargo, la regulación de ambos supuestos no ha sido idéntica, la comprobación de bases impositivas negativas (BIN) ha gozado de una normativa expresa (arts. 106.4 LGT y 25.5 TRLIS) no exenta también de discusión, mientras que para el resto de los posibles casos con efectos similares habría que acudir a la normativa general del instituto de la prescripción, artículo 66 de la LGT, el cual no prevé la posible prescripción del derecho de la Administración a comprobar.

En segundo lugar, suscribe la tesis que constantemente ha defendido la Administración, en virtud de la cual el artículo 115 de la LGT 2003 califica como potestad el derecho de la Administración *a comprobar e investigar* sin que esté sometida a un plazo para su ejercicio, unido al hecho de que el artículo 66 de la misma ley no contempla esta potestad de la Administración entre los supuestos sometidos a un plazo de prescripción.

Conforme a este razonamiento y remitiéndose a pronunciamientos similares [STS de 19 de enero de 2012, rec. 3726/2009 (NFJ046221), fundamento de derecho sexto] concluye que **«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»**.

Llama poderosamente la atención la argumentación final que esgrime el Alto Tribunal para «justificar» esta decisión al señalar que lo que se pretende es «evitar que no se puede actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella».

En este aspecto suscribo la crítica efectuada por el magistrado Huelin en su voto particular, ya que precisamente la figura de la prescripción en el ordenamiento jurídico en general y no solo en el tributario provoca este efecto, es decir, la imposibilidad de reparar o eliminar una ilegali-

dad como consecuencia de la inactividad de la Administración durante un determinado periodo de tiempo, todo ello en aras a preservar el principio de seguridad jurídica.

La aplicación de esta doctrina tal y como la acaba de plantear el Tribunal Supremo permite entender que su aplicación es «omnicomprensiva», es decir, ampara la actuación de comprobación *de cualquier supuesto* en donde operaciones o negocios jurídicos realizados en ejercicios prescritos puedan producir efectos tributarios en ejercicios vivos a la comprobación, y ello con independencia de si para valorar la legalidad de estas operaciones o sus consecuencias tributarias la Administración considera necesario recalificar las mismas (art. 13 LGT), o considera procedente la declaración de conflicto (art. 15 LGT), la consideración de que la operación ha sido simulada (art. 16 LGT) o, simplemente, haya considerado que el contribuyente no ha aplicado o interpretado correctamente una norma. Llegar a esta conclusión parece inevitable a la vista de la *ratio decidendi* seguida por el Tribunal Supremo, no en vano el artículo 115 de la LGT atribuye a la Administración la potestad de comprobar e investigar no solo los hechos, valores y demás elementos determinantes de la obligación tributaria (art. 115.1 LGT), sino que contempla además la potestad de calificar jurídicamente una operación (art. 115.2 LGT) y lo hace en ambos casos con la misma extensión, sin limitación alguna. Por lo tanto si la ley no distingue es difícil abrir la posibilidad de establecer distintos niveles de ejercicio de la potestad de comprobar. Es oportuno apuntar como la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre) introduce limitaciones en su ámbito para determinados supuestos, en particular en el artículo 26.5 para la comprobación de BIN señalando: «5. El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil» y en términos similares en el ámbito de las deducciones en los artículos 31.7, 32.8 y 39.6. Por lo tanto, habrá que entender que salvo que la ley limite de forma expresa su ejercicio en determinados supuestos, como así ha efectuado la LIS, esta potestad podrá ser ejercida por la Administración sin limitación alguna.

Precisamente esta amplitud en las potestades de la Administración que se deriva de la nueva doctrina del Tribunal Supremo es la que genera una de las principales críticas que justifican el voto particular del magistrado Huelin, quien a su juicio, «la Inspección de los Tributos puede 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». En definitiva admite la posibilidad de «constatar» los hechos ocurridos en el pasado que puedan incidir en la liquidación objeto de análisis, si bien considera desproporcionado que la Administración vaya más allá y «se le ocurra operar sobre ese pasado para recalificarlo jurídicamente, con el fin de justificar una liquidación que no habría tenido lugar sin esa previa manipulación».

Es cierto que esta nueva doctrina podría abrir una grieta en el principio de seguridad jurídica, sobre todo si la Administración hiciera un uso desproporcionado e injustificado de la amplitud de la misma. Así, no estaría justificado, por ejemplo, que a raíz de esta nueva doctrina la Administración decida dar un giro a sus comprobaciones y de forma generalizada cuestione operaciones realizadas muchos años atrás bajo la justificación de que estas siguen generando efectos jurídicos actualmente, como podría ser, para valorar el gasto por amortización de un inmueble adquirido hace 20 años, cuestionar el precio de adquisición. Ahora bien, también es verdad que en la mayoría de los supuestos en los que hasta ahora se ha utilizado esta potestad con esta amplitud son casos de operaciones complejas que han requerido la recalificación de las mismas y sobre todo la utilización de la figura del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma, al generar, a juicio de la Administración, unos efectos no queridos por la normativa tributaria. Por lo tanto no es de esperar, a mi juicio, que el hecho de que el Tribunal Supremo confirme y ratifique la tesis defendida por la Administración provoque en esta una reacción descontrolada y desproporcionada, circunstancia que sin duda no beneficiaría a nadie, empezando por la propia Administración.

Para finalizar este comentario, no debemos olvidar que el proyecto de LGT que actualmente está en tramitación, probablemente, como reacción al criterio contenido en Sentencias como la de 4 de julio de 2014, pretende cerrar la puerta a este tipo de interpretaciones, y lo hace modificando precisamente los artículos 66 y 115. Por una parte, crea un nuevo artículo el artículo 66 bis que bajo el categórico título de «Imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar», establece que «No prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley». Esta idea se remarca y precisa en el artículo 115 introduciendo a la redacción ya existente dos puntualizaciones:

- En el apartado 1 precisa que la potestad de comprobar e investigar de la Administración «se podrá realizar aún en el caso de que la misma afecte a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubieran prescrito».
- En el apartado 2, en la misma línea que en el apartado anterior, puntualiza la facultad de calificar los hechos o negocios realizados por el obligado tributario se podrá realizar por la Administración... «con independencia del ejercicio o periodo en el que la realizó».

Estas propuestas de modificación van en línea con el artículo 120 de la actual LIS (Ley 27/2014, de 27 de noviembre) conforme al cual «La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. En este sentido, podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los periodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos»

Cabe esperar que la conjunción en el tiempo de la nueva doctrina del Tribunal Supremo junto con un nuevo marco legislativo (LIS y futura modificación de la LGT) cierren definitivamente este debate.

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 (antiguo art. 64 LGT 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 (arts. 115 LGT 2003 y 109 LGT 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 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 (art. 109 LGT 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 (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 aun 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 (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", proscribido por el Tribunal Constitucional en, entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio».

El criterio mantenido por el Tribunal Supremo en esta sentencia ha sido reiterado y, en consecuencia, confirmado en pronunciamientos posteriores, así se recoge en las SSTs de fechas 26 de fe-

brero y 23 de marzo de 2015, en donde ante supuestos similares a la sentencia analizada (declaración de fraude de ley de una operación realizada en ejercicios que han prescrito administrativamente) señalan «FD Segundo. La Sala anticipa que procede la estimación del recurso del Abogado del Estado, ante la reciente doctrina que hemos sentado en la sentencia de 5 de febrero de 2015, cas. 4075/2013, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014, cas. 581/2013)».

3. COMENTARIO CRÍTICO

En primer lugar, si bien el objeto último del litigio versa sobre la deducibilidad o no de determinados gastos financieros, la trascendencia de esta sentencia se encuentra en el fundamento de derecho cuarto, en el cual el Tribunal Supremo resuelve una cuestión largamente debatida como es la posibilidad o no de que la Administración pueda comprobar la validez o legalidad de determinadas operaciones desarrolladas en ejercicios prescritos, en la medida en que puedan producir efectos en la liquidación de ejercicios no prescritos.

Centrando nuestros comentarios en este ámbito, lo primero que hay que destacar es el giro absoluto que en esta materia ha dado el Alto Tribunal, giro que se aprecia claramente en contraste con el antecedente más próximo, la STS de 4 de julio de 2014 [rec. casación 581/2013 (NFJ054784)]. Si hacemos un breve recordatorio de esta sentencia, la misma llegaba a la conclusión de que la Administración no podía comprobar operaciones realizadas en ejercicios prescritos, con independencia de que estas pudieran producir efectos en las liquidaciones de ejercicios no prescritos. En esta sentencia, al igual que en la que estamos analizando, la Administración como resultado de su comprobación declara que las operaciones controvertidas se han desarrollado en fraude de ley.

Para llegar a esta conclusión, basaba su argumentación en la vulneración de principios de seguridad jurídica en correlación con el instituto de la prescripción, así de forma muy expresiva señala en su fundamento quinto que «La tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal, 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 sus efectos propios», con la peculiaridad de tomar como referencia el análisis de la normativa y jurisprudencia recaída hasta ese momento en materia de comprobación de las bases imponibles negativas, al entender que ambas cuestiones presentan cierta similitud o analogía.

Como hemos apuntado, la STS de 5 de febrero de 2015 (NFJ057615) se separa radicalmente del criterio fijado en la STS de 4 de julio de 2014 (NFJ054784). Y esta voluntad de apartarse del pronunciamiento anterior queda patente, no solo por el hecho de que expresamente se recoja en el fundamento cuarto señalando que «Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014...», sino por el dato de que casi de forma simultánea dicta varias sentencias [STS de 26 de febrero de 2015, rec. 4072/2013 (NFJ058191), y STS de 23 de marzo de 2015, rec. 682/2014 (NFJ057861)] en donde aplica el criterio sentado en la sentencia objeto de análisis, cerrando así el debate sobre esta cuestión y desterrando el criterio fijado en sentencias anteriores.

¿Cuál ha sido el motivo que ha llevado al Tribunal Supremo a un cambio tan radical en esta materia?, lo desconocemos, si bien llama poderosamente la atención como en el voto particular suscrito por el magistrado Joaquín Huelin, al que luego nos referiremos, señala textualmente que con esta sentencia –STS de 5 de febrero de 2015– «se corrige el error que padecemos en la sentencia de 4 de julio de 2014,...». No estamos acostumbrados a encontrarnos manifestaciones tan contundentes y sinceras para justificar un cambio de criterio por este Alto Tribunal.

Como veremos posteriormente, este supuesto «error», posiblemente ha sido determinante en la redacción de la futura modificación de la LGT actualmente en tramitación, aspecto que dejamos para el final de este comentario.

Entrando a analizar de forma más profunda la argumentación jurídica del Alto Tribunal para construir esta nueva doctrina, como hemos dicho, se aparta de la argumentación seguida en la STS de 4 de julio de 2014. Así, en primer lugar, a diferencia de esta, evita identificar el supuesto de hecho –deducibilidad de gastos financieros que tienen su origen en una operación realizada más allá del periodo de prescripción y que ahora se cuestiona– con el supuesto de compensación de bases impositivas negativas generadas en ejercicios prescritos y que pretenden compensarse en ejercicios no prescritos. Es cierto que ambos supuestos tienen como elemento común el hecho de que a pesar de haberse generado en ejercicios pasados y posiblemente prescritos, pueden arrastrar sus efectos en el tiempo, afectando a liquidaciones correspondientes a ejercicios no prescritos. Sin embargo, la regulación de ambos supuestos no ha sido idéntica, la comprobación de bases impositivas negativas (BIN) ha gozado de una normativa expresa (arts. 106.4 LGT y 25.5 TRLIS) no exenta también de discusión, mientras que para el resto de los posibles casos con efectos similares habría que acudir a la normativa general del instituto de la prescripción, artículo 66 de la LGT, el cual no prevé la posible prescripción del derecho de la Administración a comprobar.

En segundo lugar, suscribe la tesis que constantemente ha defendido la Administración, en virtud de la cual el artículo 115 de la LGT 2003 califica como potestad el derecho de la Administración *a comprobar e investigar* sin que esté sometida a un plazo para su ejercicio, unido al hecho de que el artículo 66 de la misma ley no contempla esta potestad de la Administración entre los supuestos sometidos a un plazo de prescripción.

Conforme a este razonamiento y remitiéndose a pronunciamientos similares [STS de 19 de enero de 2012, rec. 3726/2009 (NFJ046221), fundamento de derecho sexto] concluye que **«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»**.

Llama poderosamente la atención la argumentación final que esgrime el Alto Tribunal para «justificar» esta decisión al señalar que lo que se pretende es «evitar que no se puede actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella».

En este aspecto suscribo la crítica efectuada por el magistrado Huelin en su voto particular, ya que precisamente la figura de la prescripción en el ordenamiento jurídico en general y no solo en el tributario provoca este efecto, es decir, la imposibilidad de reparar o eliminar una ilegali-

dad como consecuencia de la inactividad de la Administración durante un determinado periodo de tiempo, todo ello en aras a preservar el principio de seguridad jurídica.

La aplicación de esta doctrina tal y como la acaba de plantear el Tribunal Supremo permite entender que su aplicación es «omnicomprensiva», es decir, ampara la actuación de comprobación *de cualquier supuesto* en donde operaciones o negocios jurídicos realizados en ejercicios prescritos puedan producir efectos tributarios en ejercicios vivos a la comprobación, y ello con independencia de si para valorar la legalidad de estas operaciones o sus consecuencias tributarias la Administración considera necesario recalificar las mismas (art. 13 LGT), o considera procedente la declaración de conflicto (art. 15 LGT), la consideración de que la operación ha sido simulada (art. 16 LGT) o, simplemente, haya considerado que el contribuyente no ha aplicado o interpretado correctamente una norma. Llegar a esta conclusión parece inevitable a la vista de la *ratio decidendi* seguida por el Tribunal Supremo, no en vano el artículo 115 de la LGT atribuye a la Administración la potestad de comprobar e investigar no solo los hechos, valores y demás elementos determinantes de la obligación tributaria (art. 115.1 LGT), sino que contempla además la potestad de calificar jurídicamente una operación (art. 115.2 LGT) y lo hace en ambos casos con la misma extensión, sin limitación alguna. Por lo tanto si la ley no distingue es difícil abrir la posibilidad de establecer distintos niveles de ejercicio de la potestad de comprobar. Es oportuno apuntar como la nueva ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre) introduce limitaciones en su ámbito para determinados supuestos, en particular en el artículo 26.5 para la comprobación de BIN señalando: «5. El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil» y en términos similares en el ámbito de las deducciones en los artículos 31.7, 32.8 y 39.6. Por lo tanto, habrá que entender que salvo que la ley limite de forma expresa su ejercicio en determinados supuestos, como así ha efectuado la LIS, esta potestad podrá ser ejercida por la Administración sin limitación alguna.

Precisamente esta amplitud en las potestades de la Administración que se deriva de la nueva doctrina del Tribunal Supremo es la que genera una de las principales críticas que justifican el voto particular del magistrado Huelin, quien a su juicio, «la Inspección de los Tributos puede 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». En definitiva admite la posibilidad de «constatar» los hechos ocurridos en el pasado que puedan incidir en la liquidación objeto de análisis, si bien considera desproporcionado que la Administración vaya más allá y «se le ocurra operar sobre ese pasado para recalificarlo jurídicamente, con el fin de justificar una liquidación que no habría tenido lugar sin esa previa manipulación».

Es cierto que esta nueva doctrina podría abrir una grieta en el principio de seguridad jurídica, sobre todo si la Administración hiciera un uso desproporcionado e injustificado de la amplitud de la misma. Así, no estaría justificado, por ejemplo, que a raíz de esta nueva doctrina la Administración decida dar un giro a sus comprobaciones y de forma generalizada cuestione operaciones realizadas muchos años atrás bajo la justificación de que estas siguen generando efectos jurídicos actualmente, como podría ser, para valorar el gasto por amortización de un inmueble adquirido hace 20 años, cuestionar el precio de adquisición. Ahora bien, también es verdad que en la mayoría de los supuestos en los que hasta ahora se ha utilizado esta potestad con esta amplitud son casos de operaciones complejas que han requerido la recalificación de las mismas y sobre todo la utilización de la figura del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma, al generar, a juicio de la Administración, unos efectos no queridos por la normativa tributaria. Por lo tanto no es de esperar, a mi juicio, que el hecho de que el Tribunal Supremo confirme y ratifique la tesis defendida por la Administración provoque en esta una reacción descontrolada y desproporcionada, circunstancia que sin duda no beneficiaría a nadie, empezando por la propia Administración.

Para finalizar este comentario, no debemos olvidar que el proyecto de LGT que actualmente está en tramitación, probablemente, como reacción al criterio contenido en Sentencias como la de 4 de julio de 2014, pretende cerrar la puerta a este tipo de interpretaciones, y lo hace modificando precisamente los artículos 66 y 115. Por una parte, crea un nuevo artículo el artículo 66 bis que bajo el categórico título de «Imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar», establece que «No prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta ley». Esta idea se remarca y precisa en el artículo 115 introduciendo a la redacción ya existente dos puntualizaciones:

- En el apartado 1 precisa que la potestad de comprobar e investigar de la Administración «se podrá realizar aún en el caso de que la misma afecte a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66 a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubieran prescrito».
- En el apartado 2, en la misma línea que en el apartado anterior, puntualiza la facultad de calificar los hechos o negocios realizados por el obligado tributario se podrá realizar por la Administración... «con independencia del ejercicio o periodo en el que la realizó».

Estas propuestas de modificación van en línea con el artículo 120 de la actual LIS (Ley 27/2014, de 27 de noviembre) conforme al cual «La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria. En este sentido, podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los periodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos»

Cabe esperar que la conjunción en el tiempo de la nueva doctrina del Tribunal Supremo junto con un nuevo marco legislativo (LIS y futura modificación de la LGT) cierren definitivamente este debate.