

La comprobación de ejercicios prescritos y la seguridad jurídica

LAURA SOTO BERNABEU
(Universidad de Alicante)

1. Introducción.—II. El estado de la cuestión en la jurisprudencia anterior a la reforma de la Ley General Tributaria. A. La Doctrina de los actos propios. B. La oscilante posición del Tribunal Supremo.—3. La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

1. INTRODUCCIÓN

La facultad de la Administración Tributaria para comprobar ejercicios prescritos que proyectan sus efectos en ejercicios no prescritos es un tema que ha generado controversia por una situación originada, a grandes rasgos, por tres circunstancias: la oscilante postura del Tribunal Supremo (en adelante TS) al respecto, la Resolución del TEAC de fecha 11 de septiembre de 2014 y el avance del proceso legislativo de reforma de la Ley General Tributaria que culminó en septiembre de 2015 con la aprobación de la Ley 34/2015 que, entre otras modificaciones, introdujo el artículo 66 *bis* y modificó el artículo 115, preceptos que inciden directamente en el asunto planteado y en los que se reconoce el derecho de la Administración a comprobar e investigar ejercicios prescritos cuando los mismos extienden sus efectos a otros ejercicios que no lo están.

En las Sentencias de 4 de noviembre de 2013 (Asunto EBROMYL) y de 6 de marzo de 2014 (Asunto KUTXABANK), el TS concluyó que la Administración no estaba facultada para comprobar ejercicios prescritos y declararlos realizados en fraude de ley aunque los mismos proyectasen sus efectos a otros ejercicios no prescritos. En estos dos supuestos el TS negó esta posibilidad en base principalmente a la aplicación de la doctrina de los actos propios ya que en ambos supuestos se había producido una actuación previa de la Administración al respecto. Meses más tarde, con la Sentencia de 4 de julio de 2014 (Asunto HEWLETT-PACKARD) el TS volvió a negar esa facultad de comprobación a la Administración a pesar de que en este supuesto no había actuación previa de la Administración y por tanto no resultaba de aplicación la doctrina de los actos propios. En este periodo de tiempo el TEAC¹, de manera sorprendente, con su Resolución de 11 de septiembre de 2014 se desmarcó de la posición del Tribunal Supremo y determinó que sí que se podía declarar en fraude de ley una operación realizada en un ejercicio prescrito si como consecuencia de la misma se proyectaban efectos tributarios en ejercicios no prescritos, alegando que la Sentencia de 4 de julio de 2014 constituía un único pronunciamiento en este sentido y que existían numerosos asuntos prácticamente idénticos pendientes de resolución en el Tribunal Supremo.

Posteriormente, el TS modificó su criterio al respecto y en sus pronunciamientos de 5 y de 26 de febrero de 2015 (Asuntos COTY SPAIN y GLAXOSMITHKLINE, respectivamente) determinó que la Administración sí está facultada para comprobar y declarar realizadas en fraude de ley unas operaciones llevadas a cabo en un ejercicio ya prescrito si las mismas proyectan sus efectos a ejercicios no prescritos y ello en base principalmente a la consideración de que las facultades de comprobación e investigación son diferentes de la de liquidación, estando únicamente esta última sometida a plazo de prescripción en virtud de lo establecido en el artículo 66 de la LGT.

De manera paralela a lo anterior, desde junio de 2014 fue avanzando el proceso legislativo de reforma de la Ley General Tributaria, proceso que finalizó en septiembre de 2015 con la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Con esta reforma, entre otras modificaciones, se han llevado a cabo cambios que

¹ BAS SORIA, Javier: "Declaración de fraude de ley de una operación realizada en un ejercicio prescrito. Análisis de la RTEAC de 11 de septiembre de 2014 RG 5852/2011", *RCyT*, CEF, n.º 380 (2014), págs. 145-154.

inciden de manera directa en el asunto planteado como son la introducción de un nuevo artículo 66 *bis* y la modificación del contenido del artículo 115, preceptos que reconocen el derecho de la Administración a comprobar e investigar ejercicios prescritos cuando los mismos producen sus efectos en ejercicios que no lo están, dando en vía legislativa una solución al debate planteado en vía judicial.

Expuesto a grandes rasgos el desarrollo y la situación actual del tema planteado, el estudio de las facultades de la Administración para comprobar e investigar ejercicios prescritos cuando los mismos producen efectos en otros ejercicios que no lo están, debe partir necesariamente del análisis del principio de seguridad jurídica. El *principio de seguridad jurídica* se encuentra regulado en el artículo 9.3 de la Constitución Española y es un principio básico del Derecho que se reconoce universalmente y que puede definirse como la certeza en las relaciones jurídicas tanto privadas como públicas, como aquel principio que representa la confianza de que se conoce o puede conocerse lo permitido, prohibido o mandado².

La seguridad jurídica, en palabras del Tribunal Constitucional en su Sentencia de 20 de julio de 1981, que han sido utilizadas en numerosos pronunciamientos posteriores³, es: “Suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad.”

No obstante lo anterior, y a pesar del carácter básico que se reconoce al principio de seguridad jurídica en nuestro ordenamiento jurídico, puede decirse que se ha llegado a la conclusión de que no es posible garantizar la seguridad jurídica de manera absoluta y plena⁴, ya que en la actualidad, suelen anteponerse otros valores y principios constitucionales a la misma. Es por ello que resulta conveniente apuntar que posiblemente hoy en día, el objetivo del Derecho no es tanto garantizar la seguridad jurídica en las relaciones jurídicas públicas o privadas, sino más bien procurar actuar en la mayor medida posible, de la manera más acorde con la misma⁵.

Haciendo un pequeño paréntesis, en referencia a los valores y principios constitucionales que suelen anteponerse a la seguridad jurídica, resulta interesante analizar la contradicción que puede originarse entre el principio de seguridad jurídica y la necesaria independencia judicial. La seguridad jurídica aconsejaría que los asuntos se resolvieran de manera uniforme, preferentemente de acuerdo a un criterio que hubiera sido fijado de antemano, mientras que la independencia judicial, tal y como ha sido interpretado en numerosas ocasiones por el Tribunal Constitucional admite que se apliquen criterios diferentes por los diferentes Tribunales⁶. Este sería un buen ejemplo para explicar que, a pesar de que el principio

² GARCÍA NOVOA, C.: “El principio de seguridad jurídica en materia tributaria”, *Monografías jurídicas*, Marcial Pons, Madrid y Barcelona, 2000, págs. 21-26.

PÉREZ LUÑO, A. E. “La seguridad jurídica y sus paradojas actuales”, *Teoría y Derecho: revista de pensamiento jurídico*, n.º 12 (2012), págs. 124-140.

³ Ejemplo de resoluciones que recurren a las expuestas es la STC 234/2012, de 13 de diciembre, que cita a su vez la STC 136/2011, de 13 de septiembre, según el cual este principio debe entenderse como “la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados (STS 15/1986, de 31 de enero), como la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación en la aplicación del Derecho (STC 36/1991, de 14 de febrero), o como la claridad del legislador y no la confusión normativa (STC 46/1990, de 15 de marzo)”. Resulta interesante también al respecto la importancia que otorga esta Sentencia al principio de seguridad jurídica señalando que “sin seguridad jurídica no hay Estado de Derecho digno de ese nombre”, pues “es la razonable previsión de las consecuencias jurídicas de las conductas de acuerdo con el ordenamiento y su aplicación por los tribunales, la que permite a los ciudadanos gozar de una tranquila convivencia y garantiza la paz social y el desarrollo económico”.

⁴ Así lo ha señalado el TC al considerar que el principio de seguridad jurídica no puede interpretarse de tal manera que desembogue en considerarla como un derecho al mantenimiento de un determinado orden jurídico ya que esto supondría “desembocar en una petrificación o congelación del ordenamiento jurídico” (STC de 20 de julio de 1981 y de 11 de junio de 1988).

⁵ HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: “La vinculación de la Administración Tributaria a los actos propios en su función de comprobación. Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 7 (2014), págs. 109-116.

⁶ En su Sentencia de 19 de marzo de 2012, el Tribunal Constitucional explica de manera didáctica el alcance de la independencia judicial: “La independencia del poder judicial, que se predica de todos y cada uno de los jueces y magistrados en cuanto ejercen la función jurisdiccional, implica que, en el ejercicio de esta función, están sujetos única y exclusivamente al imperio de la ley, lo que significa que no están ligados a órdenes, instrucciones o indicaciones de ningún otro poder público, singularmente del legislativo y del ejecutivo. E incluso que los órganos judiciales de grado inferior no están necesariamente vinculados por la doctrina de los Tribunales superiores en grado, ni aun siquiera por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, con la excepción, de la que seguidamente nos ocuparemos, de la doctrina sentada en los recursos de casación en interés de ley; todo ello sin perjuicio de hacer notar que toda jurisprudencia del Tribunal Supremo, complementa el ordenamiento jurídico, conforme señala el artículo 1.6 del Código civil, y tiene, por ello, vocación de ser observada por los Jueces y Tribunales inferiores, en los términos

de seguridad jurídica es un principio básico de un Estado de Derecho, en determinadas circunstancias es oportuno dar prioridad a otros principios constitucionales también básicos y necesarios.

Expuesto lo anterior y a pesar de que, como ya se ha dicho, parece que en nuestro ordenamiento jurídico la seguridad jurídica plena no se puede garantizar, si existen una serie de instrumentos para tratar de *minimizar la inseguridad jurídica* que pueda generarse. Uno de ellos es la *prescripción*. La prescripción conlleva la extinción de la obligación tributaria, extinción que se produce por dos circunstancias: la ausencia de actuación de las partes interesadas y el transcurso de un periodo de tiempo determinado. Tal y como señala el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 25 de noviembre de 1986, la prescripción es quizá la institución en la que la seguridad jurídica despliega sus efectos de manera más evidente y encuentra su fundamento en la necesidad de que las relaciones jurídicas gocen de certidumbre sobre la existencia y la cuantía de la obligación tributaria⁷.

Otro instrumento para reducir los efectos perjudiciales que pueden derivarse de la existencia de cierta inseguridad jurídica es la *aplicación de la doctrina de los actos propios en el ámbito del Derecho tributario*. La doctrina de los actos propios, resumidamente, es aquella cuya aceptación implica la inadmisibilidad de actuar contra actos propios y por tanto, supone la vinculación del autor de una declaración de voluntad (creada de manera expresa, tácita o presunta) al sentido de la misma. Esta vinculación determina la imposibilidad de que dicho sujeto pueda adoptar un comportamiento contradictorio con la declaración de voluntad anterior. Esta doctrina que encuentra su fundamento en la confianza generada por el comportamiento ajeno y en la buena fe que se debe derivar del mismo, será analizada en mayor profundidad en el siguiente epígrafe.

Para concluir este apartado, conviene resaltar la idea de que en nuestro ordenamiento jurídico los principios no tienen carácter absoluto, ni siquiera el principio de seguridad jurídica ya que como se ha podido observar tiene determinados límites basados en el interés público⁸. Sin embargo, ello no obsta para que tanto la Administración como los órganos jurisdiccionales deban perseguirla e intentar garantizarla de la manera más eficaz posible sin que ello suponga que en determinadas circunstancias, exista la necesidad de ponderar la aplicación de diferentes principios y valores, y deban prevalecer frente a la seguridad jurídica otros principios y valores consagrados en la Constitución.

2. EL ESTADO DE LA CUESTIÓN EN LA JURISPRUDENCIA ANTERIOR A LA REFORMA DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

A. La Doctrina de los actos propios

La doctrina jurisprudencial de los actos propios⁹ que puede resumirse de manera sencilla como la obligación de que, dentro de una relación jurídica, ninguna de las partes pueda ir en contra de sus propios actos y que suele reflejarse en la frase *venire contra factum proprium non valet*, tiene su origen en el Derecho privado lo que no implica que no pueda ser de aplicación en el ámbito del Derecho público, concretamente y para lo que nos interesa, en el Derecho tributario¹⁰.

Dicho esto, hay que tener en cuenta que a pesar de que esta doctrina sea también aplicable al Derecho público, es inevitable que su aplicación no se lleve a cabo de la misma manera que en el Derecho

que después se expresan, a lo que ha de añadirse que la infracción de la jurisprudencia constituye motivo de casación en todos los órdenes jurisdiccionales." Por ello, parece que en nuestro ordenamiento jurídico actual prevalece de algún modo la independencia judicial respecto de la seguridad jurídica entendida de manera absoluta.

⁷ MARTÍNEZ GINER, L. A.: "La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración Tributaria: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de Ley", *Quincena Fiscal*, n.º 20, 2015, págs. 66-67.

⁸ GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica...*, ob. cit., págs. 83-89.

⁹ PALAO TABOADA, C. "Doctrina de los actos propios, comprobación de ejercicios anteriores y fraude de ley. Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013, rec. núm. 28/2010", *RCyT*, CEF, n.º 376, 2014, págs. 5-48.

CARRASQUER CLARÍ, M. L. "La doctrina de los actos propios como límite formal a la declaración de fraude a la ley tributaria" *Tribuna Fiscal*, n.º 267, 2013, págs. 33-40.

¹⁰ Esta doctrina ha sido aplicada tanto por el Tribunal Supremo como por el Tribunal Constitucional. Ejemplo de ello son las Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2009, de 6 de octubre de 2010, 29 de noviembre de 2011 y las Sentencias que en este trabajo se analizan de 4 de noviembre de 2013 y de 6 de marzo de 2014. Del Tribunal Constitucional destacan las Sentencias de 21 de abril y 24 de octubre de 1988.

privado debido principalmente a las diferencias existentes entre los principios que rigen en cada uno de ellos, ya que mientras que en el Derecho privado rige de manera preponderante el principio de autonomía de la voluntad, en el Derecho administrativo lo hace el principio de legalidad, al que la Administración está sujeta y por tanto su comportamiento está, de alguna manera, predeterminado por lo establecido en las normas jurídicas¹¹.

De modo que, de acuerdo con lo anterior, no se puede decir que la Administración vaya contra sus propios actos cuando actúa en el ejercicio de potestades regladas sino solamente cuando ejercite poderes discrecionales o de valoración de conductas, situaciones en las que su comportamiento no se encuentra predeterminado por lo establecido normativamente¹². En este punto hay que tener en cuenta que en la gran mayoría de sus actuaciones la Administración actúa ejercitando potestades regladas, y que es por este motivo por el que la Sala Tercera del Tribunal Supremo, con carácter general se ha mostrado reacia a aceptar la aplicación de la doctrina de los actos propios.

Sin embargo, respecto a la aplicación de la doctrina de los actos propios por el Tribunal Supremo, resultan especialmente interesantes las Sentencias de 4 de noviembre de 2013 (EBROMYL) y de 6 de marzo de 2014 (KUTXABANK) ya que en ambos asuntos, siendo el supuesto de hecho¹³ el mismo, el TS falló contrariamente a la tesis defendida por la Administración, y por tanto a favor de EBROMYL (como oposición a la casación) y KUTXABANK (como recurrente en casación) quienes defendían la aplicación de la doctrina de los actos propios¹⁴. Considera el Tribunal Supremo que: “Como todo sujeto de Derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, defendiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. (...) El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico (art. 9.3 de la Constitución) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, o pudiendo realizar otros que los contradiga, desmientan o rectifiquen.”

Una vez expuesto el criterio del Tribunal Supremo, es evidente que la Administración pública debe de estar al servicio de los ciudadanos y no en contra de ellos, y también que debe servir con objetividad los intereses generales¹⁵, respetando por ello los principios de buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima. En los apartados 1 y 2 del artículo 3 de la Ley 30/1992¹⁶ así se establece y todos queremos que así sea. Pero no es menos cierto que tampoco sería aconsejable, utilizar la aplicación de la doctrina de los actos propios para permitir la consolidación de situaciones que son contrarias a la

¹¹ En el ámbito del Derecho administrativo, y por ende en el ámbito del Derecho tributario la aplicación de la doctrina de los actos propios debe realizarse de manera restrictiva, y desde luego, no puede utilizarse como argumento para mantener e incluso crear situaciones contrarias a Derecho. Así lo explica el Tribunal Supremo en su Sentencia de 23 de septiembre de 2009 cuando apunta que: “no se puede hablar de que la Administración incurre en lesión del principio de no ir contra sus propios actos, porque dicho principio sólo opera en el marco de poderes discrecionales o de valoración de conductas, no en el ámbito de las potestades regladas, de tal forma que si una normativa exige la concurrencia de determinadas circunstancias para otorgar un beneficio fiscal, éste no puede concederse si esas circunstancias no se dan en el caso concreto, y ello, aún para el supuesto de que con anterioridad, la propia Administración haya erróneamente atribuido a quien lo invoca unas características que no concurrían”.

¹² MARTÍNEZ GINER, L. A. “La seguridad jurídica como límite a la potestad de comprobación de la Administración Tributaria: Doctrina de los actos propios y prescripción del fraude de Ley”, *Quincena Fiscal*, n.º 20 (2015), págs. 69-74.

¹³ Se lleva a cabo una adquisición de participaciones por entidades residentes en España, participaciones que pertenecen a otras entidades integradas en el mismo grupo pero que no son residentes, y esa adquisición se financia mediante un préstamo otorgado por una entidad financiera integrante de ese mismo grupo y que está situada en un país donde existe un régimen fiscal con intereses financieros más favorable para generar así unos gastos financieros que son considerados deducibles en España.

¹⁴ ORENA DOMÍNGUEZ, A.: “Hacienda no puede ir contra sus propios actos”, *Quincena Fiscal*, n.º 7 (2015) págs. 67-106.

¹⁵ MARTÍNEZ GINER, L. A.: “La seguridad jurídica...”, ob. Cit., págs. 68-69.

SOLER ROCH, M. T.: “Reflexiones sobre la seguridad jurídica y el efecto retrospectivo en el ámbito tributario”, *Libro in onore del Prof. A. Fantozzi e A. Fedele*. (en prensa).

¹⁶ Artículo 3, Ley 30/1992: “1. Las Administraciones públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho. Igualmente, deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima. 2. Las Administraciones públicas, en sus relaciones, se rigen por el principio de cooperación y colaboración, y en su actuación por los criterios de eficiencia y servicio a los ciudadanos.”

Ley¹⁷, sea cual sea el tiempo que haya transcurrido y siempre que la regularización se realice de cara al futuro, siendo un requisito indispensable que la Administración haya actuado diligentemente y sea el administrado quien, sin llevar a cabo actuaciones ilegales en sí mismas consideradas, haya utilizado las normas jurídicas para conseguir un beneficio que no le corresponde.

Por último, es importante tener en cuenta a la hora de analizar el resto de pronunciamientos del Tribunal Supremo mencionados en la introducción, que en los dos supuestos ya analizados hay una actuación previa de la Administración¹⁸ y éste puede ser el motivo por el que, y a pesar de que al principio de este epígrafe se ha dicho que la Sala Tercera Tribunal Supremo tendía a rechazar su aplicación, opta por estimar las alegaciones de los recurrentes y aceptar la aplicación de la doctrina de los actos propios.

B. La oscilante posición del Tribunal Supremo

Como ya se ha dicho al principio del presente trabajo, la postura del Tribunal Supremo ante la posibilidad de que se comprueben y declaren realizadas en fraude de ley unas operaciones que se llevaron a cabo en ejercicios ya prescritos pero que sus efectos se proyectan a ejercicios no prescritos ha ido variando¹⁹.

Tras las sentencias analizadas en el apartado anterior (STS de 4 de noviembre de 2013 y STS de 6 de marzo de 2014) en las que el TS niega la posibilidad de declarar realizadas en fraude de ley unas operaciones que se llevaron a cabo en ejercicios prescritos aunque los efectos de las mismas se extiendan hasta ejercicios no prescritos basándose principalmente en la aplicación de la doctrina de los actos propios, nos encontramos con la *Sentencia de 4 de julio de 2014*²⁰ en la que, aunque el supuesto no es exactamente igual que en los casos anteriores, el Tribunal Supremo vuelve a negar esa posibilidad mencionada.

La diferencia es que en este caso no hay actuación previa de la Administración como si sucedía en los dos casos antes mencionados, es decir, en este caso la Administración pretende declarar en fraude de ley unas operaciones ya prescritas pero que sus efectos se prolongan a ejercicios no prescritos, y respecto de la validez de las cuales no se ha pronunciado nunca. Este es el motivo por el que en este supuesto no resulta de aplicación la doctrina de los actos propios para negar la facultad de la Administración de declarar realizadas en fraude de ley tales operaciones, doctrina que en las dos resoluciones anteriores constituye el eje central de la argumentación del TS.

Los argumentos que utiliza en TS para negar en esta ocasión la facultad de comprobar e investigar a la Administración se centran en considerar que el fraude de ley es “una institución jurídica que habilita a la Administración para gravar hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo” sin que sea admisible jurídicamente que la declaración de fraude de ley se proyecte sobre los efectos jurídicos que se derivan de dichos actos, cuando tales efectos quedan excluidos del marco temporal de la declaración de fraude de ley, esto es, cuando los efectos se producen en ejercicios posteriores y diferentes a aquellos en que se llevaron a cabo los actos que los originaron. Junto con lo anterior, también argumenta el TS que una vez que ha transcurrido el plazo de prescripción respecto de una liquidación realizada en un ejercicio determinado, tal liquidación ha ganado firmeza y por tanto, han ganado firmeza los datos que en ella se contienen. Por este motivo, considera que la Administración no puede modificar el mencionado ejercicio ni cualquier otro posterior en el que los actos realizados en él extiendan sus efectos y mantiene el TS que “no es necesario

¹⁷ MARTÍNEZ GINER, L. A.: “La seguridad jurídica...”, ob. cit., pág. 74. Resulta interesante el fragmento en el que el autor afirma que “es evidente que no se pueden perpetuar situaciones contrarias al ordenamiento jurídico sobre la base de la existencia y vinculación de un acto previo, pero –compartiendo la opinión de la doctrina–, en estos casos sería más higiénico acudir a los procedimientos de revisión de oficio o especiales de revisión para eliminar los efectos y la validez jurídica de los mismos en lugar al expediente de declaración de fraude de ley”.

¹⁸ En el caso de EMBROMYL, el acta de conformidad levantada a AMYLUM IBÉRICA respecto del periodo 1995 a 1999 y el acta de comprobado y conforme levantada en 2003 a EMBROMYL, tras la comprobación inspectora respecto del periodo 1997 a 2000. En el caso de KUTXABANK las actuaciones de comprobación en el año 2000 y 2001 respecto de los ejercicios 1997 y 1998.

¹⁹ JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C.: “Últimos (y contradictorios) pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales en materia de comprobación de ejercicios prescritos”, *Diario La Ley*, n.º 8421, 2014, Sección Tribuna, Editorial La Ley.

²⁰ GOROSPE OVIEDO, J. I.: “La prescripción del fraude de ley con consecuencias en periodos no prescritos y la reforma de la LGT y de la LIS. Análisis de la STS de 4 de julio de 2014, rec. núm. 581/2013”, *RCyT*, núm. 379, octubre 2014, págs. 157-166.

efectuar especiales esfuerzos hermenéuticos para colegir que la interpretación propuesta por la Administración supone una verdadera quiebra del instituto prescriptorio” ya que considera que entender que la facultad de comprobación de la Administración en un ejercicio posterior no prescrito se puede extender a entrar a analizar la legalidad de unos actos anteriores llevados a cabo en un ejercicio prescrito supondría algo así como afirmar que la prescripción no ha producido los efectos que le son propios.

Estos son los argumentos que defendía el TS en 2014 y que le llevaron a desestimar el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado frente a la Sentencia de la Audiencia Nacional que anuló la declaración de fraude de ley y el acuerdo de liquidación correspondiente. Sin embargo, un año después parece que tratando de situarse en la línea de las futuras modificaciones legislativas, ante dos supuestos idénticos el TS dicta dos sentencias²¹ (STS de 5 y 26 de febrero de 2015) en las que cambia radicalmente su postura admitiendo la validez de la declaración de fraude de ley.

La *Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015* supuso un cambio en la posición que el TS mantenía hasta el momento respecto de la facultad de la Administración de comprobar unos actos realizados en ejercicios ya prescritos pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos. El supuesto de hecho vuelve a coincidir y en este caso, al igual que en la STS de 4 de julio de 2014, la Administración no había llevado a cabo ninguna actuación de comprobación respecto de los negocios jurídicos realizados en el año 1999, negocios que en 2009 pretenden declararse en fraude de ley ya que sus efectos (deducción de gastos fiscales) se prolongan a ejercicios no prescritos, los cuales todavía son susceptibles de comprobación. Los argumentos del TS en esta ocasión se reducen a determinar que las facultades de comprobación e investigación son diferentes de las de liquidación ya que según el artículo 66 de la LGT prescribe a los 4 años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación pero nada se dice respecto de la facultad de comprobación e investigación.

Tras este razonamiento afirma el TS que “con superación del criterio mantenido en la Sentencia de 4 de julio de 2014”, el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que por tanto la Administración puede utilizar tales facultades para liquidar ejercicios no prescritos pudiendo para ello, y si es necesario para liquidar tales ejercicios, comprobar e investigar ejercicios ya prescritos.

Expuesto el criterio de la Sala hay que tener en cuenta que el mismo no fue compartido por todos sus miembros siendo la Sentencia objeto de un amplio *voto particular* formulado por el magistrado *D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco*.

Comparte el magistrado los argumentos de la Sala respecto del alcance de la facultad de comprobación e investigación que la Administración posee sobre ejercicios prescritos ya que considera que la prescripción lo que extingue es el derecho de la Administración a liquidar pero no borra el pasado ni impide su examen cuando sea necesario para regularizar ejercicios no prescritos. Sin embargo disiente respecto del alcance de dicha comprobación ya que defiende que la Administración puede contemplar el pasado pero como mero espectador sin poder por ello realizar calificaciones de ningún tipo ya que, admitir ese tipo de calificaciones de negocios realizados en ejercicios prescritos, conllevaría una vulneración del principio de seguridad jurídica y que además posicionaría a la Administración en una situación privilegiada respecto de los contribuyentes, rompiendo por ello el necesario equilibrio de las partes en sede jurisdiccional.

²¹ Con las Sentencias de 5 y 26 de febrero de 2015, el TS cambia también su postura respecto al objeto de la declaración de fraude de ley. La nueva posición del TS se fundamenta en considerar que la esencia de la declaración de fraude de ley no es la operación o negocio en sí mismo considerados sino que lo que se impugna es el resultado que con ese conjunto de operaciones se obtiene y ello requiere adoptar una perspectiva temporal más amplia. La finalidad elusoria queda reflejada cuando se observa, al analizar todas las operaciones en su conjunto, que las mismas no responden a una lógica empresarial real ya que no se hubieran llevado a cabo de no ser por la ventaja fiscal obtenida.

Esta última interpretación es la que parece más adecuada ya que la anterior interpretación (defendida en las Sentencias de 4 de noviembre de 2013, 6 de marzo de 2014 y 4 de julio de 2014 y que consistía en considerar que la declaración de fraude de ley debía de realizarse respecto de los hechos, actos o negocios jurídicos celebrados en fraude de ley, es decir, debía realizarse respecto de ejercicios concretos que debían coincidir con aquellos en que se celebraron tales negocios sin que fuera admisible proyectar el fraude sobre los efectos jurídicos derivados de tales actos, cuando estos efectos quedaban fuera del ejercicio donde se llevaron a cabo los negocios que los originaron) era demasiado restrictiva y reducía bastante el alcance y la eficacia de la declaración de fraude de ley. Es lógico pensar que dado el fin elusorio de tales conductas es muy probable que a simple vista tales operaciones parezcan lícitas y que su ilicitud únicamente sea posible detectarla adoptando una perspectiva amplia que debe, por supuesto, incluir los efectos que se derivan de tales operaciones aunque los mismos se produzcan en ejercicios posteriores.

El mismo criterio defendido por la Sala en la STS de 5 de febrero de 2015 es reproducido por el TS en su *Sentencia de 26 de febrero de 2015* lo que hace que esta nueva interpretación del Tribunal constituya jurisprudencia al existir dos pronunciamientos en el mismo sentido, situación que no se llegó a producir con la STS de 4 de julio de 2014 que, al constituir un único pronunciamiento en dicho sentido, tiene la consideración de precedente²².

En mi opinión, considero más acertada la postura que expone el magistrado D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco en el voto particular. Teniendo en cuenta que los mecanismos de fraude cada vez son más sofisticados resulta razonable interpretar que esa utilización de medios cada vez más complejos deba ir aparejada de la dotación a la Administración de facultades más amplias y medios más eficaces de los que dispone para detectar el fraude de ley. Pero también es cierto que esta ampliación de las facultades de la Administración no puede realizarse a toda costa, es decir no puede por ejemplo realizarse a costa del principio de seguridad jurídica.

Es por este motivo por el que, a la hora de plantearse si la Administración está o no facultada para comprobar e investigar ejercicios prescritos cuando los mismos proyectan sus efectos a otros que no lo están, hay que observar el caso concreto y analizar si la Administración comprobó dichos ejercicios prescritos, si se pronunció al respecto y cuál fue el sentido de su pronunciamiento. Atendiendo a las diferentes circunstancias, podemos encontrarnos al menos en tres situaciones²³ que a mi entender, deberían resolverse de manera diferente:

- 1) Que la Administración no haya comprobado anteriormente las obligaciones tributarias prescritas de las que derivan ahora el régimen de deducibilidad en un ejercicio no prescrito. En este supuesto, la potestad de comprobación e investigación de la Administración respecto del ejercicio prescrito se encontraría plenamente respaldada por la nueva regulación introducida en la LGT.
- 2) Que la Administración no se haya pronunciado sobre el carácter lícito o ilícito de la operación en cuestión aunque sí ha comprobado tales obligaciones tributarias prescritas. En este caso, aunque la solución puede resultar más controvertida²⁴, considero que la Administración si se encuentra facultada para comprobar e investigar ejercicios prescritos en base a lo establecido en la nueva redacción de la LGT, ya que considero que la no comprobación solamente puede significar que la Administración no emitió un juicio de valor al respecto sin que sea procedente considerar que la no comprobación constituye un acto tácito de conformidad.
- 3) Que la Administración si hubiera comprobado dichas obligaciones tributarias prescritas y exista un pronunciamiento expreso sobre el carácter lícito o ilícito de la operación en cuestión. En esta situación considero que la Administración no se encuentra facultada para comprobar e investigar el ejercicio prescrito aunque el mismo produzca efectos en otros que no lo están en base a la aplicación de la doctrina de los actos propios, configurándose ésta como una herramienta para garantizar la seguridad jurídica y la confianza legítima, principios que deben regir en las relaciones entre la Administración y el administrado.

3. LA LEY 34/2015, DE 21 DE SEPTIEMBRE, DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA

Como se ha dicho anteriormente, de forma simultánea a lo anterior, desde junio de 2014 fue desarrollándose el proceso legislativo de reforma de la Ley General Tributaria, proceso que culminó en septiembre de 2015 con la aprobación Ley 34/2015 mediante la cual, entre otras modificaciones, se

²² Así ha sido reconocido de forma reiterada por el TS desde su Sentencia de 10 de febrero de 1886. Ejemplos más recientes son las Sentencias de 28 de noviembre de 2007 o la de 10 de junio de 2008 y las que en ellas se citan, habiéndose pronunciado en el mismo sentido las demás Salas del TS manteniendo que sólo puede calificarse de jurisprudencia la «doctrina reiterada emanada del Tribunal Supremo». Esa reiteración según la tradición jurídica exige para poder hablar de doctrina legal o jurisprudencia la existencia de al menos dos sentencias en sentido idéntico.

²³ SOLER ROCH, M. T.: "Reflexiones sobre la seguridad jurídica...", ob. cit.

²⁴ En mi opinión, no todos los actos son susceptibles de vincular a la Administración, ya que no todos los actos son susceptibles de crear una confianza en el administrado. Y por tanto, la no comprobación de un ejercicio no puede significar nada más que eso, que no se ha comprobado y por tanto la Administración no se ha pronunciado al respecto. Extender la consideración de acto tácito a los supuestos de no comprobación no es acertado ya que la no comprobación en el plazo establecido para ello ya tiene un efecto y es la prescripción del derecho de la Administración a hacerlo.

introdujeron cambios que inciden de manera directa en el asunto planteado, como son la introducción del nuevo artículo 66 *bis* y la modificación del contenido del artículo 115.

Como puede observarse, nos encontramos ante un situación que genera un conflicto de difícil solución entre diferentes principios constitucionales ya que sea cual sea la solución alguno de estos principios se va a ver lesionado. Este tipo de tensiones se suelen producir con relativa frecuencia, tanto es así que el propio Tribunal Constitucional ha manifestado que en estos casos es necesario realizar “una interpretación conjunta de los principios constitucionales” de manera que en determinadas circunstancias se admite la restricción de alguno de ellos, siempre y cuando con dicha restricción se produzca el potenciamiento de los otros principios constitucionales en juego.

En el caso que nos ocupa, el Tribunal Supremo y el legislador con la reforma de la Ley General Tributaria introducida por la Ley 34/2015 han preferido resolver esta tensión otorgando cierta prioridad al principio de justicia tributaria y al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El Tribunal Supremo, por un lado, con sus últimos pronunciamientos de 5 y de 26 de febrero de 2015 ha sentado doctrina según la cual la Administración está facultada para declarar en fraude de ley unas operaciones llevadas a cabo en un ejercicio prescrito cuando las mismas producen sus efectos en otros ejercicios que no lo están, basando fundamentalmente su argumentación en que el plazo de prescripción del artículo 66 de la LGT se establece respecto del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria no existiendo en la Ley ningún plazo de prescripción para las facultades de comprobación e investigación.

Por otro lado, el legislador con la reforma de la Ley General Tributaria por la que se introducen el nuevo artículo 66 *bis* y se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 115, artículos que facultan a la Administración para comprobar e investigar ejercicios prescritos cuando los mismos extienden sus efectos a otros que no lo están. En un primer momento, con la regulación del Anteproyecto se pretendía introducir la imprescriptibilidad del derecho de la Administración a comprobar e investigar, sin embargo tras informe del CGPJ que fue muy crítico²⁵ en este aspecto el contenido de la reforma se suavizó y en el texto de la Ley 34/2015 el artículo 66 *bis* introduce una regulación más moderada del plazo de prescripción del derecho a comprobar e investigar fijándolo en 10 años, plazo que también se introduce en el artículo 115.

Expuesto a grandes rasgos el *contenido de la reforma* respecto de la facultad de la Administración de comprobar y declarar realizados en fraude de ley unos actos o negocios realizados en ejercicios prescritos cuando los mismos prolongan sus efectos a ejercicios no prescritos, y teniendo en cuenta los *últimos pronunciamientos* del TS al respecto cabría plantearse si debido a la duración del proceso de reforma de la Ley General Tributaria la regulación legal de este asunto ha devenido de alguna manera innecesaria. Es cierto que una vez que el Tribunal Supremo ha sentado jurisprudencia al respecto y admite la comprobación de ejercicios prescritos y la declaración de fraude de ley en tales supuestos, la regulación legal de tal situación puede haber perdido su finalidad en cuanto que introduce una situación que ya está reconocida jurisprudencialmente. Sin embargo, a pesar de que no hay una respuesta unánime a la cuestión de si la reforma de la LGT fue la que propició el cambio en la posición del TS o fue al contrario, no se puede negar que la introducción de este asunto en la Ley otorga mayor seguridad jurídica a las relaciones entre Administración y administrado en cuanto a la previsibilidad de la posibilidad de comprobación de ejercicios prescritos en tales supuestos y las consecuencias que pueden derivar de la misma.

Con todo lo expuesto parece innegable que con la nueva doctrina del TS respecto de la comprobación de ejercicios prescritos, *la seguridad jurídica se resiente*. La seguridad jurídica, como se dijo al principio del presente trabajo, se encuentra regulada en el artículo 9.3 de la Constitución española y exige cierto grado de certeza y de previsibilidad en las relaciones jurídicas, características que en principio se ven incumplidas cuando se faculta a la Administración para que compruebe unos ejercicios prescritos y para

²⁵ Es bastante crítico el informe en este punto ya que considera el CGPJ que las modificaciones que se pretender llevar a cabo “reconfiguran el instituto de la prescripción”. Expone el CGPJ en su informe que la prescripción es un instrumento para garantizar el principio de seguridad jurídica ya que su aplicación supone evitar la incertidumbre que se genera en un sujeto derivada de la prolongación en el tiempo de determinadas situaciones que se pueden producir en el seno de una relación jurídica. Y dice textualmente que “las reglas que se introducen no tienden a definir de forma clara la operatividad y funcionalidad de la misma, sino que parece que el prelegislador se ocupa de establecer mecanismos para impedir «a toda costa» que la prescripción llegue efectivamente a producirse, bien otorgando poderes exorbitantes a la Administración Tributaria, bien incrementando las causas interruptivas”.

que declare que determinadas actuaciones realizadas en ellos lo fueron en fraude de ley aunque solamente sea cuando tales ejercicios proyecten sus efectos en otros ejercicios que no lo están.

Es cierto que la actuación del obligado tributario en estos casos es un *comportamiento contrario al ordenamiento jurídico* ya que no se trata de un error del que derivan unas consecuencias producidas de manera involuntaria si no que dicha situación se ha *creado intencionadamente* y con una *finalidad únicamente fiscal*. En estos casos del comportamiento del obligado tributario se deriva una vulneración del deber de contribuir conforme a las capacidades económicas de cada uno y del principio de justicia tributaria, consagrados en el artículo 31 de la Constitución española, vulneración que no debe pasarse por alto.

En mi opinión, y teniendo en cuenta la situación actual, considero que es acertado otorgar a la Administración la facultad de comprobar e investigar unos negocios jurídicos que aunque fueron realizados en ejercicios prescritos proyectan sus efectos a otros ejercicios que no lo están siempre y cuando la Administración no se hubiera pronunciado previamente sobre tales negocios ya que de lo contrario se vulneraría el principio de seguridad jurídica y la doctrina de los actos propios.

No hay que olvidarse que nos encontramos ante conductas fraudulentas que observadas individualmente ninguna de ellas es ilícita sino que lo ilícito es el conjunto de todas ellas, es decir, su resultado. Por ello resulta indispensable que para poder detectarlas se adopte una perspectiva temporal amplia que incluya lógicamente los efectos de tales negocios jurídicos. Para declarar el fraude de ley la Administración no debe comprobar únicamente los negocios en sí mismos considerados si no que requiere que los efectos que producen tales actos sean también analizados y esto puede conllevar que en ocasiones se traspase el plazo de prescripción de cuatro años fijado en el artículo 66 de la LGT.

Sin embargo, como ya se ha adelantado, consideramos que es necesario analizar el caso concreto y observar si la Administración ha comprobado previamente o no tales negocios jurídicos realizados en ejercicios prescritos y cuál fue su pronunciamiento al respecto. No cabe duda de que en el caso que la Administración haya comprobado anteriormente tales ejercicios prescritos y los haya declarado conforme a Derecho, el contribuyente deberá alegar en su defensa la aplicación de la Doctrina de los actos propios ya que como hemos comentado, si la Administración dictó un acto expreso al respecto, los principios de buena fe y confianza legítima impiden que cambie su parecer al respecto sin una motivación debida.

Otro supuesto que plantea ciertas dudas, es el que se produce cuando la Administración ha comprobado el ejercicio prescrito pero no ha emitido ningún juicio de valor acerca del negocio jurídico en cuestión, centrandó su comprobación en otros elementos. En este supuesto, considero que no es posible afirmar que nos encontramos ante un acto tácito de la Administración ya que la no comprobación no puede significar nada más que eso, que no se ha comprobado dicho negocio y por tanto no se ha emitido ninguna valoración al respecto. Es por ello por lo que entendemos que en este supuesto, en virtud de lo establecido en el artículo 66 *bis* y 115 de la LGT, la Administración si se encuentra facultada para comprobar e investigar dichos negocios realizados en un ejercicio prescrito cuando los mismos proyecten sus efectos en otro ejercicio que no lo está y que se pretende regularizar.

El último supuesto planteado, que ofrece menos dudas, tiene lugar cuando la Administración no ha comprobado dichos negocios jurídicos llevados a cabo en un ejercicio prescrito y los mismos extienden sus efectos a otros que no lo están. En este supuesto es plenamente aplicable la regulación introducida en la LGT con la nueva reforma y por tanto, cabe concluir también que la Administración si se encuentra facultada para comprobar e investigar tales ejercicios prescritos

En cuanto a la posibilidad de que al realizar dicha comprobación la Administración pueda declarar que tales negocios realizados en ejercicios prescritos lo fueron en fraude de ley, también comparto la misma si bien considero que esa calificación no puede afectar a los ejercicios ya prescritos. En estos casos, aunque la declaración de fraude de ley debe realizarse respecto de ejercicios prescritos, sus efectos únicamente deben dirigirse a los ejercicios que no lo están ya que lo que se pretende no es modificar el pasado prescrito, porque esto sería chocar frontalmente con el principio de seguridad jurídica, sino evitar que tales negocios realizados en ejercicios prescritos sigan produciendo en el futuro ventajas o beneficios a quienes los generaron artificiosamente.

Para concluir, hay que tener en cuenta que hoy en día y cada vez en mayor medida, las técnicas y los mecanismos en los que se articula el fraude de ley son más sofisticados y los medios para evitar su



detección cada vez más eficaces. Por ello, si de verdad se quiere terminar con este tipo de conductas es necesario dotar a la Administración de mayores medios para combatirlas y aumentar el alcance de las facultades de comprobación es una vía para ello, pero también es cierto que hay otras posibilidades que no generan este tipo de conflictos como sería dotar a la Administración de mayores medios materiales y humanos.