

El Tribunal Supremo vuelve a establecer que la Administración no puede comprobar ejercicios prescritos anteriores a la Ley General Tributaria de 2003 y va a estudiar si resulta posible antes de su reforma de 2015

Maximino Linares
Socio responsable de Procedimientos
Tributarios EY

Teresa González
Socia de Procedimientos Tributarios EY

Introducción

El Tribunal Supremo acaba de confirmar, en Sentencias de 22 de octubre y 4 de noviembre, un relevante giro jurisprudencial al limitar la potestad de la Administración tributaria para comprobar actos y negocios jurídicos celebrados en ejercicios prescritos y cuyos efectos se extienden a ejercicios no prescritos objeto de regularización.

La nueva jurisprudencia excluye esta potestad respecto de actos y negocios jurídicos anteriores al 1 de julio de 2004, fecha de entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT). Y va a estudiar - Auto de 13 de noviembre de 2020, casación nº 4304/2020- si la limitación se debe extender hasta la introducción, en el artículo 115 de la LGT, de la referencia explícita a los ejercicios prescritos por la Ley 34/2015.

Antecedentes

La Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014, caso Hewlett-Packard, confirmó el criterio de la Audiencia Nacional y consideró improcedente la declaración de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en periodos prescritos al tiempo de inicio del procedimiento de inspección.

Apenas 7 meses después, la Sentencia de 5 de febrero de 2015, caso Coty Spain, se apartó radicalmente del criterio anterior y consideró procedente la declaración de fraude de ley respecto de operaciones realizadas en periodos prescritos. Su argumentación fue escueta. La comprobación e investigación de la situación tributaria, aunque necesaria para liquidar la deuda tributaria, no está sometida a plazo de prescripción y ello por tratarse de una potestad de la Administración desgajada de la potestad para liquidar, regulada en un propio artículo (art.115 de la LGT) y, respecto de la cual, la Ley nunca ha establecido expresamente que su ejercicio esté sometido a plazo.

Este criterio fue reiterado en numerosos pronunciamientos de 2015 y 2016, destacando el grupo de casos relativos a la declaración de fraude de ley vinculada a adquisiciones intragrupo apalancadas.

Exclusión de la doctrina anterior respecto de actos y negocios anteriores al 1 de julio de 2004

Las recientes Sentencias del Tribunal Supremo de 22 de octubre (casación nº 5820/2018) y 4 de noviembre de 2020 (casación nº 7716/2018), confirman el precedente que supuso la Sentencia de 30 de septiembre de 2019 (casación nº 6276/2017), y han supuesto un giro en la jurisprudencia de 2015 en el siguiente sentido:

- ▶ La fecha de referencia para aplicar las facultades de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos no es la de las actuaciones de comprobación o inspección, sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban.
- ▶ Si tal fecha es anterior a la entrada en vigor de la LGT de 2003 (lo que tuvo lugar el 1 de julio de

2004), no resulta de aplicación el artículo 115 de la LGT sino el precedente normativo de dicho precepto, el art.109.1 de la LGT de 1963, en cuya virtud “La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible”.

- ▶ El art.109 LGT de 1963 no permite comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos. De ahí que ni se pueda declarar en fraude de ley actos o negocios jurídicos que tuvieron lugar en tales ejercicios prescritos, ni se puede denegar la deducibilidad de un fondo de comercio aflorado en los mismos.

Nueva cuestión casacional: posible extensión del giro jurisprudencial a actos y negocios celebrados a partir del 1 de julio de 2004 y hasta la aplicación de la reforma de 2015

El giro jurisprudencial expuesto ha generado de inmediato el debate acerca de su posible extensión a los actos y negocios jurídicos celebrados a partir de 1 de julio de 2004 (fecha de entrada en vigor de la LGT 2003) y a los que no resulte de aplicación la reforma llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 22 de septiembre, que entró en vigor el 12 de octubre de 2015.

En este sentido, el Tribunal Supremo acaba de admitir un recurso de casación (Auto de 13 de noviembre de 2020, casación nº 4304/2020) para esclarecer esta cuestión y determinar si con la redacción original del artículo 115.1 de la LGT, anterior a las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, la potestad de comprobación e investigación de la Administración permitía afectar a la calificación de negocios jurídicos celebrados en periodos prescritos posteriores a la entrada en vigor de la LGT 2003 que pudiesen proyectar sus efectos en ejercicios prescritos.

La razón del debate estriba en que la redacción inicial del artículo 115 de la LGT de 2003 tenía un contenido

equivalente al artículo 109 de la LGT de 1963. Es la reforma de 2015 la que amplía la potestad comprobadora, añadiendo una referencia a la posibilidad de llevar a cabo la comprobación o investigación cuando afecten a ejercicios o periodos y conceptos prescritos, siempre que resulte precisa en relación con ejercicios no prescritos (salvo el límite de diez años que se establece para bases imponibles negativas y deducciones pendientes en el art.66 bis de la LGT).

Cómo puede ayudar EY

Desde el primer momento, en EY no compartimos la interpretación establecida en la Sentencia de 5 de febrero de 2015, pues no solo desconocía el carácter instrumental de la potestad comprobadora respecto de la liquidadora, sino que sugiere un ejercicio ilimitado y exorbitante de la comprobación, la cual no puede exceder del ámbito propio del procedimiento de inspección en que se desenvuelve, tal y como claramente se establece, entre otros, en el artículo 148 de la LGT, al establecer que las actuaciones inspectoras tendrán carácter general cuando afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria “en el periodo objeto de la comprobación”.

En consecuencia, desarrollamos una estrategia procesal encaminada a solicitar la reconsideración de esta línea jurisprudencia, por lo que no solo nos congratulamos de estos recientes pronunciamientos, sino que nuestros clientes se van a poder beneficiar de la nueva jurisprudencia, sin que se pueda rechazar su invocación sobre la base de que se plantea una cuestión nueva.

En este contexto, es crucial analizar todos los actos y negocios jurídicos que hayan tenido lugar con posterioridad al 1 de julio de 2003 pero en ejercicios prescritos al tiempo de las actuaciones de comprobación o inspección, en las que se haya cuestionado el tratamiento tributario que dio el obligado tributario, con efectos sobre los ejercicios o periodos comprobados (mediante su recalificación, declaración de conflicto en la aplicación de la norma, simulación, etc).

De existir cualquiera de los supuestos expuestos resultará necesario examinar la posible aplicación de la nueva jurisprudencia y, en su caso, adecuar a la misma la estrategia procedimental. A tal efecto, el equipo de Procedimientos Tributarios de EY Abogados ofrece su experiencia y know-how para resolver cualquier duda que pueda tener al respecto, proporcionar soluciones y prestar su apoyo a la hora de tomar decisiones, bajo las premisas de calidad y compromiso que nos distinguen.

Para cualquier información adicional con respecto a esta alerta, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Maximino Linares Gil

Maximino.LinaresGil@es.ey.com

Teresa González Martínez

MaríaTeresa.GonzalezMartinez@es.ey.com

Puede consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

EY | Assurance | Tax | Transactions | Advisory

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (company limited by guarantee) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2020 Ernst & Young Abogados, S.L.P.
Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

LinkedIn: [EY](#)

Facebook: [EY Spain Careers](#)

Google+: [EY España](#)

Flickr: [EY Spain](#)