

TRIBUNAL SUPREMO*Auto de 18 de diciembre de 2024**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 577/2024***SUMARIO:**

Aplicación e interpretación de las normas. Fraude de ley. La sentencia recurrida anula los procedimientos en los que se habían declarado determinadas operaciones en fraude de ley por los ejercicios 2008 a 2010, pero mantiene las regularizaciones hechas en relación con la disolución y liquidación de la entidad del grupo, así como las referidas a pagos de intereses excesivos. Anula la declaración de fraude de ley porque la operación comprobada se hizo en un ejercicio prescrito, y la LGT de 1963 no permitía comprobar actuaciones hechas en ejercicios prescritos para regularizar ejercicios no prescritos, pero conserva la regularización consistente en la pérdida de deducibilidad del año 2010 porque se trata de una operación vinculada que no respondía a una verdadera realidad y lógica, con lo que puede ser objeto de regularización sin acudir al procedimiento de valoración de las operaciones vinculadas. Sostiene la Sala de instancia que la operación carecía de toda lógica porque la ampliación de capital de la actora fue suscrita con la aportación por la matriz de la sociedad mediante una operación que fue financiada por la matriz de la entidad liquidada a través de un préstamo, sobre la base de la aportación irrevocable hecha antes a la recurrente. El acuerdo de liquidación ya hacía constar que esa adquisición ningún beneficio reportaba, pues la sociedad liquidada no realiza actividad alguna, eleva la cifra de fondos propios de la recurrente sin obtener beneficio y logra a la actora mayores deducciones. Se acude por ello al criterio de valoración del 15 TR Ley IS sobre la base de la cifra del capital social. La regularización consiste en valorar la sociedad liquidada en la fecha de su adquisición en la cantidad de 2 M de coronas, 222.000 euros, y no en 346.000 euros, el valor consignado en el aumento de capital. La singularidad de este supuesto, en que el propio acuerdo de liquidación prevé un argumento alternativo al fraude para sustentar la regularización relativa a la deducibilidad de la pérdida por la disolución y liquidación de una sociedad para el hipotético caso de que los tribunales no llegasen a refrendar su conclusión sobre la existencia de fraude, y en que la sentencia después de rechazar la existencia de una operación declarada en fraude de ley, acoge tal argumentación subsidiaria para confirmar el ajuste, requieren de un pronunciamiento explícito para aquilatar las potestades de los órganos de aplicación de los tributos y las de los órganos judiciales en su tarea de revisión contencioso-administrativa. La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en determinar si, anulada en vía judicial una declaración de fraude de ley respecto de una concreta operación societaria, puede mantenerse la regularización tributaria que provocó con fundamento en un argumento subsidiario y alternativo ofrecido de forma cautelar en el propio acuerdo de liquidación.

Síguenos en...



AUTO**Magistrados/as**

RAFAEL TOLEDANO CANTERO
PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
LUIS MARIA DIEZ-PICAZO GIMENEZ
WENCESLAO FRANCISCO OLEA GODOY
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Fecha del auto: 18/12/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 577/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 577/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Luis María Díez-Picazo Giménez

D. Wenceslao Francisco Olea Godoy

D. Diego Córdoba Castroverde

D. Rafael Toledano Cantero

En Madrid, a 18 de diciembre de 2024.

HECHOS

PRIMERO.- Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de la entidad Securitas Seguridad Holding, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central [«TEAC»] de 2 de marzo de 2017, que estimó en parte las reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente al acuerdo de declaración de fraude de ley por Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2008, 2009 y 2010, y contra acuerdo sancionador.

La sentencia de 23 de octubre de 2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional estimó parcialmente el citado recurso, tramitado con el núm. 425/2017, en el sentido de anular la resolución del TEAC recurrida en lo relativo a un acuerdo de declaración de fraude de ley de 29 de mayo de 2014 y al acuerdo de 14 de enero de 2015 de liquidación del IS de 2008, 2009 y 2010, desestimando el recurso en las restantes pretensiones y confirmando en los demás términos la antedicha resolución.

Esta sentencia, que constituye el objeto del presente recurso de casación, por lo que interesa a las cuestiones que se suscitan en el escrito de preparación, anula los procedimientos en los que se habían declarado determinadas operaciones en fraude ley por los ejercicios 2008 a 2010, pero mantiene las regularizaciones hechas en relación con la disolución y liquidación de la entidad "Presec", así como las referidas a pagos de intereses excesivos. Es decir, anula, con fundamento en doctrina de esta Sala Tercera, la declaración de fraude de ley porque la operación comprobada se hizo en un ejercicio prescrito, y la Ley General Tributaria de 1963 no permitía

Síguenos en...

comprobar actuaciones hechas en ejercicios prescritos para regularizar ejercicios no prescritos, pero conserva la regularización consistente en la pérdida de deducibilidad del año 2010 porque se trata de una operación vinculada que no respondía a una verdadera realidad y lógica, con lo que puede ser objeto de regularización sin acudir al procedimiento de valoración de las operaciones vinculadas. (F.J. 5º). Sostiene la sala de instancia que la operación carecía de toda lógica porque la ampliación de capital de la actora fue suscrita con la aportación por la matriz de la sociedad Presec mediante una operación que fue financiada por la propia Presec a través de un préstamo, sobre la base de la aportación irrevocable hecha antes a la recurrente. El acuerdo de liquidación ya hacía constar que esa adquisición ningún beneficio reportaba, pues Presec no realiza actividad alguna, eleva la cifra de fondos propios de la recurrente sin obtener beneficio y logra a la actora mayores deducciones. Se acude por ello al criterio de valoración del 15 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades sobre la base de la cifra del capital social. La regularización consiste en valorar Presec en la fecha de su adquisición en la cantidad de 2 M de coronas, 222.000 euros, y no en 346.000 euros, el valor consignado en el aumento de capital.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1.La parte recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1.1. Los artículos 9 y 103 de la Constitución española [«CE»], el art. 34.1 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [«LPACAP»], el art. 83.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT»] y los preceptos correlacionados con ellos, así como el principio de buena administración.

1.2. El artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [«TRLIS»] -equivalente al actualmente vigente art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)-, así como a su desarrollo reglamentario previsto en los arts. 16 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio [«RIS/2004»] -equiparables a los arts. 17 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio-.

1.3. La jurisprudencia contenida en las sentencias del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 2016 (rec. cas. 58/2015, ECLI:ES:TS:2016:2411) y de 21 de febrero de 2017 (rec. cas. 2970/2015, ECLI:TS:2017:704).

2. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que, según se infiere de sus explicaciones, si la sentencia hubiera interpretado y aplicado correctamente las normas invocadas, habría concluido que la actuación de la administración al ofrecer un razonamiento alternativo a una concreta regularización, aplicable en el caso de que se anulara en vía revisora la declaración de fraude, vulneraba el principio de buena administración y, por otro lado, habría anulado la regularización efectuada por no haberse seguido los medios de valoración y el procedimiento previsto en el TRLIS.

3. La normativa y jurisprudencia que entiende vulnerada forman parte del Derecho estatal.

4. Del escrito de preparación se infiere que considera acaecer interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque concurren, según menciona de manera explícita, la circunstancia contemplada en la letra c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA) y, la presunción del artículo 88.3.a) del mismo texto legal.

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por medio de auto de 18 de enero de 2024, habiendo comparecido el procurador don Argimiro Vázquez Guillén, en representación de la entidad Securitas Seguridad Holding, S.L., como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA. También lo ha hecho, como recurrida, la abogacía del Estado, que se opone a la admisión del recurso. Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- *Requisitos formales del escrito de preparación.*

En primer lugar, desde un punto de vista formal, debe señalarse que el escrito de preparación ha sido presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA), contra resolución susceptible de casación

Síguenos en...



(artículo 86 LJCA, apartados 1 y 2) y por quien está legitimado, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA), habiéndose justificado tales extremos y los demás requisitos exigidos en el artículo 89.2 LJCA.

De otro lado, se han identificado debidamente las normas cuya infracción se imputa a la resolución de instancia, cumpliéndose con la carga procesal de justificar la necesidad de su debida observancia en el proceso de instancia, así como su relevancia en el sentido del fallo.

SEGUNDO.- *Cuestión litigiosa y marco jurídico.*

La cuestión en la que esta Sala encuentra posible apreciar interés casacional objetivo se contrae a determinar si es posible mantener una regularización efectuada por la administración tributaria que obedeció a una declaración de fraude de ley cuando fuera anulada esta última y si la confirmación de tal regularización puede fundamentarse en una argumentación alternativa o subsidiaria ofrecida por la Inspección para el hipotético caso de que la principal no fuera confirmada en vía revisora.

A fin de delimitar más estrechamente la cuestión que posee un verdadero interés casacional es preciso detallar los hechos incontrovertidos, recogidos en la sentencia recurrida y extraídos de las actuaciones y del expediente administrativo:

Las actuaciones de comprobación en las que se dictaron los acuerdos objeto inicial de impugnación se iniciaron ante el grupo 99/04, respecto del Impuesto de Sociedades, en régimen de tributación consolidada, ejercicios 2008, 2009 y 2010. El 25 de marzo de 2014, el Delegado Central de Grandes Contribuyentes dictó acuerdo de inicio de expediente de fraude de ley respecto del mismo grupo y ejercicios. Tras la formulación de alegaciones se dictó propuesta de resolución que concluyó con el acuerdo de 29 de mayo de 2014, en el que se declararon realizadas en fraude de ley las adquisiciones efectuadas por Seguritas Seguridad Holding S.L. de Seguritas Seguridad España S.A, Seguritas Servicios e Tecnología de Seguranca S.A., Seguritas Systems II S.A., Organización Fiel S.A., Seguritas France Holding S.A. y Pressec AB, con el efecto de que los intereses y pérdidas computadas en los ejercicios 2008, 2009 y 2010 por razón de estas adquisiciones no pudo ser considerado fiscalmente deducibles.

Frente a este acuerdo la actora interpuso reclamación económico-administrativa número 3363/2014.

Como consecuencia de dicho acuerdo de fraude de ley se incoan el 28 de julio de 2014 acta de disconformidad y acta de conformidad. En fecha 3 de septiembre de 2014 se rectifica la liquidación contenida en el acta de conformidad incorporándose elementos de la regularización al acuerdo de liquidación correspondiente.

El 14 de enero de 2015, el Jefe de la Oficina técnica dictó acuerdo de liquidación notificado en esa misma fecha, de la que resulta una deuda tributaria por los tres ejercicios de 25.831.685 €. Dicha regularización consistió, entre otros puntos, y por lo que interesa a este recurso, en una modificación de la base imponible declarada por la entidad dominante en los ejercicios 2008 y 2009, en el importe de los gastos financieros incurridos para financiar las adquisiciones declaradas en fraude de ley. Asimismo, se incrementa la base imponible en el importe de las pérdidas contabilizadas y declaradas deducibles como consecuencia de la liquidación y disolución de la entidad Presec AB, ya que la adquisición de dicha sociedad había sido considerada en fraude de ley. Interesa destacar que, en el acuerdo de liquidación, pág. 54, se añade cuanto sigue: «en la hipótesis de que los tribunales no llegasen a refrendar esta conclusión (la existencia de fraude) habría que tener en cuenta lo previsto en el art. 15, apartados 2, 3, 4 y 6 del TRLIS, en cuya virtud las participaciones adquiridas en aportación se valorarán por el valor normal de mercado que hubiera sido acordado en condiciones normales...».

Contra esta liquidación la actora interpone el 30 de enero de 2015 la reclamación económico-administrativa número 648/15. En este expediente se dicta una resolución por el Tribunal Económico-Administrativo Central estimatoria parcial que fue objeto del consiguiente recurso contencioso-administrativo.

La sentencia de instancia, en su fundamento de derecho quinto, y respecto de la deducibilidad de la pérdida por la disolución y liquidación de la sociedad Presec realizada en 2010, rechaza las consideraciones de la Agencia Tributaria basadas en la existencia de una operación declarada en fraude de ley, pero concluye que la ausencia de aplicación del procedimiento para las operaciones vinculadas contemplado en el art.16.9 TRLIS puede ampararse en la doctrina del Tribunal Supremo recogida en la sentencia de 5 de noviembre de 2020, recurso 3000/2018 (ECLI:ES:TS:2020:3730), en el sentido de que cuando las operaciones vinculadas no han respondido a una verdadera realidad y lógica pueden ser objeto de regularización sin acudir a dicho procedimiento de valoración de las operaciones vinculadas. Ratifica por tanto el ajuste

realizado atendiendo al criterio de valoración del artículo 15 TRLIS sobre la base de la cifra del capital social y aplicando el tipo de cambio vigente. Respecto de otra de las regularizaciones efectuadas considera correcta la aplicación directa del Convenio hispano-sueco de 16 de junio de 1976 sin necesidad de acudir al procedimiento del artículo 16 TRLIS, criterio sentado en la Sentencia de esta Sala de 16 de noviembre de 2022, recurso de casación 89/2018 (ECLI:ES:TS:2022:4154), en el que fue parte recurrente la misma entidad mercantil, que asevera cuanto sigue: «la regularización de operaciones entre empresas españolas y francesas, mediante la aplicación del artículo 9.1 del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, de 10 de octubre de 1995, puede efectuarse sin necesidad de acudir a los métodos previstos para determinar el valor de mercado en las operaciones vinculadas y al procedimiento establecido a tal efecto en la regulación interna». A fin de resolver la cuestión suscitada será necesario tomar en consideración lo dispuesto en los artículos 9 y 103 CE, de los que se infiere el principio de buena administración, que se considera infringido por la defensa de la recurrente. Asimismo, será preciso tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 15 TRLIS que sirvió de base a la sentencia recurrida para mantener los efectos de la regularización relativa a la deducibilidad de la pérdida por la disolución y liquidación de la sociedad Presec realizada en 2010.

TERCERO.- Verificación de la existencia de interés casacional objetivo en el recurso.

1.Existe, a juicio de esta Sala, interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en este litigio se presenta un problema jurídico que trasciende del caso objeto del recurso y puede plantearse en futuras ocasiones, con lo que puede apreciarse la circunstancia descrita en el artículo 88.2.c) LJCA tal y como ha advertido la defensa del recurrente. Son numerosos los procedimientos tramitados por la Administración Tributaria en las que el fracaso de un procedimiento ha suscitado su sustitución por otro para conseguir el mantenimiento del efecto regularizador pretendido y la variante que se presenta ahora puede afectar a más obligados.

2.Puede prestarse asimismo aquiescencia al recurrente sobre la inexistencia de jurisprudencia sobre la cuestión planteada, pues aunque hay jurisprudencia que sostiene que las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, por tanto, no han sido puestas a disposición de las administraciones de manera libre o discrecional, negándoseles la cualidad de intercambiabilidad, verbigracia la sentencia del Tribunal Supremo de 02 de julio de 2020, recurso de casación 1429/2018 (ECLI:ES:TS:2020:2257), no existe un pronunciamiento específico para un caso como el que nos atañe. La singularidad de este supuesto, en que el propio acuerdo de liquidación prevé un argumento alternativo al fraude para sustentar la regularización relativa a la deducibilidad de la pérdida por la disolución y liquidación de un sociedad para el hipotético caso de que los tribunales no llegasen a refrendar su conclusión sobre la existencia de fraude, y en que la sentencia después de rechazar la existencia de una operación declarada en fraude de ley, acoge tal argumentación subsidiaria para confirmar el ajuste, requieren de un pronunciamiento explícito para aquilatar las potestades de los órganos de aplicación de los tributos y las de los órganos judiciales en su tarea de revisión contencioso-administrativa. Esto comporta que pueda apreciarse la presunción contenida en el artículo 88.3.a) LJCA, pues no existe un pronunciamiento que resuelva un caso como el presente.

3.Por las razones expuestas se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca el interrogante suscitado en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

1.Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de Admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si, anulada en vía judicial una declaración de fraude de ley respecto de una concreta operación societaria, puede mantenerse la regularización tributaria que provocó con fundamento en un argumento subsidiario y alternativo ofrecido de forma cautelar en el propio acuerdo de liquidación.

2.Las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son:

Los artículos 9 y 103 de la Constitución española [«CE»], y el artículo 15 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto

sobre Sociedades [«TRLIS»], sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- *Comunicación y remisión.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1.º) Admitir el recurso de casación n.º 577/2024, preparado por la representación procesal de la entidad mercantil Securitas Seguridad Holding, S.L., contra la sentencia de 23 de octubre de 2023, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso n.º 425/2017.

2.º) Declarar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, anulada en vía judicial una declaración de fraude de ley respecto de una concreta operación societaria, puede mantenerse la regularización tributaria que provocó con fundamento en un argumento subsidiario y alternativo ofrecido de forma cautelar en el propio acuerdo de liquidación.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

Los artículos 9 y 103 de la Constitución española, y el artículo 15 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

4.º) Ordenar la publicación de este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5.º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6.º) Remitir las actuaciones para su tramitación y decisión a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).