

EL PERPETUO REGRESO AL PASADO: A PROPÓSITO DE LA STS 382/2025 DE 2 DE ABRIL DE 2025, REC. 8998/2022

Maria Teresa González Martínez

*Socia de EY Abogados. Doctora en Derecho
(España)*

Resumen

El Tribunal Supremo en su sentencia número 382/2025, de 2 de abril, interpreta el vigente artículo 115 LGT permitiendo a la Administración la revisión de situaciones acontecidas en ejercicios prescritos, aun habiendo sido efectuadas bajo la vigencia de la LGT de 1963, siempre que sus efectos se proyecten en ejercicios no prescritos.

Esta sentencia cuenta con el voto particular concurrente del Magistrado Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, quien señala la necesidad de poner coto a la imprescriptibilidad de estas facultades de comprobación para salvaguardar el principio de seguridad jurídica y el derecho de defensa.

Palabras clave

Prescripción, seguridad jurídica.

Abstract

The Supreme Court, in its ruling number 382/2025, dated April 2, analyzes Article 115 of the General Tax Law, allowing the Tax Administration to review situations that occurred in statuted-barred years, even if they were carried out under the validity of the LGT of 1963, provided that their effects extend into non-prescribed years.

This ruling includes a concurring opinion from the Honorable Magistrate Mr. Francisco José Navarro Sanchís, who states that limits must be placed on the non-prescriptibility of these verification powers to safeguard the principle of legal certainty and the right to defense.

Keywords

Statute of limitations, Legal certainty.

Cómo citar: González Martínez, M.T. (2025). El perpetuo regreso al pasado: a propósito de la STS 382/2025 de 2 de abril de 2025, rec. 8998/2022. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 253-261.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

El Tribunal Supremo en esta relevante sentencia fija la siguiente doctrina legal: tras la modificación introducida en el artículo 115 de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, la Inspección puede calificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito durante la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos.

En idéntico sentido, vid. sentencia de 11 de marzo de 2024, recurso nº 8243/2022.

2. Supuesto de hecho

El origen del presente procedimiento trae causa de la regularización practicada a un obligado tributario, persona física, en el marco de un procedimiento inspector iniciado el 30 de junio de 2014 en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2009-2013.

La Inspección determinó la existencia de un acuerdo simulatorio en lo que concierne, exclusivamente, a la operación de cesión de los derechos económicos correspondientes al obligado tributario a favor de la sociedad de la que es socio y administrador único. Los contratos cuestionados habían sido firmados entre 1991 y 1993.

Como consecuencia de dicha calificación, se procedió a imputar a la persona física el 100% de los ingresos que la sociedad contabilizó y declaró derivados de los derechos de compensación económica satisfechos, minorándose en sede de la sociedad la base imponible declarada en el importe de dichos ingresos. A consecuencia de la anterior regularización, se inició un procedimiento sancionador que finalizó con la imposición de cuatro sanciones, por la comisión de las infracciones tributarias tipificadas en el artículo 191 LGT.

3. Fundamentos de derecho

La cuestión identificada como de interés casacional se contrae a determinar si tras la modificación introducida en el artículo 115 de la LGT por la Ley 34/2015, la Inspección puede calificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito —en este caso, el contrato de cesión de crédito formalizado en el año 1991— durante la vigencia de la LGT 1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos (IRPF ejercicios 2009 a 2013).

El marco normativo de aplicación es el siguiente:

- Los arts. 66 bis y los apartados 1 y 2 del artículo 115 de la LGT en su redacción otorgada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT.

- La disposición transitoria única que establece que lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por la citada Ley 34/2015, resultarán de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

A juicio del Tribunal Supremo, del contenido de los preceptos transcritos y conforme a la intención del legislador plasmada en el Preámbulo de la Ley 34/2015, se desprende que la LGT, tras la reforma referida, adopta en este punto el criterio históricamente mantenido (sic) por la Administración tributaria conforme al cual el artículo 66 LGT, que regula el instituto de la prescripción, no impide comprobar ejercicios prescritos que puedan proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos. Para ello, añade un nuevo artículo 66 bis en el que se reconoce de manera expresa la imprescriptibilidad de la potestad administrativa para comprobar. Esta competencia no faculta en ningún caso a liquidar ejercicios prescritos, por lo que el ejercicio de la potestad comprobadora respecto de ejercicios prescritos exigirá, en todo caso, que de la misma se deduzcan efectos sobre un ejercicio susceptible de inspección.

De acuerdo con el régimen transitorio de estas normas, lo expuesto resultará de aplicación a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la Ley, en los que a dicha fecha no se hubiera formalizado propuesta de liquidación.

En este sentido, dado que el procedimiento de comprobación que se encuentra en el origen del presente procedimiento se inició en fecha 30 de junio de 2014, y a la fecha de entrada en vigor de la Ley 34/2015 –12 de octubre de 2015– todavía no había sido formalizada propuesta de liquidación, resulta de plena aplicación esta Ley. Para la Excm. Sección 2ª la fecha en que tuvo lugar el negocio comprobado como fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos, es irrelevante a partir de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, cuyo régimen jurídico resulta diferente y de obligado cumplimiento y en que la aplicación de la imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación por designio del legislador resulta inequívoca.

En suma, a juicio del Alto Tribunal, tras la Ley 34/2015, cuya aplicación en el caso examinado no es controvertida, y cualquiera que sea la fecha de celebración del negocio «calificado», se habilita a la Administración para el ejercicio retroactivo o «hacia atrás» de su potestad de comprobación, al haberse alterado el régimen legal de la prescripción como consecuencia de la separación de las facultades de comprobar y de liquidar.

4. Análisis

Desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, el objeto del recurso que ha dado lugar a la sentencia que comentamos se circunscribía a reiterar, matizar o precisar la doctrina acerca de si, tras la

modificación introducida en el artículo 115 de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, la Administración puede recalificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito regido por la LGT de 1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos

Este recurso de casación es idéntico, prácticamente, al decidido en la sentencia de 11 de marzo de 2024, recurso nº 8243/2022. La igualdad de ambos casos es tal que vienen referidos al mismo contribuyente pero a ejercicios distintos. Como se suscitó en ambos el mismo problema jurídico, la Sección se remite *in aliunde* a lo declarado en aquella sentencia, con valor de doctrina. Sin embargo, el magistrado ponente D. Francisco José Navarro Sanchís formula un voto particular concurrente en el que con su habitual maestría y elegancia literaria expresa su discrepancia con parte de la fundamentación jurídica que conduce al fallo.

Es pertinente recordar que el actual Presidente de la Sección, ya había manifestado su discrepancia con la doctrina casacional establecida en relación con el art. 115 LGT2003 –heredero del viejo art. 109 LGT1963, cuyo contenido asume de forma íntegra con matices irrelevantes a los efectos que nos ocupan—. En efecto, el TS en las sentencias de 1 de marzo de 2022 (cas. 4304/2020 y 5317/2020), y 4 de marzo de 2022 (cas. 2484/2020) retoma la doctrina abierta por la Sentencia de 5 de febrero de 2015 (cas.4075/2013)¹, abanderada de la imprescriptibilidad de la potestad de comprobación, y realiza un razonamiento *a contrario sensu* de la jurisprudencia recaída respecto de actos, negocios u operaciones anteriores a la entrada en vigor de la LGT 2003 que, a pesar de no ser admisible por no cumplir las condiciones dogmáticas para su cabal ejercicio, le sirve para concluir, haciendo precisamente supuesto de la cuestión, que de acuerdo con la LGT 2003 para liquidar ejercicios no prescritos la Administración tributaria puede comprobar negocios y operaciones realizados en ejercicios prescritos, sin mayor aditamento.

Todas estas sentencias fueron acompañadas de un brillante y elocuente, como acostumbrado, voto particular discrepante del magistrado Navarro Sanchís en el que critica el déficit de motivación que acompaña a tan inédito criterio jurisprudencial y que además «no encuentra su fundamento en la ley positiva, sino en una interpretación de ésta que facilitan los Tribunales de justicia y que carece de sustento dogmático, ya se interprete desde el punto de vista gramatical, lógico, sistemático o, lo que es más importante, teleológico, exégesis que, además, robustece sin apoyatura la fuerza expansiva de los poderes de la Administración y debilita la posición jurídica de los contribuyentes».

En fin, ya criticamos en su momento² que en esta tríada de sentencias se nos privó del razonamiento jurídico que necesariamente debe acompañar a un cambio jurisprudencial tan abrupto; se fija doctrina con remisión *in aliunde* a una sentencia (asunto Coty Spain), que amén de haber sido superada por jurisprudencia más reciente, supone una defectuosa técnica casacional que ante todo debe aspirar a la claridad; se alude de forma lábil a un artículo –106.4 LGT2003– que nada regula sobre las funciones de comprobación, y que además, –más

1 A la que el magistrado D. Joaquin Huelin emitió un lúcido voto particular cuya lectura es obligada.

2 Otra sacudida sísmica a la prescripción tributaria (politicafiscal.es)

grave—, es ajeno al debate procesal, lo que supone un insostenible ataque al principio de igualdad de armas en el proceso; se afirma de forma apodíctica la diferente redacción del art. 109 LGT1963 y 115 LGT 2003, cuando una lectura paralela de ambos preceptos no anuncia ninguna variación relevante; y, en fin, se otorga una retroactividad de grado máximo al art. 115 LGT2015 por vía hermenéutica que contradice frontalmente no solo la Carta Magna sino, más cerca, el apartado 2 de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015, pues *a contrario sensu*, la nueva redacción de los artículos 66 bis y 115 no debería resultar aplicable a los procedimientos de comprobación e investigación concluidos antes del 12 de octubre de 2015 o en los que el acta se hubiera ya formalizado a esa fecha.

Fueron muchas las críticas que recibió el asentamiento de este criterio jurisprudencial³, que como mancha de aceite ha impregnado además la interpretación de las facultades de comprobación de la Administración en el marco del actualmente vigente art. 115 LGT que fue introducido por la Ley 34/2015, tal y como se puede comprobar de la lectura de la sentencia objeto del presente comentario.

Conforme a la nueva redacción del precepto se afirma de forma inédita la posibilidad de que esa facultad de comprobación e investigación pueda desarrollarse «aun en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o 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 la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito», y puede extenderse «a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido».

El designio evidente de refuerzo de las potestades administrativas que preside la reforma legal de 2015 en esta materia, no se detiene en el artículo 115, sino que se complementa con la introducción de un nuevo artículo 66 bis, que introduce un quinto «derecho» en el abanico de derechos tradicionalmente recogidos en el artículo 66: el derecho a comprobar. De esta manera se consagra la imprescriptibilidad de la potestad comprobadora, y se otorga carta de naturaleza a una tarea —la comprobadora— que solo puede desempeñar una función vicaria, al servicio de la potestad para liquidar tributos, que tiene unos tiempos para su ejercicio, y que si no se ejercita en tiempo útil, el respeto a la seguridad jurídica exige que ya no pueda accionarse.

Además, según el apartado 2 de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015, «lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por esta Ley, resultará de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación

3 La insoportable imprescriptibilidad de la potestad administrativa de comprobación tributaria (politicafiscal.es); El tiempo y los tributos. El pasado y la prescripción - FiscalBlog; Mis quinielas tributarias. Resultados provisionales - FiscalBlog; Alfonso del Castillo Bonet - «La imprescriptibilidad de las potestades de comprobación tributaria (artículo 111 NFGT)». Forum Fiscal n.º 1 282, mayo 2002).

ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación».

Una rígida interpretación de esta disposición lleva al Tribunal Supremo a interpretar que tras la aprobación de la Ley 34/2015, y cualquiera que sea la fecha de celebración del negocio «calificado», se habilita a la Administración para el ejercicio retroactivo o «hacia atrás» de su potestad de comprobación, al haberse alterado el régimen legal de la prescripción como consecuencia de la separación de las facultades de comprobar y de liquidar. *Summum ius summa iniuria*. Hasta este momento el Alto Tribunal utilizaba como criterio de referencia la fecha de celebración del negocio jurídico⁴. Sin embargo, al abordar por primera vez un supuesto de hecho afectado por la nueva redacción del art. 115LGT tras la modificación operada por la Ley 34/2015, cambia el criterio de referencia y utiliza el criterio formal o procedimental de la disposición transitoria única. Sin embargo, no se motiva este cambio trascendental de criterio, cuando resulta que la LGT vigente también contiene una disposición de derecho intertemporal –disposición transitoria tercera aptd.3– que para el ejercicio de las potestades de calificación hace prevalecer el criterio de la fecha de celebración del negocio jurídico (conflicto vs. fraude).

Para los negocios jurídicos celebrados antes del 1 de julio de 2004, la jurisprudencia existente interpretaba que al resultar aplicable al caso la LGT1963, la Administración no puede comprobar esos actos, operaciones y circunstancias con la finalidad de extender los efectos de esa comprobación a ejercicios no prescritos. Sin embargo, ahora se mantiene que si resulta aplicable al procedimiento la redacción del artículo 115 LGT otorgada por la Ley 34/2015, ésta debe alcanzar a los hechos acaecidos desde 1963, lo que supone simple y llanamente una aplicación retroactiva, por vía meramente hermenéutica, de una norma más gravosa para el contribuyente, surgida de forma inédita en 2015, pero que rige, según ahora interpreta la Sala, desde mucho antes, desde que entró en vigor la LGT de 1963.

La disposición transitoria única de la Ley 34/2015 no puede llevar a hacer renacer una potestad de comprobación que bajo el régimen aplicable cuando tuvieron lugar los negocios y actos jurídicos objeto de comprobación habría quedado ya extinguida. Se debe aplicar la ley que regía la prescripción (art. 1939 Código Civil y disposición transitoria primera del Código Civil) en el momento de la celebración del negocio jurídico por ser una institución de naturaleza sustantiva. Y desde luego el marco jurídico que se abre con la Ley 34/2015 no permite realizar esa calificación respecto de negocios jurídicos que se celebraron bajo una normativa que impedía su comprobación, pues la seguridad jurídica, que es uno de los pilares de nuestro sistema de convivencia, lo impide (artículo 9.3 CE).

Y si bien es cierto que las exigencias de seguridad jurídica previstas en el artículo 9.3 de la CE son relativas, y deberán ceder si existen claras exigencias de interés general, no consideramos que la ampliación de las potestades de comprobación obedezca a una cuestión de orden público que deba ceder frente

4 Sentencias de 30 de septiembre de 2019 (cas. 6276/2017), 22 de octubre de 2020 (cas. 5820/2018) y 4 de noviembre de 2020 (cas.7716/2018).

a aquéllas. El respeto de los principios de justicia tributaria no puede ni debe conseguirse únicamente con una potenciación de los poderes y posibilidades de actuación de la Administración tributaria. La seguridad jurídica no se contrapone a la justicia sino que es un elemento fundamental para que ésta pueda operar de manera efectiva. Si nos preguntamos el porqué y para qué del Derecho no podemos sino concluir que la seguridad jurídica ha sido, y sigue siendo, el motivo fundamental del mismo ya que la seguridad pertenece a la misma esencia del Derecho mientras que la justicia pertenece a sus fines, o lo que es igual, la seguridad es el criterio que debe inspirar al Derecho

En definitiva, a pesar de las dos sentencias existentes, creo —con el voto particular concurrente de la segunda de las resoluciones— que no está dicha la última palabra en la materia; no sólo desde el prisma constitucional, sino también desde una óptica europea.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado con toda rotundidad que «la exigencia fundamental de la seguridad jurídica se opone, en principio, a que las autoridades públicas puedan hacer uso indefinidamente de sus competencias para poner fin a una situación ilegal» (sentencia de 27 de enero de 2022, Comisión/España, C-788/19, EU:C:2022:55, apartado 29 y sentencia de 14 de julio de 1972, Geigy/Comisión, 52/69, EU:C:1972:73, apartado 21). El imperativo irrenunciable de seguridad jurídica, principio basal del Derecho de la Unión Europea, exige excluir situaciones claudicantes o de pendencia y garantizar, de una vez por todas, la definitividad de las actuaciones de la Administración.