

Efectos no deseados de la Ley 34/2015: La ilegalidad sobrevenida de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que permite recalificar operaciones realizadas en ejercicios prescritos

Eneko Rufino Bengoechea

Abogado. Miembro de la AEDAF

Resumen

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es un ejemplo de la manera en la que se legisla en el ámbito tributario actualmente: con preeminencia del pre-legislador y a la contra de lo que se pierde en Tribunales por la Administración.

Se analizará cómo el azaroso trámite legislativo de la reforma, unido a un giro de ciento ochenta grados del Tribunal Supremo, y una norma de derecho transitorio ponen en jaque lo que se había convertido en una sólida jurisprudencia sobre la posibilidad de revisar ejercicios prescritos.

Abstract

The Law 34/2015, of September 21, partially amending the Law 58/2003, General Taxation Law, of December 17, is an example of the way in which is being legislated currently on taxation: with a preponderance of the pre-legislator and against the lost judgments by the Tax Authority.

The article shall discuss how the eventful legislative procedure, joined and U-turn of Supreme Court, and a transitional rule, pose a threat to a solid legal jurisprudence regarding the possibility to revise prescribed exercises by the Tax Authority.

Palabras clave

Prescripción, Reforma LGT, jurisprudencia, derecho transitorio, casación, imprescriptibilidad, inspección, comprobar, entrada en vigor.

Keywords

Prescription, Amendment GTL, Jurisprudence, Transitory Right, Cassation, Imprescriptibility, Inspection, Revise, Entry into force.

Sumario

1. Planteamiento
2. ¿Cuál es la naturaleza de la prescripción tributaria? ¿Es una cuestión de legalidad o de constitucionalidad?
3. Análisis de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la posibilidad de recalificar operaciones realizadas en ejercicios prescritos
4. De la tramitación y aprobación de la Ley 34/2015
 - 4.1. De las vicisitudes y diferentes versiones del Anteproyecto
 - 4.2. De la tramitación parlamentaria como Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (121/000146)
5. Tesis del artículo
 - 5.1. Punto de partida
 - 5.2. Notas sobre la naturaleza del Derecho Transitorio
 - 5.3. De la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015
 - 5.4. Notas sobre la validez y función de las Exposiciones de Motivos y los Preámbulos de las Leyes
 - 5.5. De las Exposiciones de Motivos de las reformas de la Ley General Tributaria de 2003 y su denominador común
 - 5.6. La interpretación del apartado Segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015
6. Cuestiones procesales que plantea la tesis del artículo
 - 6.1. De la posibilidad de instar recursos con fundamentos constitucionales
 - 6.2. La ilegalidad sobrevenida de la jurisprudencia del Tribunal Supremo ante la nueva regulación del recurso de casación contencioso-administrativo
7. Conclusión

1. Planteamiento

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ha tenido una tramitación “*de bombo y platillo*” hasta su entrada en el Congreso de los Diputados, con la circulación de diferentes versiones de su Anteproyecto y duras críticas por parte del Consejo General de Poder Judicial y el Consejo de Estado. Lo anterior llevó a que la misma se descolgase del compás marcado de la reforma fiscal de 2014.

De entre los diferentes temas controvertidos y de calado, existe uno, relacionado con la prescripción y con la introducción del artículo 66.bis y modificación del 115 de la LGT, de especial interés y que está provocando un enconado debate que extiende sus ecos desde una jurisprudencia vacilante y contradictoria del Tribunal Supremo a una modificación, enmascarada de criterio interpretativo, acuñada por el pre-legislador en su propio beneficio, en este caso, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

En este punto, comparto plenamente el parecer del compañero GIMÉNEZ-REYNA¹ cuando afirma que “*Probablemente, este es uno de los asuntos de la reforma de mayor enjundia, no tanto por las consecuencias previsibles, que se van a centrar en la utilización de créditos fiscales de periodos prescritos, cuanto por la gravedad de romper un velo que nadie se había atrevido a rasgar hasta ahora; los magistrados del TS se han venido resistiendo a admitir de plano la imprescriptibilidad – siempre dejaban abiertos matices –, que ahora el legislador lleva a la LGT, invocando (ya en el Anteproyecto), sedicentemente, una jurisprudencia que no existía*”.

De manera complementaria a las palabras de mi compañero, deseo llamar la atención en el presente artículo de otras consecuencias, quizá imprevisibles tanto para el pre-legislador como para el Legislador, y que parten de lo que podemos anticipar como una mala praxis legislativa y, en definitiva, un resultado no querido.

Lo que desgranaremos durante las próximas páginas será algo que podría llegar a calificarse de caso de laboratorio de Escuela de Negocios: la ilegalidad de una asentada jurisprudencia del Tribunal Supremo, como consecuencia de la aplicación de una norma de Derecho transitorio.

La sistemática que utilizaremos nos llevará, en primer lugar, analizar la dimensión del instituto de la prescripción, desde un enfoque constitucional o de legislación ordinaria.

En segundo lugar, centraremos el estado actual de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la posibilidad de recalificar negocios jurídicos realizados en ejercicios prescritos y la evolución jurisprudencial previa, analizando su Sentencia de 4 de julio de 2014 (Rec. Casación 581/2013), Asunto HEWLETT-PACKARD y su antítesis, la Sentencia de 5 de febrero de 2015 (Rec. Casación 4075/2013), Asunto COTY SPAIN.

En tercer lugar, repasaremos la tramitación del texto legal que culminó con la aprobación de la Ley 34/2015.

Una vez fijada la fotografía precedente, entraremos a interpretar jurídicamente el apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015, cuyo tenor literal es el siguiente:

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

1. VVAA, *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*, WOLTERS KLUWER, AEDAF 2016, pág. 34.

De una manera más específica, intentaremos dar respuesta a su significado jurídico y a sus efectos sobre la legalidad de la jurisprudencia iniciada con la sentencia de 5 de febrero de 2015, aplicando la máxima del inmortal personaje de Sir Arthur Conan Doyle: *"Una vez descartado lo imposible, lo que queda, por improbable que parezca, debe ser la verdad"*.

Por último, analizaremos las vías judiciales que podemos tener como recurrentes para hacer valer la interpretación que realizamos del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015, con el fin de que la jurisprudencia iniciada por la sentencia de 5 de febrero de 2015 pueda revisarse para todas aquellas actuaciones de comprobación e investigación concluidos o ya iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015² en los que ya se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

2. ¿Cuál es la naturaleza de la prescripción tributaria? ¿Es una cuestión de legalidad o de constitucionalidad?³

El primero de los aspectos que debemos resolver para conformar la fotografía que nos permitirá realizar la que consideramos es la interpretación jurídica correcta del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015, es analizar si la regulación del instituto de la prescripción tiene una dimensión constitucional o, en cambio, de legalidad ordinaria.

A este respecto, analizaremos algunas sentencias del Tribunal Constitucional, comenzando por la 147/1986, de 25 de noviembre⁴, en cuyo Fundamento Jurídico 3º, el Tribunal consideró lo siguiente:

"Ahora bien, aunque la finalidad que mediante la institución de plazos de prescripción se pretende conseguir sea perfectamente legítima desde el punto de vista de la Constitución, lo anterior no quiere decir que en términos generales la fijación de un plazo de prescripción de acciones sea una exigencia que debe ser respetada en todo caso para que la propia Constitución pueda entenderse respetada, porque la Constitución, que ha consagrado el principio de seguridad jurídica, no ha hecho lo propio con la prescripción. Si se han de declarar prescriptibles o no las acciones, ello es algo que en principio debe decidirlo el legislador, valorando las circunstancias concurrentes en cada caso. Pueden existir casos en que se den circunstancias muy determinadas, en los que no establecer un plazo de prescripción - cualquiera que sea- puede vulnerar la Constitución, por implicar un excesivo sacrificio del principio de seguridad jurídica en beneficio del valor- justicia; es lógico que, si ese sacrificio excesivo se produce, este Tribunal pueda comprobarlo y por ello determinar que se ha desconocido ese principio porque esto último pertenece a la competencia de la jurisdicción constitucional, aunque no lo sea la valoración de los criterios de oportunidad que haya podido manejar el legislador" (el subrayado es nuestro).

En la misma línea, la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 157/1990, de 18 de octubre, Fundamento Jurídico 3º:

*"La institución de la **prescripción**, en general, **encuentra su propia justificación constitucional en el principio de seguridad jurídica** consagrado de manera expresa en el art. 9.3 C.E., puesto que **en la prescripción existe un***

2. La fecha de entrada en vigor general de la Ley 34/2015, se produjo a los veinte días de su publicación en el BOE, es decir, el 12 de octubre de 2015.

3. Quiero agradecer, por su inspiración para la redacción del presente epígrafe, la brillante ponencia del Letrado del Tribunal Constitucional, D. Juan Ignacio Moreno, "La prescripción del derecho a liquidar: cuestión de legalidad o de constitucionalidad", en III Encuentro con el Poder Judicial, celebrado el 16 de marzo de 2016, y organizado por la AEDAF y la Universidad Pontificia Comillas.

4. Publicada en el BOE nº 295, de 10 de diciembre de 1986.

equilibrio entre las exigencias de la seguridad jurídica y las de la justicia material, que ha de ceder a veces para permitir un adecuado desenvolvimiento de las relaciones jurídicas;

(...).

Determinar el régimen jurídico de la prescripción de las infracciones penales es algo que corresponde hacer al legislador, de acuerdo con los criterios de política criminal y de seguridad jurídica que considere idóneos en cada caso concreto, pero, dados los valores constitucionales en juego, sería cuestionable constitucionalmente un sistema jurídico penal que consagrara la imprescriptibilidad absoluta de los delitos y faltas" (el subrayado es nuestro).

Una vez más, la Sentencia del Tribunal Constitucional nº 116/1997, de 23 de junio de 1997⁵, Fundamento Jurídico Primero:

"No la tiene tampoco, y ha de ser eliminado en el umbral del enjuiciamiento, el tema de una sedicente o eventual prescripción del delito de injurias, alegación planteada en momento procesalmente intempestivo, fuera y después de la demanda, donde tienen su sede todos los motivos de impugnación cuyo supuesto de hecho existiera y fuera conocido al tiempo de formularla, sin posibilidad de una fe de erratas una vez precluida tal oportunidad. La prescripción, como una de las modalidades de extinción de la responsabilidad por razón de delito o de infracción administrativa, se incluye en el Código Penal o en las Leyes correspondientes y en tal sede son regulados sus elementos componentes (plazo, cómputo, interrupción). La determinación de su incidencia en el caso concreto es una cuestión de legalidad, privativa de los Jueces y Tribunales. Aun cuando tenga un apoyo constitucional en el principio de seguridad jurídica (art. 9 C.E.), no configura un derecho subjetivo en favor de las personas y es un mandato cuyo destinatario directo e inmediato son los poderes públicos, el legislativo para configurarlo como así lo ha hecho en el Código y el judicial para su interpretación y aplicación por esa su situación en el plano de la legalidad, desprovista de carga constitucional alguna por sí misma" (el subrayado es nuestro).

Por último y sin ánimo de ser exhaustivos en esta materia, Sentencia del Tribunal Constitucional nº 63/2001, de 17 de marzo de 2001⁶, Fundamento Jurídico Séptimo:

"Este Tribunal ha resuelto en anteriores ocasiones no pocas quejas que aducían la indebida apreciación judicial de la prescripción de los delitos. En algunas de ellas, como en este caso, fue el condenado quien alegaba haberlo sido en un supuesto no contemplado en la ley (SSTC 152/1987, de 7 de octubre, 255/1988, de 21 de diciembre, 194/1990, de 29 de noviembre, 12/1991, de 28 de enero, 223/1991, de 25 de noviembre, 150/1993, de 3 de mayo, 381/1993, de 20 de diciembre, y 116/1997, de 23 de junio). En otras, fueron los acusadores particulares quienes se quejaban de que sus acciones penales habían sido indebidamente desestimadas por apreciarse la prescripción de los delitos imputados y la subsiguiente extinción de la responsabilidad penal exigida (SSTC 83/1989, de 10 de mayo, 157/1990, de 18 de octubre, y 301/1994, de 14 de noviembre, entre otras).

*En las resoluciones que acabamos de citar hemos afirmado, y ahora debemos reiterarlo, que la **apreciación en cada caso concreto de la concurrencia o no de la prescripción como causa extintiva de la responsabilidad criminal es una cuestión de legalidad que corresponde decidir a los Tribunales ordinarios y que carece, por su propio contenido, de relevancia constitucional.*** (...).

5. Publicada en el BOE nº 171, de 18 de agosto de 1997.

6. Publicada en el BOE nº 83, de 6 de abril de 2001.

Ciertamente, no obstante tratarse de una **institución que encuentra fundamento también en principios y valores constitucionales** (STC 157/1990, de 18 de octubre, FJ 3), la **Constitución no establece imperativamente un determinado régimen de prescripción de las infracciones penales, ni tan siquiera impone su propia existencia**, pese a que hemos declarado en la citada resolución que “sería cuestionable constitucionalmente un sistema jurídico penal que consagrara la imprescriptibilidad absoluta de los delitos y las faltas”. Dijimos, por ello, que es al legislador a quien corresponde determinar, con plena libertad, de acuerdo con el principio de seguridad jurídica (STEDH de 22 de junio de 2000, caso Coëme c. Bélgica, § 146), así como los criterios de política criminal que estime idóneos y atendibles en cada caso concreto, el régimen jurídico, el sentido y el alcance de la prescripción de las infracciones. Y es en este sentido, en relación con el legislador, en el que puede afirmarse, sin riesgo de confusión, que la regulación de la **prescripción es una cuestión de libre configuración legal, es decir, que queda deferida a la voluntad del legislador sin condicionamientos materiales que deriven de la Constitución**” (el subrayado es nuestro).

A modo de corolario extraeremos las siguientes conclusiones establecidas, de manera uniforme y sólida, por el Tribunal Constitucional:

- La Constitución consagra el principio de seguridad jurídica en su artículo 9.3, en cambio, no consagra la prescripción.
- La prescripción encuentra su fundamento constitucional en el principio de seguridad jurídica.
- La Constitución no configura un derecho subjetivo a favor de las personas, sino que es un mandato al Legislador para configurarla, sin que imponga su propia existencia.
- La determinación del régimen jurídico de la prescripción es algo que corresponde hacer al Legislador, sin condicionamientos materiales que deriven de la Constitución.
- Sólo en supuestos excepcionales, la no previsión legal de un plazo de prescripción podría vulnerar la constitución, por entender sacrificada la seguridad jurídica.
- La apreciación en cada caso concreto de la concurrencia o no de la prescripción es una cuestión de legalidad que corresponde decidir a los Tribunales ordinarios, careciendo de relevancia constitucional.
- Es competencia de la Ley, y no de la Constitución, la determinación del régimen jurídico de la prescripción, en lo que se refiere a su plazo, cómputo y causas de interrupción.

3. Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la posibilidad de recalificar operaciones realizadas en ejercicios prescritos

En el relato del iter jurisprudencial que ha recorrido el Tribunal Supremo en la materia objeto del presente análisis, nos apoyaremos en la magnífica síntesis realizada por el Magistrado del Tribunal Supremo HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO⁷, complementándolo con las sentencias dictadas más recientemente.

Bajo la vigencia de la anterior Ley General Tributaria, la de 1963, el Tribunal Supremo “consideró no revisables y por lo tanto inatacables, situaciones procedentes de ejercicios prescritos, aunque produjeran efectos en otros que no lo estaban”.

7. Vid. (1), pp. 64 a 67.

El artículo que era objeto de interpretación para llegar a la citada conclusión era el 23 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS/1995), en virtud del cual:

1. *“Las bases imponibles negativas podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos.*
2. *La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurran las siguientes circunstancias:*
 - a. *La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.*
 - b. *Las personas o entidades a que se refiere la letra anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por 100 en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.*
 - c. *La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social.*
3. *Las entidades de nueva creación podrán computar el plazo de compensación a que se refiere el apartado 1 a partir del primer período impositivo cuya base imponible sea positiva.*
4. *Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación a las bases imponibles negativas derivadas de la explotación de nuevas autopistas, túneles y vías de peaje realizadas por las sociedades concesionarias de tales actividades”.*

A modo de ejemplo de ese criterio jurisprudencial, podemos traer a colación las siguientes sentencias:

Sentencia de 30 de enero de 2004 (casación 10849/98 FJ 3º), en un supuesto relativo a deducciones del Impuesto sobre Sociedades:

“Segunda.– Pues bien, si la sentencia de instancia declaró prescrito el derecho a liquidar el ejercicio 1982, es incuestionable que la aplicación del tipo de la deducción del 15 por 100, aunque hubiera incurrido en «error iuris» y fuera errónea, adquirió firmeza y no podía ser modificada, de manera que el importe de la deducción de 122.353.080 ptas., no podía ser alterado, ni esta cifra, ni tampoco la parte trasladable al ejercicio 1983 por imposibilidad de absorción en el ejercicio 1982, es decir, 76.913.038 ptas., que también había adquirido firmeza.

Nos hallamos ante una norma general de las deducciones por inversiones que las concibe como un crédito fiscal, lo que permite que la cantidad deducible que exceda del límite máximo anual establecido sobre la cuota del Impuesto sobre Sociedades, previsto en sus normas reguladoras, pueda deducirse sucesivamente de las cuotas correspondientes a los ejercicios siguientes, que han oscilado desde los dos a los cinco siguientes, según las distintas Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Tercera.– Es claro e incuestionable que la cantidad deducible en el ejercicio 1982, por importe de 122.353.080 ptas., adquirió firmeza, por virtud de la prescripción reconocida por la sentencia de instancia, no recurrida en casación por la Administración General del Estado, de manera que ésta no podía modificarla, reduciéndola, en el momento de su traslación al ejercicio siguiente 1983” (el subrayado es nuestro).

Sentencia de 17 de marzo de 2008 (casación 4447/03 FJ 3º), relativo a un supuesto de compensación de bases imponibles negativas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:

"La cuestión de fondo que se plantea en el recurso de casación es, en realidad, la determinación de las consecuencias de la declaración de prescripción de un determinado ejercicio de IRPF, cuando en él se producían bases imponibles negativas que eran compensadas en ejercicios posteriores. En concreto, debe determinarse si la prescripción de la liquidación correspondiente al ejercicio de IRPF 1984, con la consiguiente imposibilidad de comprobación y regularización por parte de la Administración tributaria y, por lo tanto, la admisión de la declaración realizada por el contribuyente, debe proyectar sus consecuencias sobre un ejercicio posterior, en este caso el ejercicio de 1989 y, en consecuencia, considerar correcta la compensación realizada en este ejercicio fruto de la minusvalía generada en el ejercicio 1984.

(...).

*De igual forma, en el caso que nos ocupa, la cantidad consignada como base imponible negativa en el año 1984 **ha adquirido firmeza, en virtud de la prescripción, por lo que no cabe su modificación, como tampoco puede aceptarse la variación de la cantidad** que, por el propio funcionamiento de la figura, **puede trasladarse a los ejercicios siguientes**. La cantidad compensada por el contribuyente en el ejercicio 1989, procedente de la base imponible negativa del ejercicio 1984, debe estimarse, por lo tanto, correcta, sin que quepa alteración de la misma por parte de la Inspección"* (el subrayado es nuestro).

La Disposición Final Segunda de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE de 10 de diciembre) modificó el artículo 23 de la LIS/1995, con efectos 1 de enero de 1999, añadiendo un apartado quinto con el siguiente tenor literal⁸:

"El sujeto pasivo deberá acreditar, en su caso, mediante la exhibición de la contabilidad y los oportunos soportes documentales, la procedencia y la cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda, cualquiera que sea el ejercicio en que se originaron".

Posteriormente, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social (BOE de 31 de diciembre), con efecto para los períodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2002, dio nueva redacción al apartado 5 del artículo 23 de la LIS/1995, precisando que el sujeto pasivo *"también debía exhibir la liquidación o autoliquidación, para acreditar la procedencia y la cuantía de las bases imponibles negativas cuya compensación pretendiese"*.

La actual LGT incorporó el citado precepto, con idéntica redacción, en su artículo 106.5, estableciéndose que *"en aquellos supuestos en que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o las deducciones aplicadas o pendientes de aplicación tuviesen su origen en ejercicios prescritos, la procedencia y cuantía de las mismas deberá acreditarse mediante la exhibición de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron la contabilidad y los oportunos soportes documentales"*.

Las sentencias de 25 de enero de 2010 (casación 955/05, FJ 3º), 8 de julio de 2010 (casación 4427/05, FJ 3º) y 15 de septiembre de 2011 (casación 1740/09, FJ 4º), aun reiterando la doctrina del Tribunal Supremo anteriormente expuesta, precisaron que *"los supuestos analizados eran anteriores a la LGT/2003, por lo que no había lugar a plantearse las consecuencias que sobre la cuestión pudieran inferirse de los artículos 70.3 y 106.5 de la misma"*.

8. Para un estudio en profundidad sobre esta cuestión: LOZANO SERRANO, Carmelo, "La comprobación de partidas compensables de períodos prescritos", publicado en *Revista Quincena Fiscal*, nº 11/2014, Parte Estudio. Editorial Aranzadi, SAU, Cizur Menor, 2014.

En cambio, otros pronunciamientos posteriores del Tribunal Supremo, como por ejemplo los de 2 de febrero de 2012 (casación 441/08, FJ 5º) y 22 de mayo (casación 145/08, FJ 4º), a pesar de que seguían manteniendo la misma doctrina, por referirse a supuestos de hecho producidos durante la vigencia de la LGT/1963, ya anticipaban que *"la solución sería distinta a la vista del nuevo marco normativo"*.

Tal y como señala el Magistrado HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, la primera ocasión en que el Tribunal Supremo se enfrentó a la interpretación del artículo 23.5 de la LIS/1999, fue en la sentencia de 6 de noviembre de 2013 (casación 4319/11, FJ 4º), Asunto JARDÍN TOTAL ESPAÑA.

La Litis se centraba en una actuación de inspección, en virtud de la cual, se regularizaban los ejercicios 2000 y 2001, que habían sido autoliquidados con base imponible de 0 euros como consecuencia de la aplicación de unas bases impositivas negativa generadas en el ejercicio 1993, por considerar la Administración que las mismas no estaban documentadas. El origen de las bases impositivas aplicadas se encontraba en una operación de fusión por absorción.

A juicio de HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, *"Para el Tribunal Supremo, el obligado tributario queda obligado a justificar la cuantía y la corrección de las bases impositivas negativas. Una vez cumplida esta carga, se traslada a la Administración el deber de demostrar lo contrario, si es que pretende negar la procedencia o la cuantía de las bases negativas"*.

La doctrina contenida en esta sentencia fue reiterada a los pocos días, por medio de la Sentencia de fecha 14 noviembre de 2013 (casación 4303/11, FJ 6º), Asunto TOTAL ESPAÑA. No obstante lo anterior, esta sentencia daba un paso más allá de la distribución de la carga de la prueba y entendía que a la Administración tributaria había que reconocerle *"facultades de comprobación (...), las mismas que tenía en su momento respecto de los ejercicios prescritos"*. De otra manera, a juicio del Alto Tribunal, *"si no se autorizara a la Inspección a llevar a cabo actos de comprobación para constatar que los datos reflejados se ajustaban a la realidad y resultaban conformes con el ordenamiento jurídico el precepto quedaría vacío de contenido"*.

Con fecha 9 de diciembre de 2013, el Tribunal Supremo dictó sentencia en recurso de casación 2883/12, FJ 3º, Asunto BEAM GLOBAL ESPAÑA, donde realiza las siguientes consideraciones:

"En suma, como las operaciones descritas, aisladamente consideradas, eran válidas y ajustadas a derecho, si bien, apreciadas en su conjunto, buscaban y provocaban una menor tributación de manera artificiosa, se trataba de un supuesto de conflicto en la calificación de la norma o de fraude de ley, para cuya constatación resultaba necesario investigar sobre la forma en que se contabilizaron las operaciones y se realizaron los ajustes extracontables por las diferentes sociedades del grupo, y más en concreto por JHE, en un ejercicio para el que había prescrito ya el derecho de la Administración a hacerlo."

*En esta tesitura, no puede entenderse satisfecha por la Administración aquella carga de la prueba, a juicio de la Sala, porque en su cumplimiento **no le cabe realizar de facto una declaración de fraude de ley, tras desarrollar una actividad investigadora que no realizó en tiempo útil, esto es, cuando su potestad para hacerlo no había prescrito**. Aún más, en realidad la Inspección ha hecho extemporáneamente algo que ni siquiera podría haber efectuado en ese tiempo útil, pues la declaración de fraude de ley requería un pronunciamiento expreso en un procedimiento ad hoc, sin que se pudiera efectuar, tal y como ocurre en este caso, de forma tácita."*

Por todo lo anterior, hemos de confirmar la solución adoptada por la Sala de instancia, aunque por razones distintas a las consideradas por ella, desestimando el recurso de casación instado por la Administración General del Estado" (el subrayado es nuestro).

A juicio de HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, de estas tres sentencias se obtienen los siguientes corolarios:

"(i) las normas interpretadas y aplicadas no disciplinaban la prescripción, sino la carga de la prueba en la acreditación de las bases impositivas negativas; (ii) presentados por el sujeto pasivo la contabilidad y los oportunos soportes documentales (en su caso la autoliquidación o liquidación), la Administración no puede quedar reducida a constatar esa presentación, sino que debe poder concluir que no acreditan la realidad ni la procedencia de las bases que se trata de compensar, a cuyo efecto se le debe reconocer la capacidad de "comprobar"; y (iii) existen límites para la posibilidad de que la Inspección, al cumplir esa carga, realice una nueva calificación jurídica de las operaciones que determinaron el nacimiento de las bases impositivas negativas".

Teniendo en cuenta los anteriores pronunciamientos, casi podríamos afirmar que la Sentencia de fecha 4 de julio de 2014 (casación 581/13, FJ 5º), Asunto HEWLETT-PACKARD, concluye algo alineado con la lógica, al considerar que la Administración tenía vedado comprobar operaciones procedentes de ejercicios prescritos, aun cuando lo acaecido en dicho ejercicio tuviese efectos en otro no prescrito, a los efectos de poder determinar si una operación debía ser considerada realizada en fraude de ley.

El recurso de casación había sido interpuesto por la Abogacía del Estado contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 24 de enero de 2013, que estimaba el recurso deducido contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de octubre de 2009.

En el Fundamento Jurídico Quinto se realiza un repaso de las sentencias previas dictadas por el Tribunal Supremo en supuestos de comprobación de bases impositivas negativas generadas en ejercicios prescritos pero cuya aplicación tiene lugar en ejercicios no prescritos, argumentando y concluyendo, de manera rotunda, lo siguiente:

"Lo cierto es que en el presente caso la discusión versa sobre la valoración jurídica de unos negocios mercantiles concertados en 1998 – ejercicio que no fue objeto de comprobación tributaria – que, como tales, fueron perfeccionados y concluidos en tal periodo, sin perjuicio de que, por razón de su naturaleza, desplegaran los efectos que les son propios, jurídicos y económicos, a lo largo del tiempo.

(...).

*Lo que pretende la Administración es **determinar la conformidad a Derecho de tales operaciones, la existencia de una motivación exclusivamente fiscal y no económica**, y no la simple constatación de su realización – en los términos pactados y con sus efectos propios -, algo que queda fuera de las facultades que el artículo 23.5 LIS o la propia LGT/2003 confieren a la Inspección.*

*La tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos – y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza – para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y **en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios**" (el subrayado es nuestro).*

Unos meses más tarde, y tal y como veremos en el epígrafe siguiente, en mitad del proceso de gestación de la reforma de la LGT que culminará con la aprobación de la Ley 34/2015, el Tribunal Supremo dio un giro copernicano a lo razonado y concluido en su sentencia de 4 de julio de 2014, y dictó la sentencia de 5 de febrero de 2015 (casación 4075/2013, FJ4º), Asunto COTY SPAIN, desmarcándose expresamente de aquélla, para terminar afirmando lo siguiente:

"(...) el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar períodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en períodos que sí lo están".

De igual manera, la meritada sentencia añadió que **“puede declararse en fraude de ley una operación realizada en ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos tributarios en ejercicios no prescritos. Lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella”** (el subrayado es nuestro).

La meritada sentencia contiene un Voto Particular emitido por el Magistrado HUELÍN Martínez de Velasco, de fecha 10 de febrero de 2015, del que extractamos los pasajes que consideramos más interesantes para completar el marco del estado de la cuestión, avanzando que estamos totalmente de acuerdo con su contenido y su impecable razonamiento técnico-jurídico:

“La discusión no versa, sin más, sobre “el alcance de la potestad comprobadora de la Administración respecto de actos, hechos, negocios u operaciones realizadas en periodos afectados por el instituto de la prescripción cuando se proyectan fiscalmente en ejercicio prescritos”, (...) “se trata de determinar qué ocurre cuando la Administración tributaria pretende regularizar los efectos, en un ejercicio no prescrito, de aquellos negocios que, celebrados en un ejercicio prescrito, se considera que lo fueron en fraude de ley y por ello sus efectos en los ejercicios susceptibles de comprobación pueden regularizarse” (...).

Esta precisión resulta relevante, al menos para este magistrado disidente.

Si la polémica se planteara en aquellos primeros términos, ninguna reserva guardaría frente a la solución mayoritaria adoptada. (...)

Nada hay de irregular en que, por ejemplo, para determinar el incremento patrimonial obtenido mediante la transmisión de un inmueble por un sujeto pasivo en un ejercicio respecto del que sigue vivo el derecho de la Administración a liquidar un tributo, la Inspección compruebe y tome en consideración el precio por el que lo adquirió, aun cuando la compra haya tenido lugar en un ejercicio prescrito. Nadie le negaría la facultad de constatar la realidad de la operación y el precio por el que se realizó, pero más dudoso es, como poco, que pueda afirmar que allí donde se pactó una compra en realidad hubo una permuta o que, bajo la apariencia de una transmisión inmobiliaria plena, se escondía un mero usufructo con reserva de dominio.

A mi juicio, este segundo escenario es muy distinto. Tengo para mí que, para fijar la deuda tributaria de un impuesto respecto del que el derecho a liquidar no se ha extinguido aún, le cabe a la Inspección constatar la realidad de lo acontecido más allá del plazo de prescripción y obtener las consecuencias pertinentes, pero no le es dable embarcarse en calificaciones y análisis jurídicos de ese pasado, sobre el que, por así haberlo querido el legislador (artículo 66 de la Ley General Tributaria de 2003), ya carece de facultades para intervenir en uso de las potestades que el propio legislador le ha atribuido.

La seguridad jurídica, que es uno de los pilares sobre los que se asienta nuestro sistema de convivencia (artículo 9.3 de la Constitución), así lo reclama. Como no lo ha entendido así la decisión mayoritaria, me veo obligado a discrepar de ella, no obstante el respeto y la consideración personal e intelectual que me merecen todos y cada uno de quienes la han adoptado.

Parece razonable concluir que la Inspección de los Tributos pueda asomarse al “pasado prescrito” para, sin operar sobre él y como mero espectador, tomar buena cuenta y obtener las oportunas consecuencias en orden a liquidar tributos respecto de los que, por no haber transcurrido el plazo fijado en la ley, conserva vivo aún su derecho a hacerlo e intactas sus facultades al respecto. Pero, si la seguridad jurídica es suma equilibrada de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad (vid. SSTC 27/1981 (RTC 1981, 27), 227/1988 (RTC 1988, 227) y 235/2000 (RTC 2000, 235), entre otras muchas), creo que atenta contra los cimientos de este principio basilar de nuestro ordenamiento jurídico permitir a una organización servicial, sometida radicalmente

a la ley y al derecho, operar sobre ese pasado para recalificarlo jurídicamente, con el fin de justificar una liquidación que no habría tenido lugar sin esa previa manipulación. En mi opinión, constituye un auténtico fraude, una burla a nuestro sistema constitucional, atribuyendo a la Administración un poder que nunca estuvo en la voluntad de nuestros constituyentes ni, por supuesto, en la del legislador ordinario.

(...).

No cabe confundir el poder o la potestad con el ejercicio de los derechos y facultades que la integran. Esta distinción aparece diáfana en la Ley General Tributaria de 2003 cuando en su artículo 141 describe las funciones administrativas (los derechos y las facultades) en que consiste la inspección tributaria (la potestad). Afirmar que una potestad no prescribe constituye una obviedad, sin que quepa olvidar -insisto- que su ejercicio está vinculado a unos concretos sujetos pasivos, impuestos y periodos, como se desprende de los artículos 147.2 y 148.2 de la misma Ley, ejercicio que es el que la ley sujeta a plazo, hasta el punto de que su transcurso constituye una de las causas de extinción de la deuda tributaria (artículo 59.1 de la Ley General Tributaria).

En definitiva, la potestad siempre está ahí, mientras quiera el legislador, pero su ejercicio sólo es posible si el derecho (en realidad no es un "derecho" de la Administración, sino un "deber-facultad" al servicio del interés general tributario plasmado en el artículo 31 de la Constitución) no ha prescrito.

(...).

*Dicho en otras palabras: la legalidad aparente de los negocios celebrados en fraude de ley debe prevalecer sobre la ilegalidad subyacente de los mismos, cuando el fraude de ley no haya sido declarado dentro del plazo de prescripción, porque lo demanda el respeto de la seguridad jurídica. No cabe olvidar en esta particular situación, como entiendo han hecho mis colegas, el viejo aforismo: *summum ius summa iniuria*.*

(...).

Creo, en definitiva, que con la solución adoptada por mis colegas padece la seguridad jurídica, se extienden indebidamente las potestades que el legislador ha atribuido a la Administración tributaria para cumplir su tarea y se tensiona hasta prácticamente romperlo el equilibrio de las partes contendientes en sede jurisdiccional, a cuyas puertas deben quedar todas las prerrogativas reconocidas a la Administración, salvo aquellas que le confiere la Ley reguladora de nuestra jurisdicción (RCL 1998, 1741).

La sentencia (JUR 2013, 358809) de la Audiencia Nacional casada contiene una última reflexión que comparto: da la impresión de que la Administración, a posteriori, ha querido, casi diez años después, alterar las consecuencias de una operación celebrada en un ejercicio ya prescrito. Si se admite tal forma de operar, como se ha admitido en la decisión mayoritaria, se abre la posibilidad de invocar el fraude de ley de cualquier operación mercantil (o el conflicto en la aplicación de la norma tributaria) que produzca efecto final al cabo de décadas, sin sometimiento a plazo alguno".

No obstante la abierta discrepancia existente en el seno del Pleno de la Sala, el criterio contenido en el Asunto COTY SPAIN ha sido reiterado por el Alto Tribunal en las siguientes sentencias:

Sentencia de 26 de febrero de 2015 (casación 4072/2013, FJ 7º), Asunto GLAXOSMITHKLINE, en el que se calificó en fraude de ley tributaria la operación de compra de las acciones de Glaxo Wellcome S.A. a su accionista única GlaxoSmithKlineInternacional (Luxembourg) SA, por parte de GlaxoSmithKline SA, en el ejercicio 2001, mediante un préstamo concedido por la sociedad GlaxoSmithKline Investment (Luxembourg) SA que posteriormente fue cedido a GlaxoSmithKline Biological Services S.A., generándose como consecuencia de las mismas la deducibilidad del gasto financiero soportado por el Grupo Fiscal en España, concluyéndose que *"nos ha de llevar a considerar formalmente*

correcto la declaración de fraude de ley que se impugna, aún realizada respecto de una operación llevada a cabo en un ejercicio que a efectos de liquidar la deuda tributaria ha de considerarse prescrito pues la misma produce efectos fiscales en los ejercicios regularizados, siempre que se siga el procedimiento ad hoc, el procedimiento legalmente previsto".

En esta sentencia se reitera el Voto Particular emitido por el Magistrado HUELÍN Martínez de Velasco.

Sentencia de 23 de marzo de 2015 (casación 682/2014, FJ 2º). Asunto HANSON PIONEER ESPAÑA, en las que se procedió a calificar en fraude de ley tributaria el endeudamiento incurrido por el Grupo HPE en la financiación de dos compras de acciones de sociedades a otras empresas de su mismo grupo realizadas en los ejercicios 2000 y 2003. El acuerdo fue dictado en diciembre de 2008, estando ya prescritos los ejercicios 2002 a 2004. En la misma se estima el recurso del Abogado del Estado sobre la doctrina asentada en la sentencia de 5 de febrero de 2015 y reiterada en la sentencia de 26 de febrero de 2015, *"con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014"*.

En esta sentencia se reitera el Voto Particular emitido por el Magistrado HUELÍN Martínez de Velasco.

Sentencia de 26 de octubre de 2015 (casación 3261/14, FJ 4º). Asunto VITRO CRISTALGLASS. Los antecedentes de hecho de esta Litis difieren de los anteriores, ya que lo que considera realizado en fraude de ley tributaria por la Inspección es la amortización de un fondo de comercio que nace como consecuencia de una fusión impropia que fue acogida al régimen especial de neutralidad fiscal regulado en el Capítulo VIII del Título VIII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, por no haberse realizado la misma por motivos económicos válidos tales como la reestructuración o racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación sino que su finalidad no es otra que la de aprovechar las ventajas fiscales que proporciona el citado régimen fiscal especial.

En esta sentencia se reitera el Voto Particular emitido por el Magistrado HUELÍN Martínez de Velasco.

Sentencia de 16 de marzo de 2016 (casación 3162/14, FJ 4º), Asunto SECURITAS SEGURIDAD HOLDING. Una vez más, los hechos que dieron lugar a la declaración de fraude de ley tributaria y, posteriormente, la liquidación correspondiente, se refieren a operaciones de adquisición de participaciones intragrupo, generándose un endeudamiento financiero en España, por las que se niega su deducibilidad fiscal. El Tribunal Supremo *"en aplicación de unidad de doctrina"* estima el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado.

En esta sentencia se reitera el Voto Particular emitido por el Magistrado HUELÍN Martínez de Velasco.

Sentencia de 22 de diciembre de 2016 (casación 3421/2015, FJ 3º). Asunto ARROW IBERIA ELECTRÓNICA, S.L. En un caso prototípico, la Inspección, respecto de la sociedad dominante, no admite la deducibilidad fiscal de los importes deducidos en concepto de gastos financieros derivados del aplazamiento en el pago otorgado a ARROW ESPAÑA por la entidad holandesa ARROW ELECTRONICS DISTRIBUTION GROUP EUROPE, con motivo de la venta hecha por ARROW EUROPE BV a ARROW ESPAÑA de las acciones de las sociedades del Grupo ATD y ARROW IBÉRICA, al entenderlos derivados de una operativa realizada en fraude de ley. La compra apalancada se produjo en 1997, mientras la declaración en fraude de ley fue dictada en la comprobación de los ejercicios 2000 y 2001. La fundamentación de la sentencia se basa en lo que es considerado criterio de la Sala, iniciado el 5 de febrero de 2015, con expresa mención de las sentencias de 26 de febrero de 2015, 23 de marzo de 2015 y de 16 de marzo de 2016.

La novedad en esta sentencia viene por quién firma el Voto Particular, disidente de la mayoría, que en esta ocasión no es el Magistrado HUELÍN Martínez de Velasco (que no concurrió a la votación de dicho asunto), sino el Magistrado Navarro Sanchís.

Por lo que respecta al contenido de este Voto Particular, muy similar al de HUELÍN Martínez de Velasco, al cual se remite *"in toto"*, se realizan algunas observaciones, como las que extractamos a continuación:

"El orden seguido por la sentencia es perturbador, al condicionar dialécticamente la solución finalmente adoptada. Así, antes de analizarse si la sentencia vulneró los preceptos relativos a la prescripción, formalmente invocados por la mercantil recurrente en su primer motivo de casación, (...), la sentencia ya toma partido, pronunciándose sobre la cuestión de fondo, esto es, sobre si unos negocios jurídicos se celebraron o no fraudulentamente en dicho año 1997, lo que no hace sino prejuzgar el primer motivo antes de abordarlo.

Dicho en otras palabras, se reputa correcto el ejercicio de una potestad antes de dilucidar si era posible ejercitarla o no racione temporis.

(...).

Me centraré para ello en tres concretos puntos del razonamiento expuesto, pues en lo demás resulta pertinente acogerme a lo luminosamente escrito en el voto particular, mencionado más arriba, (...):

a. Resulta inexplicado, de forma comprensible, el cambio de criterio jurisprudencial que experimentó la Sala, una verdadera mutación, entre el primeramente establecido en la sentencia de 4 de julio de 2014 y el que arranca de la tan citada sentencia de 5 de febrero de 2015, que supuso un cambio de rumbo diametral sobre su precedente, del que ésta ahora dictada es heredera.

(...) Tal sentencia, adoptada por unanimidad, fruto pues de un consenso alcanzado sin límites ni objeciones, indica lo siguiente:

"La tesis sostenida por el Abogado del Estado permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos – y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza – para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios (...)"

No obstante la rotundidad que evocan sus palabras, ese invocado "elemental principio de seguridad jurídica", piedra angular de aquélla decisión, al que directamente alude el pasaje transcrito, y esa "abierta contradicción con el instituto de la prescripción y sus efectos propios", no perduraron en el tiempo, puesto que el enfoque dado a la cuestión en la serie que encabeza la sentencia de 5 de febrero de 2015 y las que posteriormente la secundan no sólo se aparta de la doctrina previa, sino que adopta la solución justamente antagónica, situada en las antípodas de aquélla.

Sin embargo, la única razón ofrecida como sustento de ese giro copernicano es ciertamente magra y se condensa en la expresión: "(...) con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (...)"

b. Además de ello – y pese a su consagración en la reforma de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015 – considero errónea la afirmación que contiene la sentencia de que el derecho a comprobar e investigar no prescribe nunca: primero, porque no se trata de un derecho, impensable en la Administración, a pesar de la dicción legal, sino de una potestad, que es algo diferente; segundo, porque la potestad de comprobar no tiene existencia propia ni finalidad autónoma, sino que es instrumental de la de determinar la deuda mediante liquidación, a cuyo resultado propende, y de la que resulta inescindible, pues se comprueba para liquidar y esta facultad sí que se somete al régimen de la prescripción, que igualmente debe afectar a aquélla; finalmente, porque es obvio que las potestades no prescriben en el sentido de que la ley las mantiene incólumes, pero sí lo hace su concreto ejercicio respecto de sujetos y objetos de comprobación, que es lo que aquí se dilucida, en tanto está afectado por el transcurso del tiempo, con los requisitos que la ley regula.

c. (...) Se trata de la afirmación con que se culmina la motivación de la tesis principal (...).

Añadiré, por mi parte, que esa tesis adolece de ciertas flaquezas argumentales: la primera, que si ponemos a legalidad frente a frente con la seguridad jurídica, la institución misma de la prescripción perdería por completo su razón de ser, porque no habría límite alguno a partir del cual el valor de la seguridad adquiriese la condición de prevalente; la segunda, que el propio ordenamiento nos ofrece la pauta para cerrar definitivamente los conflictos jurídicos por el transcurso del tiempo, ofreciendo la posibilidad de la prescripción extintiva de derechos y acciones (...); por último, porque la teoría expuesta alberga en su seno un sofisma, dado que sólo es dable conocer si un acto, negocio u operación es legal cuando hemos franqueado previamente la puerta de la comprobación que la aparición de la prescripción cerró antes.

Ello significa, en suma, que la tensión o conflicto entre legalidad y seguridad jurídica que la sentencia opone como realidades antagónicas o inconciliables es más aparente que real, puesto que cuando la prescripción aparece no puede hablarse con rigor de actos legales o no, ya que la extinción del ejercicio de la potestad impide verificarlo”.

4. De la tramitación y aprobación de la Ley 34/2015

4.1. De las vicisitudes y diferentes versiones del Anteproyecto

Con fecha 23 de junio de 2014⁹ fue publicado por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante, Anteproyecto) cuya Exposición de Motivos rezaba lo siguiente:

“La extensión por el legislador del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados tributarios debe ir acompañada necesariamente de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, esto es, su corrección, según la interpretación del Tribunal Supremo. Para que no existan dudas al respecto, se señala de forma expresa en la ley la no prescripción del derecho de la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con esos créditos fiscales, con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos, de conformidad, de nuevo, con la doctrina del Tribunal Supremo”.

El Anteproyecto contenía un artículo 66.bis, titulado “Imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar” con el siguiente contenido:

“No prescribirá el derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley”.

La modificación del precitado artículo se complementaba con la modificación del artículo 115 – Potestades y funciones de comprobación e investigación –, en su apartado 1, incorporándose lo siguiente:

“(…), a cuyo efecto dicha La extensión por el legislador del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los obligados tributarios debe ir acompañada necesariamente de la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicios prescritos, esto es, su corrección, según la interpretación del Tribunal Supremo. Para que no existan dudas al respecto, se señala de forma expresa en la ley la no prescripción del derecho de la Administración tributaria a realizar comprobaciones e investigaciones en relación con esos créditos fiscales,

9. Nos encontrábamos a escasos quince días de que el Tribunal Supremo dictase su sentencia de 4 de julio de 2014, Asunto HEWLETT-PACKARD.

con las mismas potestades que en la comprobación de ejercicios no prescritos, de conformidad, de nuevo, con la doctrina del Tribunal Supremo".

A los efectos del contenido del presente análisis, la Disposición transitoria única del Anteproyecto, en su versión remitida a información pública, que regulaba el "*Régimen transitorio*", **no establecía previsión alguna referida a lo dispuesto en el artículo 66.bis y 115.**

El Informe del Consejo General de Poder Judicial al Anteproyecto de la Ley de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de fecha 30 de septiembre de 2014, por lo que respecta a la prescripción, realiza las siguientes consideraciones:

"El principio constitucional de seguridad jurídica, que a tenor de la Exposición de Motivos del Anteproyecto justifica en buena parte de la reforma que presenta el pre-legislador exige, entre otros aspectos, instituciones que eviten la prolongación de situaciones generadores de incertidumbre para los sujetos que intervienen en toda relación jurídica.

(...).

*Las modificaciones que se proponen en la LGT **reconfiguran el instituto de la prescripción.***

Las reglas que se introducen no tienden a definir de forma clara la operatividad y funcionalidad de la misma, sino que parece que el pre-legislador 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.

(...).

1. Se introduce un nuevo artículo 66.bis, (...).

*Resulta **ciertamente sorprendente esta declaración de imprescriptibilidad**, que carece de parangón en nuestro ordenamiento jurídico, más allá la referida a delitos de especial gravedad previstos en el Código Penal como crímenes contra la humanidad. También queremos destacar que resulta **poco riguroso** desde un punto de vista conceptual que **se predique la imprescriptibilidad respecto de las facultades de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones**"* páginas 8 y 9 del Informe (el subrayado es nuestro).

Adicionalmente a esta versión del Anteproyecto, se manejaron hasta tres versiones del anteproyecto, tal y como señala SÁNCHEZ PEDROCHE¹⁰: "*Una remitida para información pública, otra para informe de la Secretaría General Técnica y otra, la definitiva, que se envió al Consejo de Estado*".

En sesión celebrada el 9 de abril de 2015, la Comisión Permanente del Consejo de Estado emitió, por unanimidad, el Dictamen relativo al anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tuvo entrada en el Registro en la fecha 10 de abril de 2015.

En el Dictamen del Consejo de Estado se precisó que "*al igual que sucede con el llamado derecho a comprobar e investigar, en tanto en cuanto se refiere a una deuda de origen inequívocamente legal como es la tributaria, es más bien técnicamente una potestad de la Administración*".

10. SÁNCHEZ PEDROCHE, Jose Andrés, "La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015", publicado en CEF Revista de Contabilidad y Tributación, pág. 8.

Sobre esta base, y la especialidad propia del instituto de la prescripción en el “Derecho Administrativo y Tributario”, el Dictamen afirma que *“sería incorrecto decir, sin mayores matices, que las facultades de comprobar e investigar no prescriben. Es cierto que, como tales potestades legales, siempre pueden ejercerse. Pero este no es el problema. El problema es si, en relación con una concreta deuda que ya ha sido determinada en relación con ciertos ejercicios, tales facultades pueden seguir ejerciéndose -sobre hechos, actos o negocios ya calificados- para variar tal determinación.*

Por ello, en el fondo la cuestión es nuevamente de calificación tributaria. Porque la Administración tributaria, cuando actúa, no solo comprueba e investiga para emitir un acto de juicio sino que tiene siempre por objeto la liquidación. Es esta, pues, la que marca un límite, claramente para la exigencia de la deuda liquidada (donde propiamente puede hablarse de un derecho prescriptible: artículo 66.b) LGT), pero también para la derivación de consecuencias de carácter económico (fiscales) diversas de las previstas por el contribuyente (sentido último de la prescripción a la que se refiere el artículo 66.a) LGT)”.

Sin embargo, a juicio del Consejo de Estado, el problema “desborda” el particular aspecto de la especificidad de la materia prescriptiva relacionada con la aplicación de los créditos fiscales (bases impositivas objeto de compensación, cuotas compensables, deducciones pendientes de aplicación).

Se precisó que, del juego de la modificación de los artículos 66.bis.1 y, sobre todo, del artículo 115, apartados 1 y 2 de la LGT, *“sigue surgiendo una especie de imprescriptibilidad. Y además, una imprescriptibilidad que está justamente en relación con una nueva calificación de las realidades sometidas en su día a una actuación tributaria”.*

En primer lugar se señaló que el artículo 66.bis de la LGT permitiría que la prescripción no operase sobre el “derecho-potestad a determinar la deuda”. En otras palabras, la reforma propuesta dispondrá que la prescripción de derechos “no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley”.

En segundo lugar, el artículo 115, con la modificación propuesta, *“en el desenvolvimiento de las facultades de comprobación e investigación, la calificación no solo puede variar la hecha por el obligado tributario (regla ya presente en el artículo 115.2 LGT en vigor y que implica el sentido mismo de la actividad calificadoradora en fase de comprobación), sino que puede también extenderse sin límite a los ejercicios o períodos anteriores y a toda obligación no prescrita”.*

A pesar de que el Consejo de Estado reconoció que *“esta cuestión de la extensión de las facultades de comprobación e investigación, con atenuación o supresión en su caso de los efectos de la prescripción, no es totalmente nueva y ha venido recibiendo atención reciente por la jurisprudencia, especialmente en los casos de reestructuraciones empresariales hechas artificiosamente o en fraude de ley y que dan lugar a gastos financieros”*, precisamente por la delicadeza de la materia y por lo crítico de su configuración, el Consejo de Estado no dejó de recordar que existe una libertad del legislador en materia de configuración de la institución de la prescripción para, finalmente, concluir lo siguiente:

“(…) la regulación del proyecto puede mantenerse referida estrictamente a los supuestos de fraude de ley (hoy, conflicto de aplicación de la norma tributaria) y, en el seno de ellos, de comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos siempre que surtan efectos sobre ejercicios no prescritos. En otras palabras, una imprescriptibilidad máxima (cabría siempre comprobar e investigar operaciones realizadas en ejercicios prescritos, a condición de que surtan efectos en ejercicios no prescritos) no resulta permisible, pues significaría tanto como dejar sin efecto, por vía de un precepto de la misma ley, la prescripción del derecho a determinar la deuda mediante liquidación del artículo 66.a) LGT. Por el contrario, cabe hablar de comprobación de ejercicios prescritos sin límite en el caso de operaciones realizadas en fraude de ley (con expreso rechazo de lo que en sentido contrario entendió la STS de 4 de julio de 2014, que la declaración de fraude debía limitarse a los períodos en que se celebraron los negocios fraudulentos)”.

Adicionalmente a lo anterior, y por resultar de especial interés y trascendencia para la materia objeto del presente análisis, la versión analizada por el Consejo de Estado sí incluía una variación sustancial en cuanto al Régimen Transitorio de la Reforma, que es la que sigue:

2. *“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 ya iniciados a la entrada en vigor de la misma en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación”* (el subrayado es nuestro).

Por lo tanto, de las hasta tres versiones de Anteproyecto que se manejaron, la que finalmente se presentó para su preceptivo informe al Consejo de Estado, preveía ya la necesidad de establecer un régimen transitorio para la entrada en vigor del artículo 66.bis y el artículo 115 de la Ley General Tributaria.

4.2. De la tramitación parlamentaria como Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (121/000146)

El Proyecto de Ley tuvo entrada en el Congreso de los Diputados, finalmente, en la fecha 30 de abril de 2015, revistiendo carácter ordinario, y se remitió el 9 de julio al criterio de la Ponencia encargada de informarlo por su posible carácter orgánico relativo a la modificación de la Disposición Final Segunda de la Ley 13/2005, de Represión del Contrabando que incorporaba el propio Proyecto.

El 21 de julio de 2015, se publicó en el Boletín de las Cortes el Informe de la Ponencia del Proyecto de Ley, en el que, por mayoría, se acordó incorporar la enmienda 140 del Grupo Parlamentario Popular. De las 142 enmiendas¹¹ a su articulado, una se refería al apartado 2 de la Disposición Transitoria Única.

En concreto, la enmienda nº 126, del Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i d'Unió, solicitaba la supresión del apartado 2 de la Disposición Transitoria Única, de acuerdo con la siguiente justificación:

“En atención al principio de seguridad jurídica y de confianza legítima de los administrados, la entrada en vigor de los apartados 1 y 2 del artículo 115, y del apartado 3 del artículo 70, deberían aplicarse, a lo sumo, a procedimientos iniciados a partir de la entrada en vigor de las modificaciones, evitando que procedimientos ya iniciados bajo las premisas de la anterior legislación se vean afectados durante su sustanciación por nuevas condiciones que podrían conllevar una regularización diferente y totalmente imprevista debido a las nuevas condiciones. Asimismo, esta disposición transitoria podría dar lugar a la sancionabilidad de situaciones ya consolidadas con anterioridad a la entrada en vigor de la ley, lo cual resultaría difícilmente conciliable con el principio de irretroactividad del Derecho administrativo sancionador contemplado por nuestra Constitución”.

La citada Enmienda fue rechazada.

En el trámite parlamentario en el Senado, de las 132 enmiendas presentadas¹², únicamente se aprobaron las dos defendidas por el Grupo Parlamentario Popular, sin que ninguna de las mismas, se refiriese a la materia objeto del presente análisis.

Nuevamente, el Grupo Parlamentario Catalán en el Senado de Convergència i d'Unió, por medio de su Enmienda nº 103, interesó la supresión del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única, con idéntica justificación a la expuesta en el Congreso de los Diputados, volviendo a ser nuevamente rechazada.

11. Boletín Oficial de las Cortes Generales Congreso de los Diputados, X Legislatura, Serie A Proyectos de Ley, 17 de julio de 2015, número 146-3.

12. Publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales Senado, X Legislatura, nº 578, de 10 de agosto de 2015, pág. 12.

Finalmente, el 16 de septiembre se aprobó por el Pleno del Congreso de los Diputados las enmiendas introducidas en el Senado, promulgándose la Ley el 21 del citado mes de septiembre, y publicándose en el Boletín Oficial del Estado de 22 de septiembre de 2015.

5. Tesis del artículo

5.1. Punto de partida

No es el objetivo del presente artículo realizar una valoración axiológica de la reforma, ni tampoco indagar sobre los posibles límites constitucionales de la retroactividad¹³ planteada por el apartado segundo de la Disposición Transitoria Única.

Tal y como ya se ha argumentado en el primer epígrafe, la materia prescriptiva es reconocida por el Tribunal Constitucional como de orden de *"legislación ordinaria"*. Ello conlleva que el Legislador es quien tiene la primera y última palabra sobre su regulación.

Es por todo ello que la interpretación y tesis que va a sostenerse en el presente análisis es estrictamente legalista, en el sentido de querer interpretar, de una manera sistemática, el propio contenido del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015, con la propia regulación de las modificaciones operadas en los artículos 66.bis y 115 de la LGT.

En virtud de lo anterior, recuperaremos el tenor literal del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015:

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

5.2. Notas sobre la naturaleza del Derecho Transitorio.

Antes de entrar en la interpretación que consideramos, no ya sólo correcta sino única posible, debemos recordar las palabras de DE CASTRO¹⁴, en las que definía del Derecho Transitorio como *"conjuntos de normas que determinan las disposiciones que han de regir las relaciones jurídicas existentes al producirse un cambio legislativo"*.

De acuerdo con HERNÁNDEZ GIL¹⁵, *"el objetivo y razón de ser de las normas de derecho transitorio es despejar la incertidumbre de cuál sea el derecho aplicable a la certeza de las situaciones, resolver el tránsito de una ley a la otra y con ello decidir que situaciones o relaciones se conservan en la disciplina de la ley derogada y cuales se someten a la nueva, por lo que las normas transitorias tienen una vigencia limitada de duración finita y temporal que llegado el momento se agotan"*.

En este punto nos encontramos ante una bifurcación para continuar con este análisis.

13. En este sentido, recomiendo la lectura y comparto plenamente las tesis manifestadas por GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Teresa, "Dudas en los primeros compases de la reforma de la LGT", publicado en *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 400 (julio 2016) – pp. 31-56.

14. Citado por López López, Montés Penadés, y otros; Derecho Civil. Parte General. 3ª edición. Edit. Tirant lo Blanch-1998

15. Hernández Gil, A. "Disposiciones transitorias, en Comentarios el CC, T II" Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, p 2180 y ss

El primero de los senderos, previamente descartado al comienzo de este epígrafe, nos llevaría a transitar por el análisis del artículo 9.3 de la Constitución, a discernir sobre la seguridad jurídica y la irretroactividad de las normas como principios generales e inspiradores del ordenamiento, de la teoría del principio de la *"certeza sobre el ordenamiento jurídico"* esbozada por el Tribunal Constitucional y, en última instancia, sobre las diferentes categorías de la retroactividad, de cuño constitucional¹⁶.

El segundo de los senderos, quizá de recorrido más corto y mucho menos agreste, nos lleva directamente a citar a VERDERA IZQUIERDO¹⁷ cuando, a su vez, trae a colación la clasificación realizada por ARÉVALO GUTIÉRREZ¹⁸, distinguiendo entre derecho transitorio en sentido estricto o derecho transitorio impropio.

El derecho transitorio en sentido estricto tiene por objeto *"resolver un conflicto temporal de leyes, estableciendo el régimen jurídico de las situaciones pendientes"*.

16. Un magnífico resumen de esta distinción lo encontramos en AMER MARTÍN, A. "Derecho Transitorio en España: Aspectos generales (I)", publicado en http://www.elderecho.com/tribuna/civil/Derecho-Transitorio-Espana-Aspectos-generales_11_972055001.html#_ftn3

Este principio constitucional se aplica a dos tipos de disposiciones: en las disposiciones sancionadoras no favorables, lo que interpretado a contrario sensu supone que la Constitución garantiza la retroactividad de la ley penal favorables; y en las disposiciones restrictivas de derechos individuales, que han de entenderse referidas, al ámbito de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, esto es, a los regulados en la Sección 1.ª del Capítulo 2.º del Título 1.º de la Constitución. Fuera de estos dos supuestos, nada impide que el legislador dote a la ley del ámbito de retroactividad que estime oportuno. Se constituye por tanto este precepto como un límite al legislador, quien no podrá dar carácter retroactivo a las leyes o cualesquiera otras disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales; se permite pues la retroactividad *"in bonus"* matizada por la clasificación de los distintos grados admisibles y que han sido definidos por la doctrina en:

Retroactividad en grado máximo, cuando la norma afecta tanto a la relación jurídica básica como a los efectos jurídicos producidos y ejecutados con arreglo a la normativa anterior.

Retroactividad en grado medio, cuando la norma es aplicada a los efectos jurídicos dimanados de la relación jurídica básica que aunque habiéndose generado bajo la vigencia de la norma anterior, hayan de ejecutarse bajo la vigencia de la nueva, y

Retroactividad en grado mínimo, cuando la nueva norma se aplica a los efectos nacidos bajo su vigencia aunque nacidos de una relación anterior.

El Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo admiten la aplicación retroactiva de las normas a hechos, actos o relaciones jurídicas nacidas al amparo de la legislación anterior, siempre que los efectos jurídicos de tales actos no se hayan consumado o agotado y siempre, que no se perjudiquen derechos consolidados o situaciones beneficiosas para los particulares, infringiéndose, en estos casos, la retroactividad del sentido, el espíritu o la finalidad de la Ley. La Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de Mayo de 1981 apoya la existencia de una retroactividad «a sensu contrario» de las normas favorables, la de 11 de Noviembre de 1981 niega la existencia en el caso contemplado de una retroacción de norma desfavorable y la de 6 de Julio de 1982 niega la posibilidad de aplicar la retroactividad «en grado máximo» ya que ello «iría contra la misma seguridad jurídica que su artículo 9.3 garantiza». El Tribunal Supremo en Sentencia de 25 de Junio de 1980 niega la posibilidad de la retroacción a una Orden ministerial, pues ese efecto es patrimonio de las disposiciones con rango de Ley y la Sentencia de 26 de Enero de 1982 admite la posibilidad de la aplicación retroactiva de las leyes nuevas en los casos de disposición expresa de la ley, cuando se desprenda ello del propio contenido de la nueva norma y cuando sean interpretativas, complementarias o ejecutivas de una Ley principal. Las Sentencias de 13 de Octubre de 1981, 10 de Enero de 1982 y 5 de Marzo de 1982 niegan la retroactividad de aquellas disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos.

Además, el Tribunal Constitucional, en las sentencias de 10 de abril de 1986 y 29 de noviembre de 1988, limita el alcance del principio de irretroactividad, señalando que «no hay retroactividad cuando una ley regula de manera diferente y pro futuro situaciones jurídicas creadas y cuyos efectos no se han consumado, pues una norma es retroactiva, a los efectos del art. 9.3 de la Constitución, cuando incide sobre relaciones consagradas y afecta a situaciones agotadas, ya que lo que prohíbe el artículo citado es la retroactividad, entendida como incidencia de la nueva Ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad», añadiendo en STC de 4 de febrero de 1983 que el «principio de la irretroactividad no puede presentarse como defensa de una inadmisibles petrificación del Ordenamiento Jurídico. Su sentencia de 16 de julio de 1987, establece que «la prohibición de la retroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos e integrados en el patrimonio del sujeto, y no a los pendientes, futuros y condicionados o a las expectativas».

17. VERDERA IZQUIERDO, Beatriz, *La irretroactividad: Problemática general*, pág. 123.

18. ARÉVALO GUTIÉRREZ, Alfonso, "La entrada en vigor y el régimen transitorio", *Documentación Administrativa*, nº 254-255, mayo-diciembre 1999, p. 439.



La apreciación en cada caso concreto de la concurrencia o no de la prescripción es una cuestión de legalidad que corresponde decidir a los Tribunales ordinarios, careciendo de relevancia constitucional.

En cambio, el derecho transitorio en sentido impropio tiende a “facilitar la aplicación definitiva de la ley nueva, estableciendo el régimen jurídico de las situaciones nacidas tras su entrada en vigor”.

A la vista de la anterior clasificación, no cabe duda que la Disposición Transitoria que estamos analizando, por lo que se refiere a la entrada en vigor del artículo 66.bis y de la modificación del artículo 115 de la LGT, cabría calificarla como de **derecho transitorio en sentido estricto**, ya que la misma está previendo el régimen jurídico de las situaciones pendientes que, en este caso concreto, son las de aquellas actuaciones de comprobación e investigación iniciadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015.

La conclusión anterior determina, inexorablemente, la aceptación de una segunda conclusión implícita, esto es, **la existencia de un conflicto temporal de leyes**. En otras palabras, la introducción del artículo 66.bis y la modificación del artículo 115 de la LGT, operada por medio de la Ley 34/2015, supone la modificación del régimen legal aplicable en materia de prescripción tributaria. Esta afirmación es plenamente compartida, como se ha visto anteriormente, por el Consejo General del Poder Judicial.

En el mismo sentido, GIMÉNEZ-REYNA¹⁹, cuya opinión, plenamente compartida, pasamos a transcribir:

“Por lo demás, no es de recibo la justificación que se hace en la exposición de motivos “La reforma incorpora una aclaración de carácter trascendente, (...)”, con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado, (...). La Ley aclara, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que sólo tendrá las limitaciones recogidas en la Ley.

Resulta fundamental, de nuevo para evitar dudas interpretativas, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho a liquidar, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido”.

*No hay aclaración que valga, **es una modificación normativa en toda regla**”* (el subrayado es nuestro).

De tal manera que, si estuviésemos ante una norma de derecho transitorio impropia, la introducción del 66.bis y la modificación del artículo 115 de la LGT resultaría de aplicación a los procedimientos de comprobación e investigación iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015.

Lo anterior no obstaría a la tesis que se está defendiendo en el presente análisis, es decir, la genuina modificación del régimen de prescripción en materia tributaria. Pero lo cierto es que la configuración y naturaleza del apartado segundo de la Disposición Transitoria de la Ley 34/2015, en los términos en que la misma está redactada, refuerzan la tesis de la existencia del conflicto entre normas.

19. Vid (1), pág. 37.

5.3. De la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015.

La precedente conclusión contrasta con el tenor literal de la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, que se encarga de remarcar que *“La reforma incorpora una **aclaramiento de carácter trascendente**, explicitando en el texto positivo la interpretación del conjunto normativo que regula el derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración, enfatizando el distingo conceptual que existe entre este derecho y el derecho a liquidar, con la finalidad de superar los problemas interpretativos que esta materia ha suscitado, (...)”*.

*La Ley **aclara**, a tal efecto, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende, en ninguno de sus aspectos, al derecho a comprobar e investigar, derecho que sólo tendrá las limitaciones recogidas en la Ley en los supuestos en los que expresamente se señalan en el propio texto legal, (...)”*.

*Resulta fundamental, **de nuevo para evitar dudas interpretativas**, el reconocimiento explícito que se realiza respecto de las facultades de calificación que atribuidas a la Administración en relación con hechos, actividades, explotaciones y negocios (...)”* (el subrayado es nuestro).

A la vista de lo anteriormente extractado de la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, sólo podría concluirse que el Legislador pretende que la introducción del artículo 66.bis y la modificación del artículo 115 de la LGT responden únicamente a la promulgación de una norma de carácter interpretativo del régimen de prescripción tributaria existente bajo la vigencia de la LGT.

Antes de continuar con el análisis, y ante la aparente contradicción presente en la Ley 34/2015 entre lo que se concluye de su régimen transitorio y lo que se dice en su Exposición de Motivos, debemos cuestionarnos acerca de la validez y función de las Exposiciones de Motivos y de los Preámbulos de las Leyes.

5.4. Notas sobre la validez y función de las Exposiciones de Motivos y los Preámbulos de las Leyes

Para abordar este análisis, de igual manera que lo hizo SANTAOLALLA LÓPEZ²⁰, no puede haber mejor comienzo y, a su vez, mejor corolario de lo que se va a explicar que la cita del Fuero Juzgo, 1,1; 6):

“El fazedor de las leyes debe hablar poco e bien, e non deve dar juicio dubdoso, mas lano e abierto; que todo lo que saliere de la ley, que lo entiendan luego todos los que lo oyeren e que lo sepan sin toda dubda e sin nenguna gravedumbre”.

Tal y como resume SANTAOLALLA LÓPEZ, en el primer liberalismo, la finalidad de los preámbulos o exposición de motivos era *“convencer al titular del poder normativo (fuese de ley parlamentaria o de reglamento administrativo) de la oportunidad de aprobar las normas que se acompañaban”*. Como el destinatario era el titular del poder legislativo y no los ciudadanos, en *“la inmensa mayoría de los casos, este documento expositivo no se incorporaba al texto de la ley. Esto es, no se publicaba formando parte de la misma”*.

El constitucionalismo histórico español, salvo la actual y la de 1812, prescinde totalmente de las Exposiciones de Motivos. De tal manera que *“la legislación ordinaria decimonónica, se comprueba que la misma carece generalmente de Preámbulos y, con mucho más fundamento, de Exposiciones de Motivos”*.

20. SANTAOLALLA LÓPEZ, Fernando, “Exposiciones de motivos de las Leyes: motivos para su eliminación”, publicado en *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 11, número 33, Septiembre-Diciembre 1991, pp. 47-64.

Para concluir el sintético repaso histórico de esta figura, este tratamiento ausente de *"las Exposiciones de Motivos se mantiene durante todo el constitucionalismo español, incluido el de la II República. La situación cambia copernicamente bajo el franquismo. Gran número de leyes aprobadas entonces pasaron a incorporar como parte preliminar este documento, con su consiguiente reflejo en el BOE. A partir de este momento, la Exposición de Motivos deja de ser trabajo preparatorio para devenir parte de la Ley, bien que parte no normativa, según se advirtió anteriormente. Este modo de proceder se transmite inopinadamente a la legislación constitucional constitucional que resurge a partir del 15 de junio de 1977"*.

El artículo que estamos usando como base para este parte del análisis está redactado en 1991, hace más de 25 años, y en el mismo se aboga por eliminar las Exposiciones de Motivos y Preámbulos de las Leyes con una batería de argumentos que, vistos con una perspectiva histórica, siguen siendo plenamente lúcidos por casos como el presente que estamos analizando. De ahí que se justifique hacer un alto en el camino para extraer algunos de los razonamientos realizados por SANTAOLALLA LÓPEZ, que cobran especial relevancia en nuestros días:

"Uno de los argumentos con que algunos autores nacionales defienden el uso de las Exposiciones de Motivos es por su supuesta ayuda interpretativa, que permitiría esclarecer los puntos oscuros y salvar las lagunas de la parte dispositiva de las leyes; (...).

La supuesta justificación de las Exposiciones de Motivos en su valor hermenéutico choca de entrada con los postulados de la (buena) técnica legislativa. Colocar un documento aclaratorio en previsión de posibles insuficiencias u opacidades de la ley equivale a poner la venda antes de recibir la pedrada. (...). Si la norma plantea dificultades interpretativas es porque está mal concebida, probablemente por olvido de algunas reglas nomotécnicas (...). Colocar de antemano un documento aclaratorio equivale a una confesión tácita de su defectuosa concepción. Por consiguiente, lo que ha de exhortarse al legislador es a la obtención de normas inteligibles, evitando tener que recurrir a sucedáneos, vulgo "parches", como el comentado.

(...).

Algunas veces se oye que la Exposición de Motivos no es más que la justificación que en todo Estado de Derecho es demandable a los actos de poderes públicos, especialmente cuando, como en el caso de la ley, se imponen obligaciones a los ciudadanos. (...):

De parecido tenor es la argumentación ocasionalmente esgrimida de que estas introducciones cumplirían un inevitable papel divulgador de la ley, ofreciendo en forma resumida y comprensible para legos lo que en el cuerpo central de la misma se presenta como tecnicismo y complejidad que demandan muchas cuestiones, tecnicismo y complejidad a la que sólo podrían enfrentarse los iniciados. (...)

*Frente a este tipo de argumentaciones cabe recordar el apotegma *lex iubeat, non suadeat, non doceat, non laudat*.*

La Ley es imperio, mandato y no debe pretender justificarse con la yuxtaposición de argumentos que, por ser obra de su autor, siempre serían parciales y, por ende, poco fiables. La Ley debe justificarse por sí misma: primero, por su propia regulación, por su justicia material, lo que debe excitar a su progenitor a obtener una configuración y redacción que permitan que esta virtud resplandezca por sí sola.

Las Exposiciones de Motivos no pueden, por tanto, hacerse valer sobre bases tan endeble, punto en el que no es ocioso añadir que la mayor parte de las veces, al aumentar la extensión de las leyes, cuando no su complejidad, tales introducciones no hacen más que oscurecer y alejar al lector del verdadero significado de la ley".

Es especialmente elocuente y emocionante volver a leer estos pensamientos. Máxime en un tiempo en el que se nos ha acostumbrado a Exposiciones de Motivos, en el mejor de los casos, totalmente desconectadas de la realidad jurídica que pretenden reformar las Leyes de las que forman parte.

5.5. De las Exposiciones de Motivos de las reformas de la Ley General Tributaria de 2003 y su denominador común

La reforma contenida en la Ley 34/2015 es la tercera reforma de calado que sufre la Ley General Tributaria de 2003. La Ley General Tributaria anterior, la de 1963, igualmente fue sometida a tres profundas revisiones. La última de ellas, por medio de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Ley que contribuyó, de una manera decisiva, a profundizar en la idea del equilibrio de las situaciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, reforzándose el principio de seguridad jurídica reconocido en el artículo 9 de la Carta Magna.

En cambio, las tres modificaciones de la Ley General Tributaria de 2003 comparten un mismo eje vertebrador, la lucha contra el fraude, esgrimida como justificación de interés supremo y general que sirve de cobijo a un continuo recorte de derechos de los contribuyentes, a la par que no dejan de ampliarse las facultades de la Administración tributaria, llegándose a descompensar esa idea de equilibrio (más teórica que práctica) que quiso otorgar la meritada Ley 1/1998 a la relación jurídico-tributaria.

A este respecto, valga con hacer un breve repaso de las “Exposiciones de Motivos” de las reformas de la Ley General Tributaria de 2003, que precedieron a ésta que estamos analizando.

La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal establecía en su Exposición de Motivos que *“las medidas recogidas en esta Ley, agrupadas en función de la ley afectada, están basadas en la experiencia práctica de lucha contra el fraude de la Administración tributaria y responden a varias líneas estratégicas. Por un lado, se recogen un conjunto de [i] medidas tendentes a potenciar las facultades de actuación de los órganos de control, con **remoción de los obstáculos procedimentales** que pudieran perjudicar la eficacia de la respuesta al fenómeno del fraude”* (el subrayado es nuestro).

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, comienza su Exposición de Motivos de la siguiente manera: *“Esta Ley contiene una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. La realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca. A su vez, la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, permiten una reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude”*.

No cabe ninguna duda de que, tras una declaración de intenciones como la transcrita, se podría ver amparado, por el resplandor cegador de dicha realidad social y económica, casi cualquier modificación de la Ley General Tributaria.

La realidad de estos duros años de crisis y de austeridad presupuestaria se está traduciendo en un mayor poder en manos de la Administración tributaria, en un ensanchamiento del concepto de fraude que está amparando una mayor restricción de derechos, en un aumento de las obligaciones tributarias de todos los contribuyentes – en pos de la obtención de una información mayor cuantitativa y cualitativamente – y, en definitiva, en ahondar más en la brecha de la desigualdad en las relaciones entre la Administración tributaria y sus contribuyentes.



Lo cierto es que la configuración y naturaleza del apartado segundo de la Disposición Transitoria de la Ley 34/2015, en los términos en que la misma está redactada, refuerzan la tesis de la existencia del conflicto entre normas

Adicionalmente al ejemplo que estamos analizando en el presente artículo, pondremos como ejemplo la modificación operada en la duración de las actuaciones de comprobación e investigación inspectoras, llevadas a cabo por la Ley 34/2015.

La Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, sobre este concreto aspecto, señala lo siguiente:

“Varios son los objetivos perseguidos con la nueva regulación de los plazos del procedimiento inspector:

- a) **Simplificar** de manera importante **la normativa vigente**, al eliminarse un amplio y complejo sistema de supuestos de interrupciones justificadas, dilaciones no imputables a la Administración, y de ampliación del plazo. Asimismo, se suprime el supuesto de interrupción injustificada durante más de seis meses.*
- b) Una **mayor seguridad jurídica** en cuanto al cómputo de los plazos del procedimiento inspector, incorporando nuevas obligaciones para informar al obligado tributario de las vicisitudes de dicho plazo (duración y, en su caso, suspensión y extensión del mismo), de forma que el obligado pueda conocer claramente cuál es la fecha límite del procedimiento.*
- c) **Reducir** significativamente la **conflictividad tributaria**.*

*Es decir, la modificación de la regulación del plazo del **procedimiento inspector permitirá que las actuaciones inspectoras tengan una fecha más previsible de finalización, conocida por el obligado tributario, sin merma de derecho alguno de éste**, contribuyendo, a su vez, al buen fin de las liquidaciones tributarias y defensa de los intereses generales.*

La reforma implica un incremento del plazo del procedimiento de inspección y, como contrapartida, a lo largo de la tramitación se van a producir determinadas vicisitudes que no van a alargar el plazo del que la Administración Tributaria dispone para finalizar el procedimiento, como los aplazamientos solicitados por el obligado tributario para cumplir trámites, o el periodo de espera de datos solicitados a otras Administraciones. No obstante, podrán descontarse determinados periodos de suspensión definidos de forma objetiva en la Ley en supuestos que impiden la continuación del procedimiento, pudiéndose extender la duración del procedimiento por los días de cortesía en los que el obligado solicita que no se lleven a cabo actuaciones con el mismo o cuando el obligado tributario aporte de forma tardía documentación que le ha sido previamente requerida o aporte documentación una vez apreciada la necesidad de aplicar el método de estimación indirecta” (el subrayado es nuestro).

Una vez más, la Exposición de Motivos justifica la adopción de una norma que busca subrepticamente otras finalidades. Como prueba de ello, basta con traer a colación el Informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT, de fecha 25 de mayo de 2011, sobre “Cómputo de plazos en las actuaciones inspectoras”²¹.

21. Puede accederse a su contenido en la siguiente dirección web: http://www.fiscalblog.es/wp-content/uploads/2011/07/informe_aeat25.05.2011.pdf

La introducción del mismo es suficientemente elocuente, ya que refiere que *"se ha constatado que el tratamiento de los plazos en los procedimientos de aplicación de los tributos constituye uno de los motivos de alegación que de forma recurrente se citan en la mayoría de recursos administrativos y judiciales. De esta forma, las cuestiones procedimentales que deberían ser accesorias, dado que el procedimiento no es más que el cauce a través del que se instrumenta una verificación o comprobación por parte de la Administración, han pasado a adquirir una relevancia en numerosas ocasiones mayor que el tema sustantivo que se dilucida en el recurso o reclamación.*

Dadas las indeseadas consecuencias que las circunstancias referidas al cómputo de los plazos pueden tener en el resultado final de las actuaciones inspectoras, en la medida en que pueden llegar a provocar la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda por la correspondiente liquidación, el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria ha venido resaltando a lo largo de los últimos tiempos en diversos documentos la necesidad de ser especialmente prudente y vigilante en esta materia, y de, en su caso, documentar adecuada y suficientemente los períodos de interrupciones justificadas y las dilaciones del procedimiento²². No obstante, las últimas resoluciones judiciales aparecidas aconsejan emprender cuantas acciones estén en nuestra mano para minorar el riesgo actualmente existente de perjuicio para las actuaciones inspectoras" (el subrayado es nuestro).

El esquema es el siguiente: la Administración tributaria detecta, usando su propia terminología, un nicho, en este caso procedimental, que le está causando problemas en sede jurisdiccional; y la respuesta termina siendo la de modificar la norma, removiendo los obstáculos que se estaba encontrando. Eso sí, bajo la apariencia de una simplificación, de una mayor seguridad jurídica para los contribuyentes y de una reducción de la litigiosidad.

Si volvemos a leer detenidamente los subrayados en negrita que hemos hecho, tanto de la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 y del Informe de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT, lo que se puede extraer es un desprecio evidente hacia lo procedimental y formal. Desconociéndose que eso que se denomina como *"eliminación de obstáculos procedimentales"*, lo que esconde es la eliminación de garantías y derechos de los contribuyentes, ya que el procedimiento administrativo no nace para ser una comparsa del entierro de la sardina, sino para poner límites al actuar y a la exorbitantes facultades y potestades de la Administración, intentando tender hacia una, cuanto menos teórica, igualdad de armas.

5.6. La interpretación del apartado Segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015.

Una vez fijados los parámetros anteriores, contamos con todos los elementos de juicio para poder abordar concluir el presente análisis.

La pregunta crítica, a efectos de esta interpretación, es la siguiente: ¿cabría establecer una norma de derecho transitorio en sentido estricto para dar cobertura a una norma de carácter meramente interpretativo? La respuesta claramente es no.

El carácter retroactivo de las normas de carácter interpretativo ha sido objeto de un profundo análisis desde tiempos inmemoriales en nuestro sistema jurídico, existiendo unos lejanos ya precedentes jurisprudenciales de nuestro Alto Tribunal.

22. En particular cabe destacar la Nota sobre "Plazo de actuaciones inspectoras" (IOL 17/18 de la Base de Datos Documental) y la Nota sobre "Jurisprudencia relativa al cómputo del plazo del procedimiento inspector" (OID 1/09 de la Base de Datos Documental).



A sensu contrario, todos aquellos casos no contemplados en el ámbito de la norma de derecho transitorio aprobada, se regirán por las normas de la prescripción tributaria que estaban en vigor con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015

Tomando como punto de partida a DE VEGA RUIZ²³, *“podemos decir que el problema de la aplicación retroactiva de una norma legal se plantea, realmente, cuando se trate de una disposición independiente, sea cual fuere su categoría. Pero cuando es una norma interpretativa o aclaratoria que forma parte, ineludiblemente, de una ley principal, entonces no ha lugar siquiera a plantear el problema de su aplicación retroactiva, porque dicha norma ha de aplicarse necesariamente a todas las situaciones que se hayan creado al amparo de la norma principal que por aquella ha quedado aclarada o interpretada”*. Es lo que dicho autor califica de *“Argumento lógico”*.

DE CASTRO²⁴ señalaba que han de tener aplicación retroactiva, por declaración tácita de la Ley, entre otras, las disposiciones interpretativas, que se consideran vigentes desde la misma fecha que la ley interpretada por ella, y las disposiciones complementarias, estimadas como mero desarrollo de la ley principal.

MANRESA²⁵ manifestó que las leyes interpretativas deben retrotraer sus efectos a la época en que empezó a regir la ley que interpretan, añadiendo que tal tesis explícitamente ya fue reconocida por el Tribunal Supremo de fecha 1 de mayo de 1881, que afirmó que las leyes aclaratorias se otras anteriores vienen a formar parte de aquellas y se han de entender publicadas cuando lo fueran aquellas a que se refieren, lo que es tanto como conceder a las mismas efecto retroactivo.

Entonces, ¿qué elemento exógeno a la configuración original de la norma es el que ha generado esta abierta confrontación entre la Exposición de Motivos y la norma de Derecho transitorio?

Recuperando el método de análisis del ilustre personaje de Sir Arthur Conan Doyle, *“Una vez descartado lo imposible, lo que queda, por improbable que parezca, debe ser la verdad”*.

Continuando con el razonamiento de GIMÉNEZ-REYNA²⁶:

“Ciertamente, en el Tribunal Supremo se estaba (no dejamos de soñar) consolidando la tesis que incorpora la Ley de reforma, pero el redactor del anteproyecto se anticipó en el tiempo, dando por cierta una doctrina que no se había manifestado con la claridad de las últimas sentencias, lo cual es sorprendente”.

En este caso estamos parcialmente de acuerdo con tan egregio compañero. Y es precisamente esta dimensión cronológica y, en última instancia, la voluntad que subyace en la reforma desde sus albores por parte del Pre-legislador, la que constituye la clave de bóveda de nuestra tesis.

23. DE VEGA RUIZ, José Augusto, “Sobre la retroactividad de las normas interpretativas y aclaratorias”. Puede consultarse en la siguiente dirección: http://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/1292344044478?blobheader=application%2Fpdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadername2=EstudioDoctrinal&blobheadervalue1=attachment%3B+filename%3D1962_0547.pdf&blobheadervalue2=1288774698672.

24. DE CASTRO, Federico, *Derecho civil de España*, Tomo I, pág. 561.

25. MANRESA, *Comentarios al Código Civil*, Tomo I, año 1943, pág. 114.

26. Vid (1), pág. 37.

El redactor del Anteproyecto, en nuestra terminología el Pre-legislador (o Agencia Estatal de la Administración Tributaria) no quiso anticiparse en el tiempo, sino que lo que pretendió fue modificar las reglas en materia de prescripción para limitar los efectos perniciosos que se podían genera como consecuencia de la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014, Asunto Hewlett-Packard.

En el momento en el que ve la luz el Anteproyecto, el 23 de junio de 2014, estamos ante escasos 10 días de que se produzca la fecha de votación y fallo en el Tribunal Supremo del recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado contra la meritada sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 24 de enero de 2013.

Y es en esa primera versión, insistimos de las hasta tres que se manejaron, que no existía norma alguna de Derecho transitorio para las modificaciones del artículo 66.bis y del artículo 115 de la Ley General Tributaria, que planteaba dicho texto.

Tal y como hemos analizado en el epígrafe correspondiente, hasta dicho momento, la doctrina del Alto Tribunal, aunque más enfocada a las facultades de la Administración para analizar bases impositivas negativas producidas en ejercicios prescritos con efecto en otros no prescritos, ya había dictado su sentencia de fecha 9 de diciembre de 2013, Asunto Pedro Domecq, en la que ya había concluido que *"no puede entenderse satisfecha por la Administración aquella carga de la prueba, a juicio de la Sala, porque en su cumplimiento no le cabe realizar de facto una declaración de fraude de ley, tras desarrollar una actividad investigadora que no realizó en tiempo útil, esto es, cuando su potestad para hacerlo no había prescrito"*.

Sin embargo, la citada sentencia distaba mucho de contener la contundencia de la doctrina que sí incorporaría al debate jurídico la Sentencia de 4 de julio de 2014.

Es en dicho momento cuando debieron, permítasenos la expresión, "saltar las alarmas" en sede del Pre-legislador, abandonando la teoría de la norma de carácter interpretativo y, de aquella manera, otorgando unos efectos retroactivos a la modificación legal del instituto de la prescripción que se estaba presentando de soslayo en la Exposición de Motivos.

Los efectos de una jurisprudencia sólidamente asentada en el precedente de la sentencia HEWLETT-PACKARD, supondría herir de muerte la lucha contra lo que se consideraba un nicho de fraude.

No debemos olvidar que, en el recurso de casación interpuesto por la Abogacía del Estado contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 2013, se estaba ventilando un asunto de trascendental importancia.

La Litis versaba sobre un tipo de planificación fiscal intragrupo muy utilizada durante la década de los noventa del siglo pasado y al comienzo del presente siglo, consistente en generar una fuerte carga financiera en entidades sometidas a tributación en España, siendo los acreedores financieros otras entidades del grupo residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, generalmente con regímenes fiscales más benévolos con respecto a la tributación de intereses, aprovechándose de la no aplicación de las reglas de subcapitalización entonces vigentes en España para perceptores de intereses residentes en la Unión Europea.

Como decimos, este tipo de planificación fiscal fue muy extendida, generándose un perjuicio para las Arcas Públicas españolas. La Administración tributaria tardó en reaccionar, y cuando lo hizo utilizó el argumento de considerar que las adquisiciones realizadas con apalancamiento financiero intragrupo eran operaciones en fraude de ley.

El principal problema existente en la mayoría de estas reacciones administrativas radicaba en que el ejercicio en que se habían realizado las operaciones intragrupo de adquisición apalancada, que daban lugar a un aumento de la

carga financiera y en consonancia a una reducción de la base imponible en España, estaba prescrito y se pretendían regularizar los ejercicios no prescritos en que dicha minoración de bases imponibles estaba teniendo efecto²⁷.

En el concreto supuesto que dio lugar a la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 2014, Asunto Hewlett-Packard, el Tribunal Económico-Administrativo Central había desestimado la reclamación interpuesta por el contribuyente en fecha 8 de octubre de 2009, y había sido la Audiencia Nacional quien había estimado el recurso interpuesto por el contribuyente, en fecha 24 de enero de 2013.

El razonamiento de la Audiencia Nacional se condensa en su sentencia previa de fecha 24 de julio de 2012 y, al analizar el estado jurisprudencial del Tribunal Supremo, concluía lo siguiente:

“Los pronunciamientos del Tribunal Supremo producidos hasta la fecha venían referidos, en todos los casos, a supuestos en los que, por razón de los ejercicios impositivos concernidos, no resultaba aún de aplicación el precepto contenido en el artículo 23.5 de la ley 43/1995 (RCL 1995, 3496 y RCL 1996, 2164) en la redacción dada por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (RCL 1998, 2866)”.

La citada sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de julio de 2012 fue recurrida en casación por la Abogacía del Estado, dando lugar a la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013 (rec. Casación 3262/2012), Asunto EBROMYL.

No nos hemos detenido en el análisis de esta sentencia en el paseo jurisprudencial realizado en anteriores epígrafes porque el objeto de la Litis no se ajusta exclusivamente a un supuesto de recalificación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos con efectos en otros no prescritos.

Nos explicamos. Si bien la materia objeto de recurso versa sobre una financiación apalancada en una adquisición intragrupo, en este concreto asunto lo que existió una actuación previa de la Inspección de los Tributos con un acta de comprobado y conforme, en los ejercicios en que se realizaron las operaciones que constituyeron, a juicio de una posterior revisión, años después, la realización de operaciones en fraude de ley. En otras palabras, el pleito versó sobre los efectos de dicha regularización previa que, como no podía ser de otra manera, debían vincular a la Administración Tributaria.

Por lo tanto, debemos situar el proceso de continua elaboración del Anteproyecto desde primer semestre de 2014 hasta abril de 2015, justo cuando las regularizaciones por fraude de ley en ejercicios prescritos, que estaban siendo estimadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central, estaban siendo anuladas por la Audiencia Nacional; y habiéndose dictado la audaz sentencia de 4 de julio de 2014, Asunto HEWLETT.PACKARD.

El peligro, desde la perspectiva del Pre-legislador, era evidente. Si arraigaba en el Alto Tribunal la jurisprudencia de considerar intocables los ejercicios no prescritos, en cuanto a recalificación se refiriese, quedaban indefensos ante la posibilidad de atacar los “perniciosos” efectos de operaciones realizadas en fraude de ley en ejercicios no prescritos, tales como deducibilidad de carga financiera intragrupo, amortizaciones de fondo de comercio en operaciones de fusión y un largo etcétera de supuestos con los que se estaban encontrando en la práctica inspectora.

27. Un análisis más exhaustivo de esta problemática, tanto a nivel administrativo como jurisprudencial, se puede encontrar en CALVO VÉRGEZ, Juan, “El reconocimiento de la existencia de fraude de ley en aquellas operaciones destinadas a la deducibilidad de los gastos financieros de los grupos de empresas en el IS: La unanimidad de criterio de la Doctrina administrativa y Jurisprudencial” en *Revista Quincena Fiscal*, nº 16/2015.

De ahí que sólo quedase una opción, la de modificar legalmente el instituto de la prescripción para desactivar a futuro una posible e incipiente jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Dado que, como ha quedado acreditado, pocos pueden dudar de que el instituto de la prescripción y su regulación son cuestiones de legalidad y no de constitucionalidad, modificándose la misma, se paliarían dichos problemas.

El aviso a navegantes o el legítimo ejercicio al pataleo del Pre-legislador se explicitó en la Exposición de Motivos, tantas veces ya referida y transcrita, al querer vestir la modificación de directriz interpretativa, pero la realidad jurídica latía en uno de esos sótanos en los que muchas veces el Legislador nos hace padecer las más aterradoras pesadillas, el Derecho transitorio. Y que esta vez se nos muestra con realidad diáfana de las intenciones de la norma.

Es inaudita tamaño contradicción entre la elocuencia discursiva contenida en la Exposición de Motivos y la opacidad del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015.

Ante la disyuntiva de un revés judicial que podía asimilarse al hundimiento de la Armada Invencible, se optó por modificar la norma y poder salvar todo lo salvable sin rebasar los límites constitucionales de la retroactividad. Es decir, que la nueva regulación de la prescripción pudiese resultar 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"*.

Éste es, a juicio de quien suscribe el presente artículo, la función y naturaleza del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015.

Hasta este punto, el relato se puede decir que se sostiene desde las más elementales reglas de la lógica humana. No obstante lo anterior, la vida en el mundo jurídico se muestra caprichosa.

La sentencia del Tribunal Supremo de fecha 4 de julio de 2014, Asunto Hewlett-Packard, da la razón al Pre-legislador al confirmar sus miedos. Pero la cascada de sentencias que se inician con la Sentencia de 5 de febrero de 2015 del Tribunal Supremo, Asunto Coty Spain, hasta conformar el quieto remanso de agua de jurisprudencia consolidada sobre la posibilidad de poder recalificar operaciones efectuadas en ejercicios prescritos, con efectos en ejercicios no prescritos, nos hacen preguntarnos sobre la naturaleza y razón de ser o estar del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015, en el momento de su aprobación.

Las sentencias COTY SPAIN y HANSON PIONEER ESPAÑA fueron dictadas con anterioridad a la entrada del Proyecto de Ley en el Congreso de los Diputados, que terminó germinando en la Ley 34/2015.

Durante el trámite parlamentario en el Congreso y el Senado, las únicas enmiendas formuladas sobre el apartado segundo de la Disposición Transitoria Única tenían por diana su posible constitucionalidad y afectación de la seguridad jurídica por su carácter retroactivo. Pero el Legislador, de manera activa ni pasiva, consideró oportuno modificar los términos en los que había sido redactado originalmente dicha disposición que hoy es Ley.

Y, precisamente como hoy es Ley, los operadores jurídicos debemos enfrentarnos a ella y darle un sentido de lógica jurídica. De ahí la distinción que hacíamos unos párrafos atrás sobre *"reglas de la lógica humana"* y *"lógica jurídica"*.

La lógica humana podría justificar el hecho de que siga existiendo el apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015 a un **olvido**. Si no estuviésemos cansados de limpiarnos el barro del traje tras la lucha diaria con la Administración, podríamos dejarlo en un ingenuo, a la par que cínico, ejercicio genuino de división de poderes: el Legislador permanece impasible ante las turbulencias del Poder Judicial.



La peligrosa espiral en la que se aprueban Leyes, en materia procedimental tributaria, intentando borrar de un plumazo criterios jurisprudenciales molestos para el fin último y supremo de la lucha contra el fraude, está afectando gravemente la seguridad jurídica.

Pero la cuestión es que, a pesar de que comparta la primera de las teorías de las reglas de la lógica humana, y sonría ante la segunda teoría, debemos interpretar esa norma de derecho transitorio, desde el prisma jurídico, y encuadrarla en su lugar correspondiente.

Y el único lugar en el que cabe, a juicio de este autor, es en el de considerar que, tras la promulgación de la Ley 34/2015, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, iniciada con el Asunto COTY SPAIN, ha devenido ilegal.

La regulación del instituto de la prescripción es una cuestión de legalidad ordinaria, en el que el soberano es el Legislador. El Legislador ha decidido modificar las reglas de la prescripción tributaria, por medio de la promulgación de la Ley 34/2015. El Legislador ha decidido extender los efectos de la nueva regulación de la prescripción tributaria, con carácter retroactivo, sólo a 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 sensu contrario, todos aquellos casos no contemplados en el ámbito de la norma de derecho transitorio aprobada, se regirán por las normas de la prescripción tributaria que estaban en vigor con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015.

En otras palabras, el Legislador, por medio de la promulgación de la Ley 34/2015, ha decidido quitarle la razón, temporalmente²⁸, al Tribunal Supremo, tras sus Sentencias de fechas 5 de febrero de 2015, 26 de febrero de 2015, 23 de marzo de 2015, 26 de octubre de 2015 y 22 de diciembre de 2016.

Por lo tanto, la jurisprudencia sólidamente conformada e iniciada por la Sentencia de 5 de febrero de 2015, Asunto COTY SPAIN, ha sobrevenido ilegal.

A la citada conclusión se llega porque en la lógica jurídica, una norma de carácter interpretativo no requiere de normas de derecho transitorio que, por definición, sólo pueden necesitarse para dirimir la convivencia de dos reglas jurídicas distintas. Ya que una disposición de carácter interpretativo despliega sus efectos desde la propia vigencia de la norma que pretende aclarar y/o interpretar.

Porque la aparente contradicción entre la Exposición de Motivos y el apartado segundo de la Disposición Transitoria Única no existe en el ámbito jurídico, ya que la Exposición de Motivos o Preámbulos, a juicio del Tribunal Constitucional, "no tienen valor normativo"²⁹.

28. Decimos "temporalmente" porque entendemos que, una vez no queden supuestos no afectados por la Disposición Transitoria Única, la jurisprudencia del Tribunal Supremo debería volver a cambiar. En otras palabras, en las actuaciones de comprobación e investigación en las que resulte de aplicación la LGT de 2003, con respecto a la redacción dada por la Ley 34/2015, el Tribunal Supremo debería recuperar la jurisprudencia iniciada por su Sentencia COTY SPAIN.

29. Entre otras, Sentencias del Tribunal Constitucional 36/1981, de 12 de noviembre, FJ 7º; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 2º; 173/1998, de 23 de julio, FJ 4º; 116/1999, de 17 de junio, FJ 2º y 222/2006, de 6 de julio, FJ 8º.

6. Cuestiones procesales que plantea la tesis del artículo

Una vez fijada la tesis del presente artículo, desde un punto de vista teórico, toca analizar las consecuencias prácticas de la misma.

Como no puede ser de otra manera, el problema que se plantea, al ser de derecho transitorio, quedará circunscrito y acotado a un número de supuestos concreto en el tiempo.

La primera pregunta que cabe realizarse es si, en virtud de la interpretación que se propone, se podría instar algún tipo de recurso contra los procedimientos a los cuales ha puesto fin o pondrá fin el Tribunal Supremo próximamente.

La segunda de las preguntas que cabe realizarse es el cauce procesal adecuado para poder pretender la nulidad de las liquidaciones, a la vista de la configuración del nuevo recurso de casación contencioso-administrativo.

6.1. De la posibilidad de instar recursos con fundamentos constitucionales

En este punto nos encontraríamos ante actos administrativos firmes tras la resolución del recurso de casación. De tal forma que sólo podríamos plantear la posibilidad de utilizar la vía del incidente de nulidad de actuaciones³⁰.

El incidente de nulidad de actuaciones no viene regulado en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, sino que su regulación hay que encontrarla en la Ley Orgánica del Poder Judicial, artículo 241, y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, artículo 228.

De acuerdo con el Tribunal Constitucional³¹, *"tras la reforma operada en la regulación del citado incidente por la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional 6/2007, de 24 de mayo, éste se incardina en el sistema de garantías de los derechos fundamentales (STC 43/2010, de 26 de julio), con la finalidad de agotar la vía jurisdiccional previa al recurso de amparo, dando ocasión al órgano judicial para reparar las vulneraciones de los derechos que se cometan en resoluciones frente a las que no quepa recurso, sin que de su inadmisión o desestimación se derive, por regla general, vulneración autónoma de los mismos (SSTC 107/2011, de 20 de junio, FJ 1; y 25/2012, de 27 de febrero, FJ 5, y ATC 124/2010, de 4 de octubre, FJ 2)".*

Por lo tanto, tras la reforma operada por la Ley Orgánica 6/2007, el contenido del incidente de ejecución pasa de estar limitado a cuestiones formales, a poderse fundar en cualquier vulneración de un derecho fundamental de los referidos en el artículo 53.2 de la Constitución.

30. El otro procedimiento que genuinamente tiene como finalidad revisar actos firmes en vía administrativa es el recurso extraordinario de revisión que, pese a que entendemos que sería difícil encajarlo en uno de sus cuatro respectivos presupuestos (i. Que el acto se hubiera dictado incurriendo en error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente; ii. Que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto que, aunque posteriores, evidencien el error de la resolución recurrida; iii. Que en la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos; iv. Que la resolución se hubiese dictada como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta, se establece por la jurisprudencia del Tribunal Supremo la incompatibilidad con el recurso contencioso-administrativo, "por cuanto no cabe la revisión por la Administración de los pronunciamientos judiciales en asuntos y sobre pretensiones que se han sometido a la potestad jurisdiccional" (Sentencias de 7 de junio de 2005 y 20 de diciembre de 2006 (recursos 2018/2003 y 3909/2004).

31. Sentencia del Tribunal Constitucional 187/2012, de 29 de octubre de 2012.

En palabras de RODRÍGUEZ CARBAJO³², *"Esa amplitud dada al incidente de nulidad de actuaciones por la LO 6/2007 unidas a las restricciones que la misma ha impuesto al acceso al recurso de amparo (solo se admitirá cuando su contenido tenga especial trascendencia constitucional) ha convertido a este incidente en el último cartucho verdadero del que disponen las partes para la satisfacción de sus intereses y su utilización se ha disparado a raíz de la entrada en vigor de la LO 6/2007 (por cierto, sin disposiciones transitorias respecto a la nulidad de actuaciones). Así, en el ámbito del recurso de casación, puede decirse que, actualmente y de forma aproximada, uno de cada diez recursos no terminan ya con sentencia o auto de inadmisión, sino que, con posterioridad a ellos, habrá un auto estimatorio o desestimatorio de un incidente de nulidad de actuaciones"*.

En un supuesto como el que es objeto del presente análisis, y a la vista de las conclusiones que hemos alcanzado en el primer epígrafe, nos encontraríamos ante una suerte de *"ilegalidad sobrevenida"* de una sentencia, ni más ni menos que del Tribunal Supremo, cuyo fundamento sería el error de derecho puro y duro.

Desde esa perspectiva, no vemos el encaje constitucional que podría tener esta cuestión para que pudiese elevarse al Tribunal Constitucional.

Quizá la única vía posible, aunque indirecta, dentro del incidente de nulidad de actuaciones, sería esgrimir la violación del principio de igualdad – artículo 14 de la Carta Magna – por los órganos judiciales, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos exigidos por el Tribunal Constitucional:

- a. La acreditación de un *tertium comparationis*, ya que el juicio de igualdad sólo puede realizarse sobre la comparación entre la Sentencia impugnada y las precedentes resoluciones del mismo órgano judicial que, en casos sustancialmente iguales, hayan sido resueltos de forma contradictoria (SSTC 132/2001, de 7 de junio, F.J. 2º, 238/2001, de 18 de diciembre, F.J. 4º, por todas).
- b. La existencia de alteridad en los supuestos contrastados, es decir, de *"la referencia a otro"* exigible en todo alegato de discriminación en aplicación de la Ley, excluyente de la comparación consigo mismo (SSTC 74/2002, de 8 de abril, F. 3; 111/2002, de 6 de mayo, F. 2). Por ello, si el trato judicial desigual ha recaído en un mismo sujeto en distintas resoluciones judiciales, la cuestión queda fuera del art. 14 de la CE y entra en el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE al ser contrario a ese derecho que un mismo órgano judicial dicte una resolución contrapuesta en lo esencial a otra dictada anteriormente cuando exista identidad entre los supuestos y no se expresen las razones que justifican el cambio de criterio.
- c. La identidad de órgano judicial, entendiéndolo por tal, no sólo la identidad de Sala, sino también la de la Sección, al considerar el TC cada una de éstas nada menos que como órganos jurisdiccionales con entidad diferenciada suficiente para desvirtuar una supuesta desigualdad en la aplicación de la Ley (SSTC 102/2000, de 10 de abril, F. 2; 122/2001, de 4 de junio, F. 5, entre otras).
- d. La ausencia de toda motivación que justifique en términos generalizables el cambio de criterio, bien lo sea para separarse de una línea doctrinal previa y consolidada, esto es, de un previo criterio aplicativo consolidado (por todas, SSTC 122/2001, de 4 de junio, F. 2; 193/2001, de 1 de octubre, F. 3), bien lo sea con quiebra de un antecedente inmediato en el tiempo y exactamente igual desde la perspectiva jurídica con la que se enjuició (STC; 210/2002, de 11 de noviembre, F. 3), y ello, a fin de excluir la arbitrariedad o la inadvertencia (SSTC 75/2000, de 27 de marzo, F. 2; 193/2001, de 14 de febrero, F. 3). Esa justificación del cambio de criterio del órgano judicial no ha de venir necesariamente explicitada en la resolución judicial cuya doctrina se cuestiona,

32. RODRÍGUEZ CARBAJO, José Ramón, "La nulidad de actuaciones (y II)", publicado en *Actualidad Administrativa*, nº 14, pág. 1748, Tomo 2, Editorial LA LEY.

sino que podrá, en su caso, deducirse de otros elementos de juicio externos que indiquen un cambio de criterio, como podrían ser posteriores pronunciamientos coincidentes con la línea abierta en la Sentencia impugnada (SSTC 200/1990, de 10 de diciembre, F. 3; 201/1991, de 28 de octubre, F. 1). En suma, “lo que invariablemente hemos exigido en tales supuestos es que un mismo órgano no modifique arbitrariamente sus decisiones, en casos sustancialmente iguales” (SSTC 8/1981, de 30 de marzo, y 25/1999, de 8 de marzo).

El cambio de criterio operado por el Tribunal Supremo de su Sentencia de 4 de julio de 2014 a su Sentencia de 5 de febrero de 2015 es evidente. Como palmario fue su falta total de justificación del mismo. Nótese que esta afirmación no es fruto de la inventiva de quien suscribe el presente artículo sino que, al contrario, es este autor el que suscribe las palabras, en este sentido, del Magistrado D. Francisco José Navarro Sanchís, en el Voto Particular emitido en la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22 de diciembre de 2016, Asunto ARROW-IBERIA ELECTRÓNICA:

a) “Resulta inexplicado, de forma incomprensible, el cambio de criterio jurisprudencial que experimentó la Sala, una verdadera mutación, entre el primeramente establecido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (RJ 2014,3538) (recurso de casación nº 581/2013, asunto Hewlett-Packard) y el que arranca de la tan citada sentencia de 5 de febrero de 2015 (RJ 2015,1045), que supuso un cambio de rumbo diametral sobre su precedente, del que ésta ahora dictada es heredera”.

La cuestión que quedaría en el aire es si, ante una nueva sentencia del Tribunal Supremo a dictar en el futuro en aplicación de su nueva jurisprudencia sobre la potestad de recalificación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos, el posible argumento de vulneración de la igualdad de la Ley por los órganos judiciales, tomando como *tertium comparationis* la sentencia de 4 de julio de 2014 del Tribunal Supremo, podría verse reforzada por la tesis del presente artículo y, en definitiva, por la ilegalidad sobrevenida de aquella jurisprudencia, por el efecto del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única.

6.2. La ilegalidad sobrevenida de la jurisprudencia del Tribunal Supremo ante la nueva regulación del recurso de casación contencioso-administrativo

La Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (B.O.E. 22 de julio de 2015) ha introducido una sustancial reforma en el modelo de recurso de casación en la jurisdicción contencioso-administrativa.

Frente al recurso de casación diseñado originariamente por la LJCA, basado en el cumplimiento de objetivos legalmente establecidos, tales como la cuantía y la procedencia del órgano jurisdiccional de la sentencia), se erige un modelo de recurso de casación en virtud del cual se propicia, en palabras de CÓRDOBA CASTROVERDE³³, “una mayor capacidad de selección por parte de este Tribunal de los asuntos que deben ser conocidos y resueltos con independencia de la materia y de su cuantía”.

La nueva regulación de la casación contencioso-administrativa, que ha entrado en vigor el pasado 22 de julio de 2016, tiene como pilar la concurrencia del “interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia”. Así lo dispone el artículo 88.1 de la LJCA.

De esta manera, tal y como sostiene CÓRDOBA CASTROVERDE, “el Tribunal Supremo solo conocerá de aquellos recursos que por su trascendencia jurídica, económica o social merezcan un pronunciamiento del Tribunal Supremo con proyección general”.

33. http://www.elderecho.com/tribuna/administrativo/nuevo-recurso-casacion-contencioso-administrativo_11_877930001.html

La existencia de *"interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia"*, de esta manera, deviene en una obligación del recurrente, quien deberá demostrar y, en último término, *"convencer"* al Tribunal Supremo de la existencia del mismo en su escrito de preparación, tal y como prescribe el artículo 89.2.f) de la LJCA.

El *"interés casacional objetivo"* que, tal y como comentamos, debe en última instancia ser apreciado por el Tribunal Supremo, es delimitado, por medio del establecimiento de algunos criterios orientadores recogidos en los apartados 2 y 3 del artículo 88 de la LJCA.

La diferencia entre ambos apartados radica en que en el apartado tercero, la LJCA establece unos criterios que funcionan a modo de presunción, frente a la lista meramente enunciativa y no exhaustiva del apartado segundo.

A continuación se enumerarán los criterios del apartado segundo del artículo 88 de la LJCA:

- a) Fije, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido.
- b) Siente una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales.
- c) Afecte a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso.
- d) Resuelva un debate que haya versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida.
- e) Interprete y aplique aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional.
- f) Interprete y aplique el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial.
- g) Resuelva un proceso en que se impugnó, directa o indirectamente, una disposición de carácter general.
- h) Resuelva un proceso en que lo impugnado fue un convenio celebrado entre Administraciones públicas.
- i) Haya sido dictada en el procedimiento especial de protección de derechos fundamentales.

Por otro lado, los criterios orientadoras contenidos en el apartado tercero del artículo 88 de la LJCA son los siguientes:

- a) Cuando en la resolución impugnada se hayan aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia.
- b) Cuando dicha resolución se aparte deliberadamente de la jurisprudencia existente al considerarla errónea.
- c) Cuando la sentencia recurrida declare nula una disposición de carácter general, salvo que esta, con toda evidencia, carezca de trascendencia suficiente.
- d) Cuando resuelva recursos contra actos o disposiciones de los organismos reguladores o de supervisión o agencias estatales cuyo enjuiciamiento corresponde a la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional.

- e) Cuando resuelva recursos contra actos o disposiciones de los Gobiernos o Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas.

No obstante, en los supuestos referidos en las letras a), d) y e) el recurso podrá inadmitirse por auto motivado cuando el Tribunal aprecie que el asunto carece manifiestamente de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

Una vez analizada la que podríamos denominar como solución con dimensión constitucional y los problemas o dudas asociadas a ella, debemos plantearnos cómo sería la solución de dimensión legal. En última instancia, estamos ante una *"ilegalidad sobrevenida"* del núcleo de una jurisprudencia del Tribunal Supremo, cuya solución debiera ser estrictamente legal.

No cabe ninguna duda de que, en la actualidad, existe una jurisprudencia sólidamente aceptada y reconocida, como ya se ha tenido ocasión de analizar, que parte de la Sentencia de 5 de febrero de 2015.

Deteniéndonos, en primer lugar, en el listado de criterios orientadores a los que la LJCA les otorga el carácter de presunciones, precisamente, la existencia de dicha jurisprudencia impediría que pueda apreciarse el *"interés casacional objetivo"* por el criterio orientador contenido en el artículo 88.3.a) de la LJCA.

El segundo de los criterios, el de la letra b), precisamente requeriría que la futura sentencia objeto de recurso de casación se apartase deliberadamente de la jurisprudencia existente e, hipotéticamente, a pesar de la existencia de la misma, decidiese seguir los postulados incluidos, por ejemplo, en los Votos Particulares de los Magistrados Huelín Martínez de Velasco y Navarro Sanchís o aplicar la tesis del presente artículo. Sin perjuicio de entender esta posibilidad como remota, lo que está claro es que la misma no dependería, en absoluto, de una circunstancia al alcance o controlable por el recurrente.

Del resto de presunciones contenidas en el apartado tercero del artículo 88 de la LJCA, ninguna podría llegar a ser aplicable para justificar el *"interés casacional objetivo"* de la ilegalidad sobrevenida que estamos postulando.

Si, en cambio, repasamos la lista meramente enunciativa contenida en el apartado segundo del artículo 88 de la LJCA, tampoco aparece ante nosotros una vía nítida.

Rescatando las conclusiones alcanzadas en el primer epígrafe de este estudio, la prescripción es una cuestión de legalidad ordinaria, de muy difícil acceso en amparo a la jurisdicción constitucional.

Es en este supuesto, que podría llegar a calificarse de laboratorio, donde se pone de manifiesto una de las críticas que puede realizarse al nuevo sistema del recurso de casación contencioso-administrativo. Hablamos del riesgo de petrificación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

El anterior sistema, basado en un criterio objetivo como era la cuantía del recurso para poder acceder en casación, una cuestión como la presente no plantearía problemas procesales, siempre y cuando se cumpliera con el requisito de la cuantía.

Es un objetivo loable que el recurso de casación contencioso-administrativo se abra a más cuestiones que quizá, con el anterior esquema, jamás podrían beneficiarse de la creación de jurisprudencia. Pero este objetivo, el de creación de jurisprudencia no puede ser un fin en sí mismo, ya que dicha jurisprudencia ha de ser flexible a los cambios normativos que se produzcan, aunque sean cambios tan sibilinos como el que ha sido objeto del presente artículo.

Lo anterior, unido al Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, dificultan la tarea del operador jurídico. En una extensión máxima de 35.000 “*caracteres con espacio*”, equivalente a 15 folios, habrá que justificar, junto al resto de motivos de casación, la necesidad de que el Tribunal Supremo revise su consolidada jurisprudencia sobre la posibilidad de recalificar operaciones en ejercicios prescritos, sobre la base del contenido del apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015.

7. Conclusión

Como si de un caso de laboratorio de una Escuela de Negocios se tratase, el apartado segundo de la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015 nos lleva a interpretar que el Legislador considera ilegal la jurisprudencia que permite recalificar operaciones en ejercicios prescritos por parte de la Administración tributaria, iniciada con la Sentencia de 5 de febrero de 2015, para todos aquellos procedimientos de comprobación e investigación concluidos o, habiéndose iniciado, se hubiese formalizado propuesta de liquidación, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015.

La anterior conclusión del Legislador chocaría frontalmente con la voluntad del pre-legislador, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria que, en este caso, como desgraciadamente nos tiene acostumbrados en muchos otros, pretendió reformar la Ley General Tributaria con un espíritu “*a la contra*”, intentando desactivar tesis jurisprudenciales que no comparte.

La peligrosa espiral en la que se aprueban Leyes, en materia procedimental tributaria, intentando borrar de un plumazo criterios jurisprudenciales molestos para el fin último y supremo de la lucha contra el fraude, está afectando gravemente la seguridad jurídica.

No obstante la interpretación defendida en este artículo, queda por delante una serie de retos procesales, de dimensión constitucional y de legalidad ordinaria, que deberían tener por objetivo que el Tribunal Supremo se replantease su jurisprudencia sobre la materia.

Tal y como en su día defendía SANTAOLALLA LÓPEZ, “*sobre el particular no hay máxima más elocuente que la de nuestro viejo fuero de hablar poco e bien. Poco puede añadirse*”.

