



Roj: **STS 1439/2025 - ECLI:ES:TS:2025:1439**

Id Cendoj: **28079130022025100050**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **02/04/2025**

Nº de Recurso: **8998/2022**

Nº de Resolución: **382/2025**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 7216/2022,**  
**ATS 151/2024,**  
**STS 1439/2025**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 382/2025**

Fecha de sentencia: 02/04/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8998/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/03/2025

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 8998/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 382/2025**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente



D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 2 de abril de 2025.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **8998/2022**, interpuesto por la procuradora doña Marta Pradera Rivero, en nombre y representación de **DON Alfonso**, contra la sentencia de 21 de julio de 2022, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sección Primera) en el recurso nº 233/2021. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **PRIMERO.-Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.**

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 21 de julio de 2022, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo promovido por D. Alfonso, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 12 de noviembre de 2020, a la que se contrae la presente litis, con imposición de costas a la actora, hasta el límite de 2.000 euros, por todos los conceptos [...]"*

### **SEGUNDO.-Preparación y admisión del recurso de casación.**

1. Notificada la sentencia, la procuradora doña Marta Pradera Rivero, en nombre y representación de don Alfonso, presentó escrito de preparación de recurso de casación el 10 de octubre de 2022.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

- La jurisprudencia del Tribunal Supremo expresada más arriba; y los artículos 115 LGT, en la redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT y 9.3 de la Constitución Española.

- Los artículos 191.4 y 184.3c) LGT.

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

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 29 de noviembre de 2022, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Pradera Rivero, en la citada representación, compareció como recurrente el 21 de diciembre de 2022; y el Abogado del Estado, en la propia, como recurrido, lo ha hecho el 13 de enero de 2023, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

### **TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.**

En un primer momento, la Sala inadmitió el presente recurso de casación mediante providencia de 5 de julio de 2023. Sin embargo, la procuradora indicada, en escrito de 17 de julio de 2023, promovió incidente de nulidad de actuaciones, del que se dio traslado para alegaciones al Abogado del Estado que, por escrito de 20 de octubre de 2023, se opuso al incidente.

La Sección primera de esta Sala estimó el incidente de nulidad de actuaciones y admitió el recurso de casación en un único auto, dictado el 10 de enero de 2024, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

*"[...] Reiterar, matizar o, precisar la jurisprudencia existente en lo concerniente a determinar si, tras la modificación introducida en el artículo 115 de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, la Inspección puede recalificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito durante la vigencia de la LGT/1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos [...]"*



2. La procuradora Sra. Pradera Rivero, interpuso recurso de casación en escrito de 5 de marzo de 2024, en el que se solicita lo siguiente:

*"[...] Las pretensiones deducidas consisten en que el Tribunal Supremo aprecie la existencia de la primera infracción denunciada en el escrito de preparación, fijando como doctrina para responder a la única cuestión con interés casacional objetivo apreciada por el auto de admisión la sostenida por esta parte recurrente en el apartado 34 de este escrito de interposición y, de no considerar que existe esa primera infracción, aprecie la concurrencia de la segunda infracción denunciada en el escrito de preparación, adoptando el criterio defendido por esta parte recurrente en el apartado 48 de este escrito de interposición. En consecuencia, la sentencia recurrida debe ser casada y, de conformidad con el artículo 93.1 LJCA, estimado el recurso contencioso-administrativo y anulados los acuerdos de liquidación y de sanción que están en el origen de este pleito [...]"*

#### **CUARTO.-Oposición al recurso de casación.**

El Abogado del Estado se opuso al recurso en escrito el 22 de abril de 2024, en que manifiesta:

*"[...] El escrito de interposición pide que se aprecie la existencia de la primera infracción denunciada, fijando como doctrina que, tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015, procede ratificar la doctrina del Tribunal Supremo, según la cual la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos, no es la de las actuaciones de comprobación o inspección sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban.*

*La anterior pretensión ha de ser rechazada, pues se opone frontalmente, como se ha expuesto, a la normativa actualmente aplicable, recogida en los arts. 66 bis y 115 LGT, redactados por la Ley 34/2015. Nótese en este punto que, si bien el recurrente alude en su escrito, a la posible inconstitucionalidad de los preceptos citados, luego ni siquiera pide a la Sala que se plantee la cuestión al Tribunal Constitucional.*

*En consecuencia, frente a lo que sostiene el interesado, no es aplicable en su caso la LGT 1963, por lo que la Administración actuó correctamente al calificar como simulado el contrato de cesión de crédito suscrito en 1999, a fin de regularizar su IRPF de 2014, no prescrito.*

*Subsidiariamente, de no considerar la Sala que existe la primera infracción denunciada, se solicita que se aprecie la concurrencia de la segunda, sobre la utilización de medios fraudulentos. Sobre esta ya se ha expuesto que no procede su análisis ya que carece de interés casacional y en todo caso, debe ser desestimada.*

*Todo ello, lo que conlleva la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia recurrida, por ser conforme a Derecho [...]"*

#### **QUINTO.-Vista pública y deliberación.**

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 18 de marzo de 2024, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO.-Objeto del presente recurso de casación.**

Desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, es objeto de este recurso el de reiterar, matizar o precisar la doctrina acerca de si, tras la modificación introducida en el artículo 115 de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, la Administración puede recalificar como simulado un negocio jurídico celebrado en 1999, en un ejercicio prescrito regido por la LGT de 1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos.

#### **SEGUNDO.-Remisión a lo declarado en la sentencia de esta Sala y Sección de 11 de marzo de 2024, pronunciada en el recurso nº 8243/2022 .**

Este recurso de casación es idéntico, prácticamente, al decidido en la sentencia que se acaba de mencionar. La igualdad de ambos casos es tal que vienen referidos al mismo contribuyente, el Sr. Alfonso, pero a ejercicios distintos. Como se suscitó en ambos el mismo problema jurídico, la remisión en todo a lo declarado en aquella sentencia, con valor de doctrina, se impone como imperativo de la seguridad jurídica como valor constitucional.

Recordemos, en parte, lo que en la expresada sentencia se argumenta, en lo atinente a la amplitud de su facultad de comprobación hacia el pasado:

*"[...] Tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015, cuya aplicación no se discute dado que las actuaciones de comprobación se iniciaron bajo su vigencia -27 de septiembre de 2016-, se ha recogido por el legislador el*



*principio de imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación, y ello con independencia de la fecha en que se realizó el negocio "calificado", si lo fue bajo la vigencia de la Ley de 1963, como aquí ocurre, o con la vigencia de la LGT de 2003 en la redacción original del artículo 115, pues lo determinante es que el régimen jurídico establecido tras la reforma de la Ley General Tributaria llevada a cabo por la Ley 34/2015 resulte de aplicación, por tratarse de procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la Ley, en los que a dicha fecha no se hubiera formalizado propuesta de liquidación.*

*La fecha en que tuvo lugar el negocio comprobado como fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos, era determinante para la primera y segunda etapa anteriormente referidas, pero no para la etapa en que ya está en vigor la reforma de la Ley 34/2015, cuyo régimen jurídico resulta diferente y de obligado cumplimiento.*

*Las posibles dudas sobre la aplicación o no del principio de imprescriptibilidad para las actuaciones de comprobación se pudieron suscitar para el periodo que media entre la entrada en vigor de la LGT de 2003 y su reforma de 2015 -segundo periodo-, pero no para el ahora examinado en que la aplicación de la imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación por designio del legislador resulta inequívoca.*

*En efecto, ya se expuso por esta Sala en el voto particular de un magistrado a la STS de 1 de marzo de 2022, cit, que "[...] Es la Ley 34/2015 la que introduce, por vez primera, de un modo claro, inequívoco y explícito, un nuevo régimen de comprobación "hacia atrás" de hechos acaecidos en el pasado respecto de sus efectos jurídicos en el presente, de suerte que no cabe considerarla como meramente interpretativa de la fórmula inicial de la LGT, puesto que la cambia radicalmente, haciéndola objeto de un drástico viraje. Tal aseveración lleva consigo, a fortiori, que no es hasta la citada Ley 34/2015 cuando puede proyectarse esa facultad imprescriptible y retroactiva, respecto de relaciones o situaciones jurídicas ya fenecidas".*

*Tras la reforma de la Ley 34/2015 se han reforzado las potestades administrativas en esta materia, lo que se desprende no solo del tenor del artículo 115 LGT que impulsa la reforma, sino de la introducción del nuevo artículo 66 bis, habiéndose dado reflejo legal al criterio tradicionalmente mantenido por la Administración tributaria, conforme al cual el artículo 66 LGT, que regula el instituto de la prescripción, no impide comprobar ejercicios prescritos que puedan proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos.*

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

**6.** *En definitiva, tal y como se ha expuesto, se amplían las facultades de la Administración tributaria, que podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias que determinen la obligación tributaria aun cuando éstos afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, siempre y cuando hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido.*

*No se comparte que la aplicación de la norma comprometa la seguridad jurídica pues, tal y como sostiene el Abogado del Estado, la norma despliega sus efectos sobre los ejercicios que no estuvieran prescritos al tiempo de su entrada en vigor y, como dispone la Disposición transitoria única, respecto de los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados en ese momento en los que no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.*

**7.** *La Sala no alberga dudas sobre la constitucionalidad de la norma que le hagan considerar el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, pues obedece al designio del legislador, expresado en el Preámbulo de la ley, de cambiar el régimen existente para solventar las dudas anteriores, optando por reforzar inequívocamente la posición de la Administración tributaria. No puede olvidarse que, tal y como ha declarado el Tribunal Constitucional en STC 121/2016 "[...] no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva, pues las normas tributarias no tienen carácter sancionador, sino que imponen a los ciudadanos la obligación de contribuir al sostenimiento de gastos públicos o de efectuar prestaciones patrimoniales de carácter público ( art. 31.3 CE ). Tampoco, como hemos reiterado, existe en nuestro ordenamiento constitucional un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal ( SSTC 126/1987, de 16 de julio, FJ 11 y 116/2009, de 18 de mayo, FJ 3 ) ...".*

*Tampoco nos encontramos ante una retroactividad de grado máximo, como sostiene el recurrente, pues la redacción dada a los arts. 66 bis y 115 LGT por la Ley 34/2015, no se aplica a situaciones nacidas bajo la vigencia de la ley anterior cuyos efectos se hayan consumado, sino que se aplica al negocio realizado al amparo de la ley anterior cuyos efectos se siguen proyectando bajo el imperio de la ley nueva. Por eso, se aplica solo en relación*



con ejercicios no prescritos y procedimientos de comprobación ya iniciados o que se inicien con posterioridad a su entrada en vigor.

**8.** En último término, no resulta de aplicación al caso examinado la STJUE de 27 de enero de 2022, Comisión/España (C-788/19), en relación con la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales derivadas de bienes no declarados situados en el extranjero que invoca el recurrente, pues en el caso en ella analizado, el legislador había declarado la imprescriptibilidad del derecho de la Administración a liquidar esas ganancias, mientras que, en el presente supuesto, el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar y sancionar, en su caso, permanece inalterado, pues lo que se considera "imprescriptible" es la potestad de la Administración para comprobar pero no para liquidar.

#### **QUINTO.- Respuesta a la cuestión de interés casacional.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que tras la modificación introducida en el artículo 115 de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, la Inspección puede calificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito durante la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos.

#### **SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A la luz de los anteriores criterios interpretativos, no procede acoger las pretensiones articuladas por la parte recurrente en este recurso de casación, debiendo confirmarse la sentencia de instancia".

Del mismo modo, pues, en que en el recurso precedente se confirmó la sentencia de instancia, allí recurrida, procede hacer lo propio en este asunto.

#### **TERCERO.-Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

**1º)**Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, por remisión al quinto de la sentencia reproducida.

**2º)**No haber lugar al recurso de casación deducido por **DON Alfonso** , contra la sentencia de 21 de julio de 2022 de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 233/2021.

**3º)**No hacer imposición de las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

**Voto particular concurrente que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, formula el Magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís, a la sentencia anteriormente transcrita, de 2 de abril de 2025, pronunciada en el recurso de casación nº 8998/2022, de la que fue ponente.**

Por medio de este voto concurrente, que formulo con el mayor respeto hacia la posición de la mayoría -más bien unanimidad- de la Sección juzgadora, expreso mi discrepancia con parte de la fundamentación jurídica que conduce al fallo, pero no con éste mismo, que comparto, porque la sentencia enjuiciada debía ser confirmada, como de hecho ha decidido esta Sala, acertadamente.

**1.**El acostumbrado respeto que me merece el parecer de la sentencia desestimatoria, cuya cortés observancia en los votos particulares es una cláusula de (buen) estilo que no debería perderse jamás, se ve acrecentado, aún más si cabe, por el hecho de que quien redacta estas líneas ha sido ponente de la sentencia y ha expresado



con fidelidad el criterio seguido en ella, tributario en todo del que ya se mantuvo por esta Sección Segunda en la sentencia de 11 de marzo de 2024, pronunciada en el recurso de casación nº 8243/2022.

En ella, como se ha dicho y es esencial, quien recurrió en casación entonces era el mismo contribuyente que ahora formula la impugnación, con identidad virtualmente plena entre ambas situaciones jurídicas. Se trataba, en ese caso y ahora, de revisar la licitud de un negocio jurídico celebrado en 1999, a efectos de su recalificación como simulado, lo que produciría como efecto necesario la regularización de ejercicios no afectados por la prescripción, obviamente diferentes en cada recurso de casación, pero contaminados todos, si cabe la expresión, por ese vicio originario e *imprescriptible*.

2. La adopción por mi parte, sin reservas, de la sentencia desestimatoria que pone fin a esta casación, la cual deriva de un modo causalmente directo de la aplicación del art. 115 LGT, en su fórmula vigente, no está reñida con la expresión de ciertas dudas donde la sentencia de 11 de marzo de 2024, que no pude votar en su día, encuentra certezas. Creo que ambas realidades son conciliables entre sí; y también creo que la única vía para dar cauce a esa conciliación es este voto concurrente, formulado bajo mi responsabilidad personal, en que hago más ciertas observaciones, sin las que creo que no habría quedado todo dicho al respecto.

Considero, además, que si el recurso de casación es una institución que, en su actual diseño, aspira a la formulación y conservación de la jurisprudencia, pero no como un fin en sí mismo, sino como instrumento vital al servicio de la seguridad jurídica -o sea, de la previsibilidad, de la certeza, de la pacificación de conflictos jurídicos- (art. 9.3 CE), el lector de las sentencias del Tribunal Supremo -Tribunales de instancia, abogados, académicos, comunidad jurídica en general- merece que se le expliquen también ciertos pormenores, dudas o enfoques que, sin ser esenciales para el fallo dictado, no deben quedar en el tintero, pues sin ellos no todo habría quedado dicho, no todo lo necesario habría sido expresado.

En otras palabras, la sentencia que decide este recurso de casación es concorde en todo con la sentencia precedente. Sobre esa realidad inamovible no se pretende intervenir ni matizar nada, en absoluto, pues, siguiendo en ello a Goethe, "*prefiero la injusticia al desorden*". Nada escandalizaría más que una sentencia que se desviase de la línea seguida por otra precedente, máxime ante una similitud sustancial tal acusada, ni aun tratando de justificarse en propósitos de justicia. Hemos tenido tristes ejemplos de bruscos virajes jurisprudenciales, en contra de los contribuyentes, que producen grave daño en la confianza que debe depositarse en los Tribunales de justicia. Creo que están en la mente de todos.

La frase del poeta alemán, más jurídica de lo que aparenta, creo que solo se puede interpretar en el sentido más proclive a la instauración de la justicia en el dilema presentado. En su paradoja, significa que el desorden, en sí mismo, lleva consigo, siempre, la injusticia. Llevada a la labor del Tribunal Supremo, los desvíos, golpes de timón y bandazos son la vía del desorden hacia la injusticia.

3. Vayamos ahora a mis dudas en el caso debatido. Al respecto, he de vencer la tentación de rebasar el ámbito objetivo de la sentencia y su fundamentación, atendida la congruencia procesal, y no reflexionar sobre la incertidumbre que me ofrece, en términos generales, la interpretación literal del art. 115 LGT y su aplicación al caso.

En el pasado, en 2022 y en tres sentencias -de 1 (2) y 4 de marzo, en los recursos de casación nº 5317/2020; 4304/2020 y 6583/2019, formulé sendos votos, en esas ocasiones discrepantes, en relación con una situación jurídica que no es idéntica a la que ahora se examina. En esos casos, la Sección Segunda interpretó, a mi juicio de forma equivocada, que la entrada en vigor de la LGT en 2004 ya anticipaba, sin decirlo, esa ilimitada retrospección hacia el pasado que formalizó la Ley 34/2015.

Es cierto que el asunto que ahora se nos presenta difiere de ese ámbito temporal, pues aquí se analiza una liquidación correctora que se practicó una vez vigente el art. 115 LGT, en su nueva e inmoderada versión; pero también lo es que cuanto afirmé en esos votos particulares de 2022 tiene buena parte de vigencia argumental para plantear esas dudas que me surgen en el caso ahora decidido.

4. Sobre la interpretación del artículo 115 LGT, en su redacción originaria, en los precedentes reseñados se respondía a la cuestión de si en el periodo que media entre la LGT 2003 -2004- y su reforma de 2015 (Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la misma Ley General Tributaria) estaba permitido utilizar el sedicente principio de *imprescriptibilidad* de la facultad de comprobación. Realidad, es de insistir, cronológicamente diferente a la de ahora.

Es la Ley 34/2015 la que introdujo, de modo explícito, claro e inequívoco un nuevo poder de comprobación *hacia atrás* de hechos acaecidos en el pasado, respecto de sus efectos jurídicos en el presente. La fórmula inicial de la LGT se cambia radicalmente, objeto de una drástica reforma. Tal aseveración lleva consigo, a *fortiori*, que no es hasta 2015 cuando puede proyectarse esa facultad *imprescriptible* y retroactiva a relaciones o situaciones jurídicas ya fenecidas.

De hecho, la diferencia con el artículo 109 LGT 1963 es casi inapreciable:

Artículo 109 LGT 1963 .

*"Uno. La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible".*

Artículo 115 LGT 2003 (texto original):

*"1. La Administración tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto".*

Sin embargo, la fórmula introducida por la Ley 34/2015 experimenta un giro copernicano en relación con su precedente:

Artículo 115 LGT 2003 (tras la reforma de la Ley 34/2015):

*"1. La Administración Tributaria podrá comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables.*

*Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta Ley que no hubiesen prescrito, salvo en los supuestos a los que se refiere el artículo 66 bis.2 de esta Ley, en los que resultará de aplicación el límite en el mismo establecido".*

4.-El evidente designio de refuerzo de las potestades administrativas que preside la reforma legal de 2015 no se detuvo en el artículo 115 LGT que impulsa la reforma, sino que se complementa con un artículo 66 bis que, en el anteproyecto, se titulaba llamativamente *"imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar"*-expresión, por lo demás, de indudable cuño jurisprudencial, pues su momento germinal es la sentencia de 5 de febrero de 2015, rec. de casación nº 4075/2013, sustituida (la expresión) en el proyecto de ley, a raíz del dictamen del CGPJ, por la que actualmente se establece-

El origen de esta figura de la *imprescriptibilidad* se encuentra en la indicada sentencia de 5 de febrero de 2015 (F.J. cuarto, 2):

*"[...] El artículo 115 de la LGT 2003 califica a dicho poder de potestad. Estamos por tanto ante una potestad administrativa puesta al servicio de la Administración para poder liquidar un tributo pero que, salvo que la Ley diga otra cosa, **es imprescriptible como todas las potestades administrativas.** El artículo 115 de la LGT 2003 ( art. 109 LGT 1963 ) no somete a plazo el ejercicio de las potestades de comprobación e investigación y **el artículo 66 de la misma Ley tampoco las incluye dentro de los derechos de la Administración llamados a prescribir.***

*Esta tesis de que "lo que prescribe es el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la liquidación y a exigir el pago de las deudas liquidadas, no la actividad de comprobación, y que lo contrario sería como reconocer una especie de ultraactividad de la prescripción a ejercicios no afectados por ella", no es ni mucho menos ajena a la previa jurisprudencia de este Alto Tribunal, pudiendo encontrarla sustentada, por todas, en sentencia de 19 de enero de 2012 (recurso 3726/2009 F. de D. Sexto). **No se puede, pues, excluir la posibilidad de que, dentro de las actuaciones de comprobación, puedan verificarse operaciones que integran el hecho imponible aun cuando tengan su origen en ejercicios fiscales ya prescritos.***

*Por las razones expuestas creemos que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos. Consecuentemente, con superación del criterio mantenido en la sentencia de 4 de julio de 2014 (casa. 581/2013), **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,** pues ello equivaldría a consagrar en el ordenamiento tributario una suerte de principio de "igualdad fuera de la ley", "igualdad en la ilegalidad" o "igualdad contra la ley", proscrito por el Tribunal Constitucional en, entre otras, las siguientes sentencias 88/2003, de 19 de mayo y 181/2006, de 19 junio [...]"*

Mi discrepancia con la tesis que contenía esa sentencia parcialmente transcrita de 2015 es -ahora sí- radical y absoluta, máxime si se observa la circunstancia, no desdeñable, de que unos meses antes, la misma Sala



y Sección, con el mismo ponente, había alcanzado la solución opuesta, en la sentencia de 4 de julio de 2014 (recurso de casación nº 851/2013), también por unanimidad. Ello evidencia que la jurisprudencia ha sido, cuando menos, zigzagueante y voluble.

Este asunto es común, en este extremo, a aquellos referidos a la exégesis de la Ley 58/2003, General Tributaria a los que se refieren los tres votos particulares que en su día mostraron mi -inútil- disensión. Al menos lo es en el análisis de la prescripción como técnica al servicio de la seguridad jurídica, valor constitucional ( art. 9.3 CE) que debe presidir la interpretación de las leyes.

El núcleo de mi discrepancia argumental con la sentencia sería más fácilmente comprensible si se tomara como canon no tanto lo que en ella se dice, sino lo que no se dice o, expresado con otras palabras, la rotundidad con la que se concluye, al afrontar el análisis del art. 115 LGT, que no cabe otra alternativa que la de su interpretación puramente gramatical o literal. Con ello, adolece en mi opinión, la Sección 2ª -no solo ahora, con la sentencia comentada, sino desde la sentencia de 5 de febrero de 2015 que se ha reproducido en ciertos pasajes- de cierta debilidad en el razonamiento a la hora de someter el precepto a un juicio de ponderación en el tamiz de la seguridad jurídica como valor constitucional y principio rector, cuyo fundamento es la presunción *iuris et de iure* de abandono de la acción por parte del llamado a ejercitarla, en este caso la Administración pública.

Por ello, la nueva facultad legal de asomarse a actos o negocios sucedidos en ejercicios que tradicionalmente eran intangibles, por seguridad jurídica, bien puede avasallar el derecho a la prescripción ya ganada, a no dudarlo, aun cuando no se vea afectada la situación que corresponde a esos ejercicios remotos, porque la seguridad jurídica impone que no puedan ser revisados hechos sobre los que, con la ley en la mano, ya había operado la esa prescripción extintiva.

5. Los puntos en que reside mi desacuerdo con el razonamiento de las dos sentencias se localizan en los apartados 6, 7 y 8 del fundamento cuarto, en que se manifiesta el criterio interpretativo de la Sala, con diferentes grados de disensión.

a) En el primero, el punto 6, se acoge explícitamente la posición procesal del abogado del Estado, refutando así la alegación de la parte recurrente de que la norma compromete la seguridad jurídica. Al efecto, afirma que *"la norma despliega sus efectos sobre los ejercicios que no estuvieran prescritos al tiempo de su entrada en vigor y, como dispone la Disposición transitoria única, respecto de los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados en ese momento en los que no se hubiese formalizado propuesta de liquidación"*.

Tal afirmación, aun cierta, creo que debió ser matizada. Esta es la causa primordial de mi discrepancia. No se discute lo que la norma dispone, su designio expansivo o la facultad que confiere, sino su extensión material virtualmente ilimitada, que desactiva la operatividad del principio de seguridad jurídica.

b) En el apartado 7 del mismo fundamento, la sentencia afirma que no alberga dudas sobre la constitucionalidad de la norma aplicada que le haga considerar el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, pues obedece al designio del legislador, expresado en el Preámbulo de la ley.

Convento con la sentencia en la afirmación, es decir, en la decisión de no plantear cuestión de inconstitucionalidad, pero no el carácter categórico con que se formula. Baste con considerar, para ello, no solo que las dudas, en cierto modo, poseen una cierta dimensión subjetiva en la que no es dado entrar -nadie, por así decirlo, puede dudar por otro-, sino por una razón de mucho más calado: que la cuestión de inconstitucionalidad es una herramienta a disposición de los Tribunales al servicio de la actividad puramente jurisdiccional que reclama legalmente ciertas condiciones de ejercicio, entre las que sobresale el denominado *juicio de relevancia*, basado en la dependencia de la decisión judicial con que debe finalizar un pleito dado de que una norma aplicable al caso, de cuya validez depende el caso, sea o no conforme a la Constitución.

Además, el juicio positivo de constitucionalidad que la Sala ha realizado para dictar sentencia no alcanza a traspasar los limitados contornos del presente recurso, es decir, no podemos afirmar que la norma se ajusta a todo trance a la Constitución. Sin ánimo de ahondar en este punto, la sentencia ancla la afirmación en la doctrina constitucional que se declara en la STC 121/2016, sobre la base de la inexistencia de una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva; así como de la intención, expresada en el Preámbulo de la Ley 34/2015, de cambiar el régimen existente para solventar las dudas anteriores, optando por reforzar inequívocamente la posición de la Administración tributaria. Tal explicación legal, en mi opinión, no puede erigirse en *jordán* que purifique los eventuales vicios de inconstitucionalidad que la ley pudiera contener.

c) En lo referido al punto 8 del fundamento jurídico cuarto, no comparto tampoco la recepción que se efectúa sobre la sentencia TJUE (Sala Primera) de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19 -modelo 720-, en la que se analizó la imprescriptibilidad de la facultad de la Administración de gravamen en caso de declaración o declaración extemporánea o incompleta, no es ajena al caso.



La mencionada y muy conocida sentencia del Tribunal de Justicia, que obviamente examina normas y situaciones diferentes a las que aquí son objeto de estudio, no por ello deja de abonar un efecto interpretativo moderador en contra de la desmesura de la imprescriptibilidad a ultranza de las facultades que la ley asigna a la Administración, lo que permite reforzar la postura que en este voto particular trato de argumentar. La sentencia que aquí se acota rechaza -con base en la falta de identidad- el motivo aducido en el recurso acerca de esta cita jurisprudencial.

A tal efecto, no parece necesario recordar con especial énfasis que la imprescriptibilidad -atributo que da preferencia absoluta al valor de la justicia frente al de seguridad jurídica- está reservada, en los ordenamientos jurídicos de nuestro primer mundo, al ámbito penal y, dentro de él, a los delitos extraordinariamente graves, como los de lesa humanidad o genocidio ( art. 131.3 del Código Penal).

Por tanto, crear una *imprescriptibilidad doméstica* y menuda, que equipara a tales gravísimos delitos las conductas que debe comprobar la Administración tributaria, aunque aquélla figura se cobije bajo el camuflaje de la artificiosa separación entre la potestad de comprobación y liquidación, podría considerarse, sin forzar mucho las cosas, un desafuero o un exceso injustificado y gravemente perturbador de la seguridad jurídica, dada la evidente desproporción entre unos bienes jurídicos y otros, esto es, entre los bienes cuya protección se confía en uno y otro caso al Estado.

Ello conlleva, obviamente, que el análisis que se efectúa por la Sala en la sentencia de este recurso, negatoria de todo efecto posible, incluso a los fines de una exégesis teleológica, debería atender a la presencia de bienes jurídicos, traducidos en derechos fundamentales, que pudiesen entrar en colisión con una atribución a la Administración de facultades tan desmesuradas de comprobación.

Por ello, es muy relevante, en mi opinión, la invocación que a la imprescriptibilidad incondicional objeta la STJUE el Derecho de la Unión y, para alcanzarla, a las limitaciones de los Estados Miembros en la persecución del fraude fiscal, que no es un bien absoluto, ni una aspiración que deba sacrificar los derechos de los contribuyentes. En tal sentido, señalan los puntos 38 a 41 de la sentencia (sobre la imprescriptibilidad del artículo 39 de la Ley 35/2006, del IRPF):

"[...] 38. Pues bien, aunque el *legislador nacional puede establecer un plazo de prescripción ampliado* con el fin de garantizar la eficacia de los controles fiscales y de luchar contra el fraude y la evasión fiscales derivados de la ocultación de activos en el extranjero, siempre y cuando la duración de ese plazo no vaya más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, *habida cuenta, en particular, de los mecanismos de intercambio de información y de asistencia administrativa* entre Estados miembros (véase la STJUE 11 de junio de 2009, X y Passenheim-van Schoot, C-155/08 y C-157/08, apartados 66, 72 y 73), no ocurre lo mismo con la institución de mecanismos que, en la práctica, *equivalgan a prolongar indefinidamente el período durante el cual puede efectuarse la imposición* o que permitan dejar sin efecto una prescripción ya consumada.

39. En efecto, la exigencia fundamental de seguridad jurídica *se opone, en principio, a que las autoridades públicas puedan hacer uso indefinidamente de sus competencias para poner fin a una situación ilegal* (véase, por analogía, la sentencia de 14 de julio de 1972, Geigy/Comisión, 52/69, EU:C:1972:73, apartado 21).

40. En el caso de autos, como se ha indicado en los apartados 35 y 36 de la presente sentencia, la posibilidad de *que la Administración tributaria actúe sin limitación temporal* incluso cuestione una prescripción ya consumada resulta únicamente de la inobservancia por parte del contribuyente de la formalidad consistente en cumplir, dentro de los plazos establecidos, la obligación de información relativa a los bienes o derechos que posee en el extranjero.

41 Al atribuir consecuencias de tal gravedad al incumplimiento de esta obligación declarativa, la opción elegida por el *legislador español va más allá de lo necesario* para garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales, *sin que proceda preguntarse sobre las consecuencias que deben extraerse de la existencia de mecanismos de intercambio de información o de asistencia administrativa entre Estados miembros* [...]."

Por tanto, el imperativo irrenunciable de seguridad jurídica, valor constitucional y principio basal del derecho de la Unión Europea, no consiente que existan situaciones jurídicas abiertas, indefinidas o inciertas, lo que fatalmente sucede cuando se concede a la Administración la posibilidad de volver sobre ellas, a costa de las normas comunes de prescripción, que afectan también a los ciudadanos en caso de que se puedan, sin límite temporal, revisar o corregir hechos de un periodo que ya no se podría regularizar, potencialmente indefinido.

Si ello es así, tampoco me parece atemperado a Derecho que la jurisprudencia acoja una versión rígidamente literal de la norma, *in malam partem*, sin someterla a cierto test de ponderación necesaria que permita el razonable equilibrio entre los medios propuestos y los fines a cuya satisfacción se propende, todos los cuales forman parte indeclinable del Derecho y susceptibles de ser tutelados por vía interpretativa.



La exégesis que contiene la sentencia, ortodoxa en su aplicación al asunto sometido a evaluación casacional -de la que hago ahora comentario en este voto concurrente-, es correcta en este caso, dada la previsión de imprescriptibilidad, consagrada formal y explícitamente en 2015, si bien llevándola, en una regresión irrestricta, a periodos muy lejanos, de cuyas circunstancias no puede prescindirse.

7. Al contrario, considero que sería posible, y no desatinado, acometer con carácter global una interpretación del art. 115 LGT respetuosa con los principios generales estructurales, destacadamente el de seguridad jurídica; y superadora de su pura literalidad, lo que permitiría su aplicación al caso -que es lo que hemos hecho-, pero dotándola de un sentido jurídico más ecuánime y, por ello mismo, protector de los derechos de los ciudadanos, que parecen haber sido olvidados.

Por ello mismo, la interpretación literal del precepto, aun en su poco feliz redacción, parece disipar toda limitación en el alcance temporal de la proyección hacia el pasado, salvo la de la prescripción referida al ejercicio que se regulariza como fruto de esa labor arqueológica. Es cierto que la norma no señala un momento preciso, antes del cual esa posibilidad le estuviera negada a la muy favorecida Administración, indudable autora -por vía de la inspiración- de la norma. Pero ese silencio no significa, a mi juicio, que el retorno al pasado sea libérrimo y no conozca límites estrictamente jurídicos, como sucedería, obvio es, de colisionar con otros derechos subjetivos también dignos y merecedores de protección.

8. Así, no deja de existir el riesgo, que puede advenir con lamentable frecuencia, de que la facultad de hurgar en el pasado en busca de patologías pretéritas pueda tropezar con la posibilidad real y efectiva del derecho de defensa, menguante de modo paulatino hasta su extinción a medida que transcurre el tiempo. Baste observar que, en el asunto, se regularizan los ejercicios 2009 a 2012 del IRPF, que las actuaciones se abren el 30 de junio de 2014 y que el periodo que se *compruebaes* 1999, quince años antes de la apertura del procedimiento.

9. En suma, ni las leyes pueden ser interpretadas de modo que conduzcan a resultados absurdos o lesivos de otros derechos e intereses, tan necesitados de protección, al menos, como el que da lugar a la norma comentada, ni la Administración pública, que sirve -debe servir, ha de entenderse- con objetividad los intereses generales ( art. 103 CE) puede ser premiada en su pasividad mediante la adopción de normas jurídicas intensamente reforzadoras de sus potestades; y también mediante interpretaciones meramente literalistas.

Con reiteración una vez más del respeto pleno, no solo a los componentes de la Sección Segunda, sino a la sentencia de la que he sido ponente, transcribiendo en ella fielmente el criterio ya establecido en un precedente idéntico, me limito a significar que, al menos en mi opinión, las cuestiones que suscita la aplicación del art. 115 LGT distan de haber quedado definitivamente cerradas con el dictado de estas dos sentencias ya que, en mi opinión, el citado precepto, aplicado al caso como fundamento directo e inmediato de la decisión, no permite una solución hermenéutica meramente literal, habilitante de cualquier retrospección, para indagar en periodos y hechos de cualquier antigüedad; y negadora de cualquier circunstancia o eventualidad, no tan impensable, en que la interpretación gramatical pudiera causar lesión de los derechos fundamentales.

Ninguna de las dos posibles soluciones para conciliar todos los derechos e intereses en conflicto -que toman como punto de partida la existencia de dudas razonables que el Tribunal Supremo no ha albergado- han sido consideradas por la Sala. Tales son el planteamiento de la cuestión de inconstitucional -de cuyas dificultades he hablado-; o, como mejor alternativa, la adopción de una interpretación conforme a la Constitución del precepto, correctora de la literalidad, que diera la necesaria primacía al principio de seguridad jurídica, al derecho de defensa y a la limitación estructural que debe definir el ejercicio de cualquier potestad administrativa.

Madrid, misma fecha de la sentencia a la que se opone este voto particular.