

COMENTARIOS DE JURISPRUDENCIA

A VUELTAS CON EL HORIZONTE TEMPORAL DE LA POTESTAD ADMINISTRATIVA DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN TRAS LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY 34/2015: A PROPÓSITO DE LA STS 382/2025



JORGE TABOADA VILLA

Doctor y Profesor de Derecho Financiero y Tributario | Universidad de Santiago de Compostela

 50000-0001-8378-7993

El pasado mes de abril volvería el Tribunal Supremo a pronunciarse sobre una eventual imprescriptibilidad relativa a ciertos actos acaecidos en ejercicios prescritos, pero que proyectan sus efectos a períodos impositivos todavía sin la prescripción ganada. Lo hacía mediante la Sentencia del 2 de abril de 2025[1], manteniendo el mismo criterio empleado en pronunciamientos previos.

Concretamente, tiene su génesis en un recurso de casación interpuesto contra la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 21 de julio de 2022[2], en cuyo fallo se desestima un recurso contencioso-administrativo promovido por el contribuyente contra una resolución del Tribunal

Económico Administrativo Regional de Cataluña.

La Sección primera de la Sala tercera admitió el recurso de casación en único auto dictado el 10 de enero de 2014, en donde se expone la concurrencia de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia con el fin de precisar la doctrina existente acerca de si tras la modificación introducida en el artículo 115 de la Ley General Tributaria (LGT, en adelante) por la Ley 34/2015[3] se puede recalificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio durante la vigencia de la LGT del 1963, cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos.

En consecuencia, la resolución analizada efectúa en su Fundamento Jurídico 2º una remisión a lo declarado en la STS de 11 de marzo de 2024[4] debido a la similitud presente en el recurso de casación de ambas sentencias. De hecho, en ambos casos se trata del mismo contribuyente, pero respecto a ejercicios diferentes. Como consiguiente, se impone la remisión a lo declarado en esta última como imperativo de seguridad jurídica.

Para poder comprender el pronunciamiento del Tribunal

Supremo, debemos en primer lugar diferenciar tres horquillas temporales en las que regían diferentes regímenes jurídicos. La primera abarcaría todo el período de vigencia de la LGT del año 1963, la segunda comprendería el tiempo transcurrido entre la entrada en vigor de la LGT del año 2003 y su posterior modificación por la Ley 34/2015, y la tercera desde entonces hasta la actualidad.

Pues bien, aunque el negocio calificado hubiera tenido lugar en cualquiera de los tres períodos, en cuanto una comprobación o inspección se hubiera iniciado con posterioridad a la última reforma, o todavía no se hubiera girado la propuesta de resolución de alguno ya comenzado, será el introducido por aquella el régimen jurídico aplicable. Evidentemente, el procedimiento tendrá que versar sobre un período impositivo que no tuviera ganada la prescripción y el referido negocio, aunque producido en algún ejercicio prescrito, debiera tener incidencia en otro no prescrito.

Evidenciando esto, argumenta el Alto Tribunal que tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015, se recogió por parte del legislador el principio de imprescriptibilidad de las actuaciones comprobación, independientemente de la fecha en que se realizó el negocio calificado. En concreto infiere que *«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»*.

De este modo se habilita a la Administración, cualquiera que sea la fecha de celebración del negocio calificado, para el ejercicio retroactivo de su potestad de comprobación, al haberse alterado el régimen legal de la prescripción, motivado por la separación de las facultades de comprobar y liquidar. Al respecto, dictamina el órgano que la seguridad jurídica no se ve comprometida al desplegarse los efectos sobre ejercicios que no están prescritos.

A mayor abundamiento también descarta una

retroactividad de grado máximo, ya que la redacción otorgada a los artículos 66 bis y 115 LGT por la Ley 34/2015 no resulta aplicable a aquellas situaciones originadas bajo la vigencia de regulaciones previas, cuyos efectos se hubieran consumado, sino que se siguen proyectando bajo el *«imperio»* de la nueva Ley.

Recordemos que en el apartado primero del artículo 115 de la LGT, en su redacción dada tras la reforma del 2015 se establece que las comprobaciones e investigaciones *«podrán extenderse a hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios que, acontecidos, realizados, desarrollados o formalizados en ejercicios o periodos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) citado en el párrafo anterior, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido»*.

Con este último pronunciamiento, se afianza la jurisprudencia que viene sosteniendo el Tribunal Supremo, en tanto a cualquier procedimiento de comprobación o inspección iniciado tras la entrada en vigor de la modificación de la LGT por la Ley 34/2015, le será de aplicación el nuevo régimen jurídico que esta introdujo, independientemente de que en el mismo existiera hecho o negocio con origen en algún ejercicio prescrito.

Sostiene así un criterio formal o procedimental, atendiendo a la fecha de comienzo del procedimiento de comprobación o inspección, en detrimento del criterio material o de fondo, en donde se atiende al momento en el que los hechos investigados hubieran tenido lugar.

En resumidas cuentas, podemos inferir que, en cualquier procedimiento tributario iniciado tras la reforma imperada por la Ley 34/2015 en la LGT (la inmensa mayoría de los actualmente abiertos y la totalidad de todos los que estén sin iniciar), tendrá la Administración potestad para investigar o comprobar cualquier acto o negocio que hubiera tenido lugar en ejercicios en cuales el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria hubiera ganado la prescripción. Siempre y cuando, este despliegue sus efectos hasta el ejercicio no prescrito sobre el que verse la oportuna comprobación o inspección.

Referencias:

- [1] Sentencia del Tribunal Supremo 1439/2025, de 2 de abril de 2025; ECLI: ES:TS:2025:1439.
- [2] Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña 2900/2022, de 21 de julio; ECLI:ES:TSJCAT:2022:7216.
- [3] Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- [4] Sentencia del Tribunal Supremo 425/2024, de 11 de marzo de 2024.

