

Nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre la potestad de comprobación tributaria sobre ejercicios prescritos

Completando su jurisprudencia anterior sobre la potestad de comprobación sobre ejercicios prescritos, el Tribunal Supremo analiza su aplicabilidad en casos de comprobaciones llevadas a cabo bajo la aplicación de la redacción del artículo 115 de la Ley General Tributaria introducida por la Ley 34/2015, cuando aquéllas afecten a operaciones formalizadas durante la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963.

IVÁN ESCRIBANO RUIZ

Abogado del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

CARLES ARMIÑO HABAS

Abogado del Área de Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

Tras la modificación operada por la Ley 34/2015 sobre la Ley General Tributaria (LGT), el legislador adoptó el criterio conforme al cual 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, aun en el caso de

que tales facultades administrativas afecten a ejercicios o conceptos tributarios prescritos, cuando sus efectos se proyecten sobre ejercicios no prescritos.

Pues bien, el Tribunal Supremo se ha manifestado en varias ocasiones sobre la interpretación y aplicabilidad de este precepto tratando de discernir si la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación

de la Administración sobre ejercicios prescritos debe relacionarse con la de las actuaciones de comprobación o inspección —criterio formal— o, por el contrario, con la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban —criterio material—.

A esos efectos, la jurisprudencia tributaria había analizado, hasta el dictado de su Sentencia de 11 de marzo del 2024 —a la que nos referiremos después—, dos escenarios distintos:

En primer lugar, examinó cuál debía ser la extensión de la potestad de comprobación e investigación en el caso de aquélla afectase al examen de *operaciones realizadas en periodos prescritos y previos a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria del 2003*.

En ese escenario, sentencias del Tribunal Supremo como las de 22 de octubre del 2020 (rec. núm. 5820/2018) y de 4 de noviembre del 2020 (rec. núm. 7716/2018), adoptaron el criterio de la Sentencia de 30 de septiembre del 2019 (rec. núm. 6276/2017), en la que el alto tribunal fijó como doctrina que «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». Por ello, concluyó en dicho fallo que «la Administración no puede comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria del 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos», ya que en ese contexto el precepto aplicable sería el artículo 109 de la Ley General Tributaria de 1963.

En segundo lugar, otro bloque de fallos del alto tribunal, como las sentencias de 1 de marzo

del 2022 (recs. núms. 4304/2020 y 5317/2020) y de 4 de marzo del 2022 (rec. núm. 2484/2020), analizaron la cuestión en un contexto en que *la comprobación e investigación se iniciaba antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015 y afectaba a operaciones prescritas, pero, en este caso, realizadas entre la entrada en vigor de la Ley General Tributaria del 2003 y la modificación de su artículo 115 por la Ley 34/2015*.

Pues bien, en este caso, el Tribunal Supremo —fundamentando su posición sobre la base de la doctrina vertida en sentencias como la del 5 de febrero del 2015 (rec. núm. 4075/2013)— apuesta por la imprescriptibilidad de la potestad de comprobación en el referido contexto. Así, por ejemplo, en la Sentencia de 4 de marzo del 2022, la entidad recurrente consideraba que, hasta la reforma del artículo 115 de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, la Administración no podía comprobar y recalificar negocios jurídicos realizados en ejercicios prescritos aunque produjesen efectos en ejercicios no prescritos, entendiendo el alto tribunal, por el contrario, que tal prohibición sólo se refiere a operaciones o negocios realizados en ejercicios prescritos anteriores a la vigencia de la Ley General Tributaria del 2003. Señala así que, aunque la jurisprudencia anterior «no lo dice explícitamente, se colige, sin dificultad alguna, que cuando se trata de operaciones o negocios de ejercicios prescritos estando ya en vigor la Ley General Tributaria del 2003 sí estaba la Administración tributaria habilitada al efecto». Por tanto, podría entenderse que, en el contexto analizado, el tribunal apuesta por una suerte de aplicación retroactiva de una norma, tal y como se señaló en el voto particular con el que cuenta el fallo, donde el magistrado discrepante considera que «la interpretación que ofrece la sentencia acerca del artículo 115 de la Ley General Tributaria, en su redacción primitiva, en relación con la versión actualizada en 2015, al periodo entre 2004 y 2015, fundada en esa pretendida imprescriptibilidad de la

facultad de comprobación [...] supone una aplicación retroactiva, por vía meramente hermenéutica, de una norma más gravosa para el contribuyente, surgida en 2015, pero que rige, según ahora interpreta la Sala, desde mucho antes, desde que entró en vigor la Ley General Tributaria del 2003».

Pues bien, a los escenarios analizados se une ahora un tercero, objeto de examen en la reciente Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo del 2024 (rec. núm. 8243/2022). Se trata de las situaciones en que *la comprobación e investigación se lleva a cabo bajo la aplicación de la redacción del artículo 115 de la Ley General Tributaria introducida por la Ley 34/2015, afectando al examen de negocios jurídicos celebrados en un ejercicio prescrito y formalizado durante la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963* —en este caso, el contrato de cesión de crédito realizado en el año 1999—, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos —liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas del recurrente del ejercicio 2014—.

En este contexto, el Tribunal Supremo realiza las siguientes consideraciones:

- En primer lugar, recuerda sus conclusiones en relación con los dos primeros escenarios descritos, señalando que «la Ley General Tributaria del 2003 supuso un cambio de modelo en lo que respecta a la posibilidad de comprobar ejercicios prescritos, de forma que la prohibición de comprobación sólo se refiere a operaciones o negocios realizados en ejercicios prescritos anteriores a la vigencia de la Ley General Tributaria del 2003, pero no a ejercicios prescritos estando ya vigente la Ley General Tributaria del 2003, pues tratándose de éstos sí estaba la Administración tributaria habilitada al efecto. Dicho de otra forma, en el periodo que media entre la entrada en vigor de la Ley General Tributaria del 2003 y su reforma del 2015, llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, era posible aplicar ese principio de imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación.
- Tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015, el legislador ha recogido el principio de imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación y *ello con independencia de la fecha en que se realizó el negocio «calificado»*, esto es, al margen de que tal realización fuese anterior o posterior a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria del 2003. Y ello, porque lo determinante —añade— 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 alguna.
- La fecha en que tuvo lugar el negocio comprobado como fecha de referencia para fijar régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos era determinante para los escenarios primero y segundo antes descritos, 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.
- Por tanto, tras la reforma de la Ley 34/2015, se han reforzado las potestades administrativas en esta materia, lo que se desprende no sólo del tenor del artículo 115 de la Ley General Tributaria 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 de esta

ley, que regula el instituto de la prescripción, no impide comprobar ejercicios prescritos que puedan proyectar sus efectos en ejercicios no prescritos.

- A estos efectos, ha de tenerse en cuenta el tenor literal de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015, cuyo apartado 2 dispuso que «lo dispuesto en el artículo 66 bis, en los apartados 1 y 2 del artículo 115, y en el apartado 3 del artículo 70, en las redacciones dadas por 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».

Todo ello supone para el tribunal, en suma, que, tras la Ley 34/2015, y cualquiera que sea la fecha de celebración del negocio «calificado», se habilita a la Administración para el ejercicio retroactivo o «hacia atrás» de su potestad de comprobación al haberse alterado el régimen legal de la prescripción como consecuencia de la separación de las facultades de comprobar y de liquidar. Por tanto, tras la modificación operada sobre el artículo 115 de la Ley General Tributaria, la Administración podrá comprobar operaciones realizadas durante la vigencia de la anterior ley de 1963, cuando sus efectos se proyectan en ejercicios no prescritos.

Atendiendo a las propias palabras del tribunal, mientras que en los dos primeros escenarios apuntados se consideraría aplicable el criterio material para fijar la fecha de referencia determinante del régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios

prescritos —aunque en el segundo de los contextos analizados el tribunal asumió una doctrina cuestionable en términos del citado voto particular a la Sentencia de 4 de marzo del 2022—, en el tercer escenario analizado por la Sentencia de 11 de marzo del 2024 se asumiría el criterio formal —posibilitando así la aplicación del actual artículo 115 de la Ley General Tributaria a comprobaciones o investigaciones iniciadas tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015 o que estuvieran iniciadas en dicha fecha, pero sin haberse dictado propuesta de liquidación—, independientemente de la fecha en la que se haya formalizado el acto, hecho, negocio jurídico, etcétera, cuya comprobación proyecta efectos en ejercicios no prescritos.

Pues bien, asumiendo lo anterior, parece que habría que relativizar las conclusiones a las que el Tribunal Supremo llegó acerca del primer escenario descrito —donde determinó que la imprescriptibilidad de las potestades de comprobación e investigación no alcanzaba a operaciones o negocios realizados en ejercicios prescritos anteriores a la vigencia de la Ley General Tributaria del 2003—, de forma que tal conclusión se aplicaría únicamente a los procedimientos administrativos que se hubiesen iniciado antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, siempre que la propuesta de liquidación se hubiese dictado también antes de dicha fecha. Y ello porque, a tenor de la Sentencia de 11 de marzo del 2014, las comprobaciones o investigaciones iniciadas tras la entrada en vigor de dicha ley —o que estuvieran iniciadas en dicha fecha, pero sin haberse dictado propuesta de liquidación— no se verán afectadas por la prescripción ni siquiera respecto a hechos, actos, negocios jurídicos, etcétera, realizados durante la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963.

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.