

Sobre la posibilidad de la Inspección de recalificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito

Analizamos la reciente sentencia del Tribunal Supremo sobre la posibilidad de recalificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito; la doctrina de esta sentencia no es novedosa y su relevancia radica en la discrepancia que el voto particular manifiesta con parte de la fundamentación jurídica que conduce al fallo.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

Con la modificación de la vigente Ley General Tributaria (LGT) introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se reconocieron explícitamente las facultades de calificación de la Administración en relación con 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 del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, hubieran de surtir efectos fiscales en ejercicios o periodos en los que dicha prescripción no se hubiese producido (art. 115.1, tercer párr., LGT).

La redacción dada por la Ley 34/2015 a los apartados 1 y 2 del citado artículo 115 resulta

de aplicación, por imperativo legal, en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de ésta en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado ninguna propuesta de liquidación.

El preámbulo de la Ley 34/2015 establecía que la reforma incorporaba una *aclaración* destinada a evitar *dudas interpretativas*, y durante los últimos años se han emitido numerosos pronunciamientos por parte de nuestros tribunales en los que se aborda el alcance que puede tener la comprobación e investigación de un ejercicio prescrito para determinar sus efectos en otro ejercicio no prescrito.

Sobre esta cuestión se ha vuelto a pronunciar la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su Sentencia de 2 de abril del 2025, en la que decide que no ha lugar al recurso de casación núm. 8998/2022 deducido por el recurrente, y fija los mismos criterios interpretativos establecidos en la Sentencia de la misma Sala y Sección de 11 de marzo de 2024, pronunciada en el recurso de casación núm. 8243/2022, a la que se remite expresamente al reconocer que ambos recursos son prácticamente idénticos. En particular, el Tribunal Supremo afirma que «la remisión en todo lo declarado en aquella sentencia, con valor de doctrina, se impone como imperativo de la seguridad jurídica como valor constitucional».

Los criterios interpretativos fijados por el Tribunal Supremo en ambas sentencias pueden resumirse como sigue:

- Tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015, el legislador ha recogido inequívocamente el principio de imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación, y ello con independencia de la fecha de realiza-

ción del negocio «calificado». En suma, establece que tras la Ley 34/2015, cualquiera que sea la fecha de celebración del negocio «calificado», se habilita a la Administración tributaria para el ejercicio retroactivo 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.

- La aplicación de la norma no compromete la seguridad jurídica ni establece una retroactividad de grado máximo. En este sentido, se admite la aplicación de la redacción vigente del artículo 115 de la Ley General Tributaria a situaciones anteriores a su entrada en vigor sobre la base de que obedece al designio del legislador —pues así lo permite la disposición transitoria única de la Ley 34/2015—. Para la Sala, esta aplicación retroactiva de la norma no suscita dudas de constitucionalidad porque afecta a negocios anteriores cuyos efectos se siguen proyectando bajo el imperio de la ley nueva.
- Que el plazo de prescripción del derecho de la Administración tributaria a liquidar y sancionar permanece inalterado, pues lo que se considera «imprescriptible» es la potestad de la Administración para comprobar, pero no para liquidar.

Esta doctrina del Tribunal Supremo no es novedosa. Como ya se ha indicado, el tribunal se remite en todo a lo declarado en su Sentencia de 11 de marzo del 2024. Lo novedoso de esta sentencia es su voto particular, formulado por su ponente, el magistrado don Francisco José Navarro Sanchís. Por medio de su voto concurrente, el magistrado expresa su discrepancia con parte de la fundamentación jurídica que

conduce al fallo —aunque no con el fallo mismo, que afirma expresamente compartir—.

A pesar de declarar en su voto particular que no se pretende intervenir ni matizar nada, de su lectura se infieren dudas no resueltas en torno a la extensión material virtualmente ilimitada de la potestad administrativa conferida por el artículo 115 de la Ley General Tributaria, que a su juicio «desactiva[n] la operatividad del principio de seguridad jurídica». En este sentido, sin perjuicio de que el magistrado conviene con la sentencia en la decisión de no plantear cuestión de inconstitucionalidad, no lo hace con la contundencia con que se expresa la sentencia e, incluso, añade que «no podemos afirmar que la norma se ajusta a todo trance a la Constitución».

En definitiva, entiende que una interpretación gramatical o literal del artículo 115 de la Ley General Tributaria puede causar lesión de los derechos fundamentales y, en particular, del derecho de defensa en situaciones en las que el tiempo transcurrido haga menguar dicho derecho.

En nuestra opinión, a pesar de que el Tribunal Supremo no alberga dudas sobre la constitucionalidad de la norma que le hagan considerar el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad, esta posibilidad no parece cerrada de manera absoluta. Aunque es evidente que la reforma operada en el año 2015 obedece al designio del legislador de reforzar

inequívocamente la posición de la Administración tributaria, este refuerzo no debería ser ilimitado si vulnera el principio de seguridad jurídica o el derecho de defensa de los contribuyentes. En otras palabras: la voluntad del

La potestad de la Administración para comprobar se considera imprescriptible

legislador no santifica la constitucionalidad de la norma ni elimina cualquier tacha o vicio de inconstitucionalidad de aquella.

En este sentido, el mantenimiento indefinido en el tiempo de la facultad de comprobación e investigación de la Administración puede vulnerar en determinados casos el principio de seguridad jurídica y, en su caso, el ejercicio con todas sus garantías del derecho de defensa de los contribuyentes.

Sin perjuicio de todo lo anterior, este pronunciamiento del Tribunal Supremo es, a nuestro juicio, categórico, y no parece establecer limitaciones al mantenimiento indefinido de la incertidumbre de los contribuyentes en relación con la aplicación de un régimen tributario determinado a los actos o negocios realizados. Por tanto, sólo cabe esperar a que en el futuro tengan lugar nuevos pronunciamientos que se expresen sobre alguna o algunas de las cuestiones no resueltas que el voto particular parece apuntar.

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.