

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092643

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 425/2024, de 11 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 8243/2022

### SUMARIO:

**Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Alcance.** Posibilidad de declarar la existencia de fraude de ley en operaciones acontecidas en periodos prescritos, aunque tengan repercusión en otros que no lo están. La cuestión identificada como de interés casacional se contrae a determinar si tras la modificación introducida en el art. 115 LGT por la Ley 34/2015, la Inspección puede calificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito -en este caso, el contrato de cesión de crédito realizado en el año 1999- durante la vigencia de la LGT/1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos. La reforma de la ley 58/2003 operada por la Ley 34/2015 amplió 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. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación referidas, la Administración tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que este último hubiera dado a aquéllos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, las normas de la LGT que regulan la calificación, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación. Se diferencia, por tanto, la prescripción de los créditos fiscales pendientes de compensación o aplicación, de la facultad de la Administración para comprobar operaciones, hechos, negocios u otros actos, que se considera imprescriptible. Lo expuesto resultará de aplicación a los 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. El régimen transitorio de estas normas acoge, pues, la misma solución que ya introdujo la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, de forma que las referidas modificaciones se aplicarán a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la Ley 34/2015 en los que a dicha fecha no se hubiese formalizado propuesta de liquidación. El Tribunal Supremo ya manifestó que en el caso de los elementos, bases o negocios celebrados o producidos bajo la LGT de 1963 era inviable un examen retrospectivo. [Vid., STS de 22 de octubre de 2020, recurso n.º 5820/2018 (NFJ079524) entre otras]. Si cabe la posibilidad de comprobar negocios realizados en ejercicios prescritos estando ya en vigor la LGT de 2003. [Vid., STS de 1 de marzo de 2022, recurso n.º 4304/2020 (NFJ085502) entre otras]. Finalmente, tras la reforma de 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. 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 la norma despliega sus efectos sobre los ejercicios que no estuvieran prescritos al tiempo de su entrada en vigor y, como dispone la disp. trans. única, respecto de los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados en ese momento en los que no se hubiese formalizado propuesta de liquidación. 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. Tampoco nos encontramos ante una retroactividad de grado máximo, 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. En último término, no resulta de aplicación al caso examinado la STJUE de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19 (NFJ084680), en relación con la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales derivadas de bienes no declarados situados en el extranjero. La Sala resuelve que tras la modificación introducida en el art. 115 LGT por la Ley 34/2015, la Inspección puede calificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito durante la vigencia de la LGT de 1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos. [Vid., ATS de 7 de junio de 2023, recurso n.º 8243/2022 (NFJ090221) que planteó el recurso de casación].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 bis, 115, 184 y 191.

**PONENTE:**

*Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ  
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO  
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA  
Don ISAAC MERINO JARA  
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 425/2024

Fecha de sentencia: 11/03/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 8243/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 05/03/2024

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

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

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 8243/2022

Ponente: Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 425/2024

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 11 de marzo de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 8243/2022, interpuesto por la procuradora doña Marta Pradera Rivero, en representación de don Mateo, contra la sentencia dictada el 21 de julio de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 397/2021.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### **Primero.** Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 21 de julio de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso núm. 397/2021, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña ["TEARC"] de 12 de noviembre de 2020, dictada en la reclamación núm. NUM000 y acumuladas, contra acuerdos de liquidación y sanción dictados por la Delegación Especial de Cataluña, Dependencia Regional de Inspección en Barcelona, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de 2014.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLO:

DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo promovido por D. Mateo, 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. La procuradora doña Marta Pradera Rivero, en representación de don Mateo, asistido del letrado don Alfonso del Castillo Bonet, preparó recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringida:

(i) La doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo en torno a la imposibilidad de recalificar negocios jurídicos celebrados bajo la vigencia de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre) ["LGT/1963"] "tanto si se recalifican como simulados (sentencias de 11 de marzo de 2021, recursos de casación 5972/2019, ES:TS:2021:103 y 5053/2019, ES:TS:2021:1112), como si se recalifican como celebrados en fraude de Ley (sentencias 30 de septiembre de 2020 (recurso de casación 6276/2017, ES:TS:2019:3037), de 22 de

octubre de 2020 (recurso de casación 5820/2018:ES:TS:2020:3516) y 4 de noviembre de 2020 (recurso de casación 7716/2018: ESTS:2020:3580)"; y los artículos 115 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"], en la redacción dada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT (BOE de 22 de septiembre) y 9.3 de la Constitución Española ["CE"] de 27 de diciembre de 1978.

(ii) Los artículos 191.4 y 184.3.c) LGT.

2. La Sala de instancia, por auto de 25 de octubre de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, don Mateo, como parte recurrente, y la Administración General del Estado, como parte recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

### **Tercero.** Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 7 de junio de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

"[...] 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. La doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo en torno a la imposibilidad de recalificar negocios jurídicos celebrados bajo la vigencia de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria "tanto si se recalifican como simulados (sentencias de 11 de marzo de 2021, recursos de casación 5972/2019, ES:TS:2021:103 y 5053/2019, ES:TS:2021:1112), como si se recalifican como celebrados en fraude de Ley (sentencias 30 de septiembre de 2020 (recurso de casación 6276/2017, ES:TS:2019:3037), de 22 de octubre de 2020 (recurso de casación 5820/2018:ES:TS:2020:3516) y 4 de noviembre de 2020 (recurso de casación 7716/2018: ESTS:2020:3580)"; y los artículos 115 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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 ["CE"] de 27 de diciembre de 1978.

3.2. Los artículos 191.4 y 184.3.c) 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".

2. La procuradora doña Marta Pradera Rivero, en la representación ya acreditada de don Mateo, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 23 de julio de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Alega, en primer término, que el auto de admisión sólo se refiere a una de las dos cuestiones casacionales planteadas en el escrito de preparación, la relativa a la interpretación del artículo 115 de la LGT/2003 tras la modificación introducida por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT/2003. Sin embargo, el auto no rechaza expresamente la segunda infracción, relativa a la interpretación del concepto de medios fraudulentos establecido en el artículo 184.3.c) LGT/2003 y, expresamente, identifica los artículos 191.4 y 183.3.c) LGT/2003 como normas a interpretar, por lo que, de conformidad con el propio auto y el apartado III del Acuerdo no jurisdiccional del Pleno de la Sala Tercera del Tribunal Supremo celebrado en fecha 3 de noviembre de 2021, el escrito de interposición va a hacer referencia a las dos infracciones denunciadas en el escrito de preparación.

En relación con la primera infracción denunciada afirma que, a juicio de la recurrente, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña contradice en la sentencia recurrida la doctrina del Tribunal Supremo, que es clara y rotunda: la norma aplicable es la del momento de celebración del negocio jurídico que, en este caso, es la LGT/1963; y no son recalificables, ni como simulados ni como celebrados en fraude de ley, para regularizar ejercicios no prescritos cuando se inició el procedimiento de inspección, los negocios jurídicos celebrados en ejercicios prescritos cuando se inició el procedimiento de inspección y dentro del período de vigencia de la LGT/1963. Así lo recuerdan las sentencias del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2022 (recurso 89/2018, ES:TS:2022:4154), 14 de julio de 2022 (recurso 6583/2019, ES:TS:2022:2849), 4 de noviembre de 2020 (recurso de casación 7716/2018, ES:TS:2020:3580), 22 de octubre de 2020 (recurso de casación 5820/2018, ES:TS:2020:3516) y 30 de septiembre de 2020 (recurso de casación 6276/2017, ES:TS:2019:3037).

Añade que la misma doctrina se ha mantenido en los casos de simulación: sentencias de 11 de marzo de 2021 (recursos 5972/2019, ES:TS:2021:1013, y 5053/2019, ES:TS:2021:1112), referidas específicamente a la consideración como simulados de negocios jurídicos celebrados bajo la vigencia de la LGT/1963. A juicio de la recurrente, no hay duda de la errónea interpretación de la doctrina jurisprudencial por la sentencia recurrida. La Sala a quo niega primero su aplicación a las simulaciones e ignora después 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".

Sostiene que como la prescripción es una institución de naturaleza sustantiva, no de carácter procedimental, para analizar la validez de un negocio jurídico se ha de acudir a la regulación vigente en el momento de su celebración, tal y como deriva de la doctrina del Tribunal Supremo, por lo que un negocio celebrado el 10 de febrero de 1999, según la LGT/1963, no era recalificable una vez prescrito el ejercicio tributario de su celebración. Sería absurdo aplicar con carácter retroactivo una norma posterior -la Ley 34/2015- a una situación jurídica sustantiva consolidada por una norma previa (LGT/1963).

Considera que la solución que ha dado la sentencia es "ilógica": hasta la entrada en vigor de la Ley 34/2015 y con arreglo a la doctrina del Tribunal Supremo, no se podían recalificar negocios jurídicos celebrados bajo la vigencia de la LGT/1963, a partir de la entrada en vigor de la Ley 34/2015 dicha recalificación sí resulta posible, afirmando que "[l]o cierto es que si para preservar la seguridad jurídica, desde la entrada en vigor de la LGT/2003 hasta la entrada en vigor de su reforma parcial por la Ley 34/2015 no se podía recalificar un negocio celebrado en 1999, para seguir preservando la seguridad jurídica parece obvio que tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015 tampoco".

Aduce que la modificación del artículo 115 LGT por la Ley 34/2015 no altera la conclusión jurídica alcanzada por el Tribunal Supremo, pues se debe aplicar la ley que regía la prescripción en el momento de la celebración del negocio jurídico. La doctrina jurisprudencial que la parte recurrente considera igualmente aplicable al presente caso no es sino una inequívoca manifestación de las exigencias dimanantes del principio de seguridad jurídica ( artículo 9.3 CE), en primer lugar; de la reserva de ley prevista en materia de prescripción [ artículo 8.f) LGT], en segundo lugar, y del efecto extintivo de la propia prescripción ( artículo 69 LGT), en tercer y último lugar.

Esgrime que "[s]i aceptáramos el razonamiento de la Sentencia tendríamos que concluir que la Ley 34/2015 sería inconstitucional, por suponer una retroacción de grado máximo al afectar a una situación jurídica consumada antes de su promulgación". Cita la STC 121/2016, de 23 de junio, FJ 4, y afirma que la interpretación que la Sala a quo hace en la sentencia produce una retroactividad de grado máximo, al aceptar la recalificación de un negocio jurídico que el Tribunal Supremo declaró no modificable, tras la entrada en vigor de la LGT/2003, con la entrada en vigor de la disposición transitoria única segunda (en adelante "DTU2") de la Ley 34/2015, promulgada doce años después, porque ese precepto proclame la aplicación del artículo 66 bis, de los apartados 1 y 2 del artículo 115 y del apartado 3 del artículo 70 LGT en los procedimientos de comprobación e investigación iniciados antes de su entrada en vigor en los que no se hubiese formalizado propuesta de liquidación en esa fecha de entrada en vigor. Asimismo, cita la STJUE de 27 de enero de 2022, Comisión/España (C-788/19 , EU:C:2022:55).

Concluye en este punto que la doctrina del Tribunal Supremo fundada en la seguridad jurídica y el carácter sustantivo de la institución de la prescripción impiden interpretar que la Ley 34/2015 habilite para recalificar negocios jurídicos que no podían ser recalificados antes de su entrada en vigor y, por tanto, que permite modificar situaciones jurídicas consolidadas, siendo la interpretación correcta de la Ley 34/2015 aquella que excluye de su ámbito de aplicación a negocios jurídicos celebrados antes de la entrada en vigor de la LGT/2003.

En definitiva, sostiene que, tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015, procede ratificar la doctrina del Tribunal Supremo que declara que "[l]a 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. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, 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 LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos".

En relación con la segunda infracción denunciada en el escrito de preparación que, según expresa la recurrente, sólo entraría en juego si la Sala no aprecia la presencia de la primera infracción, afirma que el auto de admisión se limita a señalar que serán objeto de interpretación los artículos 191.4 y 184.3.c) LGT/2003. Considera que la sentencia yerra al apreciar automáticamente la utilización de medios fraudulentos por don Mateo como resultado de la mera existencia de una sociedad profesional interpuesta, cuando su existencia no se declaró simulada y se validó expresamente por la liquidación, pues sólo se declaró simulada la cesión del crédito efectuada en 1999, y al calificar por esa razón como muy grave la infracción tributaria imputada a don Mateo, sin valorar si tuvo intención de ocultar su identidad, según exige la dicción del artículo 184.3.c) LGT/2003.

Propuso como cuestión casacional con interés objetivo: "Determinar si la apreciación de la existencia de medios fraudulentos conforme al artículo 184.3.c) LGT/2003 sólo precisa ratificar la utilización de una entidad interpuesta, operando de forma automática con independencia de las circunstancias del caso o exige atender a las

circunstancias concretas del caso. En particular, si cabe apreciar la existencia de medios fraudulentos en la comisión de la infracción tributaria, cuando el socio que declaró las rentas obtenidas a través de una sociedad interpuesta era socio único y administrador, exteriorizando su identidad y condición en el Registro Mercantil, el Impuesto sobre Sociedades o las retenciones IRPF."

Afirma que la Sala a quo sostiene en la sentencia recurrida, con expresa cita de otras previas, que la tributación de una renta por una sociedad profesional origina siempre una infracción muy grave, sancionada con multa del 100 al 150% ( artículo 191.4 LGT/2003), porque "la sociedad interpuesta es plenamente incardinable en el concepto de medio fraudulento por la utilización de una persona o entidad interpuesta", razonamiento que se asienta en la consideración de que en tales casos siempre se producirá una ocultación de la identidad del infractor conforme al artículo 184.3.c) LGT/2003. Olvida que en el derecho sancionador rigen los principios de tipicidad, culpabilidad y de imposición de la carga de la prueba a quien acusa.

La sentencia "[...]" entiende que D. Mateo utilizó medios fraudulentos para cometer la infracción tributaria que se le imputa por la existencia de una sociedad cesionaria interpuesta, pese a que no se considera simulada y es declarada válida por la liquidación tributaria. El negocio que la Administración tributaria declaró como simulado fue el consistente en la aportación del crédito a esa sociedad, lo que nada tiene que ver con la ocultación de la identidad del socio. No se puede confundir la ocultación de la causa del negocio de cesión -esencia de una simulación- con la ocultación de la identidad -esencia de la calificación de medios fraudulentos (184.3.c) LGT/2003)-. Este grave error iuris de la Sentencia implica castigar con la misma sanción del 100 al 150% de la cantidad dejada de ingresar a D. Mateo que a aquellos que utilizan testaferros o, directamente, no presentan autoliquidación alguna".

Sostiene que la concurrencia de medios fraudulentos no puede ser apreciada de forma automática por el resultado, por la mera utilización de una sociedad profesional, pues contrariamente a lo que sostiene la Sala a quo, exige un plus, un dolo, una intención: "con la finalidad de ocultar". La existencia de una sociedad profesional interpuesta no implica automáticamente la presencia de una intención de ocultar la identidad del socio, sino que dependerá de las circunstancias concretas. Difícilmente habrá una intención de ocultar cuando la Administración no tiene que realizar ninguna investigación o razonamiento para vincular al socio con la sociedad y cuando inicia las inspecciones simultáneamente.

Alega que se debe corregir la doctrina de la sentencia y declarar que la calificación de la infracción como muy grave ( artículo 191.4 LGT/2003) por concurrir medios fraudulentos ( artículo 184.3.c) LGT/2003) no es de aplicación automática y objetiva, por el resultado, en todos los casos de tributación a través de una sociedad profesional, sino que, al contrario, la aplicación de los medios fraudulentos del artículo 184.3.c) LGT exige de la Administración tributaria la prueba de "la intención de ocultar la identidad", de conformidad con los principios de culpabilidad, tipicidad y carga de la prueba. Y, aplicada esa doctrina al presente caso, habría que concluir "[...]" la improcedencia de calificar la infracción tributaria apreciada como muy grave, puesto que D. Mateo era socio único y administrador de la sociedad interpuesta, cuya condición aparecía de forma pública y notoria en el Registro Mercantil, en las cuentas anuales, en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades e incluso en las retenciones del IRPF"

Deduca las siguientes pretensiones y pronunciamientos:

"[...] Las pretensiones deducidas radican 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 31 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 45 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 el acuerdo de liquidación y sanción que está en el origen de este pleito".

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que, estimando el presente recurso, (i) case la Sentencia impugnada y, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, (ii) estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto y, por tanto, (iii) anule el acuerdo de liquidación y la sanción subsiguiente, (iv) con imposición de las costas causadas a la parte recurrida".

**Cuarto. Oposición del recurso de casación.**

La Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 4 de octubre de 2023.

Tras sintetizar los antecedentes del caso, alega que la Ley 34/2015, en vigor desde el 12-10-2015, modificó entre otros preceptos, el art. 66 bis, y los apartados 1 y 2 del art. 115 LGT, cuyo tenor reproduce. Señala que la trascendencia de la reforma legal del art. 115 LGT queda en evidencia si se compara la redacción del precepto actual con su redacción original.

Recuerda que la DT Única.2 Ley 34/2015 recogió 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" y cita el Preámbulo de la Ley 34/2015, que sirve para explicar cuál es el fin perseguido al modificar los preceptos referidos.

Afirma que "[a] partir de lo anterior, la jurisprudencia de ese Alto Tribunal relativa a la posibilidad de comprobar actos, negocios, bases o deducciones afectados por la prescripción de la facultad de liquidación pero que despliegan sus efectos en periodos no prescritos, tanto si el negocio se realizó materialmente durante la vigencia de la LGT 1963, como si tuvo lugar durante la vigencia de la LGT 2003 pero antes de la entrada en vigor de Ley 34/2015, no es de aplicación al caso. Ello porque ahora tenemos una nueva redacción legal que es la que se ha de considerar".

Sostiene que resulta indiscutible que la Ley 34/2015 establece ya de forma inequívoca, que la Administración puede comprobar y calificar negocios realizados en ejercicios ya prescritos, cualquiera que sea su fecha, a la hora de liquidar ejercicios no prescritos.

A juicio de la Abogacía del Estado, la norma no tiene efecto retroactivo puesto que los ejercicios prescritos siguen prescritos. La norma solo despliega efectos sobre los ejercicios que no estuvieran prescritos al tiempo de su entrada en vigor y, como dispone la DT única, respecto de los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados en ese momento en los que no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

Considera que no se compromete la seguridad jurídica desde el momento en que los contribuyentes no tienen por qué confiar en que la Administración no va a comprobar ni a liquidar ejercicios no prescritos. En cambio, se compromete seriamente el principio de legalidad si se perpetúa en el tiempo el efecto, contrario a las normas fiscales, de un negocio celebrado en el pasado, atendiendo a que la Administración no lo comprobó en los cuatro años siguientes a su celebración, aunque tales efectos se prolonguen durante un periodo temporal mucho más dilatado. Sostiene que sigue plenamente vigente la jurisprudencia recogida en la STS de 5-2-2015, RCA 4075/2013. Afirma que, obviamente, aún más se vulneraría el citado principio de legalidad, si se niega la posible comprobación de negocios realizados en ejercicios prescritos a la hora de liquidar los no prescritos cuando ahora la Ley lo dice de forma expresa e inequívoca.

Afirma que las dudas sobre la constitucionalidad de la reforma llevada a cabo por la Ley 34/2015 que intenta sembrar el recurrente carecen de fundamento. Tampoco existe la retroactividad de grado máximo que sostiene el recurso, pues la redacción de los arts. 66 bis y 115 LGT dada por la Ley 34/2015, no se aplica a situaciones nacidas bajo la vigencia de la ley anterior cuyos efectos se hayan consumado. Se reitera, que los efectos del negocio realizado al amparo de la Ley anterior se siguen proyectando bajo el imperio de la Ley nueva. Por eso se aplica esta, en relación solo con ejercicios no prescritos y procedimientos de comprobación ya iniciados o que se inicien con posterioridad a su entrada en vigor.

Finalmente, en el improbable supuesto de que, a pesar de todo lo razonado, tuviera la Sala alguna duda sobre la constitucionalidad de la norma, lo que procedería no es la estimación del recurso como parece considerar el recurrente, sino el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad.

Sobre la cuestión no planteada en el auto de admisión - supuesta infracción de los arts. 191.4 y 184.3.c) LGT, en que habría incurrido la STSJC, al apreciar la utilización de medios fraudulentos por el recurrente- señala que no se aprecia en este supuesto que haya ninguna conexión lógico-jurídica entre la cuestión con interés casacional expuesta en el ATS y la discrepancia del recurrente con las conclusiones que alcanza la sentencia en relación con la utilización por su parte de medios fraudulentos en relación con la sanción impuesta.

Se trata de dos debates totalmente distintos. Uno tiene por objeto la liquidación y versa sobre la posibilidad de la Administración de calificar como simulado el contrato de cesión de crédito realizado en el año 1999 al liquidar el IRPF del recurrente en el año 2014. El otro, se dirige a combatir la sanción y se refiere a si cabe calificar como fraudulento el recurso a una sociedad interpuesta a la hora de percibir determinadas rentas.

Concluye que no procede analizar ni resolver la cuestión enunciada, no contemplada en el ATS de 7-6-2023. A mayor abundamiento, el debate que se plantea en relación con la agravante consistente en la utilización de medios fraudulentos carece de interés casacional en cuanto se trata de un debate que, por definición, es fáctico y casuístico.

En relación con las pretensiones deducidas de contrario, señala respecto de la primera, que se opone frontalmente a la normativa actualmente aplicable, recogida en los arts. 66 bis y 115 LGT, redactados por la Ley 34/2015. Hace notar que, si bien el recurrente alude en su escrito a la posible inconstitucionalidad de los preceptos citados, no 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. Respecto de la segunda infracción denunciada, alega que no procede su análisis ya que carece de interés casacional y, en todo caso, debe ser desestimada.

Termina suplicando a la Sala:

"[...] dicte sentencia por la que desestime el recurso de casación".

**Quinto.** *Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.*

Por providencia de 6 de octubre de 2023, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 18 de diciembre de 2023, se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 5 de marzo de 2024, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**Primero.** *Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.*

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en 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. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

2.1. Don Mateo no presentó en España autoliquidación por el IRPF 2014, al considerar que era residente fiscal en Estados Unidos.

2.2. La AEAT regularizó el ejercicio y el tributo citados, al entender que el principal centro de intereses económicos del hoy recurrente en el 2014 estaba en España imputándole, entre otros ajustes, rentas procedentes de la entidad "Pórtico del Mar S.A." por importe de 65.948,83 €. Aunque tales ingresos constaban formalmente recibidos por la entidad vinculada "Marketlink Partners S.L." (MARKETLINK), de la que el recurrente era administrador y socio único, la AEAT entendió que su presencia fue simulada con el fin de aplicar un tipo de gravamen inferior y deducir gastos. Las actuaciones de comprobación se iniciaron el 27 de septiembre de 2016, dictándose los acuerdos de liquidación el 12 de febrero de 2019.

2.3. La operación que, en concreto, se consideró simulada fue la cesión del derecho de crédito que tenía el recurrente frente a Pórtico del Mar S.A, en virtud del cual percibía de esta entidad, desde los años noventa, una compensación mensual. La cesión en favor de MARKETLINK se formalizó en documento privado el 10 de febrero de 1999.

La simulación había dado lugar, previamente, a la regularización del IRPF del recurrente, de los ejercicios 2009 a 2012, en los que ya se le imputaron las rentas abonadas por Pórtico del Mar a MARKETLINK.

2.4. Paralelamente a la comprobación del IRPF 2014 del recurrente, la AEAT regularizó el Impuesto de Sociedades (IS) del 2014 de Pórtico del Mar SA, practicando liquidación que no consta fuese recurrida.

2.5. Como consecuencia de la liquidación al recurrente, la AEAT inició un procedimiento sancionador en el que se le impuso una sanción del 125% por dejar de ingresar, calificada como muy grave por la utilización de medios fraudulentos, al declarar las rentas obtenidas a través de una sociedad interpuesta (MARKETLINK), con base en los artículos 191.4 y 184.3.c) LGT.

2.6. Interpuestas reclamaciones económico-administrativas contra la liquidación y sanción por el IRPF fueron desestimadas acumuladamente por el TEAR de Cataluña en resolución de 12 de noviembre de 2020.

2.7. Interpuesto recurso contencioso-administrativo núm. 397/2021 ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, lo desestimó en sentencia de 21 de julio de 2022. La sentencia parte de las SSTs de 1-3-2022 (RCA 4304/2020) y 4-3-2022 ( RRCA 2484/2020 y 6583/2020) que declararon el derecho de la Administración a comprobar operaciones realizadas en periodos prescritos para liquidar periodos no prescritos, y declara:

"En definitiva, habida cuenta los criterios que ha fijado el TS, referidos incluso a la previa modificación de la LGT por la Ley 34/2015, hemos de concluir que es de aplicación la legislación vigente, esto es la LGT de 2003, a

las actuaciones inspectoras dirigidas a regularizar el IRPF del ejercicio ahora controvertido, actuaciones de comprobación e investigación, considerando que las rentas proceden de unos contratos de cesión simulados, celebrados en periodos ya prescritos, pero que producían efectos en los ejercicios regularizados no prescritos.

A la vista de lo anterior y siguiendo la jurisprudencia citada, no cabe entender que ha prescrito el derecho de la Administración a liquidar los periodos aquí cuestionados, con fundamento en que el ejercicio que debió regularizarse es el de 1993. La principal fuente de ingresos la constituye los rendimientos del trabajo obtenidos de la sociedad MARKETLINK & PARTNERS SL (esta sociedad a su vez percibe ingresos de la Sociedad PORTICO DE MAR), todo ello a consecuencia de los contratos de cesión de derechos de compensación económica, calificados como simulados por la Inspección, y que se perciben anualmente".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

## **Segundo.** *Cuestión de interés casacional objetivo y delimitación de la controversia.*

1. La Sección de Admisión, en el auto de 7 de junio de 2023, en relación al recurso de casación preparado por el hoy recurrente, don Mateo, seleccionó como única cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en relación a las dos cuestiones que en el escrito de preparación se pretendían someter al enjuiciamiento del Tribunal Supremo, la ya referida, consistente en 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, sin pronunciarse expresamente sobre la otra cuestión propuesta, relativa a la interpretación del concepto de medios fraudulentos establecido en el artículo 184.3.c) de la LGT, si bien identificó como normas jurídicas " que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación" los artículos 191.4 y 184.3.c) LGT.

2. Con carácter general, se ha señalado que el elemento nuclear que caracteriza y define el recurso de casación introducido por la LO 7/2015, es el denominado interés casacional objetivo que debe ser delimitado en el auto de admisión previsto al efecto, de suerte que en la controversia a enjuiciar se le reconoce un efecto catalizador que condiciona y delimita el debate entre las partes y, claro está, el propio escrito de interposición, que debe estar y seguir las pautas que quedan marcadas en el auto de admisión y debe centrarse en las normas y jurisprudencia que se han identificado como susceptibles de interpretación. Ciertamente en esta regla general caben excepciones e, incluso, a veces, la Sala sentenciadora se ha visto en la necesidad de hacer matizaciones o acotaciones del auto de admisión y de las cuestiones identificadas como de interés casacional objetivo, con el fin de dar debido cumplimiento a la función que se le asigna legalmente a este recurso de casación y de dar satisfacción al principio vertebrador de la tutela judicial efectiva; sin embargo, no concurre en este caso motivo alguno por el que se deba excepcionar la norma general, sin que el mero hecho de la cita de los preceptos referidos - artículos 191.4 y 184.3.c) LGT- pueda fundamentar la necesidad del examen de esa otra cuestión.

En efecto, debemos rechazar el análisis de la citada cuestión, no identificada como de interés casacional en el auto de admisión, tal y como esgrime la parte recurrida en casación, sobre la base de las siguientes consideraciones.

Ya en nuestra sentencia 1807/2020, de 21 de diciembre, RCA 4992/2019, ECLI:ES:TS:2020:4507, nos hemos pronunciado sobre la posibilidad de abordar en la sentencia aquellas cuestiones que, sin ser rechazadas expresamente por el auto de admisión, no habían sido identificadas por el mismo como constitutivas de interés casacional objetivo:

"En efecto, el problema que se plantea en este recurso de casación consiste en que planteadas una serie de cuestiones de posible interés casacional por la parte recurrente en su escrito de preparación, la selección de una de ellas como de interés casacional por la Sección de Admisión, guardando silencio sobre el resto, conlleva, a juicio de la recurrente, que quepa extender el escrito de interposición a aquellas cuestiones sobre las que nada se dijo, y deba entrar la Sala sentenciadora a enjuiciarlas y resolverlas. Esto es, que la identificación de una cuestión con interés casacional objetivo en el auto de admisión, sin pronunciarse sobre el resto de cuestiones, representa una especie de salvoconducto que procura que se extienda el objeto del recurso de casación también a las omitidas.

Tal parecer de la parte recurrente resulta contrario a la esencia y fundamento del recurso de casación introducido por la LO 7/2015. Ciertamente en el diseño legal del recurso de casación se produce una tensión entre el ius constitutionis y el ius litigatoris, puesto que si bien se persigue como primer objetivo del mismo la depuración del ordenamiento jurídico, lo que le otorga una clara vocación nomofiláctica, no cabe descuidar el derecho subjetivo de las partes que en definitiva impulsan el propio proceso que desemboca en la resolución casacional. Ahora bien, esta satisfacción del ius litigatoris que se aspira a conseguir a través del recurso de casación, no cabe independizarla y desvincularla del núcleo esencial del recurso de casación, esto es, de la cuestión con interés casacional objetivo, que es la que debe de dilucidarse y dar paso, en su caso, a la creación, modificación o ratificación de la

jurisprudencia, lo que determinará, a la postre y cuando proceda, la satisfacción del interés de la parte; no cabe, pues, entrar a dilucidar y resolver cuestiones o pretensiones que resultan ajenas a la cuestión que ha sido seleccionada en el auto de admisión, o delimitada, en su caso por razones extraordinarias, por la Sección sentenciadora.

Ya en otras ocasiones hemos traído a colación los últimos párrafos de su Preámbulo (Apartado XII), en los que se recoge que:

"En este ámbito, y con la finalidad de intensificar las garantías en la protección de los derechos de los ciudadanos, la ley opta por reforzar el recurso de casación como instrumento por excelencia para asegurar la uniformidad en la aplicación judicial del derecho. De esta forma, el recurso de casación podrá ser admitido a trámite cuando, invocada una concreta infracción del ordenamiento jurídico, tanto procesal como sustantiva, o de la jurisprudencia, la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

Con la finalidad de que la casación no se convierta en una tercera instancia, sino que cumpla estrictamente su función nomofiláctica, se diseña un mecanismo de admisión de los recursos basado en la descripción de los supuestos en los que un asunto podrá acceder al Tribunal Supremo por concurrir un interés casacional. Así, la Sala de casación podrá apreciar que en determinados casos existe interés casacional objetivo, motivándolo expresamente en el auto de admisión. El recurso deberá ser admitido en determinados supuestos, en los que existe la presunción de que existe interés casacional objetivo".

En estos párrafos se extractan la esencia y finalidad del recurso de casación, en el que se produce una clara vinculación entre el objeto del recurso y la cuestión con interés casacional objetivo, de suerte que si no se identifica en la controversia la cuestión que reúna esta condición, no cabe admitir el recurso de casación, pero siendo esta condición necesaria no es suficiente, en tanto que aún de concurrir se precisa que lo sea para la formación de jurisprudencia.

Razones que impiden que, seleccionada por la Sección de admisión una cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, deba entrarse a resolver aquellas otras cuestiones surgidas en la controversia general en las que no se apreció interés casacional objetivo.

Dicho todo ello, sin embargo, aun cuando la cuestión identificada de interés casacional objetivo debe configurar el objeto del recurso de casación y debe determinar, prima facie, el contenido de los escritos de las partes procesales, no puede obviarse la pretensión instada vinculada a la fijación de doctrina y delimitación de la cuestión seleccionada; lo que conlleva que cuando por razones objetivas, para dilucidar dicha cuestión de interés casacional, o subjetivas, para la satisfacción del interés subjetivo de la parte vinculado a la cuestión casacional objetiva, sea necesario, por constituir presupuesto obligado, o consecuencia derivada, se debe entrar y resolver otras cuestiones que sin haber sido identificadas en el auto de admisión como de interés casacional objetivo, posean la referida dependencia respecto de la cuestión identificada en el auto de admisión. Lo cual resulta de todo punto ajeno a la aspiración de la parte recurrente, que pretende que se entre a enjuiciar una cuestión que no fue seleccionada en el auto de admisión, ni guarda relación alguna con la cuestión de interés casacional, no siendo necesaria su resolución para resolver la cuestión con interés casacional fijada en el auto de admisión, ni su resolución es la consecuencia subsiguiente a la resolución de la cuestión identificada de interés casacional."

En esta línea, se encuentra también la posición del Pleno no jurisdiccional de la Sala Tercera, celebrado el 3 de noviembre de 2021, cuyos apartados V y VI expresan lo siguiente:

## "V. SOBRE EL CONTENIDO DE LA SENTENCIA Y SU RELACIÓN CON EL INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO IDENTIFICADO EN EL AUTO DE ADMISIÓN

La sentencia de casación debe limitar su examen a las infracciones jurídicas planteadas en el escrito de interposición sobre las que previamente se ha apreciado el interés casacional en el auto de admisión, pero puede extenderse a otras infracciones jurídicas asimismo planteadas en el escrito de interposición (y antes anunciadas en el de preparación) siempre y cuando guarden relación de conexidad lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional.

## VI. SOBRE LAS CONSECUENCIAS O TRASCENDENCIA DEL SENTIDO DEL JUICIO (ESTIMATORIO O DESESTIMATORIO) DE LA SECCION DE ENJUICIAMIENTO ACERCA DE LA CUESTION DOTADA DE INTERÉS CASACIONAL, EN RELACIÓN CON LA DECISION DE LAS CUESTIONES Y PRETENSIONES DEDUCIDAS EN EL PROCESO.

Una vez fijada la interpretación de la cuestión identificada en el auto de admisión, y en la hipótesis de que se haya resuelto en sentido favorable para las tesis del recurrente, el Tribunal pasa a resolver el tema litigioso con plenitud de conocimiento, en los términos en que se hubiera planteado. Así lo ha entendido la propia Sala Tercera,

v.gr., en la STS (Sec. 4ª) de 29-1-2018, RC 1578/2017, que razona que "Casada y anulada esa sentencia procede que esta Sala resuelva ya como órgano de segunda instancia las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso ( artículo 93.1 de la LJCA), lo que permite una cognición plenaria de lo planteado en demanda.

Del mismo modo, la Sala entiende que, aun habiéndose interpretado la cuestión dotada de interés casacional en el sentido propugnado por la parte recurrente, puede ser pertinente la retroacción de las actuaciones para que la Sala de instancia vuelva a resolver sobre el fondo, si las actuaciones practicadas en la instancia adolecen de insuficiencias que impiden al Tribunal Supremo formar un juicio con las debidas garantías sobre el tema litigioso.

**3.** Como hemos expuesto, la parte recurrente pretende que se entre a enjuiciar una cuestión que no fue seleccionada en el auto de admisión, ni es la consecuencia subsiguiente a la resolución de la cuestión identificada de interés casacional, no siendo necesario su examen para resolver la cuestión con interés casacional fijada en el auto de admisión.

Tal y como alega la Abogado del Estado en su escrito de oposición al recurso de casación, no existe ninguna conexión lógico-jurídica entre la cuestión con interés casacional seleccionada en el auto de admisión de 7 de junio de 2023 y la que pretende el recurrente que se examine, consistente en la utilización de medios fraudulentos en relación con la sanción impuesta. Se trata, evidentemente, de dos debates totalmente distintos. Uno, tiene por objeto la liquidación y versa sobre la posibilidad de la Administración de calificar como simulado el contrato de cesión de crédito realizado en el año 1999 al liquidar el IRPF del recurrente en el año 2014; y el otro, se dirige a combatir la sanción y se refiere a si cabe calificar como fraudulento el recurso a una sociedad interpuesta a la hora de percibir determinadas rentas. El recurrente ni siquiera se esfuerza en justificar, aunque sea mínimamente, la existencia de dicha conexión, sino que se limita a referirse a los dos preceptos citados en el auto de admisión y a invocar el apartado III del Acuerdo no jurisdiccional del Pleno de la Sala Tercera de 3 de noviembre de 2021.

Además, el debate que se plantea en relación con la agravante consistente en la utilización de medios fraudulentos carece de interés casacional en cuanto se trata de un debate que, por definición, es fáctico y casuístico.

**4.** En definitiva, la cuestión relativa a determinar si tras la modificación introducida en el artículo 115 de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, la Inspección puede calificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito -en este caso, el contrato de cesión de crédito realizado en el año 1999- durante la vigencia de la LGT/1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos -liquidación del IRPF del recurrente del ejercicio 2014-, es la única que puede ser abordada por la Sala en esta sentencia.

### **Tercero. Marco normativo de aplicación.**

**1.** La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en vigor desde el 12 de octubre de 2015, modificó, entre otros preceptos, el artículo 66 -introdujo un nuevo artículo 66 bis-, y los apartados 1 y 2 del art. 115 LGT que, en lo que ahora interesa, quedaron redactados como sigue:

"Artículo 66 bis. *Derecho a comprobar e investigar.*

1. La prescripción de derechos establecida en el artículo 66 de esta Ley no afectará al derecho de la Administración para realizar comprobaciones e investigaciones conforme al artículo 115 de esta Ley, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente."

Los apartados siguientes del artículo 66 bis de la Ley, se refieren al derecho de la Administración de iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, que no resultan de interés al caso examinado.

A su vez, se modificaron los apartados 1 y 2 del artículo 115, que quedaron redactados en los siguientes términos:

" Artículo 115. *Potestades y funciones de comprobación e investigación.*

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.

En particular, dichas 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.

2. En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.

La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley."

2. El régimen transitorio dispuesto fue el siguiente:

"Disposición transitoria única. *Régimen transitorio.*

1. (...)

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".

3. El Preámbulo de la Ley 34/2015, explica cuál es el fin perseguido al modificar los preceptos transcritos. Tras señalar que, en general, una de las necesidades que la Ley pretende cubrir es adaptar la LGT "para superar situaciones de controversia interpretativa, administrativas y jurisdiccionales, puestas de manifiesto a lo largo de estos años ", concreta:

"La reforma incorpora una aclaración 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, focalizados, tradicionalmente, en el ámbito de la comprobación de la corrección de determinados créditos fiscales y en la legalidad de la compensación, deducción o aplicación de los mismos.

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, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones de cuyo objeto formen parte determinados créditos fiscales, o las que, evidentemente, puedan establecerse en la ley propia de cada tributo.

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".

**Cuarto. Criterio interpretativo de la Sala.**

1. Ya se ha expuesto que la cuestión identificada como de interés casacional se contrae a determinar si tras la modificación introducida en el artículo 115 de la Ley General Tributaria por la Ley 34/2015, la Inspección puede calificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito -en este caso, el contrato de cesión de crédito realizado en el año 1999- durante la vigencia de la LGT/1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos - liquidación del IRPF del recurrente del ejercicio 2014-.

2. Del contenido de los preceptos transcritos y de la referencia que se ha hecho a la intención del legislador plasmada en el Preámbulo de la Ley 34/2015, se desprende que la Ley General Tributaria, tras la reforma referida, adopta en este punto el criterio históricamente 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. Para ello, añade un nuevo artículo 66 bis en el que se reconoce de manera expresa la imprescriptibilidad de la potestad administrativa para comprobar. Esta competencia no faculta en ningún caso a liquidar ejercicios prescritos, por lo que el ejercicio de la potestad comprobadora respecto de ejercicios prescritos exigirá, en todo caso, que de la misma se deduzcan efectos sobre un ejercicio susceptible de inspección.

Así, pues, 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.

En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación referidas, la Administración tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que este último hubiera dado a aquéllos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, las normas de la LGT que regulan la calificación, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación.

Se diferencia, por tanto, la prescripción de los créditos fiscales pendientes de compensación o aplicación, de la facultad de la Administración para comprobar operaciones, hechos, negocios u otros actos, que se considera imprescriptible.

Lo expuesto resultará de aplicación a los 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. El régimen transitorio de estas normas acoge, pues, la misma solución que ya introdujo la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, de forma que las referidas modificaciones se aplicarán a los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la Ley 34/2015 en los que a dicha fecha no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

3. Es cierto que hemos declarado de modo constante y reiterado, en numerosas sentencias recientes que comienzan con la de 30 de septiembre de 2019 (rec. cas. 6276/2017), a la que le siguen las de 22 de octubre de 2020 (rec. cas. 5820/2018) y 4 de noviembre de 2020 (rec. cas. 7716/2018), en las que se reconoce unidad doctrinal, que había que distinguir tres periodos distintos, en función de la legislación en cada momento vigente y que en el primero de ellos (el de los elementos, bases o negocios celebrados o producidos bajo la LGT de 1963) era inviable un examen retrospectivo. En efecto, tomando como referencia la primera de las sentencias citadas, la doctrina común de tal jurisprudencia se plasma en la siguiente doctrina jurisprudencial:

"[...] 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. De este modo, al resultar aplicable la LGT de 1963, 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 LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos [...]"

En relación con el segundo periodo, esto es, la posibilidad de comprobar negocios realizados en ejercicios prescritos estando ya en vigor la Ley General Tributaria de 2003, la posición mayoritaria de esta Sala recogida en la STS de 1 de marzo de 2022 (rec. cas. 4304/2020), entre otras, ha sido la siguiente:

"[...] Considera la recurrente que hasta la reforma del art. 115 de la LGT por Ley 34/20145, la Administración no podía comprobar y recalificar negocios jurídicos realizados en ejercicios prescritos aunque produzcan efectos en ejercicios no prescritos; sin embargo, como se deriva de la doctrina jurisprudencial transcrita esta prohibición sólo se refiere a operaciones o negocios realizados en ejercicios prescritos anteriores a la vigencia de la LGT de 2003, y aunque 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 LGT de 2003 sí estaba la Administración Tributaria habilitada al efecto [...]"

"[...] En definitiva, la conclusión que ha de alcanzarse es que las deducciones originadas en ejercicios prescritos, que tienen carácter firme, han de ser admitidas y respetadas en el ejercicio 2003, con la consiguiente imposibilidad de su comprobación por parte de la Administración. En cambio, la aplicación del art. 106.4 de la Ley General Tributaria al ejercicio 2004 ha de estimarse procedente, toda vez que el derecho a la deducción controvertida se ejerció al tiempo de realizarse la declaración del impuesto y, por tanto, cuando ya había entrado en

vigor aquella ley, siendo determinante la fecha de devengo a estos efectos. En efecto, situando la ley el devengo del Impuesto sobre Sociedades en el último día del periodo impositivo, que determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, al encontrarnos ante periodos impositivos que coinciden con el año natural, como el devengo del impuesto es el 31 de diciembre, ha de estarse a lo que dispone la Ley General Tributaria de 2003".

Baste, pues, por reproducir una jurisprudencia que resulta bien clara para desestimar el presente recurso de casación. Así debe ser, siguiendo el hilo conductor que marca el auto de admisión, no siendo controvertidos los hechos, ha de recordarse que la recurrente presentó la declaración por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 y, posteriormente, en el año 2012, se iniciaron actuaciones de comprobación e investigación, considerando no deducibles los "gastos financieros devengados" por unos préstamos participativos simulados, celebrados en los años 2005 y 2006, esto es en periodos ya prescritos, pero que producían efectos en el ejercicio 2007 no prescrito; hechos a los que es de aplicación la legislación vigente, esto es la LGT de 2003, puesto que como se ha puesto de manifiesto "En cambio, la aplicación del art. 106.4 de la Ley General Tributaria al ejercicio 2004 ha de estimarse procedente, toda vez que el derecho a la deducción controvertida se ejerció al tiempo de realizarse la declaración del impuesto y, por tanto, cuando ya había entrado en vigor aquella ley, siendo determinante la fecha de devengo a estos efectos".

Conforme se colige de dicha sentencia y de las que le han seguido, la LGT de 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 LGT de 2003, pero no a ejercicios prescritos estando ya vigente la LGT de 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 LGT de 2003 y su reforma de 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.

4. La tercera etapa es la que nos corresponde analizar ahora, consistente en el periodo posterior a la reforma de la Ley 34/2015. En concreto, se nos pide que nos pronunciemos por primera vez sobre un negocio jurídico "calificado" por la Inspección como simulado aplicando el artículo 115 de la LGT después de la entrada en vigor de la Ley 34/2015, que se celebró bajo la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963.

Pretende la recurrente que se le aplique la doctrina reiterada de esta Sala atinente a que la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos, es la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban, todo ello partiendo de que, como se ha expuesto, no resulta controvertido que la cesión de su crédito a la entidad MARKETLINK tuvo lugar en documento privado el 10 de febrero de 1999.

5. La pretensión de la recurrente no puede ser acogida, con base en las siguientes consideraciones.

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, EU:C:2022:55), 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.

**Séptimo. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

**FALLO**

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

**Primero.**

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

**Segundo.**

Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Marta Pradera Rivero, en representación de don Mateo , contra la sentencia dictada el 21 de julio de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 397/2021.

**Tercero.**

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.