

## IMUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS | PROCEDIMIENTO: INSPECCIÓN TRIBUTARIA

---

### La imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación por parte de la Administración tributaria

Sentencia del Tribunal Supremo 382/2025, de 2 de abril de 2025 (rec. 8998/2022)

Laura Campanón Galiana

*Abogada*

*Asesora Fiscal*

*Arttax & Legal Abogados*

**Resumen:** El Tribunal Supremo en su sentencia número 382/2025, de 2 de abril, interpreta el artículo 115 LGT permitiendo a la Administración la revisión de situaciones acontecidas en ejercicios prescritos, aun habiendo sido efectuadas bajo la vigencia de la LGT de 1963, cuando estas produzcan efectos en ejercicios no prescritos.

Esta sentencia cuenta con el voto concurrente del Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, quien señala que se deben poner límites a la imprescriptibilidad de estas facultades de comprobación para salvaguardar el principio de seguridad jurídica y el derecho de defensa.

**Palabras clave:** Ley General Tributaria; prescripción; imprescriptibilidad; seguridad jurídica; derecho de defensa.

## I. CUESTIÓN OBJETO DE ESTUDIO POR EL TRIBUNAL SUPREMO

En estas líneas vamos a abordar el estudio de la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2025 (rec. 8998/2022) recurso de casación interpuesto por el contribuyente frente a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (TSJCAT), de 21 de julio de 2022, dictada por la sala de lo Contencioso-Administrativo en el recurso número 233/2021.

La sentencia de instancia desestimó las pretensiones del recurrente, confirmando la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARCAT), de 12 de noviembre de 2020. Frente a esta, el

contribuyente interpuso el recurso de casación que ahora nos ocupa, en el que se circunscribe la cuestión con interés casacional objetivo a:

*«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».*

Es objeto de análisis el alcance del artículo 115 de la Ley 58/2003 General Tributaria (LGT), tras la modificación introducida por la Ley 34/2015. Por ello, merece en este punto inicial detenerse a leer lo dispuesto en el artículo 115 LGT, antes y después de su reforma en el año 2015, así como la redacción de su antecesor, el artículo 109 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria de 1963.

El artículo 109 LGT de 1963 señalaba lo siguiente:

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

En un sentido muy similar se pronunciaba el artículo 115 LGT con anterioridad a la reforma del año 2015:

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

Sin embargo, con dicha reforma el legislador quiso reforzar las potestades administrativas, permitiendo la comprobación de hechos acaecidos en ejercicios prescritos, respecto de sus efectos jurídicos en ejercicios que no lo están. Este refuerzo se desprende no solo de la modificación del artículo 115 LGT, sino también de la introducción del artículo 66 bis LGT (1) .

«El Tribunal Supremo analiza el alcance del artículo 115 LGT en relación con la posibilidad de la Administración tributaria para revisar situaciones o hechos realizados en ejercicios prescritos que tengan consecuencias en periodos que no lo están»

Expresamente se indica en el Preámbulo de la Ley 34/2015, que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende al derecho a comprobar e investigar, que sólo tendrá las limitaciones recogidas en la Ley. También señala dicho Preámbulo que resulta necesario para evitar dudas interpretativas, el reconocimiento explícito de las facultades de calificación 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».*

«Con la Ley 34/2015 el legislador buscaba reforzar las actuaciones de comprobación e investigación de la Administración tributaria»

Así, el actual artículo 115 LGT señala lo siguiente en su apartado primero:

*«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».*

Como se verá, el Tribunal hace referencia a su sentencia de 11 de marzo de 2024 (rec. 8243/2022), para remitirse a lo declarado en la misma sobre la cuestión que presenta interés casacional objetivo. Aquí, lo interesante de la sentencia que tenemos entre mano, no es tanto el criterio en ella fijado, pues viene a reiterar el ya expuesto previamente en dicha sentencia, sino el voto concurrente del Magistrado D. F.J. Navarro Sanchís, que matiza el criterio de la Sala en esta ocasión, al no haber podido votar en la sentencia de 2024 sobre la misma cuestión, como señala en el apartado segundo de dicho voto concurrente:

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

## **II. SUPUESTO DE HECHO ENJUICIADO**

En este caso, el supuesto de hecho del que trae causa el recurso de casación lo encontramos en la regularización practicada por la Administración tributaria en el marco de un procedimiento inspector relativo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del contribuyente relativo a los ejercicios 2009-2012 y 2013. Las actuaciones inspectoras se iniciaron el 30 de junio de 2014 y finalizaron el 29 de marzo de 2016.

La relevancia para el caso que nos ocupa es que en el procedimiento inspector se calificó como simulado un negocio jurídico celebrado en 1999 a fin de regularizar ejercicios no prescritos.

La tesis patrocinada por el recurrente fue en todo momento defender la imposibilidad de declarar como simulados negocios jurídicos celebrados antes de la entrada en vigor de la LGT de 2003, pues debía entenderse que la fecha para determinar el régimen jurídico aplicable no es la de la actuación inspectora, sino la de los actos.

«En el supuesto de hecho enjuiciado se califica como simulado por parte de la Inspección tributaria — que tuvo lugar entre los años 2014 y 2016— un contrato realizado en 1999 que surtía efectos en ejercicios no prescritos»

Sin embargo, el TSJCAT señaló en la sentencia de instancia que resultaba de aplicación la legislación vigente a las actuaciones inspectoras dirigidas a regularizar el IRPF de los ejercicios 2009-2012 y 2013 y que, por tanto, podían calificarse como simulados unos contratos celebrados en ejercicios prescritos en la medida en que producen efectos

en ejercicios no prescritos.

Esta sentencia de instancia será confirmada por el Tribunal Supremo en la sentencia comentada, donde se declara no haber lugar al recurso de casación, de acuerdo con la fundamentación que se expondrá en el apartado siguiente.

### III. CRITERIO INTERPRETATIVO DE LA SALA EN EL CASO OBJETO DE ESTUDIO

Como se ha avanzado, el Tribunal Supremo se remite a su criterio reflejado en la sentencia de la misma Sala y Sección de 11 de marzo de 2024, pronunciada en el recurso 8243/2022, recurso que también fue planteado por el mismo contribuyente, siendo coincidente el supuesto de hecho planteado, pero sobre ejercicios distintos.

Así, señala el Alto Tribunal que, tras la entrada en vigor de la Ley 34/2015 se ha recogido por el propio legislador la «imprescriptibilidad de las actuaciones de comprobación» con independencia de si el negocio objeto de calificación fue realizado bajo la vigencia de la LGT de 1963 o con la vigencia de la LGT de 2003 cuando estaba vigente la redacción original del artículo 115 con anterioridad a su reforma. Para el Tribunal, lo relevante es que el régimen jurídico establecido tras la reforma de la LGT llevada a cabo por la Ley 34/2015 resulta de aplicación por tratarse de procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la entrada en vigor de la Ley.

«El Tribunal Supremo reitera su criterio sobre la imprescriptibilidad de las facultades de comprobación e investigación de la Administración de acuerdo con su sentencia de 11 de marzo de 2024»

En este sentido, precisa la Sala que:

*«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».*

El Tribunal recalca la ampliación de las facultades de la Administración tributaria tras la reforma de la LGT en 2015, permitiéndole comprobar e investigar hechos, actos o elementos que determinen la obligación tributaria aun cuando estos afecten a periodos prescritos siempre y cuando surtan efectos en ejercicios no prescritos.

Añade la Sala, que no se cuestiona la constitucionalidad de la norma, pues obedece a la voluntad del legislador cambiar el régimen existente para solventar las dudas sobre las potestades de comprobación de la Administración, optando por reforzar inequívocamente su posición. En favor de su postura, trae a colación la sentencia del Tribunal Constitucional, número 121/2016 según la cual se declara que «no existe 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)».

Resulta interesante remarcar —por las implicaciones que pondrá de manifiesto el Magistrado D. F.J. Navarro Sanchís en su voto concurrente— que el recurrente manifestó que era de aplicación la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 27 de enero de 2022 en relación con la imprescriptibilidad de las ganancias patrimoniales derivadas de bienes no declarados situados en el extranjero. El Tribunal, para negar la aplicabilidad de esta sentencia, indica que en dicho supuesto el legislador declaró la imprescriptibilidad del derecho de la Administración a liquidar las ganancias patrimoniales procedentes de bienes en el extranjero, mientras que en el caso que nos ocupa, el plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar y sancionar permanecería inalterado y lo que se consideraría como imprescriptible es la potestad de la Administración para comprobar, pero no para liquidar.

Por todo ello, responde a la cuestión con interés casacional indicando que, tras la modificación introducida en el

artículo 115 LGT por la Ley 34/2015, la Inspección puede calificar como simulado un negocio jurídico celebrado en un ejercicio prescrito, incluso durante la vigencia de la LGT 1963, pero cuyos efectos se proyectan en ejercicios no prescritos.

«El Tribunal refuerza la ampliación de las facultades de la Administración tributaria tras la reforma de la LGT en 2015, permitiéndole comprobar situaciones que afecten a periodos prescritos siempre y cuando surtan efectos en ejercicios que no lo están»

#### IV. VOTO CONCURRENTE DE LA SENTENCIA

La joya de la sentencia estudiada la encontramos en el voto concurrente del Magistrado D. F.J. Navarro Sanchís, quien pese a ser el ponente de la sentencia, considera relevante expresar su discrepancia con parte de la fundamentación jurídica que conduce al fallo, aunque no con el propio fallo, que sí comparte.

Nos indica que el origen de esta *«imprescriptibilidad del derecho a comprobar e investigar»* lo encontramos en la sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2015. En ella se indicaba que la potestad de comprobar e investigar contenida en el artículo 115 LGT (art. 109 LGT de 1963) es imprescriptible *«como todas las potestades administrativas»*. Con ello, lo que se pretende según el Alto Tribunal en esta anterior sentencia es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad, porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella.

El autor de este voto particular discrepa con la tesis de la Sala, al poner en juego la seguridad jurídica a favor de la potestad revisora de la Administración mediante la interpretación gramatical o literal del artículo 115 LGT, tal y como puede leerse en el apartado 5 del voto:

*«No se discute lo que la norma dispone, su designio expansivo o la facultad que confiere, sino su extensión material virtualmente ilimitada, que desactiva la operatividad del principio de seguridad jurídica».*

Otro punto que merece la pena destacar del voto lo encontramos en la referencia efectuada a la aplicación de la Sentencia del TJUE de 27 de enero de 2022 (asunto C-788/19) —modelo 720—.

La Sala niega que resultaran de aplicación los criterios fijados en dicha sentencia. Sin embargo, razona el Magistrado D. F.J. Navarro Sanchís que esta sentencia, aunque examina normas y situaciones diferentes a las que son objeto de estudio, debe ser tenida en cuenta a la hora de interpretar las normas, en la medida en que pone límites a la *«desmesura de la imprescriptibilidad a ultranza de las facultades que la ley asigna a la Administración»*.

Al respecto, resulta muy gráfica la comparativa que realiza el ponente sobre la imprescriptibilidad en el orden penal, reservada a los delitos extremadamente graves, como los de lesa humanidad o genocidio.

Critica la creación de una *imprescriptibilidad doméstica*, que equipara tales gravísimos delitos a las conductas que debe comprobar la Administración tributaria, lo que puede suponer una vulneración de la seguridad jurídica, dada la desproporción entre los bienes jurídicos que se pretende proteger y las medidas adoptadas para ello.

La seguridad jurídica no permitiría que existan situaciones abiertas, indefinidas o inciertas. Circunstancia que se pone de manifiesto cuando se concede a la Administración tributaria la posibilidad de revisar *sine die* determinadas situaciones, como predica la sentencia objeto de estudio.

«En el voto concurrente se pone de manifiesto el perjuicio para la seguridad jurídica que supone una interpretación literal o gramatical del artículo 115 LGT»

---

El Magistrado D. F. J. Navarro Sanchís considera que sí es posible una interpretación del artículo 115 que sea respetuosa con el principio de seguridad jurídica y que supere la literalidad del precepto. Pese a que la norma no señale un momento temporal antes del cual la posibilidad revisora esté vetada, eso no significa que *«el retorno al pasado sea libérrimo y no conozca límites estrictamente jurídicos, como sucedería, obvio es, de colisionar con otros derechos subjetivos también dignos y merecedores de protección»*.

Concluye este voto concurrente afirmando que las leyes no pueden ser interpretadas de modo que conduzcan a resultados absurdos o lesivos de otros derechos e intereses, ni la Administración pública puede ser premiada en su pasividad mediante la adopción de normas jurídicas intensamente reforzadoras de sus potestades y también mediante interpretaciones meramente literales.

Para el ponente, las cuestiones que suscitan la aplicación del artículo 115 LGT distan de haber quedado definitivamente cerradas, ya que la decisión no permite una solución hermenéutica meramente literal, habilitante para indagar en periodos y hechos de cualquier antigüedad. Por ello, defiende una interpretación del precepto que dé primacía al principio de seguridad jurídica, al derecho de defensa y a la limitación estructural de las potestades administrativas.

## V. CONCLUSIONES

De la lectura detenida de la sentencia y del voto concurrente que la acompaña, subyace la necesidad de ponderar el derecho de la Administración para comprobar e investigar con el principio de seguridad jurídica.

No resulta proporcional que las potestades de la Administración tributaria sean equiparables, en materia de *imprescriptibilidad*, a las que otorgan los Estados del primer mundo para revisar delitos de genocidio o lesa humanidad. Desgraciadamente, la interpretación gramatical del precepto conduce a dicho sinsentido.

Y este punto es en el que hace hincapié el voto concurrente. Se deben interpretar las facultades administrativas de modo que no choquen frontalmente con otros pilares básicos de nuestro sistema, como son el principio de seguridad jurídica o el derecho de defensa.

No debe olvidarse que declarar la imprescriptibilidad de las facultades revisoras de la Administración tributaria supone premiar su propia inactividad, lo que da lugar a situaciones que pueden rozar el absurdo y que de manera directa atentan contra la seguridad jurídica, valor constitucional. En el caso enjuiciado, unos hechos acontecidos en 1999 son revisados en 2014, 15 años después, y en abril de 2025, 26 años después, se dicta la sentencia del Tribunal en la que se confirma la actuación inspectora.

Nos estamos moviendo en unos plazos demasiado dilatados de tiempo y de esto es de lo que nos advierte el Magistrado D. F.J. Navarro Sanchís. La norma debe interpretarse aplicando el sentido común y el riesgo con este tipo de sentencias es que éste se pierda en favor de unas facultades administrativas sobredimensionadas.

«No se debe premiar la pasividad de la Administración para comprobar determinadas situaciones jurídicas declarando la imprescriptibilidad de sus facultades revisoras»

Pese a que la potestad de comprobación se considera imprescriptible ¿puede y/o debe el contribuyente tener a su alcance pruebas de hace 16, 20 o 25 años? ¿La Administración puede solicitar que se acredite la prueba de unos hechos que ocurrieron hace más de 20 años? Aunque la interpretación literal del artículo 115 LGT lo permita, se debería poder acotar estas facultades, pues de lo contrario estaríamos exigiendo a los contribuyentes una prueba imposible, cuyas consecuencias pueden resultar del todo peligrosas para nuestro sistema tributario y para el debido

(1)

**«Artículo 66 bis LGT "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.

2. El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.

En los procedimientos de inspección de alcance general a que se refiere el artículo 148 de esta Ley, respecto de obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito, se entenderá incluida, en todo caso, la comprobación de la totalidad de las bases o cuotas pendientes de compensación o de las deducciones pendientes de aplicación, cuyo derecho a comprobar no haya prescrito de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior. En otro caso, deberá hacerse expresa mención a la inclusión, en el objeto del procedimiento, de la comprobación a que se refiere este apartado, con indicación de los ejercicios o periodos impositivos en que se generó el derecho a compensar las bases o cuotas o a aplicar las deducciones que van a ser objeto de comprobación.

La comprobación a que se refiere este apartado y, en su caso, la corrección o regularización de bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o deducciones aplicadas o pendientes de aplicación respecto de las que no se hubiese producido la prescripción establecida en el párrafo primero, sólo podrá realizarse en el curso de procedimientos de comprobación relativos a obligaciones tributarias y periodos cuyo derecho a liquidar no se encuentre prescrito.

3. Salvo que la normativa propia de cada tributo establezca otra cosa, la limitación del derecho a comprobar a que se refiere el apartado anterior no afectará a la obligación de aportación de las liquidaciones o autoliquidaciones en que se incluyeron las bases, cuotas o deducciones y la contabilidad con ocasión de procedimientos de comprobación e investigación de ejercicios no prescritos en los que se produjeron las compensaciones o aplicaciones señaladas en dicho apartado».

Ver Texto