



CRÓNICAS EN EL JUBILEO



«SIEMPRE CON UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»

(En días del mes de MAYO de 2025)

José María López Geta

Inspector de Hacienda del Estado. Jubilado.

Miembro no ejerciente de la Asociación Española de Asesores Fiscales e
Ilustre Colegio de Abogados de Madrid

Editor de la Revista «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO [... me tienen
desollado]»

[Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros \(Publicaciones\)](#)



CONSIDIO, UNO DE LOS SENADORES MÁS VIEJOS, LE DIJO [a César] QUE [los senadores no se reunían en el senado] POR MIEDO A LAS ARMAS Y LOS SOLDADOS. César, respondió a Considio:

«¿ENTONCES, POR QUÉ NO TE QUEDAS TÚ TAMBIÉN EN CASA POR TEMOR A ESO? [miedo a las armas y los soldados]»

CONSIDIO REPLICÓ: «**PORQUE MI VEJEZ ME HACE NO TENER MIEDO: LO POCO DE VIDA QUE TODAVÍA ME QUEDA NO EXIGE MUCHOS CUIDADOS**»

(Vidas paralelas: Alejandro-César.
PLUTARCO).

«NO HAY QUE LLORAR ... POR LA LECHE DERRAMADA»

En su significado más común, la expresión «Llorar por la leche

derramada» encierra el lamento por algo que ha sucedido, irremediable, que ya no cabe cambiar, que no hay que quedar presos del pasado. En las circunstancias presentes en España hay «muchoa leche derramada», pero hay que poner fin al «derrame» y recuperar lo posible que es mucho, hay que luchar, no debe admitirse que principios esenciales queden abatidos para siempre. Y tal espíritu combativo debe estar presente en todo el ordenamiento jurídico pues no se trata del derrame de un líquido, muy valioso por supuesto, sino de elementos básicos en una sociedad democrática que lo es en el «papel» y debe serlo irrenunciablemente en la realidad diaria.

La Constitución de 1978 (en lo sucesivo CE/78) lo tiene claro, aun cuando no falte quien trate de eludir sus mandatos argumentando que la ambigüedad está conscientemente presente en gran parte de sus preceptos. Pero es evidente que, como cualquier texto constitucional regulador de un Estado de Derecho, el principio de separación de Poderes es eje vertebral del sistema. Así, entre otros con el mismo propósito, el artículo 108 CE/78 establece la subordinación del Gobierno, bajo la solidaridad de sus miembros, que debe responder de su gestión política ante el Congreso de los Diputados.

Y no solo el Congreso de los Diputados cuenta con la habilitación constitucional para en nombre de la representación popular «controlar» al Poder Ejecutivo, también lo está el Senado como recientemente lo ha corroborado el Tribunal Supremo al confirmar el derecho de cierta parlamentaria a controlar al Gobierno, y más concretamente al Ministerio de Hacienda obligado a la entrega de un importante número de Informes (más de 9.000) evacuados por la Intervención General del Estado. Las frecuentes actitudes obstruccionistas del Poder Ejecutivo no tienen consecuencias ni orgánicas ni personales, pese a que como en el caso de referencia exista un flagrante incumplimiento de la doctrina del Tribunal Constitucional consolidada hace bastantes años (SSTC 161/1988, de 20 de septiembre y 189/1989, de 3 de noviembre, entre otras).

No respetar los mandatos constitucionales (como los contenidos en los artículos 108 y 109 CE/78), antes por el contrario maniobrar para conculcarlos, inevitablemente trae consigo que un Jefe de un Gobierno que carezca del menor escrúpulo político se verá con las manos libres, considerará expedito el camino para la implantación de un régimen autocrático. Para evitar tal deriva en el futuro, debe establecerse un «corta fuegos» que nunca lo podrá ser la confianza en la presunta convicción democrática de quienes en el fondo carecen de tal convicción. Como recordaba el cantante Luis Aguilé (hace unos años fallecido) en democracia a un Presidente no se lo vota para que se quiera quedar, como tal para toda la vida, como un elegido; para que no se deje llevar por la tentación de cambiar la Nación y arreglar a su hechura, y a su conveniencia, la Constitución.

Afortunadamente, el Tribunal Supremo mantiene una clara posición de respaldo a la CE/78 sin perjuicio de que no falte ocasión en que surjan sombras de duda al respecto de ciertos posicionamientos, lo cual [partiendo de la buena fe y la responsabilidad profesional, algo que no se duda] es racionalmente posible por razón de las variantes interpretativas que puede tener una norma. Lo preocupante es que

el edificio constitucional actual registra la presencia de la «termita», ese insecto que tiene como particular alimento la CE/78 para su degradación, pongamos que hablamos del actual Presidente del Tribunal Constitucional al que, afortunadamente, ya le queda menos de un año para la jubilación; solo cabe confiar en que no sea sustituido por alguien de peor calaña jurídico política pues ya se sabe aquello de que «otro vendrá que bueno me hará»

Pese a quien pese, la Ley de Presupuestos Generales del Estado es el instrumento jurídico indispensable para que el Poder Ejecutivo cuente con legitimidad para la administración de los ingresos públicos y aplicación de los mismos al gasto público. Para quienes actúan de buena fe, respaldados por los textos constitucionales foráneos que la inspiraron, la CE/78 dispuso claramente, pues no puede ser de otro modo en un régimen democrático, que dicha Ley de Presupuestos constituye un mecanismo defensivo imprescindible frente a la arbitrariedad de modo que nuestra Historia registra como ya hace muchos siglos «los súbditos» lucharon con denuedo para controlar la actividad financiera de las Monarquías.

Honraríamos a nuestros antecesores (Cortes de León, Escuela de Salamanca, Movimiento Comunero, etc.) si peleásemos por evitar que el «principio de legitimidad presupuestaria» se esfume como rector indispensable de la acción de Gobierno. No se puede admitir que las prórrogas presupuestarias (y mayor rechazo hay que manifestar cuando esas prórrogas que, a modo de «tracto sucesivo», perduran a través de distintas legislaturas) no estén acompañadas de la dimisión del Gobierno, sea del color político que sea, incapaz de encontrar los apoyos necesarios y la convocatoria de elecciones generales. No podemos ver en el arrumbe del comentado principio de «legitimación presupuestaria», algo no recuperable tal que «leche derramada» sin más.

Parece un hecho evidente que en los últimos tiempos la clase media (vs. «rentas medias»), que estaba firmemente consolidada [sostenedora principal -junto con la deuda pública-del gasto público] ha entrado en proceso de debilitamiento pasando a engrosar las filas de la «clase baja». Fenómeno en nuestra opinión que viene produciéndose desde hace algún tiempo (recuérdese las políticas de C. Montoro impulsor de una Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que el Presidente del Gobierno actual (año 2025) hizo suya desde el principio de su andadura]. Pero es en el tiempo presente cuando la clase media ha sufrido un «castigo fiscal» sin parangón [La clase media «financió» entre 2021 y 2024 el 61,3% de los ingresos extraordinarios que la Hacienda Pública obtuvo por razón de la inflación].

Mucho se ha comentado acerca de la influencia de la inflación en la recaudación por la no deflactación de las tarifas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en definitiva por la afloración de la «progresividad en frío». Así que es difícil aportar novedad alguna al respecto de esa problemática que fue analizada con gran precisión en la Adenda al Boletín FEDEA no. 27: «Los efectos de la no corrección por inflación del IRPF y de un aumento de la reducción por rendimientos del trabajo» (Ángel de la Fuente. FEDEA e IAE-CSIC. Acceso al documento: [ap2025-19.pdf](#))

En la Adenda de referencia, su autor anticipa un resumen de su contenido del que extraemos dos párrafos significativos:

«... se amplía el análisis de los efectos de la no corrección por inflación del IRPF realizado en el Boletín FEDEA no. 27 y se analizan también los efectos de un aumento de la reducción por rentas del trabajo. Los resultados confirman que la no corrección del impuesto tiene un coste significativo para la inmensa mayoría de los contribuyentes que es, además, proporcionalmente mayor para los de menor renta»

«En conclusión, visto como una posible alternativa a la corrección por inflación, la mejora de la RRT [Retenciones Rendimientos Trabajo] es una medida claramente inadecuada porque la reducción de la cuota que genera no tiene nada que ver con el perjuicio generado por la inflación no compensada. La medida "sobrecompensa" a ciertos contribuyentes, pero no beneficia en absoluto a la mayor parte de los afectados por la subida poco transparente de impuestos que hemos sufrido en la última década. Aumentar la RRT tampoco es, seguramente, la mejor forma de aumentar la progresividad del impuesto, si es eso lo que se pretende, pues tal aumento se concentra únicamente en los tramos de renta más bajos, donde se introducen tipos marginales efectivos muy elevados que pueden plantear problemas de incentivos pese a haberse reducido la recaudación del impuesto. Una vez más, estamos ante un parche seguramente bienintencionado, pero no demasiado bien pensado»

De entre los gráficos que incluye el documento a que venimos refiriéndonos, destaca aquél del que resulta evidente como «la no reflactación del impuesto ha obligado a la inmensa mayoría de los contribuyentes a pagar un tipo medio de IRPF significativamente superior (que habría que multiplicar por dos para recoger el efecto del tramo autonómico del impuesto en aquellas comunidades que no se han desviado de la tarifa estatal). El coste que esto representa, además, ha sido proporcionalmente mayor para las familias de menor renta».

Pero no solo el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha traído consigo el empobrecimiento, en mayor o menor medida, de la ciudadanía en general, y en particular de las clases medias; también por lógica irrefutable lo ha hecho el Impuesto sobre el Valor Añadido. También en este punto renunciamos a cualquier argumentación personal pues consideramos que lo más ilustrativo es remitirnos al documento titulado «Impacto de la inflación sobre la factura de IVA de los hogares españoles en el periodo 2021-2024» investigación de la que es autor Desiderio Romero-Jordán (Universidad Rey Juan Carlos y Funcas). Acceso al documento: [Impacto-de-la-inflación-sobre-la-factura WEB.pdf](#)

Con remisión general al contenido del documento antes indicado, nos permitimos extraer algunos particulares que consideramos de especial interés:

- «Como era de esperar, el mayor impacto recaudatorio por la inflación tuvo lugar en 2022 en el que la tasa de inflación alcanzó

el 8,4 % anual. En ese año, la factura fiscal aumentó, en promedio, en 195,2 euros por hogar. Le sigue en importancia el año 2023 donde el aumento medio fue de 98,6 euros, 2021 con 75,7 euros y 2024 con 69,2 euros»

- «En promedio, el impacto acumulado ha sido de 447 euros –capitalizado, dicho montante estaría próximo a los 500 euros en 2024–. En términos absolutos, el efecto acumulado es creciente con el nivel de gasto de los hogares, oscilando entre 103 euros en la primera decila y 1.140 euros en la última. Esta relación creciente es con una mayor proporción de ítems gravados a tipo normal. El impacto acumulado para los hogares con un gasto próximo a los 1.200 euros mensuales –tercera decila– está próximo a los 228 euros. Por último, para un hogar medio en gasto, cuyo gasto corriente fue aproximadamente de 26.000 euros en 2023, el impacto acumulado es, aproximadamente, de 400 euros»

- «Por tanto, en términos relativos, el efecto acumulado de la inflación sobre la carga fiscal de IVA ha sido proporcional. Consecuentemente, el modus operandi de la inflación ha sido el equivalente al de un impuesto adicional sobre el gasto con estructura efectiva proporcional. La evidencia disponible muestra que el IVA es un impuesto ligeramente progresivo sobre el gasto (Romero, 2015; Thomas, 2022). Por tanto, estos fenómenos de intensa inflación habrán reducido la progresividad en términos de gasto, acercando más el impuesto hacia la proporcionalidad»

- «Como vimos en la sección anterior, el impacto promedio de la inflación es de 447 euros por hogar. Asimismo, el número de hogares existente en España a finales de 2023 estaba próximo a los 19,0 millones. Con esta información, puede inferirse que el aumento de la recaudación de IVA generada por la inflación en los hogares residentes estaría próximo a los 8.500 millones de euros. Esta cifra equivale al 29 % del aumento de la recaudación de IVA de los años 2021 a 2024. Esta estimación ha de interpretarse como una cota mínima ya que estos cálculos no incluyen la compra de vivienda nueva (esta información no está recogida en los microdatos de la EPF)»

No hay que «llorar por la leche derramada»: la recuperación de las clases medias se presenta como algo imprescindible pues hasta no hace mucho su tributación efectiva contribuía al sostenimiento del gasto social, a la cobertura de las necesidades de quienes, con independencia de su buena voluntad, son perceptores/as de rentas bajas y reducida contribución efectiva al sostenimiento de las cargas públicas. Sin perjuicio de las decisiones que puedan adoptarse en materia del que deba ser el grado de contribución de las clases medias por razón del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y su progresividad, y el Impuesto sobre el Valor Añadido, con su proporcionalidad hoy admitida como algo ordinario, parece muy necesario evitar la múltiple imposición proveniente del Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades locales.

Y hay que empezar por la supresión definitiva de dos Impuestos, el Impuesto sobre el Patrimonio, desaparecido en la mayoría de los

Países, y el Impuesto sobre Sucesiones. Las razones técnicas esgrimidas para la supresión del Impuesto sobre el Patrimonio son abundantes y convincentes, prevalecen claramente sobre las ideológicas; en el caso del Impuesto sobre Sucesiones, las motivaciones puramente ideológicas se sostienen aun con mayor dificultad que en el caso del citado Impuesto sobre el Patrimonio, puesto que si bien en tiempos el Impuesto sobre Sucesiones constituía un instrumento para que los «grandes patrimonios/nobiliarios» pasaran a ser algo «menos afortunados», en el presente las principales «victimas» lo han sido quienes han tenido que renunciar a adquirir humildes patrimonios (muy numerosos) por no disponer de los recursos necesarios para hacer frente a los tributos que planean sobre los procesos sucesorios «mortis causa».

El 14 de mayo de 2025, el Boletín Oficial de la Asamblea de Madrid (Número 106) ponía en general conocimiento el Proyecto de Ley por la que se modifica el «Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, del Consejo de Gobierno, para incrementar la bonificación aplicable a los parientes incluidos en el Grupo III de parentesco en el impuesto sobre sucesiones y donaciones y simplificar los requisitos de acceso a los beneficios fiscales en el impuesto sobre donaciones». Buena noticia, pero aun lo sería más si al final el beneficio fiscal en el Impuesto sobre Sucesiones se produjese en los términos del Impuesto sobre el Patrimonio e, ítem más, que tanto el Impuesto sobre el Patrimonio como el Impuesto sobre Sucesiones desapareciese de la normativa estatal, pero hay que reconocer que estamos ante un episodio tal que una perpetua «Misión imposible» precisamente cuando parece que la saga cinematográfica ha llegado a su fin.

Al deterioro de la situación económica de las clases medias en particular, han contribuido con gran peso específico dos factores: el encarecimiento del suministro de energía eléctrica y la escasez de vivienda, ambos factores comprensivos de una fuerte carga impositiva.

En el caso del suministro de electricidad, el gravamen tributario, amén de razones recaudatorias, persigue la consecución obsesiva de un «consumo responsable» precisamente de un servicio que se ha convertido, sí o sí, en indispensable para el desarrollo del día a día de la población, aun cuando no llegue, pero se le acerque bastante, al grado de imprescindibilidad del agua y la alimentación en general. En circunstancias extraordinarias como las vividas recientemente, se ha puesto de manifiesto el alivio sentido por la población derivado de la atenuación de la carga impositiva resultante del Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto Especial sobre la Electricidad e Impuesto sobre el Valor de la Producción Eléctrica ((IVPEE). Factor de encarecimiento añadido lo constituyen las medidas discriminatorias que alcanzan a algunas fuentes como la energía nuclear.

Por lo que hace a la escasez de viviendas, para su adquisición o utilización en régimen de alquiler, la tributación es un factor con peso específico importante. También en esta ocasión consideramos que lo pertinente es la remisión a una fuente que lleva a cabo un análisis

minucioso de la cuestión, nos estamos refiriendo al documento «La fiscalidad de la vivienda en España. Una propuesta de mejora» del que es autor principal el Instituto de Estudios Económicos que, además de la formulación de propuestas para la mejora de la situación, llega a conclusiones que nos parecen muy interesante traer a colación:

- La fiscalidad sobre la vivienda en España se caracteriza por su elevada complejidad, fragmentación territorial y **una presión fiscal significativamente superior a la media europea**, lo que genera efectos distorsionadores sobre la oferta, la inversión y el acceso a la vivienda. El sistema impositivo actual grava intensamente todas las fases del ciclo inmobiliario (adquisición, tenencia, transmisión y arrendamiento) **y está distribuido entre los tres niveles de la Administración, con múltiples figuras tributarias que comprometen la eficiencia del mercado.**
- Desde una perspectiva internacional, **España presenta tipos marginales efectivos de imposición sobre la vivienda superiores a los promedios de la OCDE y la UE**, tanto para la vivienda en propiedad como para la destinada al alquiler. Esta fiscalidad excesiva desincentiva la inversión inmobiliaria y actúa como un freno para la movilidad residencial.
- Las diferencias de presión fiscal entre Comunidades Autónomas impactan directamente en el atractivo relativo de cada territorio para la inversión y la residencia, **generando distorsiones territoriales.**
- La sobrerregulación del mercado y las políticas de control de precios, como las introducidas por la Ley 12/2023, han reducido la oferta disponible, incentivando la retirada de inmuebles del mercado y agravando la escasez estructural de vivienda. Todo ello en un contexto en el que se estima un déficit de 2,2 millones de unidades hasta 2040.
- **Se hace necesario un rediseño del marco tributario que reduzca la carga fiscal sobre la vivienda, garantice la seguridad jurídica y favorezca la inversión, el alquiler y la movilidad. Una fiscalidad más eficiente contribuiría no solo a mejorar el acceso a la vivienda sino también a dinamizar el mercado.**

Acceso al documento: [OPINIÓN DE IEE. Mayo. La fiscalidad de la vivienda en España. Una propuesta de mejora](#)

La CE/78 en su artículo 9.3 garantiza la seguridad jurídica sin que la misma sea calificada como principio y tampoco se la defina, de modo que, sin perjuicio de la elaboración del concepto «valor o principio» por la doctrina científica, son los Tribunales de Justicia y el Tribunal Constitucional quienes han ido identificando aquellas situaciones en que se considera comprometido el principio de legalidad o imperio de la ley -como piedra angular del sistema democrático- y la seguridad jurídica. El Tribunal Constitucional se ha manifestado al respecto, dejando sentado en distintas ocasiones algunos de los criterios que sintéticamente exponemos a

continuación:

- «La seguridad jurídica es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad»(STC 27/1981, de 20 de julio)

- «La exigencia del artículo 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas. (...). Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuáles sean éstas» (STC 46/1990, de 15 de marzo)

[Al respecto de las «singularidades» -rechazables y vergonzantes- caracterizadoras de la producción normativa en los últimos tiempos, proponemos la lectura del Dictamen (aprobado el 13 de marzo de 2025) evacuado por el Consejo de Estado al respecto del Proyecto de Real Decreto por el que se aprobaba el Reglamento del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud y se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, [...] Acceso al documento: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=CE-D-2025-223>

Paradigma de la citada «singularidad» lo constituye el que hecho de que ante la incapacidad de producir la normativa con el rango jerárquico preciso conforme a la legalidad vigente, el Ministerio de Hacienda -a través de la Dirección General de Tributos y publicación de una NOTA en la Web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria- puso en general conocimiento los efectos, en el ámbito del IRPF, del Real Decreto-ley 9/2024 (derogado por Resolución del Congreso de los Diputados del 22 de enero de 2025). Con peculiar rango normativo se dispuso:

1. El mantenimiento en 2025 de los límites para la aplicación del método de estimación objetiva vigentes en los ejercicios 2016 a 2024.

2. Mantenimiento del porcentaje del 1,1% para la imputación de rentas inmobiliarias en el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hubieran sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de

conformidad con la normativa catastral, siempre que hubieran entrado en vigor a partir de 1 de enero de 2012.

3. Aplicación para los devengos producidos entre el 1 y el 22 de enero de 2025 del aumento de 1.500 a 2.500 euros del importe percibido del segundo y ulteriores pagadores determinante de la obligación de declarar, así como la ampliación del ámbito temporal de las deducciones por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas y por adquisición de vehículos eléctricos «enchufables» y de pila de combustible y puntos de recarga. Acceso a la NOTA original: [Agencia Tributaria: Nota sobre los efectos, en el ámbito del IRPF, del Real Decreto-Ley 9/2024](#)]

- «El principio de seguridad jurídica y el derecho a la tutela judicial efectiva prohíben a los órganos judiciales, excepto en los supuestos específicamente previstos en la Ley, reexaminar el juicio realizado en un supuesto concreto, incluso en el caso de que posteriormente estimaran que su decisión no se ajustaba a la realidad, ya que la protección judicial no sería efectiva si se permitiera revisar lo ya resuelto en una sentencia firme en cualquier circunstancia» (STC 193/2009, de 28 de septiembre).

Así pues, se impone una conclusión: la seguridad jurídica es imprescindible para el mantenimiento del ordenamiento jurídico, vinculada a la estabilidad económica y social. Bien sea porque las normas jurídicas adolezcan de una redacción confusa, ya sea por la acción errónea de los órganos encargados de su aplicación práctica, lo cierto es que con demasiada frecuencia se plantean situaciones y supuestos de posible «inseguridad jurídica» debiéndose pronunciar los Tribunales de Justicia. Recientes sentencias del Tribunal Supremo han abordado dos situaciones paradigmáticas que cabe calificar como de «inseguridad jurídica] fiscal».

En Sentencia 270/2025 (Rec. 2349/202312), el Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-administrativo) ha tenido que insistir en como el artículo 140 de la LGT dispone que una vez dictada resolución en un procedimiento de comprobación limitada, **la Administración tributaria no puede efectuar una nueva regularización en relación con el objeto comprobado**, salvo que en un procedimiento de comprobación limitada o inspección posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas. Bien sea por la limitación de medios personales o materiales, las Administraciones tributarias, en particular la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no repara en medios para que no se le «escape» un hecho imponible o un contribuyente.

Contempla la STS 382/2025 (Rec.8998/2022) una situación un tanto vidriosa en la que, como no podía ser de otro modo, se mantiene la interpretación jurisprudencial anterior [STS de 11 de marzo de 2024- Rec. n.º 8243/2022) al respecto de lo dispuesto en el artículo 115 de la Ley General Tributaria, tras su modificación por la Ley 34/2015, conforme al cual la actividad comprobadora de la Administración Tributaria puede sin límite retrotraerse en el tiempo pasando por encima del instituto de la prescripción, de modo que la

inseguridad fiscal se impone a la seguridad jurídica. Se recuerda en la STS de referencia que el Tribunal Constitucional ha refrendado plenamente la aplicación por la Administración tributaria del artículo 115 de la Ley General Tributaria en la actualidad vigente.

En efecto, a juicio del Tribunal Constitucional (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)» Triste interpretación que respalda (STS de 11 de marzo de 2024) la omnipotencia comprobadora de la Administración tributaria y que coloca al administrado en la situación de eterna pesadilla, de inseguridad fiscal (y tal vez penal) «sine die».

Se da sin embargo esta segunda STS una esperanzadora circunstancia, todavía quedan posiciones que **no se limitan al lamento** por «la leche derramada», y ello en base a argumentación que tarde o temprano deberá prevalecer. En lo que se puede calificar como una declaración previa de principios, el Magistrado que formula el Voto Particular, dice:

«Considero, además, que si el recurso de casación es una institución que, en su actual diseño, aspira a la formulación y conservación de la jurisprudencia, pero no como un fin en sí mismo, sino como instrumento vital al servicio de la seguridad jurídica -o sea, de la previsibilidad, de la certeza, de la pacificación de conflictos jurídicos- (art. 9.3 CE), el lector de las sentencias del Tribunal Supremo -Tribunales de instancia, abogados, académicos, comunidad jurídica en general- merece que se le expliquen también ciertos pormenores, dudas enfoques que, sin ser esenciales para el fallo dictado, no deben quedar en el tintero, pues sin ellos no todo habría quedado dicho, no todo lo necesario habría sido expresado.

En otras palabras, la sentencia que decide este recurso de casación es concorde en todo con la sentencia precedente. Sobre esa realidad inamovible no se pretende intervenir ni matizar nada, en absoluto, pues, siguiendo en ello a Goethe, “prefiero la injusticia al desorden”. Nada escandalizaría más que una sentencia que se desviase de la línea seguida por otra precedente, máxime ante una similitud sustancial tal acusada, ni aun tratando de justificarse en propósitos de justicia. Hemos tenido tristes ejemplos de bruscos virajes jurisprudenciales, en contra de los contribuyentes, que producen grave daño en la confianza que debe depositarse en los Tribunales de justicia. Creo que están en la mente de todos»

Veamos algunos aspectos del Voto Particular que nos parecen especialmente significativos, pidiendo disculpas si en algún caso esos particulares deban ser valorados/enjuiciados en función del contexto que aquí no se recoge:

-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.**

- Sin ánimo de ahondar en este punto, la sentencia ancla la afirmación en la doctrina constitucional que se declara en la STC 121/2016, sobre la base de la inexistencia de una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva; así como de la intención, expresada en el Preámbulo de la Ley 34/2015, de cambiar el régimen existente para solventar las dudas anteriores, optando por reforzar inequívocamente la posición de la Administración tributaria. **Tal explicación legal, en mi opinión, no puede erigirse en jordan que purifique los eventuales vicios de inconstitucionalidad que la ley pudiera contener.**

- La mencionada y muy conocida sentencia del Tribunal de Justicia [TJUE (Sala Primera) de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19 - modelo 720-] que obviamente examina normas y situaciones diferentes a las que aquí son objeto de estudio, **no por ello deja de abonar un efecto interpretativo moderador en contra de la desmesura de la imprescriptibilidad a ultranza** de las facultades que la ley asigna a la Administración, lo que permite reforzar la postura que en este voto particular trato de argumentar.

- A tal efecto, no parece necesario recordar con especial énfasis que la imprescriptibilidad -atributo que da preferencia absoluta al valor de la justicia frente al de seguridad jurídica- **está reservada, en los ordenamientos jurídicos de nuestro primer mundo, al ámbito penal y, dentro de él, a los delitos extraordinariamente graves, como los de lesa humanidad o genocidio** (art. 131.3 del Código Penal).

Por tanto, **crear una imprescriptibilidad doméstica y menuda**, que equipara a tales gravísimos delitos las conductas que debe comprobar la Administración tributaria, aunque aquélla figura **se cobije bajo el camuflaje de la artificiosa separación entre la potestad de comprobación y liquidación**, podría considerarse, sin forzar mucho las cosas, un desafuero o un exceso injustificado y **gravemente perturbador de la seguridad jurídica**, dada la evidente desproporción entre unos bienes jurídicos y otros, esto es, entre los bienes cuya protección se confía en uno y otro caso al Estado.

- Por ello, es muy relevante la invocación que a la imprescriptibilidad incondicional objeta la STJUE el Derecho de la Unión y, para alcanzarla, a las limitaciones de los Estados Miembros en la **persecución del fraude fiscal, que no es un bien absoluto, ni una aspiración que deba sacrificar los derechos de los contribuyentes.**

- Por tanto, el imperativo irrenunciable de seguridad jurídica, valor constitucional y principio basal del derecho de la Unión Europea, no consiente que existan situaciones jurídicas abiertas, indefinidas o inciertas, lo que fatalmente sucede **cuando se concede a la Administración la posibilidad de volver sobre ellas, a costa de**

las normas comunes de prescripción, que afectan también a los ciudadanos en caso de que se puedan, sin límite temporal, revisar o corregir hechos de un periodo que ya no se podría regularizar, potencialmente indefinido.

- En suma, **ni las leyes pueden ser interpretadas de modo que conduzcan a resultados absurdos o lesivos de otros derechos e intereses**, tan necesitados de protección, al menos, como el que da lugar a la norma comentada, **ni la Administración pública**, que sirve -debe servir, ha de entenderse- con objetividad los intereses generales (art. 103 CE) **puede ser premiada en su pasividad mediante la adopción de normas jurídicas intensamente reforzadoras de sus potestades; y también mediante interpretaciones meramente literalitas.**

- Con reiteración una vez más del respeto pleno, no solo a los componentes de la Sección Segunda, sino a la sentencia de la que he sido ponente, transcribiendo en ella fielmente el criterio ya establecido en un precedente idéntico, **me limito a significar que, al menos en mi opinión, las cuestiones que suscita la aplicación del art. 115 LGT distan de haber quedado definitivamente cerradas** ya que, en mi opinión, el citado precepto, aplicado al caso como fundamento directo e inmediato de la decisión, no permite una solución hermenéutica meramente literal, habilitante de cualquier retrospección, para indagar en periodos hechos de cualquier antigüedad; y negadora de cualquier circunstancia o eventualidad, no tan impensable, en que la interpretación gramatical pudiera causar lesión de los derechos fundamentales.

- Ninguna de las dos posibles soluciones para conciliar todos los derechos e intereses en conflicto -que toman como punto de partida la existencia de dudas razonables que el Tribunal Supremo no ha albergado- han sido consideradas por la Sala. Tales son el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad -de cuyas dificultades he hablado-; **o, como mejor alternativa, la adopción de una interpretación conforme a la Constitución del precepto, correctora de la literalidad, que diera la necesaria primacía al principio de seguridad jurídica, al derecho de defensa y a la limitación estructural que debe definir el ejercicio de cualquier potestad administrativa.**

Y para ir terminando, diez lamentaciones por razón de ciertas situaciones en las que parece se compromete la seguridad [jurídica] fiscal:

- Lamentamos, que se haya podido efectivamente dar una sola ocasión que justifique el que el bufete anglosajón Amsterdam & Partners, haya tachado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de «carterista fiscal», de "perseguir a los acogidos a la Ley Beckham". Dicha Agencia Estatal de Administración Tributaria ha respondido con datos en la mano. El tiempo quitará o dará razones, pero en todo caso hay que recurrir a la manida frase: «La mujer del César no solo debe ser honrada, sino también parecerlo»

- Lamentamos, que en el primer Congreso de Derecho Tributario

organizado por el Colegio de la abogacía de Madrid (ICAM) ciertos juristas tuvieran que levantar la voz contra el uso abusivo por parte de la Hacienda Pública del procedimiento abreviado para imponer sanciones tributaria. Dichos juristas denunciaron a la Agencia Estatal de Administración Tributaria por dificultar la defensa del contribuyente al iniciar sistemáticamente el expediente sancionador tras la regularización fiscal. El presidente de la Sección de Derecho Tributario del ICAM ha denunciado que el afán recaudatorio de la Agencia Tributaria está cambiando las reglas del juego y menoscabando las garantías de los procedimientos sancionadores.

- Lamentamos, que pasen los años y la Agencia Estatal de Administración Tributaria no habilite los instrumentos oportunos para que el adecuado comportamiento de la Inspección de Hacienda no sea puesto en tela de juicio por razón de la regulación de los incentivos a su trabajo.

- Lamentamos, que la Agencia Estatal de Administración Tributaria acuda cada vez de manera más frecuente y en los términos que en ocasiones lo viene haciendo, al empleo del instrumento de derivación de responsabilidad tributaria ya que puede causar grave perjuicio al involucrar indebidamente a quien se ve sancionado a la postre por razón de hechos de difícil o imposible probanza.

- Lamentamos, que los contribuyentes residentes en el extranjero con inmuebles (viviendas alquiladas) en España puedan ser víctimas de discriminación al no permitírseles la aplicación de beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes que si se pueden aplicar los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Lamentamos, que en el año 2024 se presentaran más de 200.000 quejas contra la Agencia Estatal de Administración Tributaria, registrándose un aumento del 20 por 100 respecto del año 2023.

- Lamentamos, que se consolide la decisión política de fraccionamiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de modo que la «Agencia de Cataluña» puede pasar a recaudar la totalidad de los impuestos, con la consecuencia inmediata de que en la Comunidad Autónoma de Cataluña se dispondrá de recursos por habitante en cifra muy superior a la ciudadanía de otras Comunidades Autónomas. Consecuencia de mayor trascendencia si se atribuyen a la «Agencia Catalana» competencias exclusivas en materia de comprobación e investigación. Este lamento va de la mano del que produce el propósito de un «Cupo catalán» (vs. Financiación singular)

- Lamentamos, que por razón de los ajustes acordados [«constitucionales»] el IVA pagado por los consumidores del Territorio Común vaya a las arcas de las Comunidades Autónomas Forales; una muestra más de privilegios injustificados, si alguna vez los privilegios estuviesen justificados.

- Lamentamos, que se hayan dado los primeros pasos para una voluntad farisea de resolver la problemática de la financiación autonómica. Tristemente en la Web del Ministerio de Hacienda, con

fecha 15 de mayo de 2025, se ha sometido a consulta pública previa el Anteproyecto de ley Orgánica de medidas excepcionales de sostenibilidad financiera para las Comunidades Autónomas de Régimen Común. Si el propósito último del proyecto se alcanza a no dudarlo tendrá lugar un importante deterioro del Estado del bienestar gestionado por la práctica totalidad de las Comunidades Autónomas. La Comunidad Autónoma de Cataluña seguirá gastando «como si no hubiera un mañana». No hay motivo para pensar que dejará de actuar a modo de «sanguijuela» como viene sucediendo hasta el presente.

- Lamentamos, que el coste de la deuda pública siga subiendo [a pesar] de las bajadas de los tipos por parte del BCE. El tipo de interés medio de la deuda en circulación alcanzó en abril/2025 el 2,28% dato más alto de los últimos seis años. Seguro es que los contribuyentes actuales tendremos que financiar con impuestos más altos esos desmesurados intereses. Y en el fondo del escenario, a modo de sombras chinescas, la condonación de la deuda que, como ha reconocido la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF), supondrá un ahorro en intereses que implica una reducción del déficit de las CC.AA. y un incremento en la Administración central.

La propia AIReF, formula consideraciones importantes por cuanto que a la postre la consolidación fiscal es un objetivo que habrá de alcanzarse inexorablemente través de una reducción del gasto o de una subida de los impuestos o una combinación de ambas de dichas opciones. Dicha Autoridad, con buen sentido, considera conveniente afrontar la vuelta de las Comunidades Autónomas a los mercados, a la disciplina que estos imponen, y recuperar la cláusula de no bail out. («No rescate»). Y concluye la Autoridad Independiente:

«Por lo tanto, no está de más reforzar el cumplimiento de las reglas fiscales con una condicionalidad fiscal asociada al proceso de condonación de deuda toda vez que, además, el fondo de liquidez autonómico no desaparece, de manera que se seguirían financiando a través de él tanto los déficits registrados en el ejercicio como los excesos de déficit generados en años anteriores. No tiene sentido, por tanto, hacer una condonación de deuda si no se garantiza que no se va a seguir acumulando deuda a futuro por encima de lo que permiten las reglas fiscales (Pongamos que la Autoridad Independiente está hablando de la Comunidad Autónoma de Cataluña).

Y ya para finalizar dos breves apuntes, uno de «lege ferenda» (DAC-8) y otro relativo a actualidad recientemente sobrevenida (DAC-9). La antes mencionada Web del Ministerio de Hacienda, con fecha 30 de abril de 2025, ha sometido al trámite de consulta pública el desarrollo reglamentario para la transposición al Derecho español de la Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Por otra parte, «ha llegado y llamado a la puerta» de nuestros perezosos «trasponedores» la Directiva (UE) 2025/872 del Consejo, de 14 de abril de 2025, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación en el ámbito de la fiscalidad

(DOUEL de 6 de mayo de 2025). Con esta Directiva (DAC-9) la Unión Europea intensifica las medidas destinadas al control de la imposición mínima estableciendo nuevas normas en materia de intercambio de información entre los Estados miembros que adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2025, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la nueva Directiva 2025/872. Asimismo, los Estados miembros comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones y aplicarán las mismas a partir del 1 de enero de 2026.

---ooOoo---



[HEMEROTECA \(acceso a números anteriores\)](#)