

La irretroactividad de «algunas» normas reguladoras del procedimiento sancionador tributario

La interpretación del Tribunal Central acerca de la naturaleza sustantiva de la norma reguladora del plazo para el ejercicio de la potestad sancionadora del artículo 209.2 de la Ley General Tributaria refuerza la irretroactividad de las normas sancionadoras sustantivas —como la prescripción o la caducidad— cuando tienen efectos desfavorables para el contribuyente.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA
Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

El principio de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras constituye un mandato a los poderes públicos, un principio establecido en el artículo 9.3 de la Constitución (CE) en garantía de los derechos de los contribuyentes que resulta del juego conjunto

del principio de legalidad penal —concebido como derecho fundamental en el artículo 25.1 de la Constitución— y del principio de seguridad jurídica —art. 9.3 CE—¹. Pese a la claridad del texto constitucional, la aplicación de dicho principio por los poderes públicos no ha estado exenta de controversias, tanto

¹ Voto particular de la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 177/1994, de 10 de junio (ECLI:ES:TC:1994:177), y, de forma más reciente, la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 54/2023, de 22 de mayo (ECLI:ES:TC:2023:54).

en lo relativo a la normativa sustantiva o material reguladora de los tipos infractores y sus penas o sanciones como en relación con la normativa reguladora de los procedimientos sancionadores. A este último ámbito del procedimiento sancionador en materia tributaria se refiere la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio del 2025 (reclamación núm. 7220/2022), en relación con el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria.

El artículo 209.2 de la Ley General Tributaria, con fundamento en el principio de seguridad jurídica, establece un plazo de caducidad para el ejercicio de la potestad sancionadora cuando ésta deriva de un previo procedimiento de comprobación tributaria. De conformidad con dicho precepto, los «procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución». En su redacción originaria, dicho plazo de caducidad era de tres meses, pero, mediante la Ley 11/2021, de 9 de julio, de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal, el referido plazo de caducidad se amplió hasta los seis meses. Esta modificación normativa entró en vigor el 11 de julio del 2021 sin ninguna disposición transitoria que determinara qué plazo, el de tres o el de seis meses, debía aplicarse para la incoación de un procedimiento sancionador tras la entrada en vigor de esa modificación, pero con causa en un procedimiento de comprobación tributaria iniciado previamente a la modificación normativa. Y ésta es la cuestión que resuelve el Tribunal

Central en la referida reclamación, sobre la base de los siguientes hechos que exponemos resumidamente:

- El día 11 de febrero del 2020 se iniciaron actuaciones inspectoras frente a una sociedad, por el concepto del impuesto sobre sociedades, ejercicios 2015 a 2017. Dicho procedimiento inspector concluyó mediante la notificación de la correspondiente liquidación el día 22 de julio del 2022.
- El día 30 de diciembre del 2022 se notificó a la sociedad el inicio de un procedimiento sancionador por considerar la Inspección que, a la vista de la regularización practicada, la entidad habría cometido la infracción tributaria prevista en los artículos 191.1 y 193.1 de la Ley General Tributaria.

En esa fecha, por tanto, se habría superado el referido plazo de tres meses, desde la notificación de la liquidación el día 22 de julio del 2022, atendiendo a la redacción de la norma sancionadora anterior a la reforma normativa indicada, que se encontraba vigente en el momento en el que se cometieron las infracciones y en el que se había iniciado el procedimiento inspector. Sin embargo, si estamos a la nueva redacción del artículo 209.2 de la Ley General Tributaria que entró en vigor el 11 de julio del 2021 y que, por tanto, estaba vigente cuando se inició el procedimiento sancionador (el 30 de diciembre del 2022), dicho plazo de caducidad no se habría excedido por ser ahora de seis meses.

El Tribunal Central resuelve la cuestión planteada remitiéndose a la Sentencia del Tribunal

Supremo de 15 de octubre del 2014 (recurso de casación para unificación de doctrina núm. 497/2013). Dicha sentencia resolvió una cuestión idéntica que en aquel caso consistía en determinar si, tras un acta de disconformidad, la inspección disponía del plazo de un mes para incoar el procedimiento sancionador de conformidad con el artículo 49.2j del Reglamento General de la Inspección de los Tributos aprobado mediante el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril —desde la finalización del plazo para formular alegaciones—, o bien si disponía del plazo extendido de tres meses desde que se hubiese notificado la correspondiente liquidación, resultante de la modificación introducida en la Ley 230/1963, General Tributaria, por el artículo 37 de la Ley 53/2002, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Pues bien, las consideraciones del Tribunal Supremo que acoge y comparte el Tribunal Central son dos (las cursivas son nuestras):

- En primer lugar, que *«las normas sobre prescripción —y caducidad— configuran la sustantividad de las sanciones, lo que significa que las modificaciones legislativas no pueden tener carácter retroactivo cuando la nueva normativa tiene naturaleza agravatoria, lo que sucedería si se aplicara la norma invocada a la sanción aquí enjuiciada, que se había producido mucho antes de la entrada en vigor de la nueva ley»*.

A este respecto, el Tribunal Central reproduce las consideraciones sobre el propio artículo 209.2 de la Ley General Tributaria que realizó el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en su Sentencia de 17 de julio del 2024 (recurso núm. 177/2023), en el sentido de que aquella «no es una norma estrictamente

procedimental», sino que posee también una dimensión sustantiva o material [...]. Se trataría así de una caducidad extintiva [...]».

El Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León concluyó en la referida sentencia que «toda vez que, además, está en tela de juicio la seguridad jurídica del obligado tributario — que es el fundamento del actual artículo 209.2 de la Ley General Tributaria—, *el plazo que debe regir en estos casos debiera ser el existente al momento de comisión de la infracción*». Véase, a este respecto, el artículo 26 de la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público, que proclama la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras y establece que serán retroactivas las normas favorables «al presunto infractor o al infractor, *tanto en lo referido a la tipificación de la infracción como a la sanción y a sus plazos de prescripción*, incluso respecto de las sanciones pendientes de cumplimiento al entrar en vigor la nueva disposición».

- En segundo lugar, que, «aunque se configurara como de naturaleza procesal la norma ampliatoria del plazo que habilita para la declaración de caducidad, es evidente que la norma que rige el procedimiento que aquí terminó en sanción *es la que regía cuando el procedimiento inspector se inició*».

Sobre la base de dichos razonamientos, el Tribunal Central concluye que, en relación con el referido plazo del artículo 209.2 de la Ley General Tributaria, debe estarse a la redacción vigente en el momento en el que se cometieron las infracciones correspondientes, en ese caso, en la fecha en la que se presentaron

las autoliquidaciones por el impuesto sobre sociedades objeto de regularización (ejercicios 2015 a 2017). Por consiguiente, el plazo aplicable en ese caso era el de tres meses, plazo que se superó, lo que comporta para el Tribunal Central la «caducidad del procedimiento» y la consiguiente anulación de la sanción impugnada.

Este criterio del Tribunal Central en relación con el artículo 209.2 de la Ley General Tributaria, reiterado en su resolución de 17 de julio del 2025 (recurso núm. 8813/2024), supone un paso adelante en el reconocimiento de la

No cabe la aplicación retroactiva de la reforma del artículo 209.2 de la Ley General Tributaria

irretroactividad de las disposiciones sancionadoras cuya naturaleza no sea estrictamente —o sólo— procedimental, como ocurre con las disposiciones reguladoras de la prescripción extintiva de la responsabilidad sancionadora o de la caducidad para el ejercicio de la potestad sancionadora², y abunda en la necesidad de aplicar e interpretar nuestro ordenamiento jurídico de forma acorde con el texto constitucional, en este caso, apelando al principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución.

² Véase en este sentido el artículo 26 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.