

PROCEDIMIENTO

El plazo para iniciar el procedimiento sancionador en relación con la modificación del artículo 209.2 LGT por la Ley 11/2021 de 9 de julio

Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 2025 (rec. 7220/2022) y de 17 de julio 2025 (rec. 8813/2024)

Laura Campanón Galiana
Abogada
Asesora Fiscal
Arttax & Legal Abogados

Resumen: El TEAC en sus resoluciones de 24 de junio y de 17 de julio de 2025 ha entrado a analizar el plazo que debe tenerse en cuenta para la iniciación de un procedimiento sancionador en virtud del artículo 209.2 LGT tras la modificación del mismo por la Ley 11/2021 de 9 de julio. El Tribunal administrativo concluye que, a la hora de determinar el plazo de inicio del procedimiento inspector, ha de estarse a la fecha de la comisión de la infracción. En consecuencia, si la infracción se cometió antes de la entrada en vigor de la Ley 11/2021 de 9 de julio, el plazo para iniciar el procedimiento sancionador sería de tres meses, en lugar del plazo ampliado de seis meses introducido tras la entrada en vigor de dicha norma.

Palabras clave: Procedimiento; plazo inicio procedimiento sancionador; Ley 11/2021; caducidad; infracción tributaria; retroactividad

Abstract: TEAC, in its resolutions of June 24 and July 17, 2025, has begun to analyze the period that must be taken into account for the initiation of a sanctioning procedure under article 209.2 LGT after its modification by Law 11/2021 of July 9. The Administrative Court concludes that, when determining the deadline for starting the inspection procedure, the date of the commission of the infraction must be taken into account. Consequently, if the infraction was committed before the entry into force of Law 11/2021 of July 9, the period to initiate the sanctioning procedure would be three months, instead of the extended period of six months introduced after the entry into force of said rule.

Keywords: Procedure; deadline for starting sanctioning procedure; Law 11/2021; expiration; tax violation; retroactivity

I. ANTECEDENTES RELEVANTES PARA EL FALLO

La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, modificó el plazo de inicio del procedimiento sancionador contemplado en el artículo 209.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

En el apartado XI del preámbulo de dicha Ley 11/2021, de 9 de julio, ya se anunciaba la modificación del plazo de inicio del procedimiento sancionador, ampliándolo a seis meses, bajo el pretexto de que se alineaba con el plazo general de resolución de los procedimientos tributarios —aunque realmente lo que se hizo fue ampliar el plazo administrativo para iniciar un procedimiento sancionador sin mucha más motivación que la de permitir un alargamiento de los plazos en favor de la administración—.

«La Ley 11/2021 amplió el plazo para iniciar el procedimiento sancionador de tres a seis meses»

Concretamente, se establecía en dicho preámbulo:

«Se establece que el plazo máximo para el inicio del procedimiento sancionador incoado a partir de las liquidaciones o resoluciones dictadas en determinados procedimientos de aplicación de los tributos será de seis meses, alineando el mismo con el plazo general de resolución de los procedimientos tributarios.»

La Ley 11/2021, de 9 de julio, entró en vigor el 11 de julio de 2021. Con carácter previo a dicha entrada en vigor, el plazo máximo para iniciar el procedimiento sancionador era de tres meses. Sin embargo, tras la entrada en vigor dicho plazo se amplió a seis meses, siendo la actual redacción del precepto, la siguiente:

Artículo 209. Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria.

(...)

2. 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.**

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.»

«La cuestión objeto de debate que debe resolver el TEAC exige determinar la redacción del artículo 209.2 de la LGT que debe resultar de aplicación al caso concreto, esto es, la redacción anterior a la modificación introducida por la Ley 11/2021, de 9 de julio, que fijaba un plazo de tres meses, o la redacción posterior a dicha modificación, que fija un plazo de seis meses»

Teniendo en cuenta este contexto, la cuestión a dilucidar por el Tribunal Económico Administrativo Central, en adelante TEAC, era la de determinar qué normativa resultaba aplicable relativa al plazo de inicio del procedimiento sancionador cuando estamos ante infracciones cometidas con anterioridad a la modificación normativa, esto es, anteriores a julio de 2021, pero que fueron objeto de comprobación con posterioridad a la entrada en vigor de la ampliación del plazo para iniciar el procedimiento sancionador.

II. SUPUESTOS DE HECHO Y CRITERIO DEFENDIDO POR LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS

En la RTEAC de 24 de junio de 2025, rec. 7220/2022 y RTEAC de 17 de julio de 2025, rec. 8813/2024, se reproducían las mismas circunstancias:

- Los procedimientos sancionadores se iniciaron en 2022, transcurridos más de tres meses desde que se notificaran los acuerdos de liquidación de los que traerían causa los correspondientes acuerdos sancionadores.
- Las infracciones se correspondían con ejercicios anteriores a 2022. Concretamente, se imponían sanciones relativas a los ejercicios 2015, 2016 y 2017.
- Los obligados tributarios alegaron la caducidad de los expedientes sancionadores, al haberse incumplido el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT 2003 en la redacción anterior a la modificación introducida por la Ley 11/2021, de 9 de julio.

Los obligados tributarios defendieron en todo momento que la normativa que debía resultar de aplicación era la vigente en el momento de la posible comisión de la infracción, y no la vigente en el momento en el que finalizan las actuaciones de comprobación.

«Los obligados tributarios defendían la caducidad de los procedimientos de comprobación limitada, por resultar de aplicación la normativa vigente en el momento de la comisión de la infracción tributaria»

En el supuesto enjuiciado en la RTEAC de 17 de julio de 2025, rec. 8813/2024, se razonaba que debía aplicarse la normativa sancionadora vigente al momento de la posible comisión de los hechos o, en su defecto, la que existía al inicio de las actuaciones inspectoras, ya que la modificación del referido artículo 209.2 LGT 2003, ampliando a seis meses el plazo que tiene la Administración para iniciar el expediente sancionador *«como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección»*, era fruto de la reforma de la Ley 11/2021, de 9 de julio, que entró en vigor el 11 de julio de 2021.

En dicho supuesto, el procedimiento inspector se inició en fecha 16 de marzo de 2020, finalizando con la notificación de fecha 21 de febrero de 2022. El inicio del procedimiento sancionador tuvo lugar el 29 de junio de 2022, transcurridos más de tres meses desde que se notificara la finalización del procedimiento inspector.

Como puede verse, el procedimiento sancionador se inició en 2022, estando vigente, en principio, el plazo ampliado de seis meses para iniciar un procedimiento sancionador.

Ahora bien, la infracción habría tenido lugar en 2016, con carácter previo a dicha modificación legislativa, motivo por el cual el obligado tributario defendía la tesis de que el plazo que debía regir era el plazo de tres meses por ser esta norma la vigente en el momento de comisión de los hechos que podrían dar lugar a la infracción tributaria.

III. CRITERIO FIJADO POR EL TEAC EN RELACIÓN CON EL PLAZO PARA INICIAR EL PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

El TEAC para analizar esta cuestión se remite en primer lugar a la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2014, rec. 497/2013. En esta sentencia, el Alto Tribunal debía resolver si procedía la aplicación del artículo 49.2.j) del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, que aprobó el Reglamento General de la Inspección de los tributos, y que establecía el plazo de un mes para el inicio del procedimiento sancionador, o bien, la de la modificación introducida en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, por el artículo 37 de la Ley

53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, por la que se estableció que el plazo para iniciar el procedimiento sancionador pasaba a ser de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación.

Resulta llamativo en este punto cómo se ha ido ampliando paulatinamente el plazo administrativo para el inicio de los procedimientos sancionadores. En su origen, se concibió el plazo de un mes, que se ha ido ampliando paulatinamente hasta el plazo actual de seis meses.

«Debe tenerse en cuenta que se han ido ampliando paulatinamente los plazos para iniciar los procedimientos sancionadores, siendo en su origen de un mes, pasando por el plazo de tres meses y aumentándolo hasta el actual plazo de seis meses»

En ese caso concreto, la decisión de la Sala fue la siguiente:

- En materia de prescripción y caducidad de las sanciones, las modificaciones legislativas no pueden tener carácter retroactivo cuando la nueva normativa tiene naturaleza agravatoria.
- En este sentido, entiende el Tribunal que la ampliación del plazo para iniciar el procedimiento sancionador resulta perjudicial para los intereses del obligado tributario, motivo por el cual no debería aplicarse con carácter retroactivo.

«El Tribunal Supremo considera que en materia de prescripción y caducidad las modificaciones legislativas no deben aplicarse con carácter retroactivo cuando la norma tiene naturaleza agravatoria»

Dada la identidad entre el caso aquí planteado y el que fue resuelto, el TEAC considera que en el presente caso es de aplicación el criterio reflejado por el Alto Tribunal en relación a la aplicación retroactiva de la modificación de la norma sancionadora.

Para avalar su postura recurre también a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia, de Castilla y León, de 17 de julio de 2024, rec. 177/2023.

En dicha sentencia se planteaba la misma cuestión, resolviendo el Tribunal que se debe aplicar la redacción del artículo 209.2 que resulte más favorable al administrado, tal y como puede leerse en el cuerpo de la misma:

«Creemos que el art. 209.2 LGT no es una norma estrictamente procedimental, sino que posee también una importante dimensión de derecho sustantivo o material, por cuanto el transcurso del plazo supone la imposibilidad de sancionar la eventual infracción que se hubiese cometido. Se trataría así de una caducidad extintiva, y si bien no se recoge en el art. 189 LGT como una causa de extinción de responsabilidad de las infracciones tributarias, desde luego en sus efectos se equipara a la prescripción.

La jurisprudencia alude a ese plazo como "un plazo preclusivo para el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora", y en tal sentido la STS de 4 de julio de 2005 (rec. 91/2003). Y sin perjuicio de las distintas concepciones doctrinales que se manejan sobre la naturaleza de ese plazo, la caducidad del procedimiento sancionador aquí implica siempre el decaimiento definitivo del derecho a sancionar cualquier conducta infractora en el ámbito tributario del art. 209.2 LGT; es decir, la caducidad del procedimiento sancionador conlleva en la práctica un efecto similar a la prescripción de la infracción.

(...)

En consecuencia, pensamos que nos encontramos ante la misma situación, y que toda vez que, además, está en tela de juicio la seguridad jurídica del obligado tributario —que es el fundamento del actual art. 209.2 LGT—, el plazo que debe regir en estos casos debiera ser el existente al momento de comisión de la infracción.»

Teniendo en cuenta lo anterior, el TEAC concluye que lo importante a la hora de determinar qué redacción normativa resulta aplicable es la fecha en la que se cometió la infracción.

En el caso, por ejemplo, de la RTEAC de 17 de julio 2025, rec. 8813/2024, la fecha que debería tenerse en cuenta es la del momento de presentación de la autoliquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2016.

Por tanto, la redacción normativa vigente en dicho momento establecía un plazo de tres meses para iniciar el procedimiento sancionador, pues la modificación de la redacción del artículo 209 LGT 2003 entró en vigor el 11 de julio de 2021.

«El TEAC declara la caducidad de los procedimientos sancionadores iniciados una vez transcurridos los tres meses de plazo que concedía la anterior redacción del artículo 209.2 LGT cuando las infracciones se cometieron con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 11/2021, que tuvo lugar el 11 de julio de 2021»

En consecuencia, habiéndose iniciado el procedimiento sancionador transcurridos más de tres meses desde que se hubiera notificado el acuerdo de liquidación, este habría caducado. El TEAC declara la caducidad del procedimiento sancionador al haberse producido su inicio una vez superado el plazo máximo de tres meses previsto en la redacción del artículo 209 LGT 2003 vigente al tiempo de cometerse la infracción.

IV. CONCLUSIONES

Como se ha expuesto, el TEAC fija un criterio altamente relevante a la hora de determinar la normativa aplicable a los procedimientos sancionadores. Concretamente a la hora de determinar el plazo para iniciar el correspondiente procedimiento sancionador tras la finalización de un procedimiento de comprobación o de inspección.

Hemos observado cómo paulatinamente, se han ido ampliando los plazos administrativos para iniciar procedimientos sancionadores. Estas modificaciones legislativas resultan desfavorables para los contribuyentes, tal y como expresamente reconoció la sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2014, rec. 497/2013 o el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León en su más reciente sentencia de 17 de julio de 2024, rec. 177/2023.

Estos pronunciamientos tienen una especial relevancia práctica en la medida en que supondrán la anulación de un gran número de sanciones en las que la Administración inició el correspondiente expediente sancionador transcurridos estos tres meses. De ahí que destaquemos la importancia del procedimiento administrativo, no solo desde el punto de vista de los administrados, que, por supuesto deben cumplirlo, sino también desde el otro lado de la mesa, que también debe conocerlo y aplicarlo en consecuencia.