

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 22 de abril de 2025

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 5274/2024

**SUMARIO:**

**Procedimiento de gestión.** *Ámbito temporal del art. 117.1.c) LGT tras su nueva redacción.* Se trata de determinar cuál es la normativa procedimental aplicable a un procedimiento de gestión tributaria iniciado tras la entrada en vigor de la nueva redacción del art. 117.1.c) Ley 58/2003 (LGT), cuando dicho procedimiento se refiere a un período impositivo anterior a dicha entrada en vigor (en este caso, IS 2019). La nueva redacción del art.117.1.c) tiene una naturaleza procedimental, pues no regula el contenido material del tributo ni modifica los requisitos sustantivos exigidos para aplicar un régimen fiscal especial, sino que determina qué órgano es competente y bajo qué procedimiento debe verificarse su procedencia. Las normas procedimentales se rigen por el principio de aplicación inmediata a los procedimientos iniciados tras su entrada en vigor. Por ello, la nueva redacción de la norma procedimental debe aplicarse a todos los procedimientos iniciados desde su entrada en vigor, aunque se refieran a ejercicios anteriores, como IS 2019.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 29 de febrero de 2024, recaída en la reclamación nº 47/2112/2023 interpuesta frente al acuerdo de liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades 2019.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.** De la documentación obrante en el expediente administrativo resultan acreditados los siguientes hechos:

La SOCIEDAD COOPERATIVA X era contribuyente del Impuesto sobre Sociedades presentando en relación al período impositivo IS 2019 la correspondiente autoliquidación en la que hacía constar que era una cooperativa agroalimentaria que se consideraba especialmente protegida ex artículo 7 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. Así, su tributación en el Impuesto sobre Sociedades, venía determinada también por el capítulo IV de la citada Ley 20/1990 que prevé unas "reglas especiales aplicables en el Impuesto sobre Sociedades".

También declaraba que le era aplicable el régimen tributario especial del Impuesto sobre Sociedades relativo a las entidades de reducida dimensión.

Con posterioridad a la presentación de la correspondiente autoliquidación IS 2019, en fecha 12 de junio de 2023 se inició mediante notificación de un requerimiento el inicio de un procedimiento de comprobación limitada relativo al IS 2019 de la SOCIEDAD COOPERATIVA X tramitado por la Dependencia Regional de Gestión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Dicho procedimiento terminó con la práctica de una liquidación administrativa provisional en la que se suprimió la bonificación del 50% de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades aplicable a las sociedades cooperativas porque, a juicio de la Administración, no se cumplían los requisitos previstos en el artículo 9 de la Ley 20/1990 para que la sociedad cooperativa fuese especialmente protegida. En particular, se argumentaba por el órgano de gestión que dicho precepto exigía que la cooperativa agroalimentaria asociara a titulares de explotaciones agrícolas y, sin embargo, ninguno de los socios de la misma sería titular de explotación agrícola alguna.

Así, se afirmaba en la propuesta de liquidación confirmada en el acuerdo de liquidación:

*<<Para tener la consideración de cooperativa especialmente protegida y gozar de los beneficios fiscales, no basta con haber constituido una cooperativa agraria, sino que es necesario que esta cumpla los requisitos establecidos por la Ley 20/1990 que regula las cooperativas especial y fiscalmente protegidas. El art.7 de la Ley 20/1990 incluye a las cooperativas agrarias como especialmente protegidas condicionando dicha protección a que cumplan los requisitos establecidos en el art.9, en concreto, que asocien a titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas, los socios de la cooperativa deben ser a su vez titulares de explotaciones agrícolas y, deben serlo todos los socios.*

Síguenos en...

*Ninguno de los tres socios mencionados tiene rendimientos de actividad agrícolas. Don M.D y Doña E.P. trabajan en la cooperativa cobrando un sueldo, pero no son titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no tienen ningún rendimiento de dichas actividades.*

*DOÑA M.M tampoco figura como titular de ninguna explotación agraria, ni tiene rendimientos de dicha actividad.*

*Por otra parte, que los socios figuren en Catastro como propietarios de fincas rústicas, no indica que sean titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales. En el caso de DOÑA M.M, según la información de catastro tampoco tiene ninguna finca rústica de la que sea titular.*

*Por todo lo expuesto, se desestiman las alegaciones presentadas confirmando la propuesta de liquidación>>*

**SEGUNDO.** Frente al acuerdo de liquidación provisional IS 2019, la SOCIEDAD COOPERATIVA X interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Castilla y León aduciendo que debía anularse la liquidación provisional girada por la incompetencia del órgano de gestión tributaria para enjuiciar la aplicación de un régimen tributario especial.

Concretamente, la SOCIEDAD COOPERATIVA X invocó a su favor una resolución previa del TEAR de Castilla y León de fecha 22 de diciembre de 2021. En dicha resolución también había sido interesada la SOCIEDAD COOPERATIVA X, habiendo recaído fallo estimatorio del Tribunal Regional quien anuló la liquidación dictada por el órgano de gestión tributaria relativo al procedimiento de comprobación limitada IS 2015 iniciado en fecha 10 de junio de 2020 en aplicación de la STS de 23 de marzo de 2021 (recurso 3688/2019) en la que se había declarado que *"las actuaciones que se sigan para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, como es el que se prevé, en el caso enjuiciado, para los colegios profesionales, en su carácter de entidades parcialmente exentas - y, por ende, a las que se asigna un régimen fiscal especial-, han de ser actuaciones inspectoras y seguirse, necesariamente, por los órganos competentes, a través del procedimiento inspector"*.

Por su parte, en la resolución aquí impugnada, el TEAR de Castilla y León anuló asimismo el acuerdo de liquidación IS 2019 impugnado por entender que la modificación introducida en el artículo 117.1.c) de la L.G.T. por la que se dota de competencia a las Dependencias de Gestión Tributaria para la comprobación de los regímenes tributarios especiales no es aplicable a los tributos cuyo periodo impositivo se haya iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de dicha modificación.

Afirma el TEAR en la citada resolución:

*Resolución TEAR de Castilla y León impugnada (RG 47/2112/2023)- el subrayado es añadido:-*

*<<En el caso que nos ocupa lo que se discute es si en el ejercicio 2019 el obligado tributario queda excluido de la aplicación del régimen fiscal especial aplicable a las sociedades cooperativas.*

*Cabe recordar que hasta la modificación del artículo 117 de la L.G.T. por el Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio, por el que se establece un nuevo sistema de cotización para los trabajadores por cuenta propia o autónomos y se mejora la protección por cese de actividad, la comprobación de la aplicación de regímenes tributarios especiales estaba recogida únicamente en el artículo 141 de la L.G.T. que establece que:*

*<<La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a :(...)*

*e) La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales>>*

*Sobre las competencias para el ejercicio de las funciones administrativas relacionadas con la aplicación de regímenes tributarios especiales se ha pronunciado el Tribunal Supremo en la Sentencia núm. 412/2021, de 23 de marzo (Recurso núm. 3688/2019; RJ 2021\1385), al enjuiciar el recurso de casación admitido mediante auto de 21 de noviembre de 2019, en el que se apreció "la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:*

*<<[...] Determinar si, en interpretación del artículo 141.e) LGT, la diferencia de facultades entre la comprobación que puede llevar a cabo un órgano de gestión tributaria y uno de Inspección radica, únicamente, desde una vertiente puramente objetiva, en la naturaleza de los medios que para tal fin pueden utilizar uno u otro órgano, de modo que, sólo cuando el órgano gestor precise, para la regularización, utilizar alguno de los medios que le están vedados, existiría un vicio de incompetencia; o, por el contrario, hay una reserva legal específica para que sean los órganos de la inspección los únicos competentes para ejercer las funciones administrativas, dentro del procedimiento de inspección en que se inserta tal artículo, dirigidas a la aplicación de regímenes tributarios especiales, como es el caso, en virtud de una lex specialis de preferente aplicación sobre la regla común [...]>>*

*En la referida sentencia el Alto Tribunal considera "que el criterio interpretativo correcto y adecuado es el que ofrece" la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid, núm. 299/2019, de*

Síguenos en...



28 de febrero (Recurso contencioso-administrativo núm. 117/2018; JUR 2019\99953), "en tanto reconoce la existencia de una reserva legal de procedimiento, en el artículo 141.e) LGT, respecto del ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, sin que esa previsión venga acompañada de excepción, salvedad o distinción alguna".

En el mismo sentido se pronuncia la Sentencia núm. 418/2021, de 23 de marzo (Recurso núm. 5270/2019; RJ 2021\1282).

Como señala el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Valladolid, en la Sentencia núm. 774/2021, de 30 de junio (Recurso contencioso-administrativo núm.798/2020), las consideraciones expuestas por el Tribunal Supremo en las referidas sentencias "son plenamente aplicables al presente caso, determinando la nulidad de pleno derecho de la liquidación impugnada, dado que el régimen especial del recargo de equivalencia -así calificado, es decir, como régimen especial-, que es el que pretende el recurrente se aplique a su actividad de venta al por menor de tabaco (estanco), se encuentra regulado en el capítulo VII del Título IX (artículos 148 a 163) de Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), dedicado a los "Regímenes especiales", sin que a el lo se opongan las alegaciones de la Abogacía del Estado, y es que:

a) Es cierto que el presupuesto previo de aplicación del régimen especial del recargo de equivalencia es la condición del contribuyente como comerciante minorista, que es lo que rechaza la Administración tributaria, pero es precisamente el examen de dicha condición -cuyo concepto viene definido en el propio artículo 149.Uno, dentro de dicho capítulo-, reservado a la inspección en cuanto incluido en el régimen especial, lo que determina la falta de competencia."

b) Dicha falta de competencia objetiva es patente y manifiesta en cuanto derivada de una reserva legal concluyente, «de suyo, imperativa e insoslayable», en expresión del Alto Tribunal."

De acuerdo con las citadas sentencias las Dependencias de Gestión no tenían competencia para comprobar los requisitos necesarios para la aplicación de los regímenes tributarios especiales.

El Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio en su Disposición final segunda modificó el artículo 117 de la L.G.T. quedando redactado de la siguiente forma: "Artículo 117. La gestión tributaria.

<<1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

(...)

c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios e incentivos fiscales, así como de los regímenes tributarios especiales, mediante la tramitación del correspondiente procedimiento de gestión tributaria.

(...)>>

Establece el Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio que "El presente real decreto ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2023."

Sobre el Ámbito temporal de las normas tributarias, el artículo 10 de la L.G.T. dispone:

<<1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.

2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado>>

A la vista de la normativa citada, este Tribunal considera que la modificación introducida en el artículo 117.1.c) de la L.G.T. por la que se dota de competencia a las Dependencias de Gestión Tributaria para la comprobación de los regímenes tributarios especiales no es aplicable a los tributos cuyo período impositivo se haya iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de dicha modificación por tratarse claramente de una norma tributaria, como es la regulación de la gestión tributaria establecida en el Capítulo III (Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria) del Título III (La aplicación de los tributos) de la Ley General Tributaria.

En consecuencia, este Tribunal considera que la Dependencia Regional de Gestión de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Castilla y León, carecía de competencia para analizar el cumplimiento de los requisitos exigibles para la aplicación del régimen fiscal especial de cooperativas en el ejercicio 2019 por lo

que la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019 impugnada no se ajusta a Derecho, debiendo por tanto anularse.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado>>

**TERCERO.** Frente a la citada resolución del TEAR de Castilla y León, notificada a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en fecha 11 de marzo de 2023 ha interpuesto la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT el día 1 de junio de 2024, el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

La Directora recurrente delimita del siguiente modo la controversia jurídica a resolver en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

<<**PRIMERA. Cuestión controvertida.**

*Determinar la eficacia temporal del artículo 117.1.c) de la LGT en su redacción dada por el Real Decreto-Ley 13/2022, de 26 de julio, por la que se reconoce a los órganos de Gestión tributaria facultad para la comprobación de los regímenes fiscales especiales, en el sentido de:*

- *si resulta aplicable a los procedimientos gestores iniciados con posterioridad a su entrada en vigor (01/01/2023), cualquiera que sea contenido material de dicho procedimiento, es decir, cualquiera que sea el período impositivo al que se refiera el procedimiento gestor;*
- *o si por el contrario, se aplica la redacción vigente de dicho artículo en el período impositivo objeto del procedimiento gestor>>*

En relación a la normativa aplicable, afirma la Directora recurrente que el artículo 117.1 c) relativo a la competencia de los órganos de gestión para "el reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales" fue objeto de modificación por la DF 2ª del Real Decreto ley 13/2022, de 26 de julio que pasaría a afirmar la competencia de los citados órganos para "c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios e incentivos fiscales, así como de los regímenes tributarios especiales, mediante la tramitación del correspondiente procedimiento de gestión tributaria"; real decreto -ley que, afirma la Directora, de conformidad con la DF 5ª del Real Decreto-ley 13/2022 entró en vigor el día 1 de enero de 2023.

Además, "en relación al ámbito temporal de las normas tributarias" cita la Directora el artículo 10 LGT y la Disposición Transitoria Tercera del citado cuerpo legal.

Por su parte, en relación a la "Eficacia temporal de las normas procedimentales" afirma la Directora que es de aplicación subsidiaria la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPAC), citando su Disposición Transitoria Tercera:

**DT 3ª Ley 39/2015 Régimen transitorio de los procedimientos.**

<<a) A los procedimientos ya iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley no les será de aplicación la misma, rigiéndose por la normativa anterior.

b) Los procedimientos de revisión de oficio iniciados después de la entrada en vigor de la presente Ley se sustanciarán por las normas establecidas en ésta.

c) Los actos y resoluciones dictados con posterioridad a la entrada en vigor de esta Ley se registrarán, en cuanto al régimen de recursos, por las disposiciones de la misma.

d) Los actos y resoluciones pendientes de ejecución a la entrada en vigor de esta Ley se registrarán para su ejecución por la normativa vigente cuando se dictaron.

e) A falta de previsiones expresas establecidas en las correspondientes disposiciones legales y reglamentarias, las cuestiones de Derecho transitorio que se susciten en materia de procedimiento administrativo se resolverán de acuerdo con los principios establecidos en los apartados anteriores>>

Asimismo cita la STS 729/2018 de 03/05/2018 (rec. Casación 3146/2016), que en su FJ 2º que se remite a la STS de 22/12/2016 (rec. Casación 2629/2015), transcribiendo su FJ 4º (la negrita y el subrayado se contienen en el escrito de alegaciones):

<<Como es sabido, **una norma procedimental se aplica al procedimiento que se inicie, tramite y resuelva bajo su vigencia, incluso aunque los hechos de los que traiga causa el procedimiento se hayan producido con anterioridad.** Esta es la regla general que se deriva a sensu contrario de la Disposición transitoria tercera de la LGT; y que aparece recogida en otras normas procedimentales semejantes como son la Disposición transitoria segunda de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de

Síguenos en...

Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; o la Disposición transitoria segunda de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil>>

Y también transcribe parcialmente la resolución de este TEAC RG 04155/2018/01 en relación a la cual afirma:

<<En relación con un supuesto de suspensión referido al art. 233 LGT, cuya redacción se vio modificada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, en el FJ 2º de la resolución, el TEAC analiza la normativa vigente que resulta de aplicación, interpretando el régimen transitorio de la norma de procedimiento tributario, por remisión a la DT 3ª de la Ley 39/2015, en los siguientes términos

<<Pues bien, a falta de regulación de régimen transitorio sobre esta cuestión en la Ley 11/2021 y en la propia LGT, hay que acudir a la Ley 39/2015, que en su DA 1ª reconoce el carácter supletorio de esta ley respecto a los procedimientos tributarios, y que en la letra e) de su DT 3ª previene que si no se dispone régimen transitorio en disposición legal o reglamentaria, las cuestiones de derecho transitorio que se susciten en materia de procedimiento administrativo (el tributario lo es) se resolverán de acuerdo con los principios establecidos en los apartados anteriores, en cuyo apartado a) establece el principio de no aplicación de la nueva regulación a los procedimientos iniciados antes de su entrada en vigor.

Por tanto, al no establecerse, como antes se apuntó, ningún régimen transitorio de aplicación del artículo 233 en su nueva redacción, en ausencia de esta procede aplicar la normativa vigente en el momento de presentación de la solicitud de suspensión que se examina>>

Con base en lo anteriormente expuesto formula la Directora las siguientes alegaciones (la negrita y el subrayado son los contenidos en su escrito):

<<En el presente supuesto, la norma cuyos efectos temporales es objeto de controversia es el artículo 117.1.c) LGT, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2022, en vigor desde el 01/01/2023. En concreto, se valora si resulta de aplicación esta norma a un procedimiento de comprobación limitada, iniciado mediante requerimiento notificado el 12/06/2023, en el que se efectúa la comprobación del régimen fiscal especial de cooperativas relativo al IS, ejercicio 2019.

En opinión de este Departamento, **el TEAR aplica, indebidamente, a una norma procedimental, una regla de eficacia temporal prevista para normas materiales**, lo que supone la declaración de nulidad de una actuación administrativa válida y dictada por un órgano plenamente competente.

Así pues, para el caso de las normas tributarias materiales o declarativas de derechos, que son las reguladoras de los tributos, según dispone el artículo 10 LGT, "se aplicarán a los tributos sin períodos impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento". Esta regla general de eficacia temporal garantiza el cumplimiento del principio constitucional de seguridad jurídica, por cuanto a un sujeto pasivo no puede resultarle de aplicación una norma que no estaba vigente en el momento del devengo o de inicio del período impositivo (garantizando así la previsibilidad de las consecuencias jurídicas de su conducta).

Sin embargo, en lo que se refiere a las normas tributarias procedimentales, que son aquellas que regulan los procedimientos de aplicación de los tributos, esa seguridad jurídica queda garantizada cuando la norma se aplica a procedimientos cuyo inicio tiene lugar después de su entrada en vigor (con independencia de qué tributo o período impositivo se esté comprobando en el correspondiente procedimiento).

En el caso que nos ocupa, el hecho de que la Oficina gestora sea competente o no para una determinada comprobación, o por el contrario lo sea un órgano inspector, es del todo irrelevante desde el punto de vista de la seguridad jurídica de un obligado tributario, que está llevando a cabo su actividad económica conforme a la expectativa de la aplicación de un régimen fiscal especial u otro.

Es decir, lo que influye y afecta a esta seguridad jurídica es qué concreta norma reguladora de los requisitos del régimen fiscal de cooperativas protegidas está vigente en el momento del inicio del período impositivo 2019. Pero cuál vaya a ser el órgano competente para la eventual comprobación del cumplimiento de los requisitos de dicho régimen en un futuro, carece de toda relevancia, desde la óptica de esta seguridad jurídica.

Además, no hay efecto retroactivo alguno en la aplicación del artículo 117.c) LGT (en vigor desde 2023) a la comprobación limitada de un período impositivo previo, siempre y cuando el procedimiento se inicie después de su entrada en vigor, como ocurre en el presente caso.

Las normas tributarias no son, por definición, normas restrictivas de derechos individuales, por lo que la prohibición de irretroactividad no les afecta de forma automática, ya que ésta haría imposible las reformas fiscales. Así, la prohibición de la retroactividad recogida en el texto constitucional (art. 9.3 de la Constitución Española) se refiere a las normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales. No existe problema alguno de retroactividad respecto de las normas procesales o de procedimiento, dado su carácter

Síguenos en...



instrumental, máxime cuando se aplican a procedimientos tributarios iniciados a partir de su entrada en vigor.

Efectivamente el criterio sobre el derecho transitorio aplicable a las normas estrictamente procedimentales (y no declarativas de derechos materiales) que encontramos en las **STS antes referenciadas (STS 729/2018 de 03/05/2018 (rec. Casación 3146/2016), y STS de 22/12/2016 (rec. Casación 2629/2015))** es un criterio meridianamente claro:

"(...) Como es sabido, una norma procedimental se aplica al procedimiento que se **inicie, tramite y resuelva** bajo su vigencia, incluso aunque los hechos de los que traiga causa el procedimiento se hayan producido con anterioridad. Esta es la regla general que se deriva a sensu contrario de la DT 3ª de la LGT ; y que aparece recogida en otras normas procedimentales semejantes como son la DT 2ª de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ; o la Disposición transitoria segunda de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil."

Con ello, el Alto Tribunal se abre a la aplicación de los criterios contenidos en la DA 3ª LGT a los casos en los que, tras la promulgación de la Ley 58/2003, se siguen introduciendo en la norma disposiciones que alteren las normas de procedimiento. O lo que es lo mismo, siendo el artículo 117 LGT una norma estrictamente procedimental, según este criterio, le sería aplicable tanto la DT 3ª LGT como la DT 3ª de la Ley 39/2015.

Así, dispone la DT 3ª de nuestra LGT que "(...) Los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión", no habría duda. Criterio reiterado por la Ley 39/2015 que sería aplicable supletoriamente en virtud del art. 7.2 LGT y de la DA 1ª.2.a) de la Ley 39/2015: Concorre la condición de la "(DT 3ª.d) falta de previsiones expresas establecidas en las correspondientes disposiciones legales y reglamentarias, las cuestiones de Derecho transitorio que se susciten en materia de procedimiento administrativo se resolverán de acuerdo con los principios establecidos en los apartados anteriores", por lo que se aplica lo dicho al efecto en la DT 3ª.a)) "a los procedimientos ya iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley no les será de aplicación la misma, rigiéndose por la normativa anterior".

Un [sic] que el TEAC también confirma en resolución 00-04155-2015-01, de 16/09/2021, anteriormente referenciada, cuando se remite expresamente a la DT3ª de la Ley 39/2015.

Volviendo al caso que nos ocupa, resulta evidente y notorio el hecho de que el artículo 117.1.c) LGT es una norma procedimental, que no regula ningún tributo, sino que refiere a las competencias de los Órganos de Gestión Tributaria para la comprobación de regímenes fiscales especiales.

Por cuanto ha quedado expuesto previamente, las normas tributarias reguladoras de los procedimientos tributarios producen efectos para aquellos procedimientos iniciados a partir de su entrada en vigor. Siendo ésta la regla general, los casos especiales en los que no opere dicha eficacia temporal, requieren habilitación normativa expresa que especifique otro criterio de aplicación distinto. Nótese que esto es precisamente lo que ocurre con las disposiciones relacionadas en los apartados 2º y 3º de la DT 3ª LGT, para los que expresamente se establecen efectos temporales distintos.

Pues bien, ni la LGT ni el Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio (por el que se modifica en parte la LGT) establecen regla especial alguna de entrada en vigor del artículo 117.1.c) LGT.

En este supuesto, nos encontramos ante un procedimiento gestor de comprobación limitada iniciado mediante requerimiento notificado en fecha 12/06/2023, por tanto, después de la entrada en vigor de la redacción del artículo 117.1.c) LGT que reconoce a los órganos gestores capacidad para comprobar los regímenes tributarios especiales.

En este procedimiento en el que se comprueba un régimen fiscal especial (como el de cooperativas fiscalmente protegidas), relativo a un período impositivo previo al 2023 (en este caso, IS 2019), el Órgano gestor no se extralimita de las competencias y facultades que la LGT le reconoce expresamente, siendo la liquidación conforme a Derecho.

**En síntesis, a los actos dictados por un órgano de gestión tributaria, con ocasión de la instrucción de cualquier procedimiento iniciado con posterioridad al 01/01/2023, les resultará de aplicación el artículo 117.1.c) LGT (en su redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio), con independencia de cuál sea el concepto tributario y período impositivo objeto de dicho procedimiento.**

Solicitando, finalmente, de este TEAC la fijación del siguiente criterio en la presente resolución dictada en unificación de criterio:

<<Se solicita de ese TEAC la unificación de criterio a fin de determinar que la eficacia temporal del artículo 117.1.c) de la LGT en su redacción dada por el Real Decreto-Ley 13/2022, de 26 de julio, por la que se reconoce a los órganos de Gestión tributaria facultad para la comprobación de los regímenes fiscales

especiales, en el sentido de aclarar que resulta aplicable a los procedimientos gestores iniciados con posterioridad a su entrada en vigor (01/01/2023), cualquiera que sea contenido material de dicho procedimiento, es decir, cualquiera que sea el período impositivo al que se refiera el procedimiento gestor>>

**CUARTO.** En fecha 5 de junio de 2024 se notificó al obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado, SOCIEDAD COOPERATIVA X, (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT), la interposición del presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y la puesta de manifiesto del expediente. Sin embargo, no consta que a la fecha en la que se dicta la presente resolución, haya formulado alegaciones.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.** Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

#### **SEGUNDO. Antecedentes de la controversia jurídica y su delimitación. Normativa aplicable.**

Según hemos detallado en los antecedentes de hecho, la problemática suscitada en el presente expediente gira en torno al ámbito temporal de aplicación de la nueva redacción dada al artículo 117.1. c) LGT.

El artículo 117 en su redacción originaria dada a la entrada en vigor de la Ley 58/2003 General Tributaria establecía:

#### **Artículo 117 LGT. La gestión tributaria.**

<<1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

a) La recepción y tramitación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y demás documentos con trascendencia tributaria.

b) La comprobación y realización de las devoluciones previstas en la normativa tributaria.

c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento.

d) El control y los acuerdos de simplificación relativos a la obligación de facturar, en cuanto tengan trascendencia tributaria.

e) La realización de actuaciones de control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones tributarias y de otras obligaciones formales.

f) La realización de actuaciones de verificación de datos.

g) La realización de actuaciones de comprobación de valores.

h) La realización de actuaciones de comprobación limitada.

i) La práctica de liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones de verificación y comprobación realizadas.

j) La emisión de certificados tributarios.

k) La expedición y, en su caso, revocación del número de identificación fiscal, en los términos establecidos en la normativa específica.

l) La elaboración y mantenimiento de los censos tributarios.

m) La información y asistencia tributaria.

n) La realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación.

2. Las actuaciones y el ejercicio de las funciones a las que se refiere el apartado anterior se realizarán de acuerdo con lo establecido en esta ley y en su normativa de desarrollo>>

Con base en la redacción del citado precepto y del artículo 141 LGT relativo a "La inspección tributaria" en el que se afirma expresamente que "La inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: (...) "e) La comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales", entendió el Tribunal Supremo en su STS de 23 de marzo de 2021

Síguenos en...



(recurso de casación 5270/2019) que sólo a través de un procedimiento inspector podrían comprobarse los requisitos exigidos para la aplicación de un régimen tributario especial.

Así, y en aras de "asegurar un adecuado funcionamiento del sistema de regularización previsto en el artículo 308 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social" según recoge la Exposición de Motivos del Real Decreto Ley 13/2022, de 26 de julio, se "incluyen como competencias de los órganos de gestión tributaria la comprobación de los regímenes tributarios especiales".

De este modo, la nueva redacción del artículo 117.1. c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, dispone:(el subrayado es de este Tribunal)

<<1. La gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a:

(...)

c) El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios e incentivos fiscales, así como de los regímenes tributarios especiales, mediante la tramitación del correspondiente procedimiento de gestión tributaria>>

Estableciendo la Disposición Final Quinta del Real Decreto Ley 13/2022:

<<El presente real decreto-ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2023>>

Por su parte, el artículo 10 de la Ley General Tributaria afirma:

**Artículo 10 LGT. Ámbito temporal de las normas tributarias.**

<<1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.

2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado>>

Y, por otro lado, la Disposición Transitoria Tercera LGT afirma:

**Disposición transitoria tercera LGT. Procedimientos tributarios.**

<<1. Los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.

2. Serán de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley los siguientes artículos:

a) El apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, relativo a los plazos de pago en período voluntario, cuando la liquidación administrativa se notifique a partir de la entrada en vigor de esta ley.

b) El apartado 2 del artículo 112 de esta ley, relativo a la notificación por comparecencia, cuando las publicaciones se realicen a partir de la entrada en vigor de esta ley.

c) El apartado 3 del artículo 188 de esta ley, relativo a la reducción del 25 por ciento de la sanción, cuando el ingreso se realice a partir de la entrada en vigor de esta ley.

También se aplicará la reducción del 25 por ciento prevista en el apartado 3 del artículo 188 de esta ley cuando a partir de la entrada en vigor de esta ley se efectúe el ingreso de las sanciones recurridas con anterioridad y se desista, antes del 31 de diciembre de 2004, del recurso o reclamación interpuesto contra la sanción y, en su caso, del recurso o reclamación interpuesto contra la liquidación de la que derive la sanción.

d) El apartado 3 del artículo 212 de esta ley, relativo a los efectos de la interposición de recursos o reclamaciones contra sanciones.

e) El apartado 1 del artículo 223 de esta ley, relativo al plazo de interposición del recurso de reposición, cuando el acto o resolución objeto del recurso se notifique a partir de la entrada en vigor de esta ley.

3. Los artículos 15 y 159 de esta ley, relativos a la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se aplicará cuando los actos o negocios objeto del informe se hayan realizado a partir de la

Síguenos en...



*entrada en vigor de esta ley. A los actos o negocios anteriores les será de aplicación, en su caso, lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria>>*

La controversia jurídica se ha suscitado en el presente expediente al entender el TEAR de Castilla y León en la resolución impugnada que, pese a que el citado Real Decreto Ley entrase en vigor el 1 de enero de 2023, la vigencia temporal de la modificación operada en el 117.1 c) de la Ley General Tributaria debía determinarse a la luz del artículo 10 LGT antes transcrito. Concretamente, el Tribunal Regional ha entendido en la resolución impugnada que la nueva redacción dada al artículo 117.1. c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, por el Real Decreto Ley 13/2022, de 26 de julio, no es de aplicación a los procedimientos gestores cuyo objeto sea la comprobación de los regímenes tributarios especiales relativos a períodos impositivos que se hubieran iniciado con anterioridad a su entrada en vigor.

En consecuencia, como el procedimiento gestor se refería al período impositivo IS 2019, período impositivo iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la citada modificación normativa, el TEAR ha entendido que no puede aplicarse a la comprobación de dicha obligación tributaria la nueva redacción del artículo 117.1 c) LGT.

Frente a ello, la Directora recurrente mantiene que habiéndose iniciado el procedimiento gestor después de la entrada en vigor de la redacción del artículo 117.1.c) LGT dada por el Real Decreto Ley 13/2022, de 26 de julio, es de aplicación dicha redacción, y ello con independencia de que ese procedimiento se refiera al período impositivo 2019.

**A resultados de lo expuesto, se pone de manifiesto que la controversia jurídica que este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) tiene que resolver radica en determinar la eficacia temporal de la nueva redacción dada al artículo 117.1. c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, por el Real Decreto Ley 13/2022, de 26 de julio y, en particular, determinar si la misma es aplicable a los procedimientos tributarios de gestión que se inicien a partir de su entrada en vigor cualquiera que sea el período impositivo al que se refiera el procedimiento.**

#### **TERCERO. Juicio de este TEAC.**

El ámbito de aplicación temporal de las normas jurídicas es una cuestión de gran trascendencia puesto que la sucesiva modificación de normas puede acarrear resultados jurídicos distintos en función de la normativa que se decida aplicar.

Además, esta necesaria determinación de la norma aplicable por razón del tiempo se ve dificultada por la confluencia de distintas normas al coexistir en el ordenamiento jurídico normas sustantivas o materiales y, por otro lado, normas procedimentales. Diferenciación que acertadamente recoge la Directora recurrente en su escrito de interposición.

Esta diferenciación de normas es una noción jurídica asentada y aceptada tanto por la doctrina como por los Tribunales de Justicia así como por este TEAC como seguidamente veremos. En este sentido podemos citar la STSJ de Madrid de 13 de octubre de 2011 (recurso contencioso administrativo 802/2010) o la STS de 10 de noviembre de 2011 (recurso de casación 4417/2008) en las que se hace expresa referencia a la coexistencia de ambos tipos de normas jurídicas:

**STSJ de Madrid de 13 de octubre de 2011 (recurso contencioso administrativo 802/2010) -el subrayado es añadido-**

*<<Las alegaciones en las que la actora funda su pretensión impugnatoria son, básicamente: 1) Vulneración del principio de unidad de procedimiento administrativo (...) La demandante confunde las disposiciones de Derecho intertemporal para determinar la normativa procedimental aplicable a los procedimientos iniciados y no concluidos cuando se produce una modificación legislativa de los mismos, a los que se refiere la Transitoria Segunda de la Ley 30/92, circunstancia que aquí no acontece, pues no existe modificación procedimental, pues la modificación es de la normativa sustantiva, por lo que, en su caso, lo que se vería negativamente afectado sería el principio de irretroactividad de las normas consagrado en el art. 9.3 CE>>.*

**STS de 10 de noviembre de 2011 (recurso de casación 4417/2008) -el subrayado es añadido-**

*<<La disposición transitoria única de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958, al establecer que los expedientes ya iniciados antes de su entrada en vigor "se tramitarán y resolverán con arreglo a las disposiciones vigentes hasta ahora en vigor", constituye la base de lo que la doctrina y la jurisprudencia han venido a denominar el principio de unidad del procedimiento, del que hacen aplicación, entre otras muchas, las sentencias de 23 de febrero de 1962, 23 de junio de 1965, 24 de abril de 1978, 11 de noviembre de 1988 y 28 de noviembre de 1988, señalando esta última que es principio fundamental del derecho transitorio que el procedimiento iniciado bajo una cierta normativa ha de "tramitarse y resolverse" con arreglo a ella. Esta doctrina aparece reiterada, entre otras, en las sentencias de 18 de noviembre de 1991 y de 22 de enero de 1992, que son las citadas por el Ayuntamiento de Oleiros en el desarrollo de su motivo.*

Síguenos en...



*Ahora bien, si nos atenemos al régimen transitorio de la vigente Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Procedimiento Administrativo Común, constatamos que del apartado 1 de la disposición transitoria segunda, que se ocupa del régimen aplicable a los procedimientos ya iniciados antes de su entrada en vigor, no es posible seguir aquella interpretación en lo que se refiere a los aspectos sustantivos y materiales, que, al contrario de lo que se defiende por los recurrentes, y salvo que una norma específica disponga otra cosa, han de regirse por la norma vigente en el momento en que se resuelve>>*

Es precisamente por esa distinta naturaleza de las normas tributarias que pueden regular tanto procedimientos tributarios como cuestiones sustantivas referidas a la obligación tributaria, que nuestra norma tributaria fundamental -a saber, la Ley 58/2003 General Tributaria-, consagró a su entrada en vigor el régimen jurídico de determinación de ambas modalidades de normas tributarias diferenciando, por un lado, el artículo 10 LGT y, por otro lado, la Disposición Transitoria tercera LGT. Preceptos que hemos de pasar a analizar.

Comencemos, en primer lugar, destacando que el artículo 10 de la Ley General Tributaria titulado "ámbito temporal de las normas tributarias" -denominación, todo sea dicho, algo imprecisa por ser excesivamente genérica como seguidamente veremos- regula en su apartado primero la regla general relativa al momento temporal en que las normas tributarias entran en vigor previendo una *vacatio legis*, salvo disposición expresa en contrario, de 20 días naturales desde su completa publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Esa regla general relativa a la entrada en vigor de las "normas tributarias" es cuestión pacífica que es predicable para la totalidad de normas tributarias, esto es, tanto para las normas reguladoras de los distintos procedimientos que se puedan incoar en el ámbito tributario como para las normas sustantivas de naturaleza tributaria.

En cambio, el apartado segundo del artículo 10 LGT consagra en derecho positivo tributario una noción fundamental que trasciende de esta rama del ordenamiento jurídico: a saber, la distinción entre la vigencia de las normas y su aplicabilidad.

Así, cuando se trata de determinar la eficacia temporal de la norma que nace al mundo jurídico, debemos tener en cuenta que su vigencia es un requisito *sine qua* non para su aplicación a una determinada situación fáctica pero no suficiente, puesto que la misma puede quedar demorada total o parcialmente a un momento posterior.

Es precisamente esta demora en la aplicabilidad de la nueva norma tributaria una vez acaecida su entrada en vigor, lo que se regula en el artículo 10.2 LGT al establecer el principio general de irretroactividad de las normas tributarias. Así, es en aras de garantizar tal principio directamente dimanante del principio de seguridad jurídica que, tras su consagración, seguidamente el legislador especifica cómo se aplican a futuro tales normas diferenciando entre tributos con período impositivo (en cuyo caso, la modificación de la norma tributaria se aplicará a los períodos impositivos que comiencen a partir de su entrada en vigor) y tributos sin período impositivo o tributos instantáneos en los que se anuda la aplicación de la nueva norma al devengo del tributo que tenga lugar con posterioridad a su entrada en vigor.

Regulación que es suficiente para colmar el principio general acogido por el legislador tributario de irretroactividad de las normas puesto que, en su ausencia, podría entenderse inmediatamente aplicable la nueva norma al tributo periódico pese a que su período impositivo ya se hubiera iniciado o al tributo instantáneo ya devengado lo cual conllevaría, respectivamente, la aplicación de la norma con un grado de retroactividad impropia o propia según la terminología acuñada por el Tribunal Constitucional.

No obstante, no debe pasar desapercibido que el legislador al realizar esta especificación ya no utiliza la denominación de "normas tributarias" sino de "tributos", esto es, normas sustantivas. En este sentido, no es baladí precisar que las normas procesales o procedimentales no tienen período impositivo por lo que no sería razonable entender que a ellas también alcanza la precisión que en relación a los tributos instantáneos y periódicos realiza el artículo 10.2 LGT; normas procedimentales tributarias que, sin embargo, en atención a su condición de norma tributaria sí se ven afectadas por el primer inciso del artículo 10.2 LGT cuando afirma "*salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo*".

Irretroactividad de las normas tributarias procedimentales que se ve garantizada, sin necesidad de explicitación adicional del legislador tributario, gracias a la consolidación en derecho administrativo de lo que se ha venido en llamar el "principio de unidad del procedimiento" y que supone que la normativa que ha de regir la tramitación de un determinado procedimiento administrativo se mantendrá inalterada hasta su resolución aunque durante su tramitación hubiera entrado en vigor una nueva normativa procedimental que derogue total o parcialmente la que se venía aplicando a dicho procedimiento.

Debemos advertir que este "principio de unidad del procedimiento" delimitado por la doctrina y jurisprudencia no es sino una consecuencia interpretativa de la regulación en derecho español contenido en las distintas leyes de procedimiento administrativo que se han ido promulgando. Así, las sucesivas leyes reguladoras del procedimiento administrativo han establecido disposiciones transitorias que permitían garantizar dicho principio, esto es, la no alteración de la normativa aplicable al procedimiento en curso pese

Síguenos en...



a la entrada en vigor de una norma que modificase o derogase total o parcialmente el contenido de la que se venía aplicando.

Así, ya en la ley de procedimiento administrativo de 1958 se afirmaba que "Los expedientes ya iniciados antes de la vigencia de esta Ley se tramitarán y resolverán con arreglo a las disposiciones hasta ahora en vigor". Por su parte, siguiendo esa misma línea, la Disposición Transitoria 2ª de la Ley 30/1992 en su apartado 1º afirmaba "a los procedimientos ya iniciados antes de la entrada en vigor de la presente Ley no les será de aplicación la misma, rigiéndose por la normativa anterior".

Regulación que fue aplicada por la jurisprudencia histórica del Tribunal Supremo en sentencias tales como la STS de 2 de noviembre de 1993 (recurso de casación 8977/1990) y la posterior STS de 18 de noviembre de 1991 (recurso de casación 666/1990) en las que se reconoció, precisamente, el principio de unidad del procedimiento que venimos analizando:

**STS de 2 de noviembre de 1993 (recurso de casación 8977/1990) - la negrita es añadida-:**

<<La Disposición Transitoria Única de la Ley de Procedimiento Administrativo dispone, ciertamente, que los expedientes ya iniciados antes de su entrada en vigor se tramitarán y resolverán con arreglo a las disposiciones vigentes hasta aquel momento; y en la interpretación de este precepto, ya desde el principio la jurisprudencia dominante se ha pronunciado sobre la unidad de procedimiento [SS. 23-2-1962 (RJ 1962\1835), 23-6-1965 (RJ 1965\5702) y 24-4-1978 (RJ 1978\1839)]; habiendo declarado la de 11-11-1988 (RJ 1988\8929) que el juzgador debe acudir a la Disposición Transitoria de la Ley de Procedimiento Administrativo que establece el criterio con el que deben resolverse los problemas de intertemporalidad cuando de la vía administrativa se trata, y conforme a esta disposición, a la que hay que recurrir pese a su carácter transitorio porque marca un criterio que sigue teniendo validez, los expedientes ya iniciados antes de la vigencia de esta Ley se tramitarán y resolverán con arreglo a las disposiciones que hubieran estado vigentes hasta el momento de su promulgación, habiéndose de identificar expediente con vía administrativa; proclamando la de 28-11-1988 (RJ 1988\9220) que es principio fundamental del derecho transitorio que el procedimiento iniciado bajo una cierta normativa ha de tramitarse «y resolverse» con arreglo a ella, y así lo señala con claro valor general la Disposición Transitoria Única de la Ley de Procedimiento Administrativo; doctrina que reiteran nuestras SS. 18-11-1991 (RJ 1991\9744) y 22-1-1992 (RJ 1992\631), entre otras>>

**STS de 18 de noviembre de 1991 (recurso de casación 666/1990):**

<<A la hora de determinar la incidencia de las modificaciones de las reglas de procedimiento en los expedientes en tramitación cabe un doble sistema:

A) El de la regulación aislada que da lugar a que cada acto del procedimiento haya de ajustarse a la norma vigente en el momento de su realización.

B) El de la regulación conjunta, en el que todo el procedimiento, considerado como una unidad, debe regirse por una sola Ley. Este es el sistema de la Ley de Procedimiento Administrativo cuya disposición transitoria establece que «los expedientes ya iniciados antes de la vigencia de esta Ley se tramitarán y resolverán con arreglo a las disposiciones hasta ahora en vigor>>

Principio interpretativo que también ha aplicado el Tribunal Supremo en su jurisprudencia más reciente. A modo de ejemplo cabe citar la STS de 10/11/2011, Sección quinta, recurso de casación 4417/2008; sentencia que, dicho sea, reitera la diferencia entre normas procedimentales y normas sustantivas:-

**STS de 10/11/2011, Sección quinta, recurso de casación 4417/2008:**

<<La disposición transitoria única de la antigua Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958 , al establecer que los expedientes ya iniciados antes de su entrada en vigor " se tramitarán y resolverán con arreglo a las disposiciones vigentes hasta ahora en vigor " , constituye la base de lo que la doctrina y la jurisprudencia han venido a denominar el principio de unidad del procedimiento, del que hacen aplicación, entre otras muchas, las sentencias de 23 de febrero de 1962 , 23 de junio de 1965 , 24 de abril de 1978 , 11 de noviembre de 1988 y 28 de noviembre de 1988 , señalando esta última que es principio fundamental del derecho transitorio que el procedimiento iniciado bajo una cierta normativa ha de "tramitarse y resolverse" con arreglo a ella. Esta doctrina aparece reiterada, entre otras, en las sentencias de 18 de noviembre de 1991 y de 22 de enero de 1992 , que son las citadas por el Ayuntamiento de Oleiros en el desarrollo de su motivo. Ahora bien, si nos atenemos al régimen transitorio de la vigente Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Procedimiento Administrativo Común, constatamos que del apartado 1 de la disposición transitoria segunda, que se ocupa del régimen aplicable a los procedimientos ya iniciados antes de su entrada en vigor, no es posible seguir aquella interpretación en lo que se refiere a los aspectos sustantivos y materiales, que, al contrario de o que se defiende por los recurrentes, y salvo que una norma específica disponga otra cosa, han de regirse por la norma vigente en el momento en que se resuelve>>

Regulación administrativa que hemos de advertir, subsiste en la actualidad en la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP) cuya Disposición Transitoria Tercera afirma:

Síguenos en...



**Ley 39/2015 LPACAP. Régimen transitorio de los procedimientos. Redacción originaria.**

<<a) A los procedimientos ya iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley no les será de aplicación la misma, rigiéndose por la normativa anterior.

b) Los procedimientos de revisión de oficio iniciados después de la entrada en vigor de la presente Ley se sustanciarán por las normas establecidas en ésta.

c) Los actos y resoluciones dictados con posterioridad a la entrada en vigor de esta Ley se regirán, en cuanto al régimen de recursos, por las disposiciones de la misma.

d) Los actos y resoluciones pendientes de ejecución a la entrada en vigor de esta Ley se regirán para su ejecución por la normativa vigente cuando se dictaron.

e) A falta de previsiones expresas establecidas en las correspondientes disposiciones legales y reglamentarias, las cuestiones de Derecho transitorio que se susciten en materia de procedimiento administrativo se resolverán de acuerdo con los principios establecidos en los apartados anteriores>>

Este principio asentado en derecho administrativo ha sido igualmente recogido en el derecho positivo tributario a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, General Tributaria, al establecer la Disposición Transitoria Tercera anteriormente transcrita en relación a los procedimientos tributarios esa misma regla general: a saber, que "Los procedimientos tributarios iniciados antes de la fecha de entrada en vigor de esta ley se regirán por la normativa anterior a dicha fecha hasta su conclusión".

En relación con este precepto, no debe pasar desapercibido que el mismo fija las reglas de derecho transitorio que, en relación a los procedimientos tributarios, debían observarse a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello ha conllevado que haya sido aplicada por este TEAC en numerosas resoluciones en aras de la determinación de la normativa aplicable. Así, entre ellas, en relación a los procedimientos inspectores, en la resolución de 3 de octubre de 2013 (RG 767/2011) afirmamos: "dado que las presentes actuaciones inspectoras se iniciaron antes de la entrada en vigor de la Ley 58/2003 de acuerdo con lo previsto en la Disposición Transitoria Tercera apartado 1 de la actual LGT, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, las presentes actuaciones inspectoras se rigen por lo dispuesto en la Ley 230/1963, la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y demás normativa de desarrollo". Y en relación a la normativa procedimental aplicable para la declaración de responsabilidad subsidiaria, afirmamos en la resolución de 10/02/2010, RG 469/2009 lo siguiente (en la que dicho sea, también acogimos la diferenciación entre norma procedimental y sustantiva): "La recurrente sostiene ser improcedente la aplicación al caso de la Ley General Tributaria de 1963, ya que iniciado el procedimiento de derivación de la responsabilidad el 1 de junio de 2005, sería aplicable el artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria 58/2003. Sin embargo, como señala la resolución recurrida, de acuerdo con la disposición transitoria tercera de dicha ley, los procedimientos de derivación de responsabilidad iniciados a partir del 1 de julio de 2004 se tramitarán de acuerdo con lo establecido en la Ley 58/2003, sin perjuicio de que a los presupuestos habilitantes de la derivación de la responsabilidad acordada les sea de aplicación la norma vigente en el momento en que se produjeron los hechos, como en este caso con relación al artículo 40.1 de la anterior Ley General Tributaria aplicable a los hechos señalados. En base a lo cual ha de desestimarse este recurso".

No obstante, y a diferencia de lo que ocurría en las resoluciones anteriormente citadas, en la resolución de la presente unificación de criterio no es posible alcanzar una conclusión en relación a la cuestión aquí controvertida en aplicación directa de la Disposición Transitoria Tercera LGT ya que, recordemos, la misma no radica en determinar el ámbito de aplicación temporal de los procedimientos tributarios al tiempo de la entrada en vigor de la LGT, sino de enjuiciar el ámbito de aplicación temporal de una modificación realizada posteriormente de la propia LGT: a saber, la modificación del artículo 117.1 c) LGT operada por el Real Decreto-ley 13/2022.

Ahora bien, la citada Disposición Transitoria Tercera LGT nos ofrece un principio interpretativo que no puede ser obviado puesto que, como afirmó el Tribunal Supremo en la STS de 03/05/2018 rec. Casación 3146/2016 y STS de 22/12/2016 rec. Casación 2629/2015 citadas por la Directora recurrente, del mismo cabe inferir tanto el principio de unidad procedimental que conlleva la aplicación de una misma normativa hasta la conclusión del procedimiento y, al tiempo, que la normativa procedimental aplicable no está condicionada al momento de realización de los hechos de los que trae causa el procedimiento (la negrita es añadida):

<<Como es sabido, **una norma procedimental se aplica al procedimiento que se inicie, tramite y resuelva bajo su vigencia, incluso aunque los hechos de los que traiga causa el procedimiento se hayan producido con anterioridad.** Esta es la regla general que se deriva a sensu contrario de la Disposición transitoria tercera de la LGT; y que aparece recogida en otras normas procedimentales semejantes como son la Disposición transitoria segunda de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; o la Disposición transitoria segunda de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil>>

Síguenos en...

Ello pone de manifiesto, por tanto, la incorrección jurídica del criterio defendido por el TEAR de Castilla y León en la resolución impugnada puesto que ha determinado la normativa procedimental aplicable no en atención a la que estaba vigente al tiempo de su inicio, sino al inicio del período impositivo del Impuesto sobre Sociedades objeto de la comprobación administrativa.

Tesis mantenida por el TEAR de Castilla y León en la resolución impugnada que es errónea en tanto que ha asociado la norma sustantiva que se aplica a una determinada obligación tributaria (en este caso, la normativa IS vigente a la fecha de inicio del período impositivo objeto de la comprobación gestora) con la normativa aplicable al procedimiento tributario iniciado para la comprobación del correcto cumplimiento de la obligación tributaria.

A *fortiori*, no queremos dejar de remarcar que la tesis del TEAR conllevaría la concurrencia de una condición adicional para aplicar la nueva norma procedimental: a saber, no solo debería haber entrado en vigor, sino que su efectiva aplicación dependería del alcance del procedimiento concreto iniciado ya que sólo se aplicaría la nueva regulación a los procedimientos iniciados a partir de su entrada en vigor que tuvieran por objeto la comprobación de períodos impositivos iniciados asimismo a partir de su entrada en vigor. Y esto, nótese, es un límite que ni si quiera estableció el legislador tributario a la entrada en vigor de la Ley General Tributaria puesto que en su Disposición Transitoria Tercera en modo alguno limitó la aplicabilidad del citado texto legal al alcance concreto del procedimiento.

Así, si bien es evidente que las normas procedimentales y las normas sustantivas reguladoras de los distintos tributos están intrínsecamente relacionadas pues las primeras son necesarias para hacer efectivas las segundas al regular los oportunos mecanismos para aplicar el tributo y garantizar su cumplimiento, no por ello han de confundirse, ni tampoco equipararse su distinto ámbito de aplicación.

Finalmente y, retomando una argumentación que ya adelantábamos más arriba, no siendo el inciso final del artículo 10.2 LGT invocado por el TEAR aplicable a las normas procedimentales y no regulando la Disposición Transitoria Tercera LGT la cuestión aquí controvertida al no ser objeto de discusión la transitoriedad a la entrada en vigor del citado texto legal sino una ulterior modificación del mismo, hemos de precisar que a juicio de este TEAC cabe aplicar supletoriamente con base en el artículo 7.2 LGT el apartado e) de la Disposición Transitoria Tercera LPACAP cuando afirma:

*<<e) A falta de previsiones expresas establecidas en las correspondientes disposiciones legales y reglamentarias, las cuestiones de Derecho transitorio que se susciten en materia de procedimiento administrativo se resolverán de acuerdo con los principios establecidos en los apartados anteriores>>*

Aplicación supletoria de las disposiciones generales del derecho administrativo que propugna la Directora recurrente y que este TEAC comparte.

Alcanzada esta conclusión jurídica, hemos ahora de inferir de la Disposición Transitoria Tercera cuáles son los "principios" establecidos en el citado precepto y que han de regir la determinación de la norma procedimental aplicable.

En particular, una interpretación a *sensu contrario* de su apartado a) cuando afirma "A los procedimientos ya iniciados antes de la entrada en vigor de la Ley no les será de aplicación la misma, rigiéndose por la normativa anterior", nos conduce a concluir que debe determinarse la normativa procedimental aplicable a la fecha de su inicio, la cual será aplicable hasta su resolución con independencia de que la misma hubiese sufrido modificaciones mientras se sustanciaba el procedimiento.

Respecto a la citada conclusión en virtud de la cual consideramos aplicable supletoriamente ex artículo 7.2 LGT los principios contenidos en la Disposición Transitoria Tercera LPACAP, queremos destacar la sentencia del Tribunal Constitucional 63/2021 de 15 de marzo de 2021.

En dicha sentencia el Tribunal Constitucional, no solo declaró que la Disposición Transitoria Tercera e) LPACAP es de aplicación supletoria para la determinación del régimen de notificaciones electrónicas realizadas por la Seguridad Social regulado por la resolución de la Secretaría de Estado de la Seguridad Social de 3 de enero de 2018, sino que también confirma que el principio a inferir sería atender al régimen normativo vigente a la fecha de su inicio al declarar que de la DT 3ª e) LPACAP "se desprende que la notificación debió hacerse con arreglo al sistema vigente al comienzo del procedimiento":

*<<Este tribunal considera que la citada resolución, al fijar la fecha de entrada en vigor de un nuevo sistema de notificaciones, incidió notablemente en el procedimiento aplicable a los expedientes en curso, como es el presente, que se encontraba ya iniciado cuando esa previsión entró en vigor. En tales circunstancias, y ante el silencio de la resolución, no cabía sino, como bien apreció el juzgado, acudir a las normas de Derecho transitorio generales, contenidas en la disposición transitoria tercera LPACAP, de la que se desprende que la notificación debió hacerse con arreglo al sistema vigente al comienzo del procedimiento>>*

Con base en lo anterior, se pone de manifiesto que la normativa procedimental aplicable a un determinado procedimiento tributario es la vigente a la fecha de inicio del procedimiento con independencia del objeto del procedimiento.

Síguenos en...



En consecuencia, la nueva redacción dada al artículo 117.1 c) LGT por el Real Decreto Ley 13/2022 se aplicará a los procedimientos de gestión iniciados a partir de su entrada en vigor con independencia del período impositivo objeto de comprobación administrativa.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AEAT**, acuerda **ESTIMARLO** y fijar criterio en el sentido siguiente:

La eficacia temporal del artículo 117.1.c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, en su redacción dada por el Real Decreto-Ley 13/2022, de 26 de julio, en relación con la comprobación de los regímenes fiscales especiales, resulta aplicable a los procedimientos gestores iniciados con posterioridad a su entrada en vigor (01/01/2023), cualquiera que sea el contenido material de dicho procedimiento, es decir, cualquiera que sea el período impositivo al que se refiera el procedimiento gestor.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

