

INTERDICCIÓN DE LA *REFORMATIO IN PEIUS* Y DERECHO A LA *REFORMATIO IN MELIUS* EN MATERIA TRIBUTARIA

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

(España)

Director de la Revista Técnica Tributaria

Tanto la interdicción de la *reformatio in peius* como el derecho a la *reformatio in melius* en materia sancionadora constituyen dos relevantes garantías para el obligado tributario, ambas con un manifiesto anclaje constitucional, cuyo alcance y efectos en el ámbito tributario es preciso dilucidar a la luz de la reciente jurisprudencia de los tribunales españoles y supranacionales.

Por lo que se refiere a la primera de estas garantías, pese a las polémicas doctrinales suscitadas en la segunda mitad del siglo pasado a raíz de la redacción de los artículos 93 y 119 de la Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958, en la actualidad, tanto el ordenamiento administrativo como el tributario reconocen expresamente la interdicción de la *reformatio in peius* tras la interposi-

ción de un recurso por parte del administrado, derecho íntimamente ligado con los principios constitucionales de seguridad jurídica, prohibición de la indefensión y tutela judicial efectiva¹.

En efecto, si bien, en un primer momento, este derecho fue considerado de corte estrictamente procesal, con el transcurso del tiempo, la prohibición de la reforma peyorativa ha terminado extendiendo sus efectos también a la esfera administrativa y económico-administrativa, tal y como recogen expresamente los artículos 119 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP) y 237.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En concreto, este último precepto establece que «las reclamaciones y recur-

1 Sobre esta cuestión, vid. C. Checa González, «La prohibición de *reformatio in peius* en los procedimientos tributarios», en la obra colectiva *Litigación Tributaria y Protección de los Derechos de los Contribuyentes* (Dir.: J.M. Almudí Cid y M.A. Martínez Lago), Tirant lo Blanch, Valencia, 2023, pp. 224 a 230.

sos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, *sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante*»².

Según ha declarado el Tribunal Constitucional en relación con el principio que nos ocupa, «(l)a interdicción de la *reformatio in peius* no está expresamente enunciada en el art. 24 CE, pero representa un principio procesal que forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva a través del régimen de garantías legales de los recursos y, en todo caso de la prohibición de la indefensión»³. De donde se deriva la «imposibilidad de alterar en su perjuicio la posición jurídica del apelante por efecto exclusivo de su recurso, como consecuencia del principio *tantum devolutum quantum appellatum*. Esta prohibición resulta constitucionalmente exigible en la medida en que su desconocimiento comporte indefensión o pueda contravenir la necesaria congruencia que en el recurso ha de existir entre pretensión impugnatoria y el correspondiente fallo de la Sentencia, esto es, cuando la modificación no sea la consecuencia de una petición deducida ante el órgano judicial, por medio de la adhesión a la apelación de alguna de las partes apeladas»⁴.

De este modo, una vez descartada por el Tribunal Supremo la vigencia en

nuestro sistema de la denominada doctrina del «tiro único», la prohibición de *reformatio in peius* constituye uno de los límites que se erigen ante la reiteración de las actuaciones administrativa tras la anulación de un acto tributario, tanto por motivos de fondo como de forma, junto a la figura de la prescripción, el principio de *ne bis in idem*, la concurrencia del mismo vicio jurídico que motivó la anulación del acto inicial o la inexistencia o extinción sobrevenida de la obligación tributaria⁵.

En este escenario, la jurisprudencia se ha encargado de precisar que la identificación de una eventual *reformatio in peius* en la actuación administrativa debe determinarse, específicamente en la esfera tributaria, tomando en consideración individualmente cada pretensión del recurrente y en relación con cada ejercicio impositivo, sin que el nuevo acto administrativo «(...) permita el incremento de conceptos que inicialmente fueron liquidados en un importe inferior, gracias a la anulación de otros por resolución administrativa o judicial»⁶. Por consiguiente, esta doctrina obliga a tomar en consideración la cuantía inicial de cada pretensión del recurrente y realizar una comparación individualizada con los distintos elementos del nuevo acto administrativo en el marco de cada periodo impositivo, garantizando que la posición inicial del recurrente no resulte agravada en virtud

2 De forma similar, el artículo 119 de la LPACAP dispone que: «3. El órgano que resuelva el recurso decidirá cuantas cuestiones, tanto de forma como de fondo, plantee el procedimiento, hayan sido o no alegadas por los interesados. En este último caso se les oírá previamente. No obstante, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por el recurrente, *sin que en ningún caso pueda agravarse su situación inicial*».

3 STC 56/1999, de 12 de abril.

4 STC 120/1989, de 4 de julio.

5 Vid. la STS de 26 de marzo de 2012 (rec. 5827/2009) y la SAN de 23 de septiembre de 2021 (rec. 365/2018).

6 SSTS de 22 de diciembre de 2001 (rec. 6103/1996) y de 3 de julio de 2012 (rec. 240/2012).

de la interposición de recursos en sede administrativa o judicial.

Desde esta perspectiva, resulta cuestionable la decisión plasmada en la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2016⁷, en la que se declaró ajustada a Derecho una situación en la que el obligado tributario vio incrementada la cuota tributaria en más de 11 de millones de euros como consecuencia de un recurso de reposición en el que solicitaba su adscripción a un epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas diverso al inicialmente declarado. A juicio del tribunal, en este supuesto, la modificación al alza de la cuantía de la liquidación deriva inexorablemente del cambio de epígrafe solicitado por la actora, circunstancia que determina que no se entienda vulnerado el principio de referencia, toda vez que la resolución del recurso de reposición es congruente con la pretensión del obligado tributario⁸.

En todo caso, atendiendo al referido parámetro cuantitativo, resulta evidente que, en aquellas situaciones en las que la Administración sustituye la liquidación anual presentada por el obligado tributario por liquidaciones trimestrales tras la estimación parcial de un recurso planteado por aquél, podrá entrar en juego la limitación prevista en el artículo 237.1 de la Ley General Tributaria, al incrementarse la cantidad a ingresar, fundamentalmente por el cálculo de los intereses⁹.

No obstante lo anterior, es preciso destacar que la Audiencia Nacional, en un reciente pronunciamiento, ha

trascendido la concepción estrictamente cuantitativa de dicho principio, declarando que se vulnera igualmente el límite previsto en el artículo 237.1 de la Ley General Tributaria cuando la Administración Tributaria recalifica como grave una sanción que previamente había sido calificada como leve tras la estimación del recurso, y ello aunque el monto de la sanción leve resulte sustancialmente inferior al de la sanción grave inicialmente impuesta¹⁰.

Tal efecto obedece a que, en virtud de lo establecido en los artículos 184.2 de la Ley General Tributaria y 10.2 del Reglamento general del Régimen Sancionador Tributario, tras la anulación, en sede de recurso, de una parte relevante de la cuota tributaria en la que no concurría ocultación, la incidencia de la misma en relación con la base de la sanción superaba el 10% en el nuevo acuerdo sancionador, modificándose, de este modo, en perjuicio del obligado tributario, la calificación inicial de la sanción, que pasa de ser leve a calificarse como grave.

Como cabe observar, con independencia de que, según se ha señalado previamente, el análisis del eventual empeoramiento de la situación del contribuyente deberá hacerse individualizadamente por cada pretensión, en el planteamiento de la Audiencia Nacional prevalece la necesidad de mantener inalterados aquellos conceptos que no fueron anulados como consecuencia de la estimación parcial en vía económico-administrativa, así como su no agravación como consecuencia de la estimación parcial del recurso interpuesto por el obligado

7 Rec. 1542/2011.

8 Vid. el, a nuestro juicio, acertado voto particular formulado por los Magistrados Joaquín Huelin Martínez de Velasco y Jose Antonio Montero Fernandez a este pronunciamiento.

9 SAN de 10 de abril de 2018 (rec. 651/2015).

10 SAN de 25 de enero de 2022 (rec. 3/2019).

tributario, haciendo abstracción de consideraciones estrictamente cuantitativas.

Adicionalmente, hemos de destacar que la interdicción de la *reformatio in peius* opera igualmente en aquellos supuestos en los que la situación del obligado tributario resulta agravada en virtud de la mera interposición de un recurso o reclamación económico-administrativa, y ello con independencia de que no se haya producido una estimación parcial del recurso planteado. Así se desprende de la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de octubre de 2022¹¹, en la que se declara que el criterio de graduación por comisión repetida de infracciones tributarias establecido en el artículo 187.1 a) de la Ley General Tributaria, vinculado con la concurrencia de sanciones firmes de la misma naturaleza en los cuatro años anteriores, no hubiera podido aplicarse de no haber acudido el contribuyente a la vía económico-administrativa o si se hubiese resuelto en dicha vía en el plazo de un año, lo que determina que, en tales circunstancias, entre en juego dicho principio para limitar el incremento del importe de la sanción impuesta en virtud de dicho criterio de graduación.

En la actualidad, quizá la cuestión más controvertida en relación con el principio de interdicción de la reforma peyorativa, deriva de aquellas situaciones en las que se produce un ajuste por parte de la Administración Tributaria en sede de dos contribuyentes como consecuencia de una operación vinculada entre el socio y la sociedad, determinando una devolución en cabeza de un obligado tributario (sociedad) y el correspondiente ingreso en sede del otro (socio per-

sona física), procediéndose a su impugnación por ambas partes. En estos casos, es preciso dilucidar si la prohibición de *reformatio in peius* puede erigirse en un límite respecto a la liquidación de cuota a ingresar o de la menor cuota a devolver en sede de la sociedad cuando esta es consecuencia precisamente de la estimación de la pretensión del obligado tributario en relación con el ajuste practicado.

En este sentido, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), siguiendo la estela de la anteriormente citada sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 2016, ha declarado recientemente que, cuando dicha obligación de ingreso en sede la sociedad, tras la anulación de los actos administrativos relacionados con la operación vinculada, es consecuencia precisamente de las pretensiones del reclamante en relación con el ajuste de operaciones vinculadas, no cabrá considerar que se produce un perjuicio para el obligado tributario, toda vez que, existiendo congruencia en la resolución económico-administrativa, «(...) se han de aceptar todas las consecuencias jurídicas que se deriven de la eventual estimación del recurso o reclamación planteados»¹².

A juicio del TEAC, en tales supuestos, la prohibición de *reformatio in peius* debe ponerse en relación con el principio de íntegra regularización y la prohibición de enriquecimiento injusto, habida cuenta que, de hacerse efectiva la prohibición de reforma peyorativa, a la sociedad no se le liquidaría la cuota a ingresar inicialmente declarada y en la liquidación de la persona física se le minorarían los rendi-

11 Rec. 5518/2020.

12 RTEAC de 24 de noviembre de 2022 (R.G. 6622/2022).

mientos de actividades económicas, provocando una ruptura con el principio de bilateralidad¹³.

Ahora bien, este planteamiento no puede reputarse totalmente pacífico toda vez que la Audiencia Nacional, en su sentencia de 22 de octubre de 2021¹⁴, en un contexto en el que la utilización de una sociedad en el marco de una actividad profesional se había calificado como simulada por la Inspección, descarta la posibilidad de exigir el pago de las cantidades inicialmente devueltas a la sociedad por la Administración Tributaria tras la estimación del recurso, ignorándose en dicho razonamiento la prohibición de enriquecimiento injusto y bilateralidad invocados por el TEAC en el pronunciamiento previamente citado.

Al margen de lo anterior, sorprendentemente, en algunos supuestos, nuestros tribunales han echado mano del principio de *reformatio in peius* para resolver meros problemas de imputación temporal de ingresos y gastos deducibles. Esta es precisamente la situación resuelta por sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de julio de 2021¹⁵, en la que se declara acertadamente que la Administración Tributaria, una vez que se ha declarado prescrito el derecho a imputar un rendimiento en un determinado periodo impositivo, no podrá trasladarlo a un periodo impositivo ulterior no prescrito.

Como se puede advertir, esta limitación no es fruto del principio de interdicción de reforma peyorativa sino que obedece a la necesidad de imputar el ingreso en el periodo impo-

sitivo en el que legalmente procede, sin que resulte factible trasladarlo a uno posterior a raíz de la referida prescripción del derecho administrativo a liquidar. No obstante, en un pronunciamiento posterior, de 27 de abril de 2022¹⁶, la Audiencia Nacional emplea el principio de interdicción de reforma peyorativa para resolver un supuesto análogo, en el que nuevamente la Inspección pretendía imputar en periodos impositivos posteriores los rendimientos relativos a un ejercicio que había sido declarado prescrito en vía de recurso.

En este mismo sentido, es preciso señalar que también consideramos inadecuado hacer referencia al principio de interdicción de la reforma peyorativa en aquellas situaciones en las que se aprecia una discordancia entre las pretensiones del obligado tributario en sede de recurso y las decisiones de los órganos económico-administrativos o judiciales. Lo que realmente concurre en estos casos es una quiebra del deber de congruencia de la decisión adoptada en sede de recurso, desconociéndose por el órgano administrativo o judicial la necesaria correlación que debe existir entre las pretensiones de las partes y el fallo.

Desde esta perspectiva, resulta especialmente relevante el reciente pronunciamiento del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 18 de octubre de 2022¹⁷, en el que se declara que no resulta admisible que el Tribunal Económico-Administrativo añada nuevos argumentos para reforzar el acuerdo de liquidación, lo que determina que

13 Ibidem.

14 Rec. 320/2018.

15 Rec. 382/2018.

16 Rec. 687/2018.

17 Rec. 1312/2021.

se incurra en una incongruencia susceptible de invalidar la resolución adoptada por este. Según se ha dicho, a nuestro entender, no se trata de una verdadera *reformatio in peius* del acto administrativo, sino de una incongruencia entre las pretensiones del recurrente y del acuerdo de resolución, toda vez que el órgano revisor debe limitarse a resolver sobre la adecuación a derecho del acto impugnado, sin ampliar la motivación o subsanar los vicios presentes en el mismo.

Por lo que se refiere a la segunda de las garantías que nos ocupan, interesa advertir que, hace ya veinticinco años, la derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes (LDGC) introdujo en nuestro ordenamiento tributario, con carácter general, la regla de retroactividad *in bonus* en la esfera de las sanciones y recargos tributarios. En virtud de la misma, las normas reguladoras del régimen de infracciones y sanciones tributarias, así como de los recargos, disfrutaban de efectos retroactivos en la medida en que la aplicación de la nueva normativa resultase más favorable para el afectado.

Con carácter previo, la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación de la Ley General Tributaria entonces vigente, había establecido, mediante su disposición transitoria primera, la retroactividad de las disposiciones sancionadoras más favorables para el obligado tributario, previstas en dicha norma, vinculando tal efecto a que la sanción impuesta no hubiese adquirido firmeza.

En la actualidad, la también denominada retroactividad *in melius* se

recoge en el artículo 10.2 de la vigente Ley General Tributaria. A diferencia de la LDGC y siguiendo la senda previamente trazada por la Ley 25/1995, dicho precepto extiende los efectos de la referida retroactividad *in bonam partem* exclusivamente a aquellas sanciones o recargos tributarios que no hayan adquirido firmeza¹⁸.

Al supeditar la eficacia de la regla de retroactividad de la norma más favorable a que la sanción impuesta al obligado tributario no haya devenido firme, la regulación tributaria se aparta deliberada e injustificada de los postulados que, en este mismo ámbito, informan tanto la normativa penal como la administrativa. Por lo que se refiere al ordenamiento penal, es preciso recordar que el artículo 2.2 del Código Penal dispone que surtirán efecto retroactivo «(...) aquellas leyes penales que favorezcan al reo, aunque al entrar en vigor hubiera recaído sentencia firme y el sujeto estuviese cumpliendo condena».

Por su parte, el artículo 26.2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), al regular los principios de la potestad sancionadora de la Administración, establece que «(l)as disposiciones sancionadoras producirán efecto retroactivo en cuanto favorezcan *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*».

Como cabe observar, la LRJSP ha configurado el régimen de la retroac-

18 Cfr. A. B. Macho Pérez, *El principio de irretroactividad en Derecho tributario*, Tesis doctoral, Universidad Pompeu Fabra, p. 709, disponible online.

tividad *in melius* en perfecta sintonía con la regulación penal, reconociendo expresamente la aplicación de la normativa más favorable no sólo al presunto infractor, sino también al infractor, esto es, incluso en aquellas situaciones en las que el acuerdo de imposición de sanción hubiera devenido firme –como consecuencia de no haberse recurrido o no haber ya más posibilidades de recurso frente al mismo–, pero continúe pendiente su cumplimiento¹⁹.

Según ha señalado el profesor Rebollo Puig al referirse a la regulación administrativa contemplada en el artículo 26.2 de la LRJSP, «(n)o hay ninguna razón para que la solución sea distinta ante las normas sancionadoras administrativas. O sea, la firmeza de las resoluciones sancionadoras (por no haberse recurrido o por sido confirmada en sentencia, a su vez firme) no impide la aplicación retroactiva de la norma posterior más benévola si la sanción no estuviera ejecutada en nada o no lo estuviera por completo»²⁰.

Este planteamiento resulta enteramente extrapolable al ámbito tributario, dado el origen constitucional de la garantía que nos ocupa. Aunque doctrinalmente se trata de una cuestión controvertida, el Tribunal Constitucional reconoció tempranamente, a través de su sentencia 8/1981, de 30 de marzo, el origen constitucional de la regla de la retroactividad *in bonus* de la ley penal, cuyos efectos se extienden también a las normas san-

cionadoras administrativas y tributarias en pronunciamientos posteriores, si bien, de forma cuestionable, se advierte que no cabe atribuir el rango de Derecho fundamental a esta garantía, toda vez que se recoge en el artículo 9.3 de la Constitución.

En concreto, el Tribunal Constitucional declaró en este relevante pronunciamiento que:

«El problema de la retroactividad e irretroactividad de la Ley penal (en realidad, no sólo de ella, sino también de otras disposiciones sancionadoras, aunque sólo a aquella y no a todas éstas van dirigidas las consideraciones presentes) viene regulado por nuestra Constitución en su art. 9.3, donde se garantiza la irretroactividad de las «disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales». Interpretando a contrario sensu este precepto puede entenderse que la Constitución garantiza también la retroactividad de la Ley penal favorable, principio que ya estaba recogido y puntualmente regulado en cuanto a su alcance en el art. 24 del Código Penal que, lejos de oponerse a la Constitución y haber sido derogado por ella, resulta fortalecido por la interpretación del citado art. 9.3. Sin embargo, ni el art. 9.3 –cuyos principios son mandatos dirigidos a los poderes públicos y, en especial al legislador– ni, por supuesto, el art. 24 del Código Penal definen por sí mismos derechos cuya defensa pueda dar lugar a un recurso de amparo ante este Tribunal, pues ese

19 Pese a que la derogada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y de Procedimiento Administrativo Común, se refería exclusivamente al «presunto infractor», circunstancia que podía inducir a considerar que la referida aplicación retroactiva no cabía una vez que la sanción había devenido firme, algunos tribunales habían admitido tal posibilidad. En este sentido, vid. las sentencias de la sección octava de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 11 y 18 de julio de 2001 (ponente: Excm. Sra. D^a Inés Huerta Garicano).

20 Cfr. M. Rebollo Puig, «Sucesión de normas administrativas sancionadoras: irretroactividad y excepciones», *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, núm. 16, 2021, p. 27.

mecanismo sólo queda reservado en nuestro ordenamiento a la tutela de las libertades públicas y derechos fundamentales reconocidos en los arts. 14 a 29 y 30.2 de la Constitución, según establece el art. 53.2 de la misma».

Conviene advertir que, en la esfera internacional, la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea recoge expresamente, en su artículo 49.1, la regla de la retroactividad *in bonam partem* en el ámbito penal y, por ende, sancionador, al indicar que «si con posterioridad a esta infracción la ley dispone una pena más leve, deberá aplicarse ésta».

Asimismo, según se puso de relieve por el Magistrado Mendizábal Allende en el voto particular de la sentencia del Tribunal Constitucional 203/1994, de 11 de julio, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, adoptado por la Asamblea General de Naciones Unidas en 1966 y ratificado por España un año antes de la aprobación de la Constitución de 1978, ya contemplaba expresamente la regla de retroactividad de la norma penal o sancionadora más favorable:

«A lo dicho conviene, finalmente, añadir el criterio hermenéutico que suministra la propia Constitución para la lectura de sus normas sobre derechos fundamentales, que han de interpretarse a la luz de los Tratados y Acuerdos ratificados por España (art. 10.2 C.E. y STC 245/1991, entre otras). Pues bien, el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, ratificado por instrumento de 13 de abril de 1977 (BOE de 30 de tales mes y año), proclama conjuntamente estas dos vertientes del principio de legalidad penal en el tiempo. Por un lado, consagra el derecho a no ser condenado por actos u omisiones que en el

momento de cometerse no fueran delictivos, añadiendo a la vez que «si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve el delincuente se beneficiará de ello» (art. 15.1). Este mandato incorporado a nuestro Derecho interno conforme al art. 96.1 C.E., pone de manifiesto que en el haz de garantías del principio de legalidad penal figura el derecho a la retroactividad de las normas penales más benignas y que en consecuencia, deben de ser interpretadas de tal guisa, retroactivamente *in bonam partem*, tanto las normas constitucionales como el resto de las normas de nuestro ordenamiento (SSTC 42/1982 y 76/1982). A este Tribunal le corresponde –como garante último de los derechos fundamentales protegidos mediante el recurso de amparo– evitar que así suceda, teniendo en cuenta que, es la propia jurisdicción nacional quien está llamada en primer término a reparar en el orden interno cualquier vulneración de los derechos protegido en el Pacto, como advierte el Protocolo Facultativo del mismo, suscrito y ratificado en 1985 [art. 5.3 b)].».

A la luz de las previsiones de rango supralegal que sustentan la regla de retroactividad *in melius*, consideremos que sus efectos deben extenderse al ámbito tributario sin ninguna especialidad en relación con las ramas del Derecho previamente mencionadas, de tal modo que la normativa sancionadora de nuevo cuño, más benévola para el presunto infractor o para el infractor, habrá de resultar aplicable pese a que la sanción tributaria impuesta hubiera podido devenir firme, siempre y cuando se encuentre pendiente de cumplimiento.

A nuestro juicio, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo,

será la vía de la revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones, prevista en el artículo 219 de la Ley General Tributaria, la apropiada para lograr dicho efecto pese a la firmeza de la sanción, sin perjuicio de que, en el supuesto de que la modificación normativa favorable incida en la ejecución de una sentencia contencioso-administrativa o de una resolución económico-administrativa relativa a una sanción, dicha cuestión, ante una indebida aplicación de la retroactividad *in bonus* por la Administración, podría llegar a sustanciarse en el seno de un procedimiento de ejecución en sede económico-administrativa o judicial²¹.

Pese a la referida posibilidad de que el obligado tributario invoque directamente la normativa suprallegal en los términos previamente expuestos, estimamos conveniente una modificación del artículo 10.2 de la Ley General Tributaria, que según hemos visto vincula su eficacia al carácter no firme de la sanción, mediante la que se extiendan los efectos de la retroactividad *in bonam partem*, con el fin de equiparar las garantías legalmente reconocidas a los obligados tributarios y a los administrados en la esfera sancionadora, a aquellas sanciones tributarias

pendientes de cumplimiento al entrar en vigor la nueva disposición.

Queda indicar que la cuestionada configuración de la regla de retroactividad *in bonus* en la esfera tributaria se ha visto reiterada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas para la prevención y lucha contra el fraude fiscal, pues su disposición transitoria primera, al referirse a los porcentajes incrementados de reducción en la sanción por conformidad en las actas con acuerdo (65%) o por aquietamiento y pago o compromiso de pago de la sanción (40%), señala que se aplicará « (...) a las sanciones acordadas con anterioridad a su entrada en vigor, siempre que no hayan sido recurridas y no hayan adquirido firmeza»²².

A raíz de lo previamente expuesto, estimamos que el ordenamiento constitucional y supranacional ofrecen argumentos suficientes para cuestionar la adecuación a derecho de tal previsión transitoria, toda vez que es perfectamente factible, por lo que se refiere al nuevo régimen de reducción de la sanción previsto en el artículo 188.3 de la Ley General Tributaria, que pese a haber devenido firme la sanción al aquietarse el obligado tributario y no iniciar la vía de recurso, esta se encontrase total o parcialmente pendiente de cumplimiento en el momento de entrada en vigor de la Ley 11/2021, bien por estar abierto todavía

21 En relación con el procedimiento contencioso-administrativo, vid. M. Rebollo Puig, «Sucesión de normas administrativas sancionadoras: irretroactividad y excepciones», *op. cit.*, p. 17.

22 Con el fin de reducir la litigiosidad, también se aplicará la nueva redacción del apartado 3 del artículo 188 de la LGT, si concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, desde su entrada en vigor y antes del 1 de enero de 2022, el interesado acredite ante la Administración Tributaria competente el desistimiento 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. Dicha acreditación se efectuará con el documento de desistimiento que se hubiera presentado ante el órgano competente para conocer del recurso o reclamación.
- b) Que en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, abierto con la notificación que a tal efecto realice la Administración Tributaria tras la acreditación de dicho desistimiento, se efectúe el ingreso del importe restante de la sanción.

el periodo voluntario de pago, o bien por haberse concedido o estar pendiente de concesión un aplazamiento o un fraccionamiento del pago de la sanción.

Podría argumentarse, en sentido contrario, que el artículo 188 de la Ley General Tributaria es una norma de carácter procedimental, ámbito en el que, como es sabido, no surte efectos la regla de retroactividad que nos ocupa. De hecho, así se señala en la disposición transitoria tercera de la vigente Ley General Tributaria que, refiriéndose precisamente a la eficacia temporal de las reducciones aplicables a las sanciones desde el año 2004, las incardina dentro de las normas procedimentales.

No obstante, la propia Ley General Tributaria, al regular la potestad sancionadora, define tales reducciones como un elemento de cuantificación de las sanciones tributarias, situándolas claramente al margen de la regulación del procedimiento sancionador tributario o de los procedimientos de aplicación de los tributos. Esto es, las

reducciones del artículo 188 de la Ley General Tributaria integran el Derecho sancionador tributario sustantivo, ámbito en el que debe desplegar sus efectos, sin limitaciones, la regla de la retroactividad *in melius*.

En definitiva, la actual redacción del artículo 10.2 de la Ley General Tributaria propicia un evidente menoscabo en la protección de una garantía esencial tanto del presunto infractor como del infractor tributario. Dicho quebranto debe ser adecuadamente corregido por nuestros tribunales mediante la toma en consideración de la normativa constitucional e internacional que ampara la retroactividad *in bonus* de las normas sancionadoras más favorables, ubicando a los contribuyentes en plano de igualdad en relación con el resto de administrados, mediante la aplicación de la normativa más favorable a las sanciones tributarias pendientes de cumplimiento —ya sea total o parcialmente—, habida cuenta que una diferenciación entre ambos ámbitos del Derecho público carece de justificación.

Cómo referenciar: Almudí Cid, J.M. (2023). Interdicción de la *reformatio in peius* y derecho a la *reformatio in melius* en materia tributaria. *Revista Técnica Tributaria* (141), 7-16.