

# A PROPÓSITO DE LA ANTICIPADA ENTRADA EN VIGOR EL 19 DE DICIEMBRE DE 2003 DE LA DISPOSICIÓN TRANSITORIA CUARTA.2, DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA

**JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ**

*Magistrado especialista de lo Contencioso-Administrativo  
Presidente de la Sección Segunda de la  
Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional*

## **Extracto:**

EN el presente artículo se analizará la disposición transitoria cuarta.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que prevé la ampliación del plazo máximo para resolver los procedimientos sancionadores iniciados antes de su entrada en vigor, en concreto, desde el día 19 de diciembre de 2003 –en virtud de la disp. final novena de la citada ley– con el objetivo loable, en principio, de garantizar la aplicación del régimen sancionador más favorable, tal como dispone expresamente el párrafo 1 de la citada disposición transitoria.

En este sentido, se dictó, como recoge expresamente el artículo comentado, por la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en 18 de diciembre de 2003, la Instrucción 9/2003, de 18 de diciembre.

La cuestión, no obstante, y éste es el tema central del artículo, donde se estudian tres pronunciamientos del Tribunal Económico-Administrativo Central y uno jurisdiccional, de la Sección 1.<sup>a</sup> del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, de 23 de febrero de 2007, dictada en el recurso contencioso-administrativo 305/2005, es si con la referida norma se suprime, mejor dicho, se deroga con efectos retroactivos *in malam partem*, el plazo máximo de seis meses para concluir los procedimientos sancionadores previsto en los artículos 34.3 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes y en el artículo 36 del Real Decreto 1930/1998 por el que se desarrollaba el régimen sancionador tributario, plazo al que hacen referencia los artículos 211.2 de la Ley 58/2003 y 24.4 del Real Decreto 2063/2004.

Este efecto, desde luego, no se desprendía en absoluto del texto legal, pero a la hora de su aplicación por la Administración ha resultado inevitable.

Y esa interpretación es la que rechaza el artículo que comentamos, entendiendo que, en todo caso y aunque se hubieran aplicado las referidas normas a un expediente iniciado antes del día 19 de diciembre de 2003, si su resolución se demorase más de seis meses, incluido el tiempo de su suspensión, habría lugar a su caducidad.

**Palabras clave:** disposición transitoria cuarta, deroga, retroactivos y caducidad.

# ANALYSIS OF THE TRANSITORY DISPOSITION FOURTH 2 OF THE LAW 58/2003, 17TH OF DECEMBER, GENERAL TRIBUTARY. COULD AN UNFAVORABLE RESULT TO THE CONTRIBUTOR BE FORSEEN IN THEIR APPLICATION OF THE SANCTUARY PROCEEDINGS STARTED BEFORE IT BECAME EFFECTIVE?

**JESÚS MARÍA CALDERÓN GONZÁLEZ**

*Magistrado especialista de lo Contencioso-Administrativo  
Presidente de la Sección Segunda de la  
Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional*

## **Abstract:**

**T**HIS paper focuses on the Transitory Provision 4, second paragraph, of the Spanish Law 50/2003, of 17 September, General on Taxation, which extends the deadline to settle administrative sanctioning procedures started before its entry into force, in accordance to the 9th Final Provision of the aforementioned Law, in principal with the commendable aim of guaranteeing the application of the most favourable sanctioning regulation, as explicitly provided for in the first paragraph of the aforementioned Transitory Provision.

Regarding this subject, the General Directorate of the Spanish State Agency of Tax Administration issued the Instruction 9/2003, of 18 December.

The question, however, and this is the core subject of the paper, which surveys three decisions of the Spanish Central Economic Administrative Court, and a Sentence given by the High Court of Canary Islands, situated in Las Palmas, of 23 February 2007, which resolves the action 305/2005, lies in whether the aforementioned Provision suppresses, or rather, abrogates with in malam partem retroactive effects the maximum legal period to settle the sanctioning administrative procedures, provided for in articles 34.3 of the Royal Decree 2063/2004, detailing the administrative sanctioning system on tax matters, which is the maximum period referred to by Articles 211.2 of Law 58/2003 and 24.4 of Royal Decree 2063/2004.

This effect, of course, did not result from the Law as such, but has revealed itself inevitable in the occasion of its application by the Administration.

And that interpretation is what this paper rejects, in the understanding that at any rate and even though the aforementioned regulations would have been applied to an administrative sanctioning procedure started before 19 December 2003, if its resolution takes over six months, including its period of suspension, it is proceeding from law to apply the statute of limitations.

**Keywords:** fourth transitory provision, abrogates, retroactive and statute of limitations.

# Sumario

1. La cuestión a analizar.
2. Las normas.
3. La interpretación de la Agencia Tributaria.
4. La doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central.
5. La interpretación judicial.
6. Valoración.

## 1. LA CUESTIÓN A ANALIZAR

Como es sabido, la disposición final undécima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispuso que su entrada en vigor se produciría el 1 de julio de 2004, con una excepción: el apartado 2 de la disposición transitoria cuarta anticipaba su vigencia al 19 de diciembre de 2003, es decir, «al día siguiente de la publicación de esta ley en el Boletín Oficial del Estado».

Se pretende analizar si la anticipada entrada en vigor de la referida disposición transitoria cuarta.<sup>2</sup>, el 19 de diciembre de 2003 (en lugar del 1 de julio de 2004, como el resto de la ley), puede resultar desfavorable al contribuyente.

Y más en concreto, la cuestión se centra en dilucidar si a los procedimientos sancionadores iniciados antes del día 19 de diciembre de 2003 les resulta o no de aplicación el plazo de caducidad previsto en el artículo 34.3, de la Ley 1/1998, precepto que disponía «El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses», términos reiterados en el artículo 36.1 del Real Decreto 1930/1998, por el que se desarrollaba el Régimen Sancionador Tributario:

«De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el plazo máximo para resolver el procedimiento será de seis meses, a contar desde la fecha de notificación al contribuyente de la iniciación del expediente sancionador. (...) Transcurrido dicho plazo sin que la resolución haya sido dictada se entenderá caducado el procedimiento (...).»

Pues, si les resulta de aplicación ese plazo, aunque la Administración haya procedido a suspenderlo en virtud de la citada disposición transitoria cuarta número 2, si hubieran transcurrido más de seis meses desde su inicio hasta su terminación, una vez levantada su suspensión, se habría producido su caducidad, sin que sea óbice a tal conclusión la aplicación de las citadas disposiciones.

La cuestión tiene gran trascendencia, pues mediante el apartado 2 de la disposición transitoria cuarta se prevé la ampliación del plazo máximo para resolver los procedimientos sancionadores, exceptuando las normas que establecen el plazo de seis meses para concluir los procedimientos, de tal modo que su incumplimiento no determina la caducidad del procedimiento y su terminación puede demorarse hasta el 31 de diciembre de 2004.

## 2. LAS NORMAS

La disposición transitoria cuarta de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece:

«1. Esta ley será de aplicación a las infracciones tributarias cometidas con anterioridad a su entrada en vigor siempre que su aplicación resulte más favorable para el infractor y la sanción impuesta no haya adquirido firmeza.

La revisión de las sanciones no firmes y la aplicación de la nueva normativa se realizará por los órganos administrativos y jurisdiccionales que estén conociendo de las reclamaciones y recursos, previa audiencia al interesado.

2. Los procedimientos sancionadores en materia tributaria iniciados antes del 1 de julio de 2004 deberán concluir antes del 31 de diciembre de 2004, sin que les sea de aplicación el plazo máximo de resolución previsto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en el artículo 36 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.»

Esta disposición, en su apartado 2, fue objeto de la enmienda número 228, presentada por el GPS en el Congreso y de la enmienda número 198 presentada por el mismo Grupo del Senado. Proponían que fueran los procedimientos sancionadores en materia tributaria iniciados después del 6 de junio de 2003 los que pudieran concluir antes del 1 de julio de 2004, sin que les fuera de aplicación el plazo máximo de resolución.

Como motivación de la enmienda presentada esgrimían que «la actual redacción de la disposición transitoria segunda, permite que, con la excusa de aplicar la normativa sancionadora más favorable, pervivan procedimientos ya caducados. Piénsese en el supuesto de un procedimiento sancionador iniciado hace, por ejemplo, tres años y diez meses sobre el que no ha recaído resolución; a tenor de la disposición transitoria puede ser resuelto ahora hasta el 1 de julio de 2004; pero que la sanción sea menor no puede justificar que perviva un procedimiento a través del cual ya no se puede imponer no una menor, sino ninguna sanción. Por ello, parece razonable que la extensión del plazo para resolver afecte sólo a los procedimientos iniciados después de la publi-

cación en el BOCG del proyecto, momento desde el que se puede apreciar la posible menor cuantía de la sanción».

El GPP en el Senado modifica el apartado 2 de esta disposición transitoria y las fechas en él contenidas, dándole su actual redacción, a efectos de permitir la terminación de los procedimientos sancionadores en un plazo que garantice la correcta aplicación del régimen sancionador más favorable para el interesado. Como consecuencia de ello, no resultará aplicable el plazo máximo legal y reglamentariamente previsto si dicho plazo finalizase con anterioridad al 31 de diciembre de 2004.

Por su parte, la disposición final undécima de la citada ley señala: «La presente ley entrará en vigor el 1 de julio de 2004 salvo el apartado 2 de la disposición transitoria cuarta que entrará en vigor al día siguiente de la publicación de esta ley en el Boletín Oficial del Estado».

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se publicó en el BOE el 18 de diciembre de 2003, por tanto, el apartado 2 de la disposición transitoria cuarta de dicha ley entró en vigor el 19 de diciembre de 2003.

Sobre la cuestión suscitada, existe básicamente una interpretación oficial de la Agencia Tributaria (3); tres pronunciamientos del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) (4) y uno jurisdiccional (5).

### 3. LA INTERPRETACIÓN DE LA AGENCIA TRIBUTARIA

Teniendo presentes dichos preceptos, la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el 18 de diciembre de 2003, dictó la Instrucción 9/2003, por la que se fijan los criterios a seguir por sus órganos con competencia sancionadora en relación con el apartado 2 de la disposición transitoria cuarta de la nueva Ley General Tributaria. En dicha instrucción se indica que:

«1. Desde el 1 de enero hasta el 30 de junio de 2004 los órganos con competencia en materia sancionadora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no dictarán actos de imposición de sanciones en los procedimientos sancionadores en materia tributaria. Debiendo poner en conocimiento del obligado tributario esta circunstancia. 2. Los procedimientos sancionadores que deriven de actuaciones de comprobación a investigación deberán iniciarse en el plazo de tres meses a que se refiere el artículo 81.6 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. 3. La tramitación de los procedimientos sancionadores se producirá de acuerdo con lo establecido en los artículos 29 a 34 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, y en el artículo 63 bis del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril. 4. A partir de 1 de julio de 2004 se reanudará la tramitación de los procedimientos sancionadores tributarios a que se refiere la presente instrucción. La propuesta de imposición de la sanción, que habrá de formularse en todo caso, recogerá la aplicación de la norma sancionadora más favorable. 5. De conformidad con el apartado 2 de la disposición transi-

toria cuarta de la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, los procedimientos sancionadores a los que se refiere la presente instrucción deberán concluir antes de 31 de diciembre de 2004 sin que les sea de aplicación el plazo máximo de seis meses de resolución de los expedientes sancionadores.»

#### 4. LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

El TEAC (Vocalía 1), en la primera de sus Resoluciones, de 14 de septiembre de 2006 (NFJ024391), dictada en la reclamación económico-administrativa 824/2005, desestima la caducidad de un expediente iniciado el 23 de octubre de 2003, entendiéndolo en su fundamento de derecho tercero que a «partir del 19 de diciembre de 2003 entra en vigor el repetido apartado 2, y por tanto, los órganos administrativos quedan obligados a aplicar a todos los procedimientos sancionadores en curso, el término señalado (conclusión antes de 31 de diciembre de 2004) sin aplicación del plazo de caducidad que la reclamante pretende, con el único requisito de que tales procedimientos hayan sido iniciados antes del 1 de julio de 2004».

En el caso allí enjuiciado, el procedimiento sancionador se inició el 23 de octubre de 2003, al publicarse la Ley 58/2003, se suspendió el procedimiento y una vez entrada en vigor el 1 de julio de 2004, se reanudó éste y el Instructor practicó nueva propuesta, por considerar que el nuevo régimen sancionador de dicha Ley 58/2003 era más favorable para la empresa.

El 29 de septiembre de 2004 se formularon alegaciones por el recurrente oponiéndose a la sanción y el 30 de noviembre de 2004 el Inspector-Jefe confirmó la propuesta, notificándose la liquidación al sujeto pasivo el 2 de diciembre de 2004.

Las otras dos resoluciones del órgano administrativo se han dictado en recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio.

La primera de 12 de julio de 2006, Vocalía 8, recurso 1586/2006 (NFJ023970), se dictó como consecuencia del recurso extraordinario de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, contra resolución de un Tribunal Económico-Administrativo Regional de 19 de octubre de 2005.

El órgano de instancia había apreciado la caducidad, al superarse el plazo de seis meses, pues el expediente sancionador se había iniciado el 12 de marzo de 2004, resuelto el 7 de octubre de ese año, y notificado el 14 del referido mes y año, sin que en el transcurso del referido plazo concurrieran dilaciones imputables a la interesada y sin que se justificara la demora en su resolución.

El TEAC estima el recurso del Director e invocando tanto la disposición transitoria cuarta.2, de la Ley 58/2003, como la Instrucción 9/2003, llega a la conclusión de que los procedimientos sancionadores a los que hubiera afectado la paralización contemplada en la citada instrucción, deberán

concluir antes del 31 de diciembre de 2004, sin serles de aplicación el plazo máximo de resolución de seis meses.

Y en los mismos términos se pronuncia el TEAC (Vocalía 4) en Resolución de 12 de julio de 2007, que estima el recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina número 2916/2005 (NFJ026817), interpuesto por el Director de Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En este caso, el procedimiento sancionador se había iniciado el 19 de diciembre de 2003; el 17 de febrero de 2004, se suspendía el procedimiento al amparo de la disposición transitoria cuarta.2, y la Instrucción 9/2003; el 5 de julio se reanuda el procedimiento proponiendo una sanción conforme a la Ley 230/1963, al no resultar más favorable la Ley 58/2003 y el 12 de noviembre de 2004, se imponía la sanción.

## 5. LA INTERPRETACIÓN JUDICIAL

El pronunciamiento jurisdiccional es la Sentencia dictada por la Sección 1.ª del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con sede en Las Palmas, de 23 de febrero de 2007, en el recurso contencioso administrativo 305/2005 (NFJ036756). Consta en el recurso que el inicio del expediente sancionador se produjo el 17 de julio de 2003 y la sanción se notificó el 7 de mayo de 2004.

La Sala declara al respecto:

«Tercero. Respecto a la caducidad del procedimiento la demanda estima aplicable el artículo 34.3 de la Ley 1/1998 y 36 del Real Decreto 1930/1998 y en consecuencia estima que habiendo transcurrido un plazo superior de seis meses desde el inicio del expediente sancionador hasta la resolución sancionadora (desde antes del 10 de julio de 2003 hasta el 6 de mayo de 2004), el procedimiento estaba caducado.

El Abogado del Estado opone que la disposición transitoria cuarta de la Ley 58/2003 establece que "Los procedimientos sancionadores en materia tributaria iniciados antes del 1 de julio de 2004 deberán concluir antes del 31 de diciembre de 2004, sin que les sea de aplicación el plazo máximo de resolución previsto en el apartado 3 del artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en el artículo 36 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos". En consecuencia, sigue el Abogado del Estado, si el procedimiento sancionador fue iniciado por acuerdo notificado el 17 de julio de 2003, esto es, antes del 1 de julio de 2004 y la sanción se notificó el 7 de mayo de 2004, esto es, antes del 31 de diciembre de 2004, fecha límite establecida en aquel precepto, no existe caducidad del procedimiento.

Ciertamente la disposición final de la LGT 58/2003 dispone que su entrada en vigor se produce el 1 de julio de 2004 salvo justamente el apartado transcrito de la disposición transitoria cuarta



que entró en vigor el día 19 de diciembre de 2003, siguiente a su publicación, pero ello no implica que a los procedimientos sancionadores ya iniciados y resueltos antes de tal fecha, 19 de diciembre, no les fuese de aplicación el plazo de caducidad previsto en el artículo 34 de la Ley 1/1998, ya que lo contrario sería considerar que se produce una derogación con carácter retroactivo de esta última norma legal contraria al artículo 2.2 del Código Civil e incluso al artículo 9.3 de la CE entendiendo el carácter restrictivo de derechos que supone, la supresión del plazo de caducidad.

La resolución sancionadora data del 2 de diciembre de 2003 y por lo tanto no le era de aplicación la debatida disposición transitoria cuarta de la Ley 58/2003 por lo que el plazo de caducidad que le era aplicable era justamente el de seis meses recogido en el artículo 34 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en el artículo 36 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por lo que si el procedimiento sancionador se inició por acuerdo notificado el 17 de julio de 2003 y la sanción se notificó el 7 de mayo de 2004, se había rebasado con creces el plazo de seis meses y el expediente había caducado, lo que implica la nulidad del acto recurrido».

Pues bien, con independencia de las distintas fechas en las que se alude en la sentencia a la resolución del expediente sancionador, lo cierto es que la tesis de la Sala se sustenta en que a los pronunciamientos sancionadores ya iniciados antes de diciembre de 2003, sí que les resulta de aplicación el artículo 34.3 de la Ley 1/1998.

## 6. VALORACIÓN

A nuestro juicio, compartiendo el criterio del citado órgano judicial, la respuesta debe ser positiva. Y ello por varias razones:

La primera es que nos encontramos propiamente ante un supuesto de retroactividad de la norma fiscal.

Resulta indudable que nuestro ordenamiento jurídico consagra como regla general la irretroactividad de las leyes, según deriva del artículo 2.3 del Código Civil: «las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieren lo contrario».

Y esa irretroactividad resulta aún más clara cuando nos encontramos en el ámbito sancionador, tal como dispone expresamente el artículo 9.3 de la Constitución Española.

«La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.»

La excepción a esa regla tiene lugar cuando la aplicación de las normas sancionadoras pudiera resultar más favorable al sujeto pasivo, y la sanción impuesta no hubiera adquirido firmeza, tal

como establece la disposición transitoria cuarta, apartado 1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, siguiendo los antecedentes en la materia antes reseñada.

Recuérdese que el establecimiento de un plazo máximo de resolución venía establecido en el artículo 34.3 de la Ley 1/1998 al igual que sucede hoy con el artículo 211.2 de la Ley 58/2003 y el artículo 24.4 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, que aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario A estos efectos, debemos recordar que el artículo 34.3 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes establecía: «El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses».

La supresión del plazo de caducidad supondría una derogación con efectos retroactivos de una norma incardinable en el artículo 9.3 de la Constitución Española, dado el carácter restrictivo de derechos que tendría dicha supresión.

En segundo lugar, aunque el Tribunal Constitucional viene admitiendo la retroactividad de las normas fiscales, siempre se excluye esa retroactividad del ámbito sancionador.

Así, en **Sentencia 182/1997 (Pleno) de 28 de octubre (NFJ005623)**, sobre la retroactividad de las normas fiscales, declara:

«Antes de nada, conviene recordar la doctrina de este Tribunal en relación con los principios de irretroactividad de las normas restrictivas de derechos individuales y de seguridad jurídica en el ámbito tributario.

a) En primer lugar, hemos declarado que "no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva que pueda hacerse derivar del principio de irretroactividad tal como está consagrado" en el artículo 9.3 de la CE, pues el "límite expreso de la retroactividad *in peius* de las leyes que el artículo 9.3 de la norma suprema garantiza no es general, sino que está referido exclusivamente a las leyes *ex post facto* sancionadoras o restrictivas de derechos individuales. No cabe considerar, pues, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que se refiere expresamente el citado artículo 9.3 de la CE, por cuanto tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesto a todos los ciudadanos por el artículo 31.1 de la Norma fundamental" (STC 173/1996, f.j. 3.º, que se apoya en las SSTC 27/1981, f.j. 10.º, 6/1983, f.j. 3.º, 126/1987, f.j. 9.º, y 150/1990, f.j. 8.º). Así pues, "fuera de las materias respecto de las que el artículo 9.3 de la CE veta totalmente la retroactividad, es posible que se dote a la ley del ámbito de retroactividad que el legislador considere oportuno, disponiendo éste, por consiguiente, de un amplio margen de discrecionalidad política" (STC 150/1990, f.j. 8.º). "La irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal" (SSTC 126/1987; 197/1992 y 173/1996, f.j. 3.º).»

«b) Ahora bien, también hemos declarado que "afirmar que las normas tributarias no se hallan limitadas en cuanto tales por la prohibición de retroactividad establecida en el artículo 9.3

de la CE, en tanto que no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, no supone de ninguna manera mantener, siempre y en cualquier circunstancia, su legitimidad constitucional, que puede ser cuestionada cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios consagrados en la Constitución (STC 126/1987, f.j. 9.º), señaladamente, por lo que aquí interesa, el de seguridad jurídica, recogido en el mismo precepto constitucional" (STC 173/1996, f.j. 3.º,4).»

«c) Sobre el significado del principio de seguridad jurídica en este particular contexto, también hemos señalado que dicho principio, aun cuando no pueda erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente (STC 126/1987, f. j. 11.º), ni deba entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 27/1981 y 6/1983), sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad (STC 150/1990, f.j. 8.º).»

«Determinar, en consecuencia, cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto (SSTC 126/1987, f.j. 11.º; 150/1990, f.j. 8.º, y 173/1996, f.j. 3.º).»

«d) Finalmente, como criterio orientador de este juicio casuístico, resulta relevante, a tenor de la doctrina de este Tribunal, distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. En el primer supuesto, que se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas, sólo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica. En el supuesto de la retroactividad de grado medio o impropia, que se produce cuando la ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas, la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas a su grado de previsibilidad, su importancia cuantitativa, y otros factores similares (SSTC 126/1987, ff.jj. 11.º, 12.º y 13.º; 197/1992, f.j. 4.º, y 173/1996, f.j. 3.º).»

En tercer lugar, debe recordarse la tramitación parlamentaria del precepto, a la que antes hemos hecho referencia, pues no cabe duda que la intención del legislador es un dato de vital importancia para interpretar cualquier precepto legal, conforme al artículo 3.1 del Código Civil:

«Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativo y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas.»

En definitiva, aunque la Administración hubiera aplicado a un expediente sancionador que estuviera en tramitación, en fecha anterior a la entrada en vigor de la Ley 58/2003, y en concreto antes del día 19 de diciembre de 2003, su disposición transitoria cuarta.<sup>2</sup> y la Instrucción 9/2003, si su resolución se demorase más de seis meses, incluido el tiempo de la suspensión, daría lugar a la caducidad del referido expediente.