

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ054589

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 25 de junio de 2014

Vocalía 12.^a

R.G. 5853/2013

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Sanciones. Criterios de graduación. Ley 58/2003. Reducción del 25 % de la sanción del art. 188.3 Ley 58/2003 (LGT) ante un supuesto de petición de aplazamiento de la deuda. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. La cuestión controvertida consiste en determinar si procede o no la reducción del 25 por ciento establecida en el 188.3 de la Ley 58/2003 (LGT), teniendo en cuenta que el sujeto infractor solicitó en período voluntario aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción con ofrecimiento de garantía consistente en aval -al ser el importe superior a 18.000 euros- y una vez requerido para la subsanación de defectos apreciados en la solicitud y dentro del plazo concedido para atender el requerimiento, procedió al ingreso total de la sanción ya reducida por conformidad. En primer lugar, debe comenzarse por constatar que la conducta del sujeto infractor, en el caso que nos ocupa, no resulta incluida desde un punto de vista literal, en el art. 188.3.a) de la Ley 58/2003 (LGT), ya que el total del importe reducido de la sanción no fue ingresado en el plazo que la Administración tributaria concedió en el acuerdo de aplazamiento. Sin embargo, al igual que ya se hizo en la Resolución TEAC, de 29 de noviembre de 2012, RG 5502/2012 (NFJ049196), cabe plantearse si una interpretación teleológica del precepto debe llevar a considerar que en casos como el presente procede mantener la reducción del 25 por ciento de la sanción. Así, cabe entender que el mencionado art. 188.3.a) de la Ley 58/2003 tiene una doble finalidad: la reducción de la litigiosidad tributaria y la recaudación. Pues bien, ambas finalidades se cumplen en este caso sin menoscabo alguno, debiendo admitirse el mantenimiento de la reducción del 25 por ciento en supuestos como el presente, en los que con posterioridad a la formulación de solicitud de aplazamiento en período voluntario y sin incumplimiento de plazo alguno, ni impugnación de la sanción ni, en su caso, de la liquidación, se procede al ingreso total de la sanción reducida, entendiendo que el obligado tributario ha desistido con ello de su solicitud. Por último, este mismo criterio sería aplicable a los desistimientos de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento formuladas con ofrecimiento de otras garantías, cuando el ingreso de la totalidad de la deuda se efectúe antes de la concesión del aplazamiento o fraccionamiento -[Vid., en el mismo sentido, SAN, de 7 de marzo de 2013, recurso nº 675/2012 (NFJ050184)]-. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 3 y 188.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en c/ Infanta Mercedes nº 37 (Madrid-28020), contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia de fecha 28 de diciembre de 2012, por la que se resuelve la reclamación número 30/3358/2012.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De los antecedentes obrantes en el expediente resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Tras la incoación del correspondiente procedimiento sancionador, se impone a determina entidad sanción por la infracción tributaria consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003 General Tributaria, por importe de 31.062,86 euros, una vez aplicada la reducción del 30 por 100 por conformidad. Asimismo se aplicó la reducción adicional del 25 por 100 (que ascendía a una cuantía de 7.765,72 euros), resultando pues una cantidad a ingresar de 23.297,14 euros, manifestando el interesado su conformidad a la propuesta de sanción.

2. Posteriormente, se acuerda la exigencia de la reducción del 25 por 100, por no haber realizado el ingreso total de la sanción reducida en período voluntario, habiéndose presentado dentro de dicho plazo solicitud de aplazamiento/fraccionamiento con garantía consistente en aval bancario.

3. Con fecha 17 de febrero de 2012 se emitió requerimiento para que se subsanaran deficiencias apreciadas en la solicitud de aplazamiento. Notificado el 20 de febrero.

4. El requerimiento no es contestado, pero la sanción, reducida en un 30 por 100, se ingresa el día 2 de marzo de 2012.

Nótese que de las fechas expuestas, se desprende que se ingresó dentro del plazo de los diez días concedidos en el requerimiento para subsanar la solicitud.

5. Con fecha 18 de mayo de 2012 se acordó la exigencia de la reducción practicada en el acuerdo de imposición de sanción del 25 por 100 (7.765,72 euros) al entender el órgano de aplicación de los tributos que ya no se había producido el ingreso en el período voluntario abierto con la notificación de la resolución sancionadora.

6. Disconforme con dicho acuerdo, la entidad deduce contra el mismo reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo de Murcia (en adelante, TEAR), que dicta finalmente resolución estimatoria, aplicando la doctrina vinculante de este Tribunal Económico-Administrativo Central, recogida en la Resolución RG 00/5502/12 por la que se resolvía también recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, de fecha 29 de noviembre de 2012, pero parte el TEAR del hecho erróneo de que el aplazamiento se había concedido sin garantía por razón de la cuantía.

Así, resuelve la reclamación objeto del presente recurso en los siguientes términos:

“CUARTO.- Considerando que, precisamente con el objetivo de evitar la litigiosidad y facilitar el pago de las sanciones, la Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal introdujo la posibilidad de disfrutar de la reducción en el importe de la sanción aún en el caso de haber solicitado aplazamiento o fraccionamiento con garantía tasada, carecería de sentido no admitir la aplicación de tal reducción en los supuestos en los que la particular normativa que regula el procedimiento de fraccionamiento y aplazamiento del pago eximen al interesado, por razón de la cuantía, como es nuestro caso, de la aportación de tales garantías. Por todo ello, procede admitir la pretensión del interesado y acordar la anulación del acuerdo y liquidación por el que se exige la reducción de la sanción impuesta en relación al Impuesto sobre Sociedades, Actas de Inspección, correspondiente a los ejercicios 2008 y 2009”.

Segundo:

Frente a la anterior resolución, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpone el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla, de un lado, gravemente dañosa y errónea.

En síntesis, expone el recurrente que la sanción una vez reducida en un 30 por 100 por conformidad ascendía a 23.297,14 euros, no siendo aplicable la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central sentada en la Resolución 00/5502/2012 porque la cuantía de la sanción excede de la cantidad que puede ser objeto de aplazamiento sin garantía que por disposición legal que es de 18.000 euros.

Partiendo del hecho anterior, y habiendo solicitado la entidad en período voluntario aplazamiento/fraccionamiento de la deuda ofreciendo garantía consistente en aval bancario, con fecha 17 de febrero de 2012 se emitió requerimiento para que se subsanaran las deficiencias apreciadas en la solicitud de aplazamiento. El requerimiento fue notificado el 20.02.2012. El requerimiento no es contestado, ingresándose la sanción el 2 de marzo siguiente. Por ello, se considera que no se produjo el ingreso en el período voluntario abierto con la notificación de la sanción ni se llegó a solicitar aplazamiento con aval porque al no subsanarse los defectos en la solicitud se entiende por no presentada. Por lo tanto, se ha producido el ingreso fuera de plazo, y se concluye solicitando que se fije como criterio que no procederá la reducción del 25% establecida en el 188.3 de la Ley General Tributaria cuando se produzca el ingreso fuera del plazo del 62.2 de la misma Ley o del plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento solicitado en período voluntario y concedido con garantía aval.

Tercero:

Puesto de manifiesto el expediente a quien en su día fue interesado en la resolución recurrida, y cuya situación jurídica particular en ningún caso se va a ver afectada por el presente recurso extraordinario para la unificación de criterio de conformidad con el artículo 242 de la Ley General Tributaria, presentó escrito en el que manifiesta, en síntesis, que bien pudo, dada la circunstancia sobrevenida de alcanzar mejor liquidez, aportar aval bancario, pero entendió que con más motivos no perdería el beneficio de la reducción si en lugar de aval, realizaba en ese momento el ingreso del importe adeudado, pues en todo caso se satisfacen los intereses generales.

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, Ley General Tributaria.

Segundo:

La cuestión controvertida consiste en determinar si procede o no la reducción del 25% establecida en el 188.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria, teniendo en cuenta que en el caso que ha dado lugar al criterio aquí discutido, el sujeto infractor solicitó en período voluntario aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción con ofrecimiento de garantía consistente en aval (al ser el importe superior a 18.000 euros) y una vez requerido para la subsanación de defectos apreciados en la solicitud y dentro del plazo concedido para atender el requerimiento, se procedió al ingreso total de la sanción ya reducida por conformidad.

Tercero:

El artículo 188.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria (en adelante, LGT) dispone:

“El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción”.

En relación con el precepto invocado, este Tribunal Económico Administrativo Central ha dictado en unificación de criterio resolución el 29 de noviembre de 2012 (R.G. 5502/2012), en la que se señaló:

“SEGUNDO: La cuestión que se plantea consiste en determinar si de conformidad el artículo 188.3 a) de la Ley 58/2003 General Tributaria, procede o no el mantenimiento de la reducción del 25 por 100 en la sanción impuesta, en los casos de aplazamiento o fraccionamiento en el pago de la sanción concedidos con dispensa de garantía por razón de la cuantía.

TERCERO: La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) establece en su artículo 188, en la redacción dada al mismo por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, lo siguiente:

“1. La cuantía de las sanciones pecuniarias impuestas según los artículos 191 a 197 de esta ley se reducirá en los siguientes porcentajes:

a) Un 50 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley.

b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.

2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución.

b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.

3. El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere el párrafo b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 25 por ciento si concurren las siguientes circunstancias:

a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

El importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo.

4. (...) "

Con anterioridad a la reforma operada por la antedicha Ley 36/2006, la cual entra en vigor a partir del 1 de diciembre de 2006, la letra a) del apartado tercero del artículo 188 establecía como requisito para la aplicación de la reducción del 25 por 100 que se realizase "el ingreso total del importe restante de dicha sanción en período voluntario sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago".

CUARTO: Para la adecuada resolución de la cuestión objeto de debate, hemos de partir del artículo 12.1 de la LGT, que declara aplicable para la interpretación de las normas tributarias lo dispuesto en el artículo 3.1 de nuestro Código Civil, conforme al cual "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

Este Tribunal Central, consciente del carácter muy controvertido de la cuestión planteada, estima que en una primera aproximación al precepto, una interpretación literalista y formal del artículo 188.3 a) de la Ley General Tributaria podría llevar a considerar que, en el caso de solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en el pago de las sanciones, sólo procedería mantener la reducción del 25 por 100 cuando a tal solicitud se acompañe aval o seguro de caución que garanticen el importe de la sanción reducida, garantía ésta que, en estos casos de aplazamientos inferiores a 18.000 euros, como se expondrá más adelante, debería ser además ofrecida voluntariamente los interesados.

No obstante, a juicio de este Tribunal Central la necesaria integración que preside la interpretación de las normas, obliga a poner en conexión el artículo 188.3. a) de la LGT con la normativa especial reguladora de la solicitud y concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago.

En este sentido, cabe señalar que el artículo 65.3 de la LGT establece que "Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta ley y en la normativa recaudatoria", disponiendo el artículo 82 del mismo texto legal que "1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. (..)

2. Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:

a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. (...)."

En desarrollo de la norma anterior, la Orden EHA 1030/2009, de 23 de abril, elevó de 6.000 a 18.000 euros el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de pago, señalando su artículo 2 que "No se exigirán garantías para las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas a que se refiere el artículo anterior de la presente Orden, cuando su importe en conjunto no exceda de 18.000 euros y se encuentren tanto en período voluntario como en período ejecutivo de pago, sin perjuicio del mantenimiento, en este último caso, de las trabas existentes sobre bienes y derechos del deudor en el momento de la presentación de la solicitud..."

En la exposición de motivos de esta Orden EHA 1030/2009, y para justificar la elevación del citado límite, leemos:

“La Orden HAC/157/2003, de 30 de enero, estableció el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento en 6.000 euros. Con posterioridad, la disposición adicional segunda del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, asumió el contenido básico de la citada orden y mantuvo expresamente el importe de 6.000 euros como límite exento de la obligación de aportar garantía en tanto no se estableciese por el Ministro de Economía y Hacienda, en uso de la habilitación que la propia disposición adicional contiene en su favor, la cuantía por debajo de la cual no se exigirían garantías con motivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

Si se quiere seguir atendiendo a la finalidad última de la exención prevista, que no es sólo la agilización del procedimiento de gestión de tales solicitudes, sino también el otorgar facilidades a los ciudadanos y agentes económicos para el cumplimiento de sus obligaciones de pago ante dificultades coyunturales de carácter económico-financiero, se considera necesario elevar el citado límite de exención de la obligación de aportar garantía.

En los últimos años se observa una reducción paulatina del peso de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento objeto de la exención de la obligación de prestación de garantías respecto del total de solicitudes. Ello supone una cierta obsolescencia del límite actualmente vigente, que requiere actualización para ajustar el volumen de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a los que afectaría la exención de la obligación de prestar garantías.

Por otra parte hay que considerar que esta iniciativa supone una importante reducción de cargas administrativas y de presión fiscal indirecta que soportan los ciudadanos que se encuentren en dificultades transitorias de carácter económico-financiero”.

Así las cosas, procediendo a efectuar una interpretación teleológica de las normas, concluiremos que la finalidad de la reducción del 25 por 100 de las sanciones es doble, como dobles son sus condiciones. En primer lugar, reducir la litigiosidad tributaria, al incentivar el no recurso frente a las sanciones. Esta primera finalidad es, a juicio de este Tribunal, la más relevante, que evita a la Administración tributaria y, por ende, a los ciudadanos, hasta tres inconvenientes: el coste de gestión que suponen los recursos o reclamaciones; la incertidumbre sobre el sostenimiento de la sanción, que afecta a la seguridad jurídica; y el pago tardío de dicha sanción –si es confirmada-, pago que se efectuaría siempre sin la compensación del retraso en el ingreso que suponen los intereses de demora, por expresa prescripción del artículo 212.3.b) de la LGT. Al lado de este objetivo primero, se coloca un objetivo recaudatorio, el del cobro inmediato, o el cobro asegurado, objetivo que ha de aceptarse que, al lado del enunciado en primer lugar, es subsidiario, carece de justificación autónoma, porque un vez que tenemos una deuda firme y ejecutiva tan necesitada de cobro inmediato y seguro está la que procede de la sanción como la que procede de la cuota de un impuesto.

Desde esta óptica, que resulta de la simple lectura de la Ley, podemos acudir a la Exposición de Motivos de la reforma operada por la Ley 36/2006, teniendo en cuenta que su literalidad no tiene la misma fuerza que la de la propia Ley, y que también es susceptible de interpretación con los criterios hermenéuticos generales. Considerando que precisamente con el objetivo de evitar la litigiosidad tributaria y facilitar el pago de las sanciones, la Ley 36/2006 de medidas para la prevención del fraude fiscal, introdujo la posibilidad de disfrutar de la reducción en el importe de la sanción aún en el caso de haber solicitado aplazamiento o fraccionamiento para los casos de garantías tasadas, carecería de sentido no admitir la aplicación de tal reducción en los supuestos en los que esa misma normativa especial que regula el procedimiento de fraccionamiento y aplazamiento del pago, eximen al interesado, por razón de la cuantía como es nuestro caso, de la aportación de tales garantías, de forma tal que, en contra de lo sostenido por el Director recurrente, cuando la Ley 36/2006 señala en su Exposición de Motivos, al referirse a la reducción de las sanciones, que el aplazamiento o fraccionamiento “en todo caso deberá quedar garantizado con aval o certificado de seguro de caución”, este Tribunal Central concluye que no es voluntad de la norma excluir toda posible excepción, sino que la expresión “en todo caso” debe ser interpretada en el sentido de que en todos aquellos casos en que fuere exigible garantía, de las diferentes garantías admisibles, sólo se mantendrá la reducción de las sanciones en el caso de que se otorgue, en concreto, con aval o certificado de seguro de caución.

Asimismo, siguiendo con una interpretación teleológica, la tesis del Director recurrente conduciría a un resultado no ajustado a los principios de proporcionalidad y de justicia tributaria, proclamados en el artículo 3 de la LGT, que como principios generales que son deben presidir toda interpretación incluso por encima de y corrigiendo la literal, por cuanto, resumidamente, determinaría que el ejercicio de un derecho reconocido al contribuyente por el ordenamiento jurídico -esto es, obtener el aplazamiento sin necesidad de garantía cuando la deuda sea inferior a 18.000 euros- le privaría del ejercicio de otro derecho, el de la reducción de las sanciones reconocido en el artículo 188.3 letra a) de la LGT, haciendo de peor condición a los obligados tributarios de menor riesgo recaudatorio, cuya facilidad de ejecución está garantizada.

Consecuentemente, este Tribunal Económico-Administrativo Central estima necesario superar la interpretación literalista del artículo 188.3. a) de la LGT, lo que nos lleva a considerar que de conformidad con este último precepto, procederá el mantenimiento de la reducción del 25 por 100 practicada en la sanciones impuestas, cuando los interesados soliciten y obtengan el aplazamiento o fraccionamiento de su pago, en aquellos casos en que tales aplazamientos o fraccionamientos, por razón de la cuantía, están por expresa disposición legal dispensados de la obligación de constitución de garantía.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia

ACUERDA:

Desestimarlos.

Cuarto:

Expuesta la doctrina anterior, en primer término debemos señalar que, en efecto y como alega el Director recurrente, no podemos confirmar el criterio del TEAR en la resolución aquí recurrida, pues parte de una valoración errónea de los hechos al considerar que se trataba de una solicitud de aplazamiento de la sanción con dispensa legal de garantías por razón de la cuantía. Sin embargo, este Tribunal Central, aplicando precisamente la doctrina que ha fijado en la Resolución parcialmente transcrita en el fundamento de derecho anterior, estima que la resolución del TEAR sí debió ser estimatoria, pero por razones distintas.

Así, debe comenzarse por constatar que la conducta del interesado en el caso que da origen al criterio debatido no resulta incluida, desde un punto de vista literal, en la letra a) del apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria, ya que el total del importe reducido de la sanción no fue ingresado en el plazo o plazos que la Administración tributaria concedió en el acuerdo de aplazamiento. Sin embargo, al igual que se hizo por parte de este Tribunal Económico Administrativo Central en la Resolución R.G. 5502/2012, cabe plantearse si una interpretación teleológica del precepto debe llevar a considerar que en casos como el presente procede mantener la reducción del 25 por 100 de la sanción. La identificación del espíritu y finalidad de la letra a) del apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria es llevada a cabo en la Resolución invocada de este Tribunal Central, en la que hemos entendido que este precepto tiene una doble finalidad: en primer término, la finalidad del artículo está integrada por la reducción de la litigiosidad tributaria, al incentivar el no recurso/reclamación frente a las sanciones. Esta primera finalidad es, a juicio de este Tribunal Central, la más relevante. Al lado de ella, se coloca una finalidad recaudatoria, la del cobro inmediato o el cobro asegurado del importe de las sanciones.

Pues bien, entendemos que ambas finalidades se cumplen en el caso aquí sometido a debate sin menoscabo alguno, debiendo admitirse el mantenimiento de la reducción del 25 por 100 en supuestos como el presente, en los que con posterioridad a la formulación de solicitud de aplazamiento en período voluntario y sin incumplimiento de plazo alguno, ni impugnación de la sanción ni, en su caso, de la liquidación, se procede al ingreso total de la sanción reducida, entendiendo que el obligado tributario ha desistido con ello de su solicitud.

También cabe hacer referencia, como elemento a considerar, al principio de proporcionalidad enunciado en el artículo 3 de la Ley General Tributaria como uno de los fundamentos que deben presidir la aplicación del sistema tributario. En este sentido, la interpretación que se propugna en el presente recurso del apartado 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria produciría un tratamiento más desfavorable para una conducta que supone un menor riesgo y una mayor satisfacción de los intereses de la Hacienda Pública (el ingreso total e inmediato del importe de la sanción) que la prevista literalmente en el precepto aplicable (el ingreso en los plazos concedidos en el acuerdo de aplazamiento).

Finalmente, este Tribunal Central estima oportuno precisar que este mismo criterio sería aplicable a los desistimientos de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento formuladas con ofrecimiento de otras garantías, cuando el ingreso de la totalidad de la deuda se efectúe antes de la concesión del aplazamiento o fraccionamiento. En este mismo sentido, sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de marzo de 2013 (Rec. Nº 675/2012)

En virtud de todas las consideraciones anteriores, se desestima el recurso interpuesto.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA,

ACUERDA

DESESTIMARLO, fijando como criterio el siguiente:

Procede el mantenimiento de la reducción de la sanción del 25 por 100 en el caso de que el sujeto infractor solicite aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción con ofrecimiento de garantía de aval o certificado de seguro de caución y con posterioridad y dentro del plazo otorgado en el requerimiento correspondiente para subsanar los defectos de la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento, se proceda al ingreso total de la sanción reducida.

Este mismo criterio sería aplicable a los desistimientos de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento formuladas con ofrecimiento de otras garantías, cuando el ingreso de la totalidad de la deuda se efectúe antes de la concesión del aplazamiento o fraccionamiento. En este mismo sentido, sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de marzo de 2013 (Rec. Nº 675/2012)

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.