

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ066360

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 28 de abril de 2017

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 906/2017

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Sanciones. Reducción por conformidad. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Extinción de la deuda tributaria por compensación.** Si en el período voluntario de ingreso de la sanción que ha sido liquidada y notificada se solicitase una compensación a instancia de parte por el obligado tributario, no iniciándose pues el período ejecutivo, cumplidos los requisitos de las deudas y los créditos para que proceda la compensación por tratarse de deudas y créditos vencidos, líquidos y exigibles, la deuda tributaria quedaría cancelada en la cantidad concurrente y por tanto habría que entender que el ingreso -«ingreso» no estrictamente por el «pago» sino por la compensación, esto es, extinción- del importe restante de la sanción se ha realizado en el plazo establecido en el art. 62.2 de la ley 58/2003 (LGT), puesto que los efectos de la compensación son extintivos de la deuda tributaria exactamente igual que si se hubiera procedido a su pago. *Procedencia de mantener la reducción del 25% de la sanción en aquellos casos en los cuales se realiza el ingreso del importe restante de la sanción en el plazo del art. 62.2 de la Ley 58/2003 (LGT) abierto con la notificación de la resolución denegatoria de la compensación solicitada.* El plazo del art. 62.2 de la Ley 58/2003 (LGT) también lo contempla el RD 939/2005 (RGR) en su art. 52.4.a) como el que se inicia con la notificación de las resoluciones denegatorias de los aplazamientos y/o fraccionamientos, así como también en su art. 56.5.a), para las resoluciones denegatorias de los acuerdos de compensación. Los ingresos realizados en estos plazos concedidos en las resoluciones denegatorias de ambos tipos de expedientes son ingresos realizados en el plazo del art. 62.2 de la Ley 58/2003 (LGT), no habiéndose iniciado el período ejecutivo, sin perjuicio de los intereses de demora que puedan devengarse en función de la fecha del ingreso. Así, procede aplicar la reducción del 25% prevista en el art. 188.3 de la Ley 58/2003 (LGT) en el supuesto de que el ingreso del importe restante de la sanción se realice en el plazo del art. 62.2 de la Ley 58/2003 (LGT) abierto con la notificación de los acuerdos denegatorios de solicitudes de compensación o de aplazamiento y/o fraccionamiento.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 62, 71, 72, 188 y 190.

RD 939/2005 (RGR), arts. 52, 55 y 56.

Código Civil, art. 1.196.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones sito en C/ San Enrique nº 37, 28020-Madrid, contra resolución de fecha del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, por la que se resuelve la reclamación económico-administrativa de fecha 11 de marzo de 2016 número 41/5302/2014, deducida frente a acuerdo por el que se desestima el recurso de reposición presentado contra la liquidación que exige la reducción de la sanción que había sido impuesta con anterioridad.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

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

1- Con fecha 17 de mayo de 2013 se dictó resolución por la que se impuso una sanción reducida por 9.003,28 euros en relación con la comisión de una infracción tributaria. Para el cálculo de dicha sanción se aplicó la reducción del 25% siempre que se realizase el ingreso total del importe restante de la sanción en el plazo de ingreso del período voluntario 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 excepto en el caso de que para el otorgamiento del aplazamiento o fraccionamiento no sea necesaria la concesión de garantías por razón de la cuantía y, no se interpusiera recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción, por importe de 3.001,10 euros.

2- Entendido que no se habían cumplido los requisitos, se dictó acuerdo de exigencia de la reducción practicada en el acuerdo de imposición de sanción. Disconforme con el anterior acuerdo, el obligado tributario presentó un recurso de reposición que fue desestimado.

3- Disconforme con el anterior acuerdo, el obligado tributario presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (en adelante, TEAR).

4- El TEAR de Andalucía dicta en única instancia resolución en la que se estima la reclamación por entender que el ingreso efectuado en el período de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la LGT tras la denegación de una solicitud de compensación es un ingreso en período voluntario y, por tanto, resulta aplicable la reducción prevista en el artículo 188.3 de la LGT.

La argumentación del TEAR se encuentra en el Fundamento de Derecho Segundo:

SEGUNDO.- La cuestión que se plantea en la presente reclamación se centra en determinar si es conforme a Derecho la exigencia de la parte de sanción inicialmente reducida. Establece el apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria: *«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 100 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»*. Añade a continuación que *«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 norma debe interpretarse de acuerdo con sus finalidades que no son otras que la inexistencia de litigiosidad sobre la imposición de la sanción (presupuesto cumplido en el presente caso) y el pago de la deuda en determinadas condiciones.

Pues bien, la norma recoge que el pago debe efectuarse en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, pero esta exigencia no puede entenderse de forma literal, pues existen supuestos en que el pago efectivo se produce en período voluntario pero no necesariamente dentro de los días determinados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 62.2 de la LGT. Por ejemplo, en el supuesto de solicitud de compensación entre la deuda derivada de la sanción y un crédito reconocido a favor del deudor, caso en que la tramitación del pago presupuestario o de la devolución puede llevar a que la operación material de compensación se efectúe con posterioridad a las fechas calculadas conforme al artículo 62.2 de la LGT. O en otro supuesto como es el pago con bienes del Patrimonio Histórico, en el que no existe el efecto extintivo automático propio de la compensación.

En el caso presente consta en el expediente como aportado por el interesado (ya que la Administración no lo ha incorporado a aquél) una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento de la deuda principal de la sanción presentada en plazo voluntario de ingreso de ésta (se desconoce qué pasó con dicha solicitud), y también consta un acuerdo denegatorio de compensación de dicha sanción principal. A este respecto, debemos tener en consideración lo dispuesto en el artículo 56.5 del Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005):

*“[...] Si la resolución dictada fuese denegatoria, los efectos serán los siguientes:*

*a) Si la solicitud fue presentada en periodo voluntario de ingreso, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. [...]”.*

Según el acuerdo denegatorio de la compensación aportado por el interesado, la solicitud de compensación se presentó en período voluntario, y aunque no consta incorporada al expediente la acreditación de la fecha de notificación de dicho acuerdo denegatorio, el interesado afirmó en el recurso de reposición (sin ser desmentido por el acuerdo resolutorio del mismo) que la notificación había sido el 31-01-2014. Ello supone que el nuevo plazo del artículo 62.2 LGT otorgado por el acuerdo denegatorio de la compensación finalizaba el 5 de marzo de 2014, y consta que el ingreso del principal de la sanción se efectuó el 4 de marzo de 2014.

Es decir, de acuerdo con lo recogido en el acuerdo denegatorio de la compensación, el ingreso efectuado por el reclamante el 4 de marzo de 2014, conforme a la carta de pago que adjunta, es un ingreso realizado dentro del plazo del artículo 62.2 de la Ley General Tributaria: es un ingreso en período voluntario, con lo cual se cumple la otra finalidad de la norma del artículo 188.3 de la LGT que es la exclusión del procedimiento de apremio para el cobro de la deuda y la recepción del importe adeudado en el Tesoro Público.

## **Segundo.**

Frente a esta resolución el Director del Departamento de Inspección de la AEAT formula recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, al estimarla gravemente dañosa y errónea. Las razones, a juicio del recurrente, por las que procedería la estimación del presente recurso, serían las que a continuación se exponen.

La cuestión de fondo se centra en determinar si procede la aplicación de la reducción del 25% prevista en el artículo 188.3 LGT si se produce el pago en el período voluntario de pago abierto con la denegación de la compensación.

Se comparten los argumentos de la resolución cuando se indica que la norma debe interpretarse de acuerdo con sus finalidades que no son otras que la inexistencia de litigiosidad sobre la imposición de la sanción (presupuesto cumplido en el presente caso) y el pago de la deuda en determinadas condiciones.

A criterio de ese Centro Directivo no se cumple con el requisito de pago de la deuda en las condiciones previstas en la norma. La norma exige el ingreso total del importe restante de la sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración Tributaria hubiera concedido con garantía 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 la LGT.

En este caso, no se ha producido el ingreso total en el plazo de ingreso dado con la notificación del acuerdo de imposición de sanción ni tampoco en los plazos previstos en el acuerdo de concesión de aplazamiento o fraccionamiento con garantía aval o certificación de seguro de caución, sino que se ha producido en el plazo de ingreso abierto con la denegación de la compensación, por lo que el hecho de que se haya realizado en el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2. LGT no quiere decir que tenga derecho a la aplicación de la reducción puesto que el artículo 188.3 LGT no lo menciona.

La compensación y el pago son dos figuras distintas, regulada la primera en la Sección 4ª del Capítulo IV del Título II de la LGT como otra forma de extinción distinta del pago. La norma no ha regulado que cualquier ingreso en voluntaria tenga derecho a la reducción ni tampoco cualquier forma de extinción de la deuda tributaria, no previendo que pueda aplicarse la reducción en el supuesto de que se proceda al ingreso en período voluntario abierto con la denegación de la compensación.

Se señala como argumento de autoridad de estas alegaciones la resolución del TEAC de 30 de septiembre de 2014 RG 5948/2013/50 que señaló que no procedía la reducción de las sanciones del 25 por ciento en caso de que el sujeto infractor solicite aplazamiento o fraccionamiento de pago de la sanción con ofrecimiento de garantía distinta de aval o certificado de seguro de caución.

Por todo ello, se finaliza solicitando que se estime el presente recurso fijando como criterio que la norma no prevé la compensación para la aplicación de la reducción prevista en el artículo 188.3 LGT por lo que no se puede considerar que el pago en el período abierto con la denegación de la compensación se pueda beneficiar de esta reducción.

**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, no consta que haya formulado alegaciones.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO****Primero.**

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

**Segundo.**

Las cuestiones que se plantean en el presente recurso consisten en:

-Determinar si para la aplicación de la reducción del 25% prevista en el artículo 188.3 LGT es posible que el ingreso del importe restante de la sanción se realice mediante compensación y

-Si procede aplicar o mantener esta reducción en el supuesto de que el ingreso del importe restante de la sanción se realice en el plazo del artículo 62.2 de la LGT abierto con la denegación de una solicitud de compensación. Debe reseñarse que el criterio que se establezca en la presente resolución sería igualmente aplicable a los supuestos de denegación de solicitudes de aplazamiento y/o fraccionamiento.

**Tercero.**

El artículo 188.3 de la LGT señala:

*“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.*

*(...)”.*

Los requisitos que se deducen del apartado a) del artículo 188.3 de la LGT son 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 bien b) Que se realice 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 en período voluntario, dentro de este plazo del artículo 62.2 LGT.

La letra a) del artículo 188.3 de la LGT, resultado de la nueva redacción operada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, ha sido objeto de dudas interpretativas en función de la variada casuística surgida en la tramitación de los aplazamientos y fraccionamientos solicitados por los obligados al pago que ha sido resueltas por la doctrina administrativa emanada del TEAC.

En este caso en concreto, surge otra duda interpretativa que es necesario resolver al encontrarnos con soluciones diferenciadas entre los Tribunales Económico-Administrativos Regionales. En concreto, el Director recurrente considera que no es aplicable a este supuesto la compensación al tratarse de una figura jurídica diferente al pago, regulada en la LGT de una manera diferenciada como otra forma de extinción de la deuda tributaria distinta al pago, que no ha sido recogida en el artículo 188.3 a) de la LGT por el legislador habiendo podido hacerlo, razón por la que se considera que no puede concederse al obligado tributario el derecho a la aplicación de la reducción de la sanción con cualquier forma de extinción de la deuda tributaria ni tampoco que cualquier ingreso en el plazo del artículo 62.2 de la LGT tenga derecho a la reducción.

Debe precisarse que dado que las sanciones no forman parte de la deuda tributaria, el artículo 190.2 de la LGT habilita para aplicar a las sanciones tributarias lo dispuesto en el Capítulo IV del Título II de dicha Ley.

Dicho lo anterior, y comenzando por el primero de los aspectos, la compensación se regula en la Sección 4ª del Capítulo IV del Título II de la LGT titulado "Otras formas de extinción de la deuda tributaria". El artículo 71 de la LGT dispone:

*"1. Las deudas tributarias de un obligado tributario podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con créditos reconocidos por acto administrativo a favor del mismo obligado, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.*

*2. La compensación se acordará de oficio o a instancia del obligado tributario.*

*3. Los obligados tributarios podrán solicitar la compensación de los créditos y las deudas tributarias de las que sean titulares mediante un sistema de cuenta corriente, en los términos que reglamentariamente se determinen."*

Una de las formas de extinción de la deudas tributarias es la compensación solicitada por el obligado tributario, regulada en los siguientes términos en el artículo 72 de la LGT:

*"1. El obligado tributario podrá solicitar la compensación de las deudas tributarias que se encuentren tanto en período voluntario de pago como en período ejecutivo.*

*2. La presentación de una solicitud de compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo de la deuda concurrente con el crédito ofrecido, pero no el devengo del interés de demora que pueda proceder, en su caso, hasta la fecha de reconocimiento del crédito.*

*3. La extinción de la deuda tributaria se producirá en el momento de la presentación de la solicitud o cuando se cumplan los requisitos exigidos para las deudas y los créditos, si este momento fuera posterior a dicha presentación. El acuerdo de compensación declarará dicha extinción."*

Esta solicitud del obligado tributario de compensación de la deuda tributaria, presentada en período voluntario de ingreso de la deuda, tiene efectos suspensivos del inicio del período ejecutivo, sin perjuicio del devengo de los intereses hasta la fecha del reconocimiento del crédito. Es decir, puede ocurrir que en el momento de la solicitud de compensación se cumplan todos los requisitos para la compensación de las deudas y los créditos, en cuyo caso se declarará la extinción de la deuda en la cantidad concurrente, o bien, si el crédito fuera reconocido en un momento posterior dentro del período voluntario de pago, ello determinaría igualmente la extinción de la deuda en la cantidad concurrente si bien se devengará el interés de demora hasta el momento en que el crédito sea reconocido.

El acuerdo de compensación declarará dicha extinción, es decir, solamente tiene efectos declarativos y no constitutivos.

Los requisitos que han de concurrir para que se produzcan los correspondientes efectos extintivos se desarrollan reglamentariamente en el artículo 55 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba

el Reglamento General de Recaudación (en adelante, RGR) el cual, en cuanto a qué deudas son compensables, señala lo siguiente:

*“Las deudas de naturaleza pública a favor de la Hacienda pública, tanto en periodo voluntario como en ejecutivo, podrán extinguirse total o parcialmente por compensación con los **créditos reconocidos** por aquella a favor del deudor en virtud de un acto administrativo”.*

A continuación, el artículo 56 de la misma norma reglamentaria regula la compensación a instancia del obligado tributario estableciendo que:

*“El obligado al pago que inste la compensación deberá dirigir al órgano competente para su tramitación la correspondiente solicitud, que contendrá los siguientes datos:*

- a. Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal y domicilio fiscal del obligado al pago y, en su caso, de la persona que lo represente.*
- b. Identificación de la deuda cuya compensación se solicita, indicando al menos, su importe, concepto y fecha de vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario.*
- c. Identificación del **crédito reconocido** por la Hacienda pública a favor del solicitante cuya compensación se ofrece, indicando al menos su importe, concepto y órgano gestor.*
- d. Lugar, fecha y firma del solicitante.*

*2. A la solicitud de compensación se acompañarán los siguientes documentos:*

- a. Si la deuda tributaria cuya compensación se solicita ha sido determinada mediante autoliquidación, el modelo oficial de esta debidamente cumplimentado, salvo que el interesado no esté obligado a presentarlo por obrar ya en poder de la Administración; en tal caso, señalará el día y procedimiento en que lo presentó.*
- b. (...)*

*El Ministerio de Economía y Hacienda podrá dictar las disposiciones oportunas para normalizar las mencionadas certificaciones administrativas.*

*Si el crédito ofrecido en compensación deriva de una devolución tributaria, en lugar de la certificación anterior se acompañará, en su caso, copia del acto, resolución o sentencia que lo reconozca.*

*3. Si la solicitud no reúne los requisitos o no se acompañan los documentos que se señalan en este artículo, el órgano competente para la tramitación del procedimiento requerirá al solicitante para que en el plazo de 10 días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento subsane el defecto o aporte los documentos preceptivos, con indicación de que, si así no lo hiciera, se tendrá por no presentada la solicitud y se archivará sin más trámite.*

*Si la solicitud de compensación se hubiese presentado en periodo voluntario de ingreso y el plazo para atender el requerimiento de subsanación finalizase con posterioridad al plazo de ingreso en periodo voluntario y aquel no fuese atendido, se iniciará el procedimiento de apremio mediante la notificación de la oportuna providencia de apremio.*

*Cuando el requerimiento de subsanación haya sido objeto de contestación en plazo por el interesado pero no se entiendan subsanados los defectos observados, procederá la denegación de la solicitud de compensación.*

*Dicho requerimiento no será efectuado cuando, examinada la solicitud y contrastados los datos indicados en esta con los que obren en poder de la Administración, quede acreditada la inexistencia del crédito ofrecido o cuando, tratándose dicho crédito de una devolución tributaria, se compruebe la inexistencia de su solicitud. En este supuesto se tendrá por no presentada la solicitud de compensación y se procederá a su archivo sin más trámite.*

*4. Cuando la solicitud se presente en periodo ejecutivo, podrán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes o derechos.*

**5. El órgano competente para resolver acordará la compensación cuando concurren los requisitos establecidos con carácter general en la normativa tributaria y civil o, en su caso, en la legislación aplicable con carácter específico.**

(...)"

A la vista de esta remisión expresa, acudiendo a la normativa civil, es en el artículo 1.196 del Código Civil donde encontramos los requisitos que deben reunirse para que proceda la compensación, precepto que recoge también los requisitos que deben reunir créditos y deudas para que sean compensables:

*"Artículo 1196.*

*Para que proceda la compensación, es preciso:*

- 1. Que cada uno de los obligados lo esté principalmente, y sea a la vez acreedor principal del otro.*
- 2. Que ambas deudas consistan en una cantidad de dinero, o, siendo fungibles las cosas debidas, sean de la misma especie y también de la misma calidad, si ésta se hubiese designado.*
- 3. Que las **dos deudas estén vencidas.***
- 4. Que **sean líquidas y exigibles.***
- 5. Que sobre ninguna de ellas haya retención o contienda promovida por terceras personas y notificada oportunamente al deudor."*

Por tanto, si en el período voluntario de ingreso de la sanción que ha sido liquidada y notificada se solicitase una compensación a instancia de parte por el obligado tributario, no iniciándose pues el período ejecutivo, cumplidos los requisitos de las deudas y los créditos para que proceda la compensación por tratarse de deudas y créditos vencidos, líquidos y exigibles, la deuda tributaria quedaría cancelada en la cantidad concurrente y por tanto habría que entender que el ingreso ("ingreso" no estrictamente por el "pago" sino por la compensación, esto es, extinción) del importe restante de la sanción se ha realizado en el plazo establecido en el apartado 62.2 de la LGT, puesto que los efectos de la compensación son extintivos de la deuda tributaria exactamente igual que si se hubiera procedido a su pago.

Por lo tanto, procede la desestimación del recurso respecto de este punto.

#### **Cuarto.**

La segunda de las cuestiones que se deducen en el presente recurso extraordinario es la procedencia de mantener la reducción del 25 % de la sanción en aquellos casos en los cuales se realiza el ingreso del importe restante de la sanción en el plazo del artículo 62.2 de la LGT abierto con la notificación de la resolución denegatoria de la compensación solicitada. Según se ha señalado anteriormente el criterio que se siente sería igualmente aplicable a aquellos casos en los que se realizase el ingreso del importe restante de la sanción en el plazo del artículo 62.2 de la LGT abierto con la notificación de la resolución denegatoria de una solicitud de aplazamiento/fraccionamiento solicitado en período voluntario.

Según el Departamento de Inspección de la AEAT no se cumplen, en este caso, los requisitos de efectuar el pago de la deuda en las condiciones previstas en la norma, puesto que no se produce el ingreso total del importe restante en el plazo de ingreso dado con la notificación del acuerdo de imposición de sanción, ni tampoco en los plazos previstos en el acuerdo de concesión de aplazamiento o fraccionamiento con garantía de aval o certificado de seguro de caución. Así, se estima que el hecho de que el obligado tributario haya ingresado en el plazo del artículo 62.2 de la LGT no quiere decir que tenga derecho a la aplicación de la reducción por dos razones: a) No se menciona en la norma la compensación como figura susceptible para poder aplicar la reducción y b) La norma no ha regulado que cualquier ingreso en voluntaria tenga derecho a la reducción. Es decir, a criterio del Departamento la norma no admite cualquier ingreso en período voluntario como tampoco cualquier forma de extinción de la obligación tributaria. Por tanto considera que no debe aplicarse el beneficio de la reducción, aunque se trate de un período de pago en el plazo del 62.2 de la LGT, en aquellos casos en los que se ingresa tras la denegación de la compensación.

Se cita como argumento de autoridad la resolución de este TEAC de 30 de septiembre de 2014 RG 5948/2013/50 dictada también en unificación de criterio que se pronunció acerca de los requisitos necesarios para que resulte aplicable la reducción del 188.3 LGT y que estableció que *“No procede la reducción de las sanciones 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 distinta de aval o certificado de seguro de caución.”* Incluso, aunque el pago se realice dentro de los plazos del aplazamiento o fraccionamiento concedido. Conclusión que no es incompatible con la que se alcanza en la presente resolución, pues se estaba contemplando un supuesto no de denegación de un aplazamiento/fraccionamiento y posterior pago en el plazo abierto con la notificación de la resolución denegatoria, sino de un caso de aplazamiento concedido pero con garantía diferente de la prevista expresa y específicamente en el artículo 188 para la aplicación de la reducción que es solo el aval o el certificado de seguro de caución.

Este TEAC ha tenido que pronunciarse y matizar en más ocasiones acerca de la concurrencia de los requisitos de aplicación del artículo 188.3 LGT al ir surgiendo nuevas dudas interpretativas de la norma en función de la casuística planteada. Esto ocurrió con los aplazamientos o fraccionamiento dispensados de la constitución de garantía por razón de su cuantía por disposición legal, supuesto que podría parecer no amparado por la literalidad de la norma y que resolvió el TEAC en resolución de 29 de noviembre 2012 RG 5502/2012 dictada en unificación de criterio señalando que *“Procederá el mantenimiento de la reducción del 25 por 100 practicada en la sanciones impuestas, prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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.”*

Otros casos que han tenido que ser aclarados desde el punto de vista interpretativo a través de la doctrina del TEAC fue el supuesto de los desistimiento de las solicitudes de aplazamientos o fraccionamientos instados con ofrecimientos de garantía de aval o certificado de seguro de caución y los desistimientos de solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento con ofrecimiento de otras garantías. En ambos casos el TEAC tuvo ocasión de pronunciarse con fecha 25 de junio de 2014 RG 5853/2013 dictada igualmente en unificación de criterio, en la que resolvió de la siguiente manera: *“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/fraccionamiento.”*

En su Fundamento de Derecho Cuarto señala textualmente:

**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)

A través de esta resolución se vieron confirmados los criterios emitidos por otros TEARS en el mismo sentido, en concreto, TEAR de Aragón, TEAR de Andalucía y TEAR de Canarias.

En estos supuestos se confirmó el mantenimiento de la reducción de la sanción cuando el sujeto infractor ingresaba dentro del plazo otorgado en el requerimiento formulado por la Administración para la subsanación de las solicitudes de aplazamiento y/o fraccionamiento. Puesto que el plazo voluntario de ingreso de la sanción estaba suspendido por la presentación de una solicitud en período voluntario, el ingreso realizado en este plazo se entendía también realizado en período voluntario aún no siendo este plazo el regulado en el artículo 62.2 LGT, entendiéndose con esta conducta que el interesado desistía de su solicitud procediendo al ingreso total del importe restante de la deuda en el período voluntario originario suspendido, lo que conllevaba unos efectos más beneficiosos y de menor riesgo para la Administración que la tramitación y resolución del expediente de aplazamiento.

Si atendemos al tenor literal de la redacción del artículo 188.3 a) de la LGT, el mismo señala “Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley (...)” Es decir, señala que el ingreso del importe restante se realice en el período voluntario de ingreso que es, por regla general el regulado en el artículo 62.2 LGT, sin que haga mención expresa a que ese plazo deba ser el originariamente concedido con la notificación de la resolución sancionadora.

No fue ésta por el contrario la redacción que se otorgó por razón de la misma Ley 36/2006, de 29 de noviembre, al apartado 5 del artículo 27 de la LGT en relación a la reducción del 25% del importe regulados en los apartados anteriores de este artículo, señalando **“5. El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.**

El plazo del artículo 62.2 de la LGT también lo contempla el RGR en su artículo 52.4 a) como el que se inicia con la notificación de las resoluciones denegatorias de los aplazamientos y/o fraccionamientos, así como también en su artículo 56.5 a), para las resoluciones denegatorias de los acuerdos de compensación. Los ingresos realizados en estos plazos concedidos en las resoluciones denegatorias de ambos tipos de expedientes son ingresos realizados en el plazo del artículo 62.2 de la LGT, no habiéndose iniciado el período ejecutivo, sin perjuicio de los intereses de demora que puedan devengarse en función de la fecha del ingreso.

Así lo han entendido algunos de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales, por ejemplo el TEAR de Galicia en su resolución de 15 de febrero de 2010 RG 36/1281/2009 con ocasión del ingreso realizado dentro del plazo concedido en el requerimiento practicado por la Administración para completar la documentación en la tramitación de un expediente de aplazamiento, cuyo criterio indica que “El ingreso en período voluntario del importe restante de la sanción reducida supone el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 188.3.a), aunque no sea en los plazos que, con carácter general, establece el artículo 62.2 de la Ley General Tributaria” Indica el Fundamento de Derecho Tercero de la Resolución:

*“El artículo 188.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en su redacción original, establecía como requisito para la reducción de la sanción en el 25%, que se realizara el ingreso total del importe restante de dicha sanción en período voluntario.*

*Dicha redacción del precepto ha sido modificada a los solos efectos de incluir la posibilidad del ingreso del importe restante de la sanción en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento concedido por la Administración. Ahora se hace referencia al plazo del apartado 2 del artículo 62 de dicha Ley, pero ello es debido a que dicho artículo regula, con carácter general, los plazos para el pago en período voluntario.*

*El artículo 161 establece que el período ejecutivo se inicia, en el caso de deuda liquidada por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta Ley.*

*En consecuencia, reconocido por la propia oficina gestora que el ingreso del importe restante de la sanción se realizó en período voluntario (esto es, antes del inicio del período ejecutivo) se debe entender cumplido el requisito que, a estos efectos, establece el artículo 188.3 de la Ley General Tributaria para la reducción de la sanción.”*

Este es el criterio del TEAR de Madrid en la resolución de 30 de marzo de 2016 RG 28/26969/2013 en un supuesto idéntico al que nos ocupa de denegación de compensación cuando señala *“Procede el mantenimiento de la reducción del 25% practicada en la sanción ya que se solicitó la compensación de la sanción en el plazo del artículo 62.2 de la LGT, acordando la Administración dicha compensación; se produce el ingreso de la sanción reducida en el plazo voluntario de pago, ya que la deuda derivada de la sanción se extingue en el momento de la solicitud en virtud del artículo 72.3 de la LGT.”*

El TEAR de Andalucía, autor del criterio impugnado en el presente recurso extraordinario, también sostenía el mismo criterio para los ingresos realizados en el plazo del artículo 62.2 LGT tras la denegación de un aplazamiento. Así en su resolución de 28 de julio de 2011 RG 41/1249/2009 señala

*“La normativa reglamentaria reguladora de los aplazamientos o fraccionamientos de deudas tributarias nos permite distinguir la existencia de dos períodos voluntarios, esto es, de dos períodos del artículo 62.2 de la LGT: uno el que se inicia con la notificación del acuerdo sancionador –que, en este caso, como así describe la Administración autora del acto, finalizó en 5 de noviembre de 2007- y un segundo, reabierto con la denegación de las solicitudes de aplazamiento deducidas en dicho período voluntario del artículo 62.2 de la LGT.*

*Qué duda cabe que una interpretación meramente literal conduciría a una estimación de esta reclamación porque el artículo 188 de la LGT exige para tener derecho a la reducción prevista en su apartado 3 «Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley...», sin más consideraciones, esto es, no haciendo distinciones, pese a que, como hemos demostrado, existen dos períodos voluntarios de pago del artículo 62.2 LGT. Sin embargo, una interpretación espiritualista del artículo 188.3 de la LGT podría conducir a la decisión opuesta: la desestimación de la reclamación, y ello por considerar que lo que la Ley (artículo 188.3 de la general tributaria) está implícitamente contemplando –dada la finalidad de la reducción- no es otro que el primer plazo en período voluntario, esto es, el abierto con ocasión de la notificación de la sanción.*

*Ahora bien, esta última interpretación, aun siendo muy convincente, no deja de ser una mera conjetura si acudimos a una interpretación sistemática de la Ley (artículo 3 del Código civil). En efecto, no podemos olvidar que la actual redacción del apartado 3.a) del artículo 188 fue fruto de la modificación operada por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, Ley que asimismo modificó el artículo 27 de la Ley general tributaria en cuando a la regulación de esta misma cuestión, aunque respecto del régimen de los recargos por la presentación extemporánea de declaraciones; y en esta redacción se dispone que «El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 % siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo...». Resulta, pues, significativo, que la misma Ley (la Ley 36/2006) modifique ambos preceptos y sobre el mismo estado de cosas, tanto el parcialmente transcrito artículo 27 de la LGT como el aplicado a este caso, el artículo 188.3.a) de la misma LGT, y haga mención expresa en aquél (artículo 27) al «plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo...» esto es, al primer plazo en período voluntario, mientras que en éste (artículo 188) sólo se refiera al «plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley» y no al plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT abierto con la notificación de la sanción, lo que permite interpretar, **al menos desde un punto de vista sistemático, que el artículo 188.3.a) está concediendo este beneficio de la reducción a que se***

*pague la sanción reducida en cualquiera de los dos plazos en período voluntario contemplados en nuestro ordenamiento: tanto el inicial abierto con la notificación de la sanción, como el posteriormente reabierto con ocasión de la denegación de una solicitud de aplazamiento deducida en período voluntario (artículo 52.4.a) del RGR), y siendo esto así, «ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus», considerando por ello como postura interpretativa más plausible a la vista de lo expuesto la que resulta de interpretar la Ley, en tanto no resulta modificada, en sus estrictos términos, debiendo en consecuencia estimar esta reclamación. “*

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**,

#### **ACUERDA**

**DESESTIMARLO** fijando el siguiente criterio:

- Resulta posible la aplicación de la reducción del 25% prevista en el artículo 188.3 de la Ley General Tributaria cuando el ingreso del importe restante de la sanción se realice mediante compensación y
- Procede aplicar la reducción del 25% prevista en el artículo 188.3 de la Ley General Tributaria en el supuesto de que el ingreso del importe restante de la sanción se realice en el plazo del artículo 62.2 de la Ley General Tributaria abierto con la notificación de los acuerdos denegatorios de solicitudes de compensación o de aplazamiento y/o fraccionamiento.

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