

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC087362

DGT: 03-10-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2688/2023

### SUMARIO:

**Procedimiento sancionador. Sanciones. Criterios de graduación. Ley 58/2003.** *Aplicación de la reducción aunque no haya conformidad a la sanción.* Procederá la reducción del art. 188.3 Ley 58/2003 (LGT) aun concurrente con el supuesto de no conformidad al que se refiere el art. 25.5 del RGRST siempre que se cumplan los requisitos del art. 188.3, artículo que exige, básicamente, que no recurra la liquidación ni la sanción así como que se produzca el ingreso en los términos establecidos en la norma.

*Interpretación del art. 188.3 Ley 58/2003 (LGT).* La reducción del art.188.3 se aplicará sobre el importe de la sanción que deba ingresarse una vez aplicada, en su caso, la reducción del art. 188.1.b). Obviamente, «en su caso» quiere decir que la reducción del art. 188.3 puede que no concorra necesariamente con la reducción del art. 188.1.b), en cuyo caso se aplicará exclusivamente la reducción del art. 188.3. En los casos de concurrencia de ambas reducciones, en primer lugar, se aplica la reducción del art. 188.1.b) si se dieran las circunstancias para aplicar la misma. Si no se dieran, se aplicará directamente la reducción del art. 188.3, pues la norma al indicar «en su caso» prevé que se haya podido aplicar previamente la reducción del art. 188.1.b) o bien que no se haya podido aplicar con anterioridad. Sin obviar que, admitida la aplicación de la reducción del art. 188.3 en los supuestos en que no procede aplicar la reducción del art. 188.1.b), el mantenimiento de aquélla exigiría no sólo que no se interponga recurso contra la sanción, sino que no se recurra la liquidación.

*Diferente cuantía de reducción.* La reducción del art. 188.3, se aplica sobre la sanción previamente graduada, donde podrá haber sido previamente objeto de aplicación la reducción del art. 188.1.b), en función de que se den o no las circunstancias previstas para su aplicación. En consecuencia, según el importe de la base a la que se aplique el porcentaje del 40% el importe de la reducción será diferente.

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 187 y 188.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 25.5.

### Descripción sucinta de los hechos:

El consultante plantea una serie de cuestiones sobre el artículo 188.3 de la LGT:

**PRIMERO:** Si la reducción establecida en el artículo 188.3 de la LGT, se puede aplicar en el supuesto de que el interesado no manifieste su conformidad a la sanción según lo dispuesto en el artículo 25.5 del Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

**SEGUNDO:** Si la frase "una vez aplicada, en su caso" contenida en el artículo 188.3 de la LGT, significa que no se puede aplicar la reducción establecida en el artículo 188.3 de la LGT, en las sanciones impuestas según los artículos 191 a 197 de dicha ley, si no se aplica la reducción del artículo 188.1. b).

**TERCERO:** Si el hecho de que la reducción del artículo 188.3 de la LGT se deba aplicar sobre el "importe restante de dicha sanción" (art. 188.3.a)), significa que no se puede aplicar la reducción establecida en el artículo 188.3 de la LGT, en las sanciones impuestas según los artículos 191 a 197 de dicha ley, si no se aplica la reducción del artículo 188.1. b).

**CUARTO:** De no ser así, ¿sería correcto que la reducción de la sanción del artículo 188.3 del 40%, en los supuestos en los que no se ha manifestado conformidad a la regularización, fuera superior a la reducción de la sanción por dicho artículo en los casos en los que el interesado hubiera manifestado su conformidad a la regularización.

Por ejemplo:

Caso 1:

Base sancionable: 1000.

Reducción por conformidad a la regularización (30%): 300.  
Reducción art.188.3  
(40%): 280.

Caso 2:

Base sancionable: 1000.  
Sin reducción por disconformidad con la regularización.  
Reducción art.188.3  
(40%): 400.

### Cuestión planteada:

Solicita respuesta a las cuestiones planteadas.

### Contestación:

El artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, en la redacción dada por el artículo decimotercero. dieciocho de la Ley 11/2021, de 9 de julio Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE 10 de julio), dispone:

“Artículo 188. *Reducción de las sanciones.*

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 65 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 concorra 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 la letra b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 40 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 sanción.

El importe de la reducción practicada conforme a 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. Cuando según lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.

Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción, y se extenderán los efectos suspensivos derivados del recurso a la reducción practicada que se exija.”.

Además, dispone el artículo 187.1 de la LGT:

“Artículo 187. *Criterios de graduación de las sanciones tributarias.*

1. Las sanciones tributarias se graduarán exclusivamente conforme a los siguientes criterios, en la medida en que resulten aplicables:

(...)

d) Acuerdo o conformidad del interesado.

En los procedimientos de verificación de datos y comprobación limitada, salvo que se requiera la conformidad expresa, se entenderá producida la conformidad siempre que la liquidación resultante no sea objeto de recurso o reclamación económico-administrativa.

En el procedimiento de inspección se aplicará este criterio de graduación cuando el obligado tributario suscriba un acta con acuerdo o un acta de conformidad.

Cuando concurra esta circunstancia, la sanción que resulte de la aplicación de los criterios previstos en los párrafos anteriores de este apartado se reducirá de acuerdo con lo dispuesto en el artículo siguiente.”.

Por lo tanto, la reducción prevista en el artículo 188.1 de la LGT, además de ser una minoración de la sanción, está configurada como un criterio de graduación.

Asimismo, se puede afirmar que la reducción del artículo 188.1 de la LGT es compatible con la prevista en el artículo 188.3 de la LGT, pero son reducciones distintas, aplicándose cada una de ellas en función del cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma.

Seguidamente se procede a contestar las cuestiones planteadas en la consulta.

1. Respecto de la primera cuestión planteada, el artículo 25.5 Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (BOE de 28 de octubre), en adelante RGRST, establece que:

“5. Con ocasión del trámite de alegaciones, el interesado podrá manifestar de forma expresa su conformidad o disconformidad con la propuesta de resolución del procedimiento sancionador que se le formule, de forma que se presumirá su disconformidad si no se pronuncia expresamente al respecto.”.

Conforme con la redacción del precepto reproducido, con carácter previo debe aclararse que dicho precepto hace referencia a la propuesta de sanción y no al acuerdo de sanción como manifiesta el consultante.

En consecuencia, procederá la reducción del artículo 188.3 de la LGT aun concurrente con el supuesto de no conformidad al que se refiere el artículo 25.5 del RGRST siempre que se cumplan los requisitos del artículo 188.3 de la LGT. Nótese que el artículo 188.3 de la LGT exige, básicamente, que no recurra la liquidación ni la sanción (el artículo 25.5 del RGRST se refiere a propuesta) así como que se produzca el ingreso en los términos establecidos en la norma.

2. Respecto de la segunda cuestión, tal y como indica la norma, la reducción del artículo 188.3 de la LGT se aplicará sobre el importe de la sanción que deba ingresarse una vez aplicada, en su caso, la reducción del artículo 188.1.b) de la LGT.

Obviamente, “en su caso” en base a una interpretación literal de la norma quiere decir que la reducción del artículo 188.3 de la LGT puede que no concurra necesariamente con la reducción del artículo 188.1.b) de la LGT, en cuyo caso se aplicará exclusivamente la reducción del artículo 188.3 de la LGT.

Siguiendo también la dicción del precepto, en los casos de concurrencia de ambas reducciones, en primer lugar, se aplica la reducción del artículo 188.1 b) de la LGT si se dieran las circunstancias para aplicar la misma. Si no se dieran, se aplicará directamente la reducción del artículo 188.3 de la LGT, caso de cumplir los requisitos de este precepto, pues la norma al indicar “en su caso” prevé que se haya podido aplicar previamente la reducción del artículo 188.1.b) de la LGT o bien que no se haya podido aplicar con anterioridad.

Sin obviar que, admitida la aplicación de la reducción del artículo 188.3 de la LGT en los supuestos en que no procede aplicar la reducción del artículo 188.1.b) de la LGT, el mantenimiento de aquella exigiría no sólo que no se interponga recurso contra la sanción, sino que no se recurra la liquidación (artículo 188.3.b) de la LGT).

3. y 4. En cuanto a la tercera y cuarta cuestión planteada, siguiendo con lo expuesto, tal y como prevé el artículo 188.3 de la LGT, 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 la letra b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 40 por ciento si concurren las circunstancias previstas en el citado precepto.

Así, la base a la que se aplica la reducción será distinta en función de si se han aplicado previamente o no la reducción del 188.1.b) de la LGT.

Por lo tanto, la reducción del artículo 188.3 de la LGT, se aplica sobre la sanción previamente graduada, donde podrá haber sido previamente objeto de aplicación la reducción del artículo 188.1.b) de la LGT, en función de que se den o no las circunstancias previstas para su aplicación. En consecuencia, según el importe de la base a la que se aplique el porcentaje del 40% el importe de la reducción será diferente.

Lo dispuesto con anterioridad es concordante con la doctrina expresada por este Centro Directivo en la consulta vinculante con número de referencia V2798-20 de 11 de septiembre de 2020.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.