

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

Referencia: NFJ068788

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 30 de noviembre de 2017

Vocalía 12.<sup>a</sup>

R.G. 3927/2017

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Sanciones. Reducción por conformidad. Ingreso parcial del importe de la sanción en el período de ingreso concedido tras la denegación de una solicitud de un aplazamiento o fraccionamiento sin garantía. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión que aquí se plantea, consiste en determinar si procede la aplicación de la reducción de las sanciones del 25% prevista en el art. 188.3 de la Ley 58/2003 (LGT) -vinculada al ingreso de la sanción y a que no se recurra ni contra la liquidación ni contra la sanción-, cuando en el período de ingreso concedido tras la denegación de una solicitud de un aplazamiento o fraccionamiento sin garantía, se procede a efectuar un ingreso solo parcial del importe inicial de la sanción y a solicitar de nuevo un aplazamiento/fraccionamiento sin garantía, el cual es concedido.

Según el tenor literal de la redacción del art. 188.3.a) de la Ley 58/2003 (LGT), el ingreso del importe restante de la sanción ha de realizarse en el período voluntario de ingreso que es, por regla general el regulado en el art. 62.2 de la misma Ley 58/2003 (LGT), pero sin que el artículo haga mención expresa a que ese plazo deba ser el originariamente concedido con la notificación de la resolución sancionadora. El plazo del art. 62.2 de la Ley 58/2003 (LGT) también está contemplado en 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 período voluntario, sin perjuicio de los intereses de demora que puedan devengarse en función de la fecha del ingreso. Por ello, en atención a estos preceptos, el TEAC fijó como criterio que procedía 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.

Llegados a este punto, el art. 188.3.a) de la Ley 58/2003 (LGT) establece que uno de los requisitos que deben cumplirse para que proceda la aplicación de la reducción del 25% de la sanción es que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del art. 62.2 de la Ley 58/2003 (LGT), elemento que no concurre en este caso, en el que, tras abrirse nuevamente el plazo de ingreso en período voluntario tras la notificación de la denegación del aplazamiento o fraccionamiento solicitado, se procede a realizar un ingreso parcial de la sanción con el objeto de poder solicitar, con un importe que queda por debajo del límite exento de la obligación de aportar garantías, un nuevo aplazamiento o fraccionamiento dispensado de garantías por razón de cuantía. En este caso, no procede el mantenimiento de la reducción de la sanción practicada por no cumplirse el requisito de proceder al ingreso total de la sanción dentro de este nuevo plazo en período voluntario abierto tras la denegación del aplazamiento. El contribuyente, en estos supuestos, tenía la posibilidad de haber realizado un ingreso parcial de la sanción en el período voluntario originario otorgado con la notificación de la resolución sancionadora y posteriormente, aún en período voluntario y con un importe más bajo dispensado de la obligación de aportar garantías, haber presentado una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento con dispensa de garantías por razón de cuantía. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

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

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

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/ Infanta Mercedes, 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 28 de octubre de 2016 número 41/4325/2013, deducida contra acuerdo desestimatorio de recurso de reposición presentado frente al acuerdo de exigencia de la reducción de sanciones.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

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

1- Tras un procedimiento de inspección se acordó el inicio de expediente sancionador por posible infracción tributaria, el cual concluyó mediante resolución que se entiende notificada tácitamente por la que se practicaba una sanción al sujeto pasivo por importe de 18.798,02 euros.

Para el cálculo de la sanción se aplicaron las siguientes reducciones:

-Del treinta por ciento (30%), conforme al artículo 188.1.b) de la Ley 58/2003, General Tributaria, por conformidad con la regularización.

-Del veinticinco por ciento (25%), conforme al artículo 188.3 de la misma Ley, siempre que: a) se realizara el ingreso total del importe restante de la sanción, en período voluntario de pago, 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 b) que no se interpusiera recurso o reclamación contra la liquidación o sanción.

2- El sujeto infractor no ingresó la sanción en el período establecido en el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, solicitando en fecha 5/06/2012 el aplazamiento de la deuda sin garantías, siendo desestimada su solicitud en fecha 16/11/2012.

Una vez notificada la denegación, se produjo el pago parcial de parte de las cantidades adeudadas, en concreto 800 euros, solicitando el aplazamiento con dispensa de garantías por importe de 17.998,02 euros. Aplazamiento que le fue concedido en fecha 20.02.2013.

3- Con fecha 1.03.2013, se acordó la exigencia del 25% de la sanción por pérdida del derecho a la reducción practicada, en aplicación del último párrafo del apartado 3 del artículo 188 de la LGT, por importe de 6.266,01 euros.

Disconforme con el anterior acuerdo, con fecha 3.04.2013, la entidad interesada formuló recurso de reposición contra el mismo alegando que dentro del plazo para ingreso en voluntaria abierto con la notificación de la denegación del aplazamiento de fecha 16.11.2012 abonó 800 euros y solicitó el aplazamiento por el restante importe, que era inferior a 18.000 euros. Considera que hay que tener en cuenta la resolución del TEAC de 29.11.2012 y entiende que no procedería exigirle la reducción de la sanción practicada.

4- El recurso de reposición es desestimado con los siguientes argumentos:

-En base al artículo 188.3 LGT, sólo en el caso de que el ingreso de la sanción se realice dentro del plazo del artículo 62.2 LGT abierto con la notificación de la liquidación de la sanción o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento si ha sido garantizada con garantía de aval o certificado de seguro de caución, y no se haya recurrido, el obligado tributario tiene derecho a la reducción del 25% de sanción.

-En el presente caso procede la exigencia de la reducción del 25% ya que la interesada no ha realizado el pago de la sanción en el plazo del artículo 62.2 LGT y la Administración no le ha concedido el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda mediante la aportación como garantía de aval o certificado de seguro de caución, sino que le denegó el aplazamiento por importe superior a 18.000 solicitado sin garantías, y sólo una vez denegada la solicitud de aplazamiento, ingresó parte de la deuda y solicitó el aplazamiento sin garantías para el resto, por lo que ha incumplido los requisitos establecidos en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003 y no es de aplicación lo establecido

en la Resolución del TEAC de 29.11.2012 como solicita el interesado, ya que la solicitud de aplazamiento inicial fue superior a 18.000 euros y fue denegada, por lo que procede desestimar el recurso de reposición interpuesto.

5- Disconforme con el anterior acuerdo el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Andalucía que resolvió mediante resolución de 28.10.2016. El Tribunal acordó estimar la reclamación y anular el acto impugnado con la fundamentación recogida en el Fundamento de Derecho Segundo:

**“SEGUNDO.-** El artículo 188.3 de la LGT sobre reducción de sanciones por conformidad con la sanción y pago no puede ser interpretado literalmente. Como, de hecho, no lo ha interpretado literalmente el TEAC cuando asimila a los aplazamientos o fraccionamientos con garantía de avala o seguro de crédito de caución, los aplazamientos o fraccionamientos dispensados de garantía por razón de su importe.

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.

Pero es que, es más, el artículo 52.4 del Reglamento General de Recaudación regula la denegación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y establece que “si la solicitud fue presentada en período 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”.

Es decir, de acuerdo con esta norma y con lo recogido en el acuerdo denegatorio del aplazamiento el ingreso efectuado por el reclamante el 8 de enero de 2013 es un ingreso realizado dentro del plazo del artículo 62.2 de la Ley General Tributaria.

Es decir, 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.

Sólo en el caso de ingresos efectuados en virtud de aplazamientos o fraccionamientos de pago concedidos con garantía distinta del aval o seguro de crédito de caución procede la exigencia de la reducción de la sanción, ya que la norma sólo establece la reducción en este tipo de aplazamientos o fraccionamientos. “

## 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 vinculada al ingreso de la sanción y a que no se recurra la liquidación y la sanción.

Este recurso se centra en el primero de los requisitos, el ingreso de la sanción, puesto que el segundo, vinculado a la disminución de litigiosidad no es objeto de debate en el presente recurso.

El artículo 188.3 LGT establece que se aplicará la reducción del 25 por ciento de la sanción cuando se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción: a) en el plazo del artículo 62.2 LGT b) 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 tributario hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del artículo 62.2 LGT.

En primer lugar, el contribuyente ha solicitado un aplazamiento superior a 18.000 euros sin garantía. Tras la denegación, ingresa una parte de la sanción únicamente para poder dejar pendiente de ingreso una cantidad inferior a los 18.000 euros y solicitar otra vez el aplazamiento exento de garantía por razón de la cuantía.

Por tanto, el contribuyente no ha ingresado en el plazo de ingreso en voluntaria del artículo 62.2 LGT concedido tras la notificación de la sanción, sino en el plazo que se le ha dado tras la denegación del aplazamiento solicitado sin garantía. Es cierto que en el momento de la denegación se le impone al contribuyente la obligación de ingresar la deuda en el plazo del artículo 62.2 LGT pero no se puede equipar este plazo, a efectos de la reducción, al ingreso en período voluntario. Se trata de un simple plazo de ingreso que no rehabilita todos los efectos que tiene el ingreso en voluntaria que se produciría tras la notificación de la sanción. En consecuencia no se puede aplicar la reducción prevista en el artículo 188.3 LGT.

El TEAC ha denegado la posibilidad de aplicar la reducción prevista en el artículo 188.3 LGT cuando el aplazamiento o fraccionamiento se ha solicitado con garantía distinta de aval o certificado de seguro de caución como recoge la resolución dictada en recurso de alzada para unificación de criterio de 30.09.2014 RG 5948/2013. Por tanto, también se debe denegar el acceso a dicha resolución cuando el aplazamiento o fraccionamiento se solicita sin garantía alguna, cuando no se cumplen los requisitos establecidos para estar exento de garantía por razón de la cuantía.

Conceder esta reducción en este caso supondría otorgar al contribuyente indirectamente un plazo extendido de ingreso en el cual se podría beneficiar de la aplicación del artículo 188.3 LGT. El contribuyente podría haber pagado en el período voluntario de ingreso concedido tras la notificación de la sanción, si no la totalidad, si el importe suficiente para poder solicitar el aplazamiento exento de garantía. Pero lo que hace es solicitar un aplazamiento sin garantía por encima del importe exento, sabiendo que ello no le permitirá tener acceso a la reducción. Sólo posteriormente, cuando se le deniega el aplazamiento y se le concede el plazo de ingreso, es cuando ingresa una parte y solicita el aplazamiento sin garantía. Se considera que esta conducta no es la prevista ni en el literal ni en el espíritu de la norma y que por tanto, no debe beneficiarse de la reducción del artículo 188.3 LGT.

En conclusión, se entiende que no procede la aplicación de la reducción prevista en el artículo 188.3 LGT porque el contribuyente solicitó un aplazamiento sin garantía y solo ante la denegación de aquél, ingresó una parte de la sanción para solicitar un aplazamiento exento de garantía.

Por todo ello el Departamento de Inspección de la AEAT SOLICITA que el TEAC estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto y fije como criterio que la reducción por ingreso y no recurso prevista en el artículo 188.3 LGT, no procederá en caso de ingreso en el período de ingreso concedido tras la denegación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento sin garantía o con alguna de las garantías distintas de las de aval o certificado de seguro de caución.

### 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, formula las siguientes alegaciones en las que expone, en síntesis:

- Que de conformidad con la normativa aplicable, si se solicita y se deniega un aplazamiento en período voluntario la deuda sigue en período voluntario a todos los efectos. Por tanto si se vuelve a solicitar un aplazamiento en período voluntario subsanando los efectos del primero y éste es concedido, la deuda sigue estando en período voluntario.

-Que el importe de la sanción siempre ha estado en período voluntario y sobre él se ha concedido un aplazamiento en período voluntario. Es decir, se cumplen todos los requisitos establecidos en el artículo 188.3 LGT para que proceda la aplicación de la reducción del 25%.

## 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.

La cuestión que se plantea en el presente recurso consiste en determinar si procede la aplicación de la reducción de las sanciones del 25% prevista en el artículo 188.3 LGT -vinculada al ingreso de la sanción y a que no se recurra ni contra la liquidación ni contra la sanción, cuando en el período de ingreso concedido tras la denegación de una solicitud de un aplazamiento o fraccionamiento sin garantía, se procede a efectuar un ingreso solo parcial del importe inicial de la sanción y a solicitar de nuevo un aplazamiento/fraccionamiento sin garantía, el cual es concedido.

### Tercero.

El artículo 188.3 de la LGT señala:

*“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”.*

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 ese ingreso total del importe restante de dicha sanción 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 (siempre y cuando que esta garantía resulte exigible por razón de la cuantía) 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 han tenido que ser resueltas por la Doctrina administrativa emanada del TEAC a través del recurso extraordinario de alzada en Unificación de Criterio y que resulta ilustrativo aquí recordar, puesto que se trataba de supuestos en los que la situación que se creaba no encajaba con el literal de la norma de los requisitos exigidos por el artículo 188.3 de la LGT para que fuera procedente la aplicación de la reducción del 25% de la sanción.

La primera de ellas fue el **29.11.2012 en la resolución 5502/2012**, en la que se planteaba la posibilidad de mantener la reducción del 25% practicada en las sanciones impuestas con ocasión de la solicitud de aplazamiento y/o fraccionamientos de pago sobre las sanciones cuando, por razón de cuantía, estaban legalmente dispensados de la constitución de garantía. El TEAC consideró que en estos casos había que abandonar una interpretación literalista del 188.3.a) de la LGT y seguir una interpretación teleológica de la norma, más coherente con los principios de proporcionalidad y justicia tributaria, de acuerdo con el artículo 3 de la LGT, que han de presidir toda interpretación, para poder coordinar la aplicación y ejercicio de dos derechos reconocidos al contribuyente por el

ordenamiento jurídico, cuales son obtener el aplazamiento sin necesidad de garantía cuando la deuda sea inferior a 18.000 euros (30.000 euros desde el 21.10.2015 en virtud de la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros) y que ello no le impida el ejercicio de otro derecho como es la obtención de la reducción de las sanciones reconocido en el artículo 188.3.a) LGT.

Posteriormente, la duda que surgió fue si procedía el mantenimiento de la reducción practicada en aquellos supuestos en los que solicitándose por el contribuyente el aplazamiento o fraccionamiento de pago sobre la sanción reducida con ofrecimiento de garantía de aval o de certificado de seguro de caución, y ante el requerimiento practicado por parte de la Administración para que subsanase la solicitud, el contribuyente desistía de la misma ingresando el importe total de la sanción reducida en el plazo concedido para proceder a la subsanación de su solicitud, que no es el plazo regulado en el artículo 62.2 LGT como indica el textual del artículo 188.3.a) LGT, ni tampoco el plazo o plazos fijado en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento porque el mismo no ha llegado a concederse. Este tema fue el objeto de **la resolución 5853/2013 de 25.06.2014** en el que se consideró que procedía 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, criterio que también 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. La motivación de esta resolución fue la siguiente:

*“(…) 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)”*

Mucho más evidente resultó ser el supuesto planteado en **la resolución 5948/2013 de 30.09.2014** en el cual se cuestionaba la posibilidad de aplicar la reducción del 25 por 100 establecida en el artículo 188.3 de la LGT en aquellos supuestos en los que el sujeto infractor había solicitado, dentro del período voluntario de ingreso, el

aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción con ofrecimiento de garantía, si bien la garantía ofrecida era distinta del aval o certificado de seguro de caución. En este caso el TEAC resolvió señalando que no procedía la reducción del 25% de la sanción en aquellos casos en los que el sujeto infractor solicitara aplazamiento o fraccionamiento del pago de la misma con ofrecimiento de garantía distinta de aval o certificado de seguro de caución y pague dentro de los plazos del aplazamiento o fraccionamiento concedido.

El último pronunciamiento del TEAC en esta materia ha sido la **resolución 906/2017 de 28.04.2017** que presenta una íntima conexión con el que ahora se plantea. En este recurso se planteó la posibilidad de aplicar la reducción del 25% prevista en el artículo 188.3 LGT cuando el ingreso del importe restante de la sanción se realizara mediante compensación y también si procedía aplicar o mantener esta reducción en el supuesto de que el ingreso del importe restante de la sanción se realizara en el plazo del artículo 62.2 de la LGT abierto con la denegación de una solicitud de compensación. El criterio que se estableciera en esta resolución sería igualmente aplicable a los supuestos de denegación de solicitudes de aplazamiento y/o fraccionamiento.

Si nos centramos en la segunda de las cuestiones que se aclararon en la anterior resolución, nos encontramos con la cuestión principal que se plantea en el recurso que nos ocupa, relativa a la posibilidad 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 del aplazamiento o fraccionamiento solicitado. Por tanto, existe ya Doctrina del TEAC sobre el tema planteado.

Según el tenor literal de la redacción del artículo 188.3 a) de la LGT que 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, se indica que el ingreso del importe restante de la sanción ha de realizarse en el período voluntario de ingreso que es, por regla general el regulado en el artículo 62.2 LGT, pero sin que el artículo textualmente reproducido haga mención expresa a que ese plazo deba ser el originariamente concedido con la notificación de la resolución sancionadora.

Por el contrario, no fue ésta 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 LGT también está contemplado en 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 período voluntario, sin perjuicio de los intereses de demora que puedan devengarse en función de la fecha del ingreso.

Por ello, en atención a estos preceptos, el TEAC fijó en la citada **resolución 906/2017 de 28.04.2017** como criterio que **procedía aplicar la reducción del 25 por ciento 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.**

Llegados a este punto del debate, y como ya se ha indicado anteriormente, el textual del artículo 188.3. a) de la LGT establece que uno de los requisitos que deben cumplirse para que proceda la aplicación de la reducción del 25 por 100 de la sanción es que se realice el **ingreso total** del importe restante de dicha sanción en el plazo del artículo 62.2 LGT, elemento que no concurre en el caso resuelto por el TEAR que da lugar al presente recurso, en el cual, tras abrirse nuevamente el plazo de ingreso en voluntaria del artículo 62.2 LGT tras la notificación de la denegación del aplazamiento o fraccionamiento solicitado, se procede a realizar un ingreso parcial de la sanción

con el objeto de poder solicitar, con un importe que queda por debajo del límite exento de la obligación de aportar garantías, un nuevo aplazamiento o fraccionamiento dispensado de garantías por razón de cuantía.

En este caso, no procede el mantenimiento de la reducción de la sanción practicada por no cumplirse el requisito de proceder al ingreso total de la sanción dentro de este nuevo plazo en período voluntario abierto tras la denegación del aplazamiento. El contribuyente, en estos supuestos, y a la vista de la Doctrina del TEAC, tenía la posibilidad de haber realizado un ingreso parcial de la sanción en el período voluntario originario otorgado con la notificación de la resolución sancionadora y posteriormente, aún en período voluntario y con un importe más bajo dispensado de la obligación de aportar garantías, haber presentado una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento con dispensa de garantías por razón de cuantía.

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**

ESTIMARLO fijando el siguiente criterio: No procede la aplicación de la reducción de las sanciones del 25% prevista en el artículo 188.3 de la Ley General Tributaria -vinculada al ingreso de la sanción y a que no se recurra ni contra la liquidación ni contra la sanción- cuando en el período de ingreso concedido tras la denegación de una solicitud de un aplazamiento o fraccionamiento sin garantía, se procede a efectuar un ingreso solo parcial del importe inicial de la sanción y a solicitar de nuevo un aplazamiento/fraccionamiento sin garantía, el cual es concedido.

No procede el mantenimiento de la reducción de la sanción practicada por no cumplirse el requisito de proceder al ingreso total de la sanción dentro de este nuevo plazo en período voluntario abierto tras la denegación del aplazamiento. El contribuyente, en estos supuestos, tenía la posibilidad de haber realizado un ingreso parcial de la sanción en el período voluntario originario otorgado con la notificación de la resolución sancionadora y posteriormente, aún en período voluntario y con un importe más bajo dispensado de la obligación de aportar garantías, haber presentado una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento con dispensa de garantías por razón de cuantía.

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