

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

Referencia: NFJ080029

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1729/2020, de 14 de diciembre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 498/2019

**SUMARIO:**

**Procedimientos tributarios. Procedimiento sancionador. Sanciones. Criterios de graduación. Ley 58/2003. Reducción del 25 por ciento de la sanción del art. 188.3 Ley 58/2003 (LGT) ante un supuesto de petición de aplazamiento de la deuda.** La sentencia recurrida estimó que el aplazamiento fue concedido por la administración por haberse aportado como garantía una hipoteca inmobiliaria, por lo que procede la reducción de la sanción. El debate gira en torno a la cuestión de si para reconocer la reducción del 25% de la sanción prevista en el art. 188.3 a) LGT, en caso de aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción, debe garantizarse necesariamente con aval o certificado de seguro de caución, o sirven a este fin de reducción otras garantías reales o personales, como la hipoteca inmobiliaria ofrecida. La recurrente presentó solicitud de aplazamiento de deuda tributaria, expresando las razones por las que pide el aplazamiento de pago de la deuda y, asimismo, manifiesta -y adjunta los documentos correspondientes- que dos entidades financieras le han denegado los correspondientes avales bancarios. En esa solicitud propone un plan de pagos y ofrece como garantía una hipoteca inmobiliaria unilateral. Habiéndose observado que la solicitud de aplazamiento /fraccionamiento no reúne los requisitos previstos en la normativa y/o no se acompañan los documentos necesarios, se le insta a que proceda a subsanar tal defecto y/o aporte los documentos que se indican en el propio requerimiento. Sin embargo, no se le indicó en dicho requerimiento a la recurrente que aumentará el importe de la garantía en el importe equivalente a la reducción, cosa que debió hacer la Administración, sino que se tramitó y concedió el aplazamiento por el importe propuesto por la entidad; se creó, pues, una apariencia de todo estaba correcto, de la cual dicha mercantil ha extraído una consecuencia, amparada por los principios de buena fe y confianza legítima que, al final, se ha revelado equivocada, cual es que la administración aceptaba la reducción de la sanción con la hipoteca inmobiliaria unilateral ofrecida. El hecho de que lo que se esté dilucidando se refiera a las sanciones, concretamente, a su reducción efectiva, nos reafirma en la respuesta que damos a la cuestión con interés casacional, que no es otra que: para reconocer la reducción del 25% de la sanción prevista en el artículo 188.3.a) de la LGT, en caso de aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción, sirve a este fin de reducción del importe de la sanción la hipoteca inmobiliaria unilateral [Vid, ATS de 20 de junio de 2019, recurso nº 498/2019 (NFJ074140) que planteó el recurso de casación que se desestima].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 14, 27, 62, 82 155, 188 y 191 a 197 y 233.

RD 939/2005 (RGR), art. 49.

Código Civil, art. 4.

**PONENTE:***Don Isaac Merino Jara.***TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.729/2020

Fecha de sentencia: 14/12/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 498/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 20/10/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 498/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

### SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 14 de diciembre de 2020.

Esta Sala ha visto el recurso de casación 498/2019, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia de 24 de octubre de 2018, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, pronunciada en el recurso nº 653/2015, sobre reducción del 25 por 100 de sanción tributaria.

La mercantil EQUIPO INDAGA S.L.U. no ha comparecido pese a haber sido emplazada en legal forma.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

### ANTECEDENTES DE HECHO

**Primero.** Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 24 de octubre de 2018 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso nº 653/2015, interpuesto por la mercantil EQUIPO INDAGA, SL UNIPERSONAL (EQUIPO INDAGA en adelante), contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 26 de mayo de 2015, desestimatoria de la reclamación económico administrativa nº 46/ 06213 /2014, formulada por la actora frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición presentado el 12 de febrero de 2014 contra el acuerdo, con clave de liquidación 4685014016000087, por el que se exigía, con fundamento en el artículo 188.3 de la LGT 58/2003, la reducción de la sanción, con núm. de expediente A51 ref: 76877754, que le fue impuesta, de importe reducido de 23.171,55 euros, por comisión de infracción tributaria.

Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, tal como constan en las actuaciones, son los siguientes:

El 27 de mayo de 2013 le fueron levantadas a la mercantil EQUIPO INDAGA las siguientes actas y expedientes sancionadores:

| Referencia o nº de acta | Concepto               | Importe (euros)   |
|-------------------------|------------------------|-------------------|
| A01 78602218            | IS 2009                | 40.469,94         |
| A01 78623830            | IVA 2009               | 25.493,92         |
| A51 76877754            | Expediente sancionador | 12.696,43         |
| A51 76878384            | Expediente sancionador | 23.171,55         |
| <b>Total deuda</b>      |                        | <b>101.831,84</b> |

Consta en el expediente la conformidad, en los términos expuestos con la propuesta de sanción, fechada el mismo día. La controversia se ciñe al A51 76878384, expediente sancionador por importe, reducido, de 23.171,5 euros. La fecha de vencimiento de esta deuda (y también de las tres restantes) es el 5 de agosto de 2013.

El 16 de julio de 2013 se presentó solicitud de aplazamiento de deuda tributaria por importe de 101.831,84 euros (que es total de lo que suman los cuatro conceptos descritos). En dicha solicitud expresa las razones por la que solicita el aplazamiento de pago de la deuda y, asimismo, manifiesta -y adjunto los documentos correspondientes- que dos entidades financieras le han denegado los correspondientes avales bancarios (Caja Murcia y "la Caixa"). En esa solicitud propone un plan de pagos y ofrece como garantía una hipoteca inmobiliaria. El 8 de agosto de 2017, habiéndose observado que la solicitud de aplazamiento /fraccionado no reúne los requisitos embebidos en la normativa y/o no se acompañan los documentos necesarios, se le insta para que proceda a subsanar tal defecto y/o aporte los documentos que se indican en el propio requerimiento.

El 30 de agosto de 2013 se dicta acuerdo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Delegación Especial de Valencia, dependencia de Recaudación, por la que se concede el aplazamiento de pago a la mercantil EQUIPO INDAGA con el número de expediente 031340357513Q con las condiciones y vencimientos que resultan de los anexos I, II y III por un importe de 101.831,84 euros, con la condición de que se formalice la garantía para cubrir un importe de 1400.818,07 euros, resultante de la suma que, por principal e intereses de demora, se

incorporan a todas y cada una de las cuatro fracciones incluidas en el acuerdo, más un 25 % de la suma de ambas partidas.

Con fecha 5 de noviembre de 2013 se constituyó ante notario la referida hipoteca inmobiliaria unilateral. El 19 de noviembre siguiente, se registró en la Dependencia de Recaudación el escrito, junto con la escritura, depositado en Correos el anterior día 12 por EQUIPO INDAGA.

El día 13 de enero de 2014 se dictó por la Inspección Tributaria regional acuerdo exigiendo la reducción practicada en el acuerdo de imposición de sanción origen del presente recurso en la que se indica que, con fecha 28 de junio de 2013, se dictó resolución por la que se impuso una sanción reducida, por 23.171,55 euros, y que para el cálculo de la sanción se aplicó la reducción del 25 por 100 (7723,85 euros) condiciona a la que se realizase el ingreso total del importe restante de la sanción en el plazo de ingreso del periodo voluntario o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que hubiera concedido con garantía o aval o certificado o seguro de caución excepto en el caso de que para el otorgamiento del aplazamiento o fraccionamiento no sea necesario la concesión de garantía por razón de la cuantía y no se interpusiera recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción. Asimismo, se indica que la falta de ingreso en periodo voluntario de la sanción o la ausencia de solicitud dentro de dicho periodo de aplazamiento con garantías distinta de aval o seguro de caución, motiva la pérdida de la reducción por importe de 7.723,85 euros practicada anteriormente.

Dicho acuerdo se notificó el 15 de enero de 2014 y, frente a él, EQUIPO INDAGA interpuso recurso de reposición el día 12 de febrero, que fue resuelto en sentido desestimarla, el día 10 de marzo de 2014, siendo notificado tres días después, por la Inspección regional de la AEAT de Valencia.

Contra la desestimación del recurso se interpone, el 10 de abril de 2014, reclamación económico-administrativa alegando el interesado, en síntesis, que en tiempo y forma solicitó aplazamiento y fraccionamiento para el pago de la sanción reducida considerando una falta de garantías que a posteriori la AEAT, sin haberse incumplido por parte del interesado las obligaciones establecidas en el acuerdo de aplazamiento, imponga un cambio de condiciones que, dadas las actuales dificultades económicas, pone en riesgo el cumplimiento de las obligaciones pactadas, solicitando por ello la anulación de la liquidación impugnada.

El 26 de mayo de 2015, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana desestimó la reclamación núm. 46/ 06213 /2014, promovida por la contribuyente. En la resolución delimita, en primer lugar, la cuestión a determinar cómo la procedencia de la reducción del artículo 188.3 LGT, inicialmente aplicada, a la sanción ahora liquidada. Señala que sobre dicho tema se ha pronunciado el TEAC que en fecha 30 de septiembre de 2014 ha aprobado la Resolución 5948-2013-50R, en la que establece el siguiente criterio doctrinal:

"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".

Frente a la anterior resolución presentó la representación procesal de INDAGA, recurso contencioso administrativo que fue registrado bajo el número 653/2015 en la Sección tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, y tras los trámites oportunos se dictó sentencia núm. 985/2018 de 24 de octubre, en cuyo fundamento jurídico cuarto declara: "En el caso de autos y ello es lo sustantivo el aplazamiento fue concedido por la administración por haberse aportado como garantía una hipoteca inmobiliaria, y siendo así el exigencia de que la garantía sea de otra naturaleza carece de toda sustantividad, y la falta de mención en el art 188,3 LGT no determina una suerte de numerus clausus, que impida la reducción si el tipo de garantía es otro, pues lo relevante es la concesión del aplazamiento garantizado, por todo lo cual procede estimar el recurso".

### **Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente le es reconocida, presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia de 24 de octubre de 2018, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

En su escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: el artículo 188.3.a), en relación con el artículo 82.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

Además, en el apartado relativo al juicio de relevancia, hace referencia a la sentencia de 16 de abril de 2012, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso nº 389/2010 (ES:TSJAS:2012:1764).

La Sala a quo tuvo por preparado el recurso en auto de 27 de diciembre de 2018.

### **Tercero.** *Admisión e interposición del recurso.*

1. Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 20 de junio de 2019, la Sección de Admisión de esta Sala aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos: "Determinar si para reconocer la reducción del 25% de la sanción prevista en el artículo 188.3.a) de la LGT, en caso de aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción, debe garantizarse necesariamente con aval o certificado de seguro de caución, o sirven a este fin de reducción otras garantías reales o personales, como la hipoteca inmobiliaria ofrecida.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 82 y 188.3.a) de la Ley General Tributaria."

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 1 de septiembre de 2019, que observa los requisitos legales, en el que resume sus pretensiones casacionales en el siguiente párrafo: "De acuerdo con lo expuesto, se solicita de esa Sala que se dicte sentencia ESTIMATORIA del presente recurso de casación que anule y revoque por contraria a Derecho la sentencia impugnada y establezca en doctrina casacional objetiva que:

Para el reconocimiento del beneficio fiscal de la reducción del 25% de la sanción a que se refiere el art. 188.3.a) de la LGT, en caso de aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción, debe garantizarse, en los términos exigidos por la Ley, exclusivamente con aval o certificado de seguro de caución, sin que sirva a este fin la garantía de hipoteca inmobiliaria".

3. No habiéndose personado la parte recurrida, por providencia de 17 de septiembre de 2019, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento.

#### **Cuarto. Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 20 de octubre de 2020.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero. Objeto del presente recurso de casación.**

EQUIPO INDAGA recibió, el 13 de marzo de 2014, la notificación de la resolución de la AEAT, Dependencia de Gestión Tributaria de Valencia, desestimatoria del recurso de reposición presentado el 12 de febrero de 2014 contra el acuerdo por el que se exigía, con fundamento en el artículo 188.3 de la LGT 58/2003, la cantidad 7.723,85 euros. equivalente a la reducción de la sanción que le fue impuesta por la comisión de infracción tributaria según se puso de manifiesto en la regularización mediante acta, del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo 2009, inicialmente reducida en un 25% siempre que se realizase el ingreso total del importe restante de la sanción en el plazo de ingreso en periodo voluntario, o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración Tributaria hubiera concedido, previa solicitud del obligado tributario al pago con anterioridad a la finalización del plazo de ingreso en periodo voluntario, con garantía de aval o certificado de seguro de caución y, además, no se interpusiera recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

El interesado presentó, dentro de dicho plazo, solicitud de aplazamiento o fraccionamiento con garantía distinta de aval o seguro de caución, lo cual motivó la pérdida de la reducción practicada.

El 10 de abril de 2014, interpuso reclamación económica administrativa contra la exigencia de dicha reducción, alegando fundamentalmente que, en tiempo y forma, solicitó aplazamiento y fraccionamiento para el pago de la sanción reducida, considerando una falta de garantías que, a posteriori, la AEAT, sin haberse incumplido por parte del interesado las obligaciones establecidas en el acuerdo de aplazamiento, imponga un cambio de condiciones que, dadas las actuales dificultades económicas, pone en riesgo el cumplimiento de las obligaciones pactadas, solicitando por ello la anulación de la liquidación impugnada.

El 26 de mayo de 2015, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana desestimó la reclamación núm. 46/06213/2014, promovida por la contribuyente.

Frente a la anterior resolución interpuso EQUIPO INDAGA recurso contencioso administrativo en la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana y, tras los trámites oportunos, se dictó sentencia estimatoria.

La cuestión con interés casacional consiste en: "Determinar si para reconocer la reducción del 25% de la sanción prevista en el artículo 188.3.a) de la LGT, en caso de aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción, debe garantizarse necesariamente con aval o certificado de seguro de caución, o sirven a este fin de reducción otras garantías reales o personales, como la hipoteca inmobiliaria ofrecida".

**Segundo.** *Los términos de la controversia y la posición de las partes.*

El Abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito presentado el 1 de septiembre de 2019, en el que comienza manifestando que la Sala de instancia invoca como fundamento del fallo una resolución del TEAC de 29 de noviembre de 2012, que se pronuncia sobre una cuestión distinta de la que es objeto de los presentes autos, al margen de que, respecto a la cuestión de fondo, existen resoluciones judiciales de diferente sentido.

Asevera que lo que el TEAC admitió en la resolución de 29 de noviembre de 2012, realizando una interpretación teleológica, es que si se pedía aplazamiento de una sanción por una cuantía que conforme a las normas reguladoras de los aplazamientos y fraccionamientos no exigía garantía (cuantía que ascendía a 18.000 conforme a la Orden EHA/1030/2009, de 23 de abril, en el momento en que se impuso la sanción), debía mantenerse la reducción establecida en el art. 188.3 LGT, aunque no se garantizase con aval o certificado de seguro de caución (porque aunque no era necesaria la garantía para esas cuantías menores, lo que no tenía sentido era privar al obligado de la posibilidad de reducción del 25%).

Afirma que el caso presente es distinto porque se trata de una sanción cuyo aplazamiento/fraccionamiento, por superar su importe el límite establecido en la Orden EHA/1030/2009, de 18.000 euro exige la prestación de garantía, entendiendo la Abogada del Estado, que esa garantía, para obtener la reducción del art. 188.3 LGT, debe ser un aval o un certificado de seguro de caución.

Sostiene que EQUIPO INDAGA viene a confundir las garantías exigidas para obtener el aplazamiento ( art. 82 LGT) y los requisitos que se precisan para practicar la reducción de la sanción. El hecho de que el aplazamiento pueda ser concedido con garantía hipotecaria no afecta a la reducción de la sanción, que requiere unas exigencias diferentes reguladas en el art. 188.3 de la reseñada Ley, a cuyo tenor la reducción se exige cuando el aplazamiento no se concede con aval o certificado de seguro de caución, que es el supuesto que aquí concurre.

Aduce que el legislador, en caso de solicitarse aplazamiento/fraccionamiento de la deuda tributaria, quiere que la garantía que se ofrezca sea aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. Y así lo establece como regla general en el art. 82.1, párrafo 1º. Y ello, por la facilidad de conseguir el cobro en dinero, en caso de incumplimiento por el contribuyente del pago de la deuda en los plazos concedidos. Solo en caso de que se justifique que no se puede conseguir alguna de esas dos garantías, la Administración podrá admitir algún otro tipo de las garantías que se enumeran -hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria-, según resulta del párrafo 2º de ese art. 82.1. Sabiendo y conociendo el legislador, de la tardanza y dilación en conseguir el cobro en dinero, por la necesidad de ejecutar alguna de estas otras garantías, frente a la rapidez e inmediatez de las dos primeras -aval y certificado de seguro de caución. Y ello, en aras de proteger y defender el interés general, el interés de la Hacienda Pública.

Arguye que, para conseguir y reconocer un beneficio fiscal, como es la reducción del 25% de la sanción, la Ley quiere que, en caso, de solicitar aplazamiento/fraccionamiento de la sanción a ingresar, además de otro requisito -que no se interponga recurso contra la liquidación o sanción-, la garantía de ese aplazamiento/fraccionamiento sea exclusivamente la de aval o certificado de seguro de caución.

Añade que, obviamente, por la facilidad de conseguir el cobro de la sanción en caso incumplimiento de la obligación de pago por el contribuyente en los plazos del aplazamiento/fraccionamiento y tener la Agencia Tributaria que ejecutar la garantía, bastando con dirigirse a la entidad financiera o compañía de seguros, para que éstas den cumplimiento al pago de la obligación garantizada. Facilidad y prontitud que no concurriría en caso de hipoteca inmobiliaria, en que tendría que acudir la Agencia Tributaria a la ejecución hipotecaria, instando el oportuno procedimiento judicial. Esta es la distinta regulación, de los arts. 188.3, a) y 82.1 de la LGT, que responden a supuestos de hecho distintos, y que la sentencia ha confundido y ha interpretado equivocadamente. La sentencia ha vulnerado el art. 188.3,a) de la LGT, haciendo una interpretación extensiva y contraria a la literalidad del precepto, que más claro no puede ser (reducción última del 25% - aparte de la reducción anterior por conformidad- si se realiza el ingreso total en plazo o los ingresos parciales en los plazos del acuerdo administrativo de aplazamiento o fraccionamiento concedido "con garantía de aval o certificado de seguro de caución" y que se hubiera solicitado con anterioridad al final del plazo del 62-2 LGT. Para conseguir la reducción del 25% de la sanción, en el caso de aplazamiento/ fraccionamiento, el precepto exige que se preste garantía de aval o certificado de seguro de caución, sin que cite la garantía hipotecaria inmobiliaria.

Señala que confunde la Sala de instancia lo previsto en el art. 188.3, con las garantías admisibles para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria en general, a que se refiere el art. 82 de la Ley. Una cosa es la garantía "in genere" a prestar en caso de solicitar aplazamiento/fraccionamiento de la deuda tributaria (art. 82.1). Y otra, conseguir la reducción del 25% de la sanción y que se solicite aplazamiento/fraccionamiento del pago de dicha sanción (art. 188.3). El hecho de que el aplazamiento/fraccionamiento pueda ser concedido con garantía hipotecaria, no afecta a la reducción de la sanción, que requiere unas exigencias diferentes reguladas en el art. 188.3 de la reseñada Ley, a cuyo tenor, la reducción se pierde (y por lo tanto se exige su liquidación tributaria)

cuando el aplazamiento no se concede con aval o certificado de seguro de caución, que es el supuesto que aquí concurre.

Concluye que la interpretación que sostiene esta parte, es la que resulta de la propia Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria, 58/2003, senado a mayor abundamiento que la reducción de la sanción del 25% ( art. 188,3, a LGT) es un beneficio fiscal, y sobre este tipo de normas, no cabe una interpretación amplia como hace la sentencia, ni la aplicación analógica como expresamente señalan el artículo 14 de la citada Ley 58/2003, relativo a la prohibición de la analogía, y el artículo 4.1 del Código Civil referido a la aplicación analógica de las normas.

Como ya se ha dicho, no se ha personado la parte recurrida.

### **Tercero.** *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

Es cierto que las sanciones no forman parte de la deuda tributaria, tal como se desprende del artículo 58 de la LGT, pero vaya por delante que, que de conformidad en lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 190 LGT:

"2. Será de aplicación a las sanciones tributarias lo dispuesto en el capítulo IV del título II de esta ley.

En particular, la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones tributarias se regulará por las normas establecidas en la sección tercera del capítulo y título citados relativas a la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

3. La recaudación de las sanciones se regulará por las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley".

Y dicho esto hay que continuar manifestando que, en su redacción a la sazón vigente, el artículo 188 LGT, cuya rúbrica es "reducción de las sanciones", establece que:

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

- a) Un 50 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta ley.
- b) Un 30 por ciento en los supuestos de conformidad.

2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando 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 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".

No puede interpretarse este precepto sin tener presente lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 155. LGT, rotulado "actas con acuerdo", también en la redacción aplicable a los hechos que enjuiciamos, que es la siguiente:

"5. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.

Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo al que se refiere el 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 dichas garantías y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley".

La redacción de ambos, acabada de reproducir, procede de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. La vinculación de los preceptos viene subrayada en el siguiente párrafo de su Exposición de Motivos: "con la finalidad de reducir la litigiosidad entre los contribuyentes y la Administración tributaria, se introducen diversas modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En primer lugar, se modifica el artículo 155 de la citada Ley al objeto de flexibilizar el régimen preestablecido en esta norma al regular las actas con acuerdo, permitiendo que con relación a sus pagos pueda instrumentarse también el aplazamiento o fraccionamiento, que en todo caso deberá quedar garantizado, de forma tasada, mediante aval o certificado de seguro de caución. En el mismo sentido, y con el objeto de facilitar el pago, se modifica el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el que se regula la reducción de las sanciones pecuniarias, de forma que se habilita también el pago mediante aplazamiento o fraccionamiento, que en todo caso deberá quedar garantizado con aval o certificado de seguro de caución".

Lo cierto es que, al tiempo que ambos artículos se modificaron, también se dio redacción, por la misma Ley, al apartado 5 del artículo 27 que lleva por título "Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo" y cuya redacción es la siguiente:

"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 importe de la reducción practicada de acuerdo con lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento".

Es obvia la conexión de este precepto con los otros dos. Lo cierto es, sin embargo, que en el Proyecto de Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal que se registró en el Congreso de los Diputados no se preveía la modificación de dicho precepto. Está claro que con los tres preceptos se pretende disminuir la litigiosidad. Su redacción actual es producto de la tramitación parlamentaria merced a las enmiendas presentadas por varios Grupos Parlamentarios, primero en el Congreso y después en el Senado, puesto que la enmienda aprobada en la Cámara Baja fue enmendada, a su vez, en la Cámara Alta. Olvidó, sin embargo, el legislador, concretar de manera expresa su conexión con los antedichos artículos 155.5 y 188.3, introduciendo a tal efecto la correspondiente modificación en el párrafo citado de la mencionada Exposición de Motivos.

El cambio introducido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, con efectos 1 de diciembre de 2006, fue muy relevante, dado que la redacción de los tres artículos en la versión original de la LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) era diferente.

Y, así, el artículo 27 LGT tenía cuatro apartados, cuyo texto (igual que la actual) no contiene nada semejante al apartado 5 que introdujo dicha Ley.

Por su parte, el artículo 155.5 establecía:

"5. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos 10 días contados desde el siguiente a la fecha del acta no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.

Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 62 de esta ley, sin posibilidad de aplazar o fraccionar el pago".



Y, por último, el artículo 188.3, disponía:

"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 período voluntario sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago.
- 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 actos con acuerdo".

La primera conclusión que extraemos de ello es que los tres preceptos están en la misma línea, son pasos que da el legislador para reducir la litigiosidad. Por tanto, los elementos que integran el común denominador de ambos han de ser interpretados de manera armónica (Cfr. STS 440/2020, de 18 de mayo (rec. 2787/2017)).

El legislador, pues, vincula el aplazamiento/fraccionamiento a la prestación de una serie de garantías y no otras, en la idea de que unas facilitan más que otras la gestión por parte de la Administración tributaria, voluntad que ha sido explicitada en la propia Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de diciembre. La ejecución de dichas garantías (aval o certificado de seguro de caución) no da problemas, a la vista de su regulación. En el Proyecto 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 contras las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributaria y en materia de regulación del juego (121/000033), que se está tramitando en el Parlamento, se introducen medidas para reducir la litigiosidad y, a tal fin, "por motivos de proporcionalidad y justicia tributaria, se modifica el sistema de recargos por extemporaneidad [ artículo 27 de la LGT] estableciéndose un sistema de recargos crecientes del 1 por ciento por cada mes completo de retraso sin intereses de demora hasta que haya transcurrido el periodo de doce meses de retraso. A partir del día siguiente del transcurso de los doce meses citados, además del devengo del recargo del 15 por ciento, comenzará el devengo de intereses de demora. Asimismo, se excepciona de dichos recargos a quien regularice una conducta tributaria que lo haya sido previamente por la Administración tributaria por el mismo concepto impositivo y circunstancias, pero por otros periodos, no habiendo sido merecedora de sanción, siempre que se regularice en un plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación", según señala su Exposición de Motivos y el apartado 3 del artículo 188 (exclusivamente para elevar el porcentaje de reducción del 25 por 100 al 40 por 100), para favorecer la simplificación en la aplicación del régimen de las reducciones aplicables a las sanciones, el ingreso voluntario y la disminución de litigios. En suma, la reforma proyectada, en lo que ahora interesa, incrementa los porcentajes de la reducción controvertida, pero no modifica los requisitos relativos a las garantías.

Ello está en consonancia con otros preceptos de la Ley General Tributaria. En esa línea -y sin variación desde la entrada en vigor de la vigente LGT-, en el apartado 4 de su artículo 65 dispone que cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible debe ser el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso. A sensu contrario, cuando las garantías no sean esas, el interés de demora será el interés legal incrementado en un 25 por 100. Esas garantías, por lo demás, posibilitan la suspensión automática de la ejecución del acto impugnado en vía económico administrativa, con arreglo a lo que dispone en artículo 233.2 LGT.

No está previsto que se aplique la reducción controvertida cuando se trate de otras garantías, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 82 de la Ley General Tributaria, titulado "Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria" que a la sazón establecía:

"1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente.

En los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en los párrafos anteriores. En estos supuestos no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior de esta ley".

Esta última referencia ha de completarse lo con lo dispuesto en el artículo 49 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que lleva por título, "adopción de medidas cautelares en el ámbito de los aplazamientos y fraccionamientos", que facultad al deudor tributario proponer a la Administración la sustitución de garantías, en sentido estricto, por medidas cautelares .

Nos hallamos, pues, ante un precepto legal que prevé que se puedan admitir garantías distintas del aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, cuando "no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica". Eso es lo que ha ocurrido esta vez, puesto que el aplazamiento o fraccionamiento se ha concedido y no consta que el contribuyente haya incumplido las condiciones establecidas en el acuerdo de concesión de aplazamiento/fraccionamiento.

Para el cálculo de la sanción se aplicó la reducción del veinticinco por ciento (25%), siempre que se realizase el ingreso total del importe restante de la sanción en el plazo de ingreso del periodo 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. No se le indicó

Pues bien, el tenor literal de la norma es clara.

Se puede aplicar la reducción de sanción siempre que, en caso de aplazarse o fraccionarse el pago de la misma, se garantice el pago de la deuda con garantía de aval o certificado de seguro de caución, lo que en el presente caso no ha sucedido.

Es evidente, por otro lado, que existe una diferencia entre las garantías señaladas por el artículo 188 de la LGT y la ofrecida por el reclamante, en lo que se refiere a la liquidez y ejecución de la garantía, pues la ejecución de la hipoteca inmobiliaria unilateral no garantiza con la misma facilidad el cobro en efectivo de la deuda y, además, exige seguir el procedimiento de enajenación de bienes.

Por ello, preferentemente, se concede el beneficio de la reducción en los casos en que se ofrece la garantía con mayor liquidez, pero ello no significa que, dadas las circunstancias concurrentes en la presente ocasión, debamos declarar no haber lugar al recurso de casación.

En ese sentido, recordemos que en los antecedentes hemos manifestado que el 16 de julio de 2013, EQUIPO INDAGA presentó solicitud de aplazamiento de deuda tributaria por importe de 101.831,84 euros (que es total de lo que suman los cuatro conceptos descritos, que identifica con precisión, en particular la sanción procedente del A51 76878384 por importe de 23.171,55). En dicha solicitud expresa las razones por las que pide el aplazamiento de pago de la deuda y, asimismo, manifiesta -y adjunta los documentos correspondientes- que dos entidades financieras le han denegado los correspondientes avales bancarios (Caja Murcia y "la Caixa"). En esa solicitud propone un plan de pagos y ofrece como garantía una hipoteca inmobiliaria unilateral.

El 8 de agosto de 2017, habiéndose observado que la solicitud de aplazamiento /fraccionamiento no reúne los requisitos previstos en la normativa y/o no se acompañan los documentos necesarios, se le insta a que proceda a subsanar tal defecto y/o aporte los documentos que se indican en el propio requerimiento.

Ahora bien, a EQUIPO INDAGA no se le indicó en dicho requerimiento que aumentará el importe de la garantía en el importe equivalente a la reducción, cosa que debió hacer la Administración, sino que se tramitó y concedió el aplazamiento por el importe propuesto por la entidad; se creó, pues, una apariencia de todo estaba correcto, de la cual dicha mercantil ha extraído una consecuencia, amparada por los principios de buena fe y confianza legítima que, al final, se ha revelado equivocada, cual es que la administración aceptaba la reducción de la sanción con la hipoteca inmobiliaria unilateral ofrecida. El hecho de que lo que se esté dilucidando se refiera a las sanciones, concretamente, a su reducción efectiva, nos reafirma en la respuesta que damos a la cuestión con interés casacional, que no es otra que: para reconocer la reducción del 25% de la sanción prevista en el artículo 188.3.a) de la LGT, en caso de aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción, en las condiciones del presente recurso de casación, sirve a este fin de reducción del importe de la sanción la hipoteca inmobiliaria unilateral.

**Cuarto.** *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

A la vista de lo expuesto, no podemos por menos que declarar no haber lugar al recurso de casación

**Quinto.** *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

### FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º- No haber lugar al recurso de casación núm. 498/2019, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia de 24 de octubre de 2018, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, pronunciada en el recurso nº 653/2015, sobre reducción en del 25 por 100 de sanción tributaria. Con lo cual se confirma la adecuación a derecho de la sentencia recurrida y, por tanto, se anulan los actos administrativos recurridos.

3º- No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado  
D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández  
D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas  
D. Isaac Merino Jara Dña. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.