

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081108

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 16 de febrero de 2021

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 6542/2019

### SUMARIO:

**Procedimiento sancionador. Sanciones. Criterios de graduación. Ley 58/2003. Reducción del 25% de la sanción del art. 188.3 Ley 58/2003 (LGT) ante un supuesto de petición de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida consiste en determinar si resulta procedente o no la reducción del 25% de la sanción, regulada en el art. 188.3 de la Ley 58/2003 (LGT), en el supuesto de concesión de aplazamiento o fraccionamiento en el pago de la sanción con dispensa de garantías basado en el art. 82.2.b) de la Ley 58/2003 (LGT), esto es, por carecer el obligado al pago de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

Pues bien, la exención de la aportación de garantía en forma de aval o certificado de seguro de caución no debe perjudicar el derecho a verse beneficiado por la reducción del art. 188.3 de la Ley 58/2003 (LGT), en el bien entendido que el art. 82.2 de la Ley 58/2003 (LGT) no establece diferenciación alguna entre los distintos supuestos de dispensa total de garantías. Todas ellas se configuran como un derecho ejercitable por los contribuyentes que, por ello, no puede menoscabar otro derecho, como es la reducción de la sanción. El art. 82.2 de la Ley 58/2003 (LGT) permite, en su letra b), la exoneración de aportación de garantías de concurrir la carencia «de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva». Por ello no puede establecerse una suerte de presunción de obligación a presentar garantía puesto que sobre esta obligación prevalecen los supuestos de excepción que, de concurrir, como fue el caso, dan lugar a un aplazamiento sin garantía.

Dicho esto, resulta procedente el mantenimiento de la reducción del 25% practicada en la sanciones impuestas regulada en el art. 188.3 de la Ley 58/2003 (LGT), cuando los interesados soliciten y obtengan el aplazamiento o fraccionamiento de su pago, en aquellos casos en que tales aplazamientos o fraccionamientos queden dispensados de la obligación de constituir garantía con base en el art. 82.2.b) de la Ley 58/2003 (LGT), esto es, por carecer el obligado al pago de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública. **(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 62, 65, 82 y 188.

RD 939/2005 (RGR), arts. 44, 48, 54 y 74.

En Madrid, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 29 de octubre de 2019, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña dictó el 31 de julio de 2019 resolución en la reclamación económico-administrativa nº 08/3893/2017.

La cuestión controvertida consistía en determinar la procedencia del acuerdo de exigencia de la reducción de 25 por ciento de la sanción (artículo 188.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT)) en el supuesto de concesión de aplazamiento con dispensa de garantías en base al artículo 82.2.b) LGT, esto es, por carecer de

bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva.

El TEAR de Cataluña estimó la reclamación anulando el acuerdo impugnado. Consideró dicho tribunal que resultaba de aplicación al supuesto examinado la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) establecida en su resolución de 29 de noviembre de 2012 (RG 5502/2012), dictada en unificación de criterio, relativa al mantenimiento de la reducción en los supuestos de dispensa de garantía por cuantía (artículo 82.2.a) LGT), al tratarse también del ejercicio de un derecho que no puede menoscabar otro derecho como es la reducción de la sanción.

Sobre la misma cuestión se ha pronunciado en el mismo sentido el TEAR de la Comunidad Valenciana (resolución 12/1698/2013 de 30 de junio de 2014), mientras que en sentido contrario han resuelto reclamaciones el TEAR de Murcia (resolución 30/2226/2012 de 14 de enero de 2015) y el TEAR de Madrid (resolución 28/23779/2015 de 17 de septiembre de 2018).

## Segundo.

En vista de los hechos anteriores y a propuesta del Presidente del TEAR de Cataluña, el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central acordó el inicio del procedimiento para la adopción de la resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), otorgando trámite de alegaciones por plazo de un mes, con carácter previo a la adopción de tal resolución, a la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda así como al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

## Tercero.

El TEAR de Cataluña argumenta en su resolución del modo siguiente:

### SEGUNDO.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La validez del acuerdo dictado. En particular se plantea si una deuda aplazada con dispensa de aportación de garantías por causas excepcionales y no por cuantía, puede acogerse a la reducción de exigencia de sanción.

### TERCERO.

Para la resolver la cuestión controvertida ha de hacerse referencia a la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central en esta materia. En resolución de fecha 29 de noviembre de 2012 (RG. 00/05502/2012), el TEAC sentó como doctrina:

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

En el fundamento de derecho cuarto argumenta:

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

que en todos aquellos casos en que fuere exigible garantía, de las diferentes garantías admisibles, sólo se mantendrá la reducción de las sanciones en el caso de que se otorgue, en concreto, con aval o certificado de seguro de caución.

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

En fecha 25 de junio de 2014 (RG. 00/05853/2013), en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio fija como criterio el siguiente:

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

Este mismo criterio sería aplicable a los desistimientos de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento formuladas con ofrecimiento de otras garantías, cuando el ingreso de la totalidad de la deuda se efectúe antes de la concesión del aplazamiento o fraccionamiento. En este mismo sentido, sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de marzo de 2013 (Rec. N° 675/2012).

Mediante resolución de 30 de septiembre de 2014 (RG. 00/05948/2013/50), asimismo en recurso extraordinario de alzada para unificación, tras reproducir la doctrina sentada el 29 de noviembre de 2012, establece:

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.

En resolución de 28 de abril de 2017 (RG. 00/00906/2017), en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, fija como criterio:

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

En el último fundamento de derecho expresa:

Ahora bien, esta última interpretación, aun siendo muy convincente, no deja de ser una mera conjetura si acudimos a una interpretación sistemática de la Ley (artículo 3 del Código civil). En efecto, no podemos olvidar que la actual redacción del apartado 3.a) del artículo 188 fue fruto de la modificación operada por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, Ley que asimismo modificó el artículo 27 de la Ley general tributaria en cuando a la regulación de esta misma cuestión, aunque respecto del régimen de los recargos por la presentación extemporánea de declaraciones; y en esta redacción se dispone que «El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 % siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo...». Resulta, pues, significativo, que la misma Ley (la Ley 36/2006) modifique ambos preceptos y sobre el mismo estado de cosas, tanto el parcialmente transcrito artículo 27 de la LGT como el aplicado a este caso, el artículo 188.3.a) de la misma LGT, y haga mención expresa en aquél (artículo 27) al «plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo...» esto es, al primer plazo en período voluntario, mientras que en éste (artículo 188) sólo se refiera al «plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley» y no al plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT abierto con la notificación de la sanción, lo que permite interpretar, al menos desde un punto de vista sistemático, que el artículo 188.3.a) está concediendo este beneficio de la reducción a que se pague la sanción reducida en cualquiera de los dos plazos en período voluntario contemplados en nuestro ordenamiento: tanto el inicial abierto con la notificación de la sanción, como el posteriormente reabierto con ocasión de la denegación de una solicitud de aplazamiento deducida en período voluntario (artículo 52.4.a) del RGR), y siendo

esto así, «ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus», considerando por ello como postura interpretativa más plausible a la vista de lo expuesto la que resulta de interpretar la Ley, en tanto no resulta modificada, en sus estrictos términos, debiendo en consecuencia estimar esta reclamación.

En resolución de 30 de noviembre de 2017 (RG. 00/03927/2017) concluye:

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (...), 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.

#### CUARTO.-

De conformidad con todo lo expuesto, se deriva por un lado la necesidad de que se produzca el ingreso en período voluntario, sea este en el período voluntario tras la notificación de la sanción o en el período voluntario tras la denegación de un aplazamiento, en este caso, cualquiera que fuese el tipo de garantía ofrecido. Asimismo no impide el disfrute de la reducción que el ingreso sea realizado mediante compensación. En caso de que no se realice el ingreso por ofrecimiento de garantías, la doctrina del TEAC sostiene, como no puede ser de otra manera, que éstas deben consistir en aval o certificado de seguro de caución. Excepcionalmente, no obstante, atendiendo a una interpretación teleológica, se admite (resolución en unificación de criterio RG. 00/05502/2012, de 29 de noviembre de 2012), el mantenimiento de la reducción en aquellos casos en que, por cuantía, no sea necesaria la constitución de la misma. Considera a estos efectos el TEAC que "el ejercicio de un derecho reconocido al contribuyente por el ordenamiento jurídico -esto es, obtener el aplazamiento sin necesidad de garantía cuando la deuda sea inferior a 18.000 euros- le privaría del ejercicio de otro derecho, el de la reducción de las sanciones reconocido en el artículo 188.3 letra a) de la LGT". Efectivamente el artículo 82.2 LGT dispone:

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

- a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.
- b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.
- c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria".

En el presente supuesto la controversia gira no en torno a la letra a), sin o en torno a la letra b). Obra en las actuaciones que el contribuyente solicitó aplazamiento de diversas deudas con dispensa de garantía, fundada en la transcrita letra b) del artículo 82.2 LGT. La Administración tras la denegación inicial estima la solicitud y concede el aplazamiento.

A juicio de este Tribunal el supuesto es asimilable al planteado por el TEAC en la resolución de 29 de noviembre de 2012. En primer lugar, el artículo 82.2 LGT no establece diferenciación alguna entre los distintos supuestos de dispensa total de garantías. Todas ellas se configuran como un derecho ejercitable por los contribuyentes que, por ello, no puede menoscabar otro derecho, como es la reducción de la sanción. Es cierto como señala el acuerdo impugnado que, al acumularse la totalidad de las deudas y ser su importe superior a 30.000 euros, la normativa exige, prima facie, la aportación de garantía, pero también lo es que el reiterado artículo 82.2 LGT permite, en su letra b), la exoneración de aportación de garantías de concurrir la carencia "de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva". Por ello no puede establecerse

una suerte de presunción de obligación a presentar garantía puesto que sobre esta obligación prevalecen los supuestos de excepción que, de concurrir, como fue el caso, dan lugar a un aplazamiento sin garantía.

En definitiva, procede estimar la pretensión de la reclamante, anulando el acuerdo impugnado.

En el mismo sentido se pronuncia el TEAR de la Comunidad Valenciana en su resolución 12/1698/2013, de 30 de junio de 2014, en cuyo fundamento de derecho cuarto, tras reproducir parcialmente la resolución de este Tribunal Central de 29 de noviembre de 2012 para unificación de criterio, concluye:

En el caso que nos ocupa, es la propia Dependencia Regional de Recaudación, la que concede una dispensa de garantía, atendiendo a las circunstancias excepcionales que concurren en el reclamante, por lo que de acuerdo con el criterio mantenido en la citada resolución del Tribunal Económico Administrativo Central debe en consecuencia practicarse la reducción del 25%.

Es más, como señala la reclamante, carece totalmente de sentido, que sea el propio Órgano de Recaudación el que le exonere de la prestación de garantía en la cuantía de 27.109,51 euros (importe inferior al total de las dos sanciones cuyo importe asciende a 25.468,60 euros), no debiendo por dicho importe prestar aval, ni constituir hipoteca inmobiliaria y por otro lado entender que procede la exigencia de la reducción practicada del 25% en el acuerdo de imposición de sanción, al no haberse prestado aval por importe de 25.468,60 euros.

Por lo expuesto, procede estimar la cuestión planteada.

#### **Cuarto.**

En sentido contrario se manifiestan los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR) de Murcia y de Madrid en sus respectivas resoluciones.

Así, el TEAR de Murcia (resolución 30/2226/2012 de 14 de enero de 2015) argumenta sobre la cuestión controvertida del modo siguiente:

Por último, de la documentación presentada por interesado se desprende que, finalmente, le fue concedido el aplazamiento con dispensa total de garantía en virtud de acuerdo adoptado por la Delegada Especial de la AEAT en Murcia quien motivó tal decisión en la concurrencia de "circunstancias excepcionales", por lo que el presente supuesto no es equiparable al analizado por el TEAC en su resolución R.G. 5502/2012 de 29/11/2012 dictada en unificación de criterio donde, si bien se concluía que procederá el mantenimiento de la reducción del 25 por 100 practicada en la sanciones impuestas, cuando los interesados soliciten y obtengan el aplazamiento o fraccionamiento de su pago con dispensa de garantías, ello se hacía en referencia a un supuesto en el que tal dispensa se establecía por razón de la cuantía y expresa disposición legal.

Finalmente, el TEAR de Madrid señala en su resolución 28/23779/2015, de 17 de septiembre de 2018, lo que sigue:

#### **TERCERO.-**

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

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

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

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

Por su parte, el artículo 82.2 de la misma Ley prevé en sus letras a) y b):

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

a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.

b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la

actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente."

El TEAC en su resolución en unificación de criterio 5502/2012, de 29 de noviembre de 2012, estima necesario superar la interpretación literalista del artículo 188.3. a) de la LGT, lo que le lleva a concluir que de conformidad con este último precepto, procede el mantenimiento de la reducción del 25 por 100 practicada en la sanciones impuestas, cuando los interesados soliciten y obtengan el aplazamiento o fraccionamiento de su pago, en aquellos casos en que tales aplazamientos o fraccionamientos, por razón de la cuantía, están por expresa disposición legal dispensados de la obligación de constitución de garantía.

Y a esta conclusión llega el TEAC en virtud de las siguientes fundamentaciones:

- Que la finalidad de la reducción del 25 por 100 de las sanciones es doble. De un lado, reducir la litigiosidad tributaria; de otro, un objetivo recaudatorio, cual es el de cobro inmediato o, matiza el TEAC, el cobro asegurado.

- Que debe corregirse la interpretación literal, pues ello determinaría que el ejercicio de un derecho reconocido al contribuyente por el ordenamiento jurídico -esto es, obtener el aplazamiento sin necesidad de garantía cuando la deuda sea inferior a los anteriores 18.000 euros, o los actuales 30.000 euros- le privaría del ejercicio de otro derecho, el de la reducción de las sanciones reconocido en el artículo 188.3 letra a) de la LGT, haciendo de peor condición a los obligados tributarios de menor riesgo recaudatorio, cuya facilidad de ejecución está garantizada.

Posteriormente, el TEAC en resolución también dictada en unificación de criterio 5948/2013/50 de fecha 30 de septiembre de 2014, ha confirmado la procedencia de la exigencia de la reducción, pues la garantía ofrecida era distinta del aval o certificado de seguro de caución, no siendo aplicable en estos casos la doctrina de este Tribunal Central para aquellos supuestos en los que existe dispensa de la obligación de aportar garantía por razón de la cuantía.

Así las cosas, en el presente caso se plantea el supuesto exigencia de la reducción del 25 % de la sanción en los casos de concesión de aplazamiento/fraccionamiento respecto de importes superiores a los 30.000 euros (anteriores 18.000) pero con dispensa total de garantía, a pesar de que esta sí es exigible por razón de la cuantía, por apreciarse por la AEAT la concurrencia de las circunstancias excepcionales que contempla el artículo 82.2 letra b) de la LGT "Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública".

Pues bien, partiendo, como no podría ser de otra manera, de la propia doctrina del Tribunal Central, que vincula a este Tribunal Regional de Madrid, este TEAR cambia el criterio hasta ahora mantenido y concluye que en los supuestos aquí examinados sí procede que por parte de la AEAT se exija la reducción del 25 % previamente practicada sobre la sanción.

Así, en estos supuestos, a diferencia de la dispensa por razón de cuantía:

- no se cumple la finalidad de cobro asegurado;
- no estamos ante obligados tributarios de menor riesgo recaudatorio, cuya facilidad de ejecución esté garantizada; y
- no estamos ante el ejercicio de un derecho del obligado tributario, sino ante una mera facultad discrecional de la Administración que, examinando caso a caso, excepciona de la obligación de aportar garantía, garantía que sí sería exigible por razón de la cuantía, pero que se dispensa al apreciar la concurrencia de circunstancias excepcionales, intentando facilitar el pago, evitando la ejecución inmediata de su patrimonio.

Las consideraciones formuladas en el párrafo anterior se desprenden de lo dispuesto tanto en el artículo 50 del Reglamento General de Recaudación como en la Instrucción 1/2017, de 18 de enero, de la Directora del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pago.

Así, en la Instrucción (como advierte su Exposición de Motivos) se diferencia entre:

- El procedimiento para la gestión de los aplazamientos y fraccionamientos de aquellas deudas a que se refiere el artículo 82.2.a) de la LGT (que se desarrolla a través de una herramienta informática que permite la resolución mediante actuaciones administrativas automatizadas),
- Y el procedimiento que se denomina ordinario (que es el relativo al resto de las deudas de cuantía superior a la fijada para la dispensa automática), explicando la Instrucción que esta diferencia se debe a que el primero de estos procedimientos afecta a las deudas de menor importe, para las que, la eficacia de su desarrollo y, la necesaria seguridad jurídica a aportar a contribuyente, determinan que en el mismo se prescindiera de realizar determinados

requerimientos de aportación de pruebas y documentación, que sí son exigibles en el procedimiento ordinario, y que en consecuencia, dichas pruebas documentales sean sustituidas por la presunción de cumplimiento de los requisitos.

El mencionado artículo 50 del RGR prevé, de nuevo específicamente para las deudas de la letra b) del artículo 82.2 de la LGT, que:

"1. Cuando se solicite un aplazamiento o fraccionamiento con dispensa total o parcial de garantías de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 82.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el órgano competente investigará la existencia de bienes o derechos susceptibles de ser aportados en garantía del aplazamiento o fraccionamiento solicitado.

Comprobada la existencia de dichos bienes y derechos, se efectuará requerimiento al solicitante para que complemente su solicitud con la aportación de aquellos como garantía en los términos previstos en el artículo 48.4 de este reglamento y con las consecuencias allí establecidas para el caso de inatención o de atención insuficiente a dicho requerimiento.

2. Concedido el aplazamiento o fraccionamiento con dispensa total o parcial de garantías, el solicitante quedará obligado durante el periodo a que aquel se extienda a comunicar al órgano competente para la recaudación de las deudas aplazadas o fraccionadas cualquier variación económica o patrimonial que permita garantizar la deuda. En tal caso, se le concederá el plazo previsto en el artículo 48.6 para constituir la garantía.

Cuando la Administración conozca de oficio la modificación de dichas circunstancias, se procederá a su notificación al interesado concediendo un plazo de 15 días contados a partir del día siguiente al de la notificación para que alegue lo que estime conveniente.

Transcurrido el plazo de alegaciones, la Administración requerirá, en su caso, al interesado para la formalización de la garantía o para la modificación de la garantía preexistente, indicándole los bienes sobre los que debe constituirse esta y el plazo para su formalización, en los términos del artículo 48.

En particular, si durante la vigencia del aplazamiento o fraccionamiento se repartiesen beneficios, con anterioridad al reparto deberá constituirse la correspondiente garantía para el pago de las obligaciones pendientes con la Hacienda pública.

El incumplimiento de la obligación de constituir garantía prevista en este apartado tendrá las mismas consecuencias que las reguladas en este reglamento para la falta de formalización de garantías".

En el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja en sentencia de 24 de octubre de 2013 (Rec. nº 293/2012) que confirma el criterio mantenido por el TEAR de La Rioja, y que cita también sentencias en el mismo sentido del TSJ de Galicia y TSJ de Andalucía.

Señala el TSJ de La Rioja en el fundamento de derecho tercero:

"Pues bien, en primer lugar, ha de precisarse que la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central que invoca la parte actora, resolución de 29 de noviembre de 2012 (rec. 5502/2012), no contempla un supuesto análogo al presente.

La resolución que invoca la recurrente considera que de conformidad con el artículo 188.3.a) de la LGT, procederá el mantenimiento de la reducción del 25 por 100 practicada en la sanciones impuestas, cuando los interesados soliciten y obtengan el aplazamiento o fraccionamiento de su pago, en aquellos casos en que tales aplazamientos o fraccionamientos, por razón de la cuantía, están por expresa disposición legal dispensados de la obligación de constitución de garantía.

(...)

En el presente supuesto, la deuda es superior a 18.000 euros, pues, según resulta del documento nº 1 aportado con la demanda, el importe de la total sanción efectiva es de 25.976,96 euros, la reducción por ingreso es de 6.494,24 euros y la sanción a ingresar es de 19.482,72 euros.

El aplazamiento/fraccionamiento de pago con dispensa de garantías se concede al haberse apreciado la existencia de dificultades transitorias económico-financieras y teniendo en cuenta las posibilidades de generación de ingresos (considerando que concurren circunstancias excepcionales se dispensa totalmente al solicitante de la prestación de garantía), pero no se dispensa al interesado de la prestación de garantía por razón de la cuantía.

El artículo 82.2 de la LGT establece: Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes: ... b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

(...)

El TSJ de Galicia, en sentencia de 28.09.2012 (rec. 15938/2010 ), ha señalado: ... En lo que se refiere al restante motivo de recurso -la imposibilidad de obtener avales bancarios- tampoco puede ser estimado pues, esencialmente y en lo que a la sanción reducida se refiere, como el TEAR destaca y hasta donde el expediente administrativo permite conocer, no se solicitó el aplazamiento o fraccionamiento. Con todo, se entienda aplicable al caso la redacción original del artículo 188.3 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) , o la procedente de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (LA LEY 11545/2006), de Prevención del fraude fiscal, se hace preciso el ingreso antes del término del período voluntario de pago bien que con la segunda, que se haya solicitado aplazamiento o fraccionamiento, y se produzca el pago en los plazos fijados al efecto; pero siempre en tal caso, mediante solicitud al efecto y prestación de garantías en forma de aval o certificado de seguro de caución. La STSJ Andalucía (Sevilla) 1309/10, de 11 de noviembre , tras aludir al Preámbulo de la citada Ley 36/2006 (LA LEY 11545/2006) y finalidad de la reforma, se refiere a este particular en los siguientes términos: "con el objeto de facilitar el pago, se modifica el art. 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LA LEY 1914/2003) , 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. No hay pues olvido, ya que se trata de ampliar los supuestos de la reducción, que, en principio, excluían cualquier tipo de aplazamiento; pero sólo en los casos que allí se dicen, que facilitan el pago sin acto de apremio distinto del requerimiento o ejercicio de la acción directa. Así, quedarían excluidos, no sólo los casos de ausencia de garantía, sino aquellos en los que el aplazamiento se consigue con garantía distinta. Y esto nos permite ver las razones de la reforma, ya que se trata de extender el beneficio a aquellos casos en los que el cobro queda garantizado en términos tales que excluyen la carga de gestión de cobro". Razonamiento que se comparte y que, en unión de lo dicho hasta ahora, conduce a la desestimación del recurso".

En el presente supuesto, el aplazamiento/fraccionamiento se concedió con dispensa de garantía por concurrir circunstancias excepcionales, pero no por razón de la cuantía, por lo que es procedente, en base al artículo 188.3.a) de la LGT , el reintegro de la reducción.

La STSJ de Andalucía, sede de Sevilla, de 22.05.2012 (rec. 723/2011 ) señala: ... Sin embargo ha de tenerse en cuenta que estamos en materia de reducción de sanciones y que, por su propia finalidad, la norma está destinada solo a aquellas personas que cumplan los requisitos que exige la misma, en todos sus extremos; pues se trata de un beneficio que ha de interpretarse restrictivamente. En caso de incumplimiento, la sanción debe exigirse en su cuantía ordinaria, sin reducción. Y lo cierto es que la norma exige la prestación de garantía".

Consecuentemente, deben desestimarse las pretensiones anulatorias de la parte reclamante, procediendo la confirmación de la resolución desestimatoria del recurso de reposición y del acto de exigencia de la parte reducida de la sanción, ya que se han producido de conformidad con el Ordenamiento Jurídico.

## Quinto.

En el trámite concedido en el presente procedimiento el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT formuló las alegaciones siguientes:

1.- El artículo 188.3 de la LGT establece que "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".

Esta reducción se introdujo de manera novedosa por la LGT con la finalidad de reducir la litigiosidad en materia de sanciones. La posibilidad de que el ingreso de la sanción se produjera en el plazo o plazos del aplazamiento o fraccionamiento concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución se introdujo por Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. La finalidad perseguida por la norma era la de reducir la litigiosidad entre los contribuyentes y la Administración tributaria y facilitar el pago. De

esta forma se flexibiliza el régimen preestablecido en la norma, permitiendo el pago con aplazamiento o fraccionamiento, que en todo caso deberá quedar garantizado, de forma tasada, mediante aval o certificado de seguro de caución.

Resultan claros los requisitos establecidos en la norma y entendemos que debe ser objeto de una interpretación restrictiva. Es cierto que este artículo ha sido interpretado por parte del TEAC, superando una interpretación literalista, en resolución de 29 de noviembre de 2012, R.G. 5502/2012, "lo que nos lleva a considerar que de conformidad con este último precepto, procederá el mantenimiento de la reducción del 25 por 100 practicada en la sanciones impuestas, cuando los interesados soliciten y obtengan el aplazamiento o fraccionamiento de su pago, en aquellos casos en que tales aplazamientos o fraccionamientos, por razón de la cuantía, están por expresa disposición legal dispensados de la obligación de constitución de garantía".

No obstante, entendemos que el caso ante el que nos encontramos no es un caso comparable. Es evidente que el contribuyente puede solicitar un aplazamiento con dispensa de garantía y que es facultad de la Administración el concederlo. Pero eso no debe llevar como consecuencia la aplicación de la reducción prevista en el art. 188.3 LGT. Es decir, entendemos que no se produce ningún menoscabo del derecho a obtener la reducción de la sanción. Ésta se obtendrá si se cumplen los requisitos previstos en la norma. En este sentido, este Centro Directivo comparte la argumentación vertida por el TEAR de Madrid en su resolución de 17 de septiembre de 2018.

A todo ello debemos añadir que de interpretarse así la norma, resultaría que se sitúa en peor posición a aquellos contribuyentes que, tras la oportuna concesión de aplazamiento/fraccionamiento, garantizan el mismo con hipoteca inmobiliaria, mobiliaria, prenda, o cualquier otra garantía admisible en derecho, distinta del aval o certificado de seguro de caución, resultando favorecidos aquellos supuestos en los que el crédito tributario queda en una situación de total desprotección, al quedar novado su vencimiento, sin garantía alguna. De esta manera, ilógicamente, se proporcionaría un injustificable beneficio en los supuestos de dispensa de garantía, no solo por el ahorro que supone en cuanto al coste de la formalización de la misma, sino también en la reducción de la sanción cuyo pago se ve postergado en el tiempo.

Por todo ello, entendemos que en este caso no procede la aplicación de la reducción prevista en el art. 188.3 LGT, ya que no se dan las condiciones para ello.

Termina el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT solicitando que se fije como criterio que no procede la aplicación de la reducción prevista en el art. 188.3 LGT cuando se solicite un aplazamiento o fraccionamiento sin garantías conforme a lo previsto en el art. 82.2 b) LGT.

## Sexto.

La Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda formuló las alegaciones siguientes en el trámite concedido al efecto:

Conforme con la redacción de la letra a) del artículo 188.3 de la LGT para poder disfrutar de la reducción del 25 por ciento, al margen del resto de los requisitos exigibles, se exige el ingreso total del importe de la sanción reducido en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía 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 la LGT.

El problema interpretativo surge cuando el aplazamiento o fraccionamiento se concede con dispensa de garantías, en la medida en que la redacción literal de la letra a) señala como requisito "que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en los (...) 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".

Por tanto, de acuerdo con la estricta redacción literal de la letra a) no cabría la reducción del 25 por ciento si el aplazamiento se concede con dispensa de garantías.

En este sentido, cabe recordar que el artículo 82.2 de la LGT establece los siguientes supuestos de aplazamiento o fraccionamiento con dispensa de garantías:

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

a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.

b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria."

No obstante, la redacción literal de la letra a), la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) manifestada en la resolución en unificación de criterio RG. 00/05502/2012, de 29 de noviembre de 2012, reconoció el mantenimiento de la reducción en aquellos casos en que, por cuantía, no sea necesaria la constitución de la misma.

Ahora la cuestión que se plantea en este recurso de unificación de criterio para el que se solicitan alegaciones es si se aplica la reducción del 25 por ciento de la sanción en aquellos aplazamientos o fraccionamientos en los que no hay aportación de garantías que consistan en aval o certificado de seguro de caución por estar dichos aplazamientos o fraccionamientos excepcionados de la necesidad de aportación de garantías en base a la letra b) del artículo 82.2 de la LGT.

La opinión de este Centro directivo es que en estos casos debe aplicarse la doctrina ya fijada por el TEAC en la resolución en unificación de criterio de 29 de noviembre de 2012 anteriormente referenciada al responder a un supuesto análogo, dispensa en razón de la cuantía de la letra a) del artículo 82.2 de la LGT, al que ahora se discute, dispensa por circunstancias excepcionales de la letra b) del artículo 82.2 de la LGT.

En conclusión, en el caso ahora discutido la exención de la aportación de garantía en forma de aval o certificado de seguro de caución no debe perjudicar el derecho a verse beneficiado por la reducción del artículo 188.3 de la LGT, en el bien entendido que el artículo 82.2 LGT no establece diferenciación alguna entre los distintos supuestos de dispensa total de garantías. Todas ellas se configuran como un derecho ejercitable por los contribuyentes que, por ello, no puede menoscabar otro derecho, como es la reducción de la sanción.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Dispone el artículo 229.1.d) de la Ley 58/2003, General Tributaria:

Artículo 229. *Competencias de los órganos económico- administrativos.*

1. El Tribunal Económico- Administrativo Central conocerá:

(.....)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

Asimismo y, como consecuencia de esta labor unificadora, cuando existan resoluciones de los Tribunales económico- administrativos Regionales o Locales que apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico- administrativos, o que revistan especial trascendencia, el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico- Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico- Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico- Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico- Administrativo Central, que tendrá los mismos efectos que la resolución del recurso regulado en el artículo 242 de esta Ley. Con carácter previo a la resolución de unificación de criterio, se dará trámite de alegaciones por plazo de un mes, contado desde que se les comunique el acuerdo de promoción de la resolución en unificación de criterio, a los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y a los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia.

A la vista del precepto citado y por virtud del acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de octubre de 2019 esta Sala/Pleno de dicho Tribunal es competente para adoptar resolución en unificación de criterio en el presente procedimiento.

### Segundo.

La cuestión controvertida consiste en determinar si resulta procedente o no la reducción del 25 por ciento de la sanción, regulada en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), en el supuesto de concesión de aplazamiento o fraccionamiento en el pago de la sanción con dispensa de garantías basado en el artículo 82.2.b) LGT, esto es, por carecer el obligado al pago de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

## Tercero.

El artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción dada al mismo por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, 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 50 por 100 en los supuestos de actas con acuerdo previstos en el artículo 155 de esta Ley.
- b) Un 30 por 100 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 100 si concurren las siguientes circunstancias:

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

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

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

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

4. (.....)".

Tal y como prevé el penúltimo párrafo del apartado 3 del artículo 188, arriba transcrito, el importe de la reducción será exigible cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción y, a sensu contrario de lo dispuesto en la letra a), cuando no se haya realizado el ingreso total del importe restante de la sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 LGT ni formulado con anterioridad a la finalización del mismo plazo una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento a la Administración tributaria con la garantía de aval o certificado de seguro de caución, así como cuando solicitada con esas garantías, no se obtuviera, o si obtenida, no se realiza el ingreso del importe restante de dicha sanción en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

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

A dicha modificación alude la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 cuando señala:

"Asimismo, y 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".

Por su parte, los artículos 65 y 82 de la LGT establecen:

#### Artículo 65. *Aplazamiento y fraccionamiento del pago*

"1. Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico- financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

2. (.....).

3. Las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse en los términos previstos en el artículo 82 de esta Ley y en la normativa recaudatoria.

4. 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 será el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso.

5. (.....).

6. (.....)".

#### Artículo 82. *Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria.*

"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 6 del artículo anterior de esta Ley.

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

a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación.

b) Cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente.

c) En los demás casos que establezca la normativa tributaria".

A su vez, el Reglamento General de Recaudación (RGR) aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, dispone:

#### Artículo 44. *Aplazamiento y fraccionamiento del pago*

1. La Administración podrá a solicitud del obligado aplazar o fraccionar el pago de las deudas en los términos previstos en los artículos 65 y 82 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De conformidad con el apartado 2.e) del artículo 46 del RGR la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento especificará necesariamente qué garantía se ofrece, conforme a lo dispuesto en el artículo 82 de la LGT.

Y de acuerdo con el apartado 3.a) de dicho precepto "A la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento se deberá acompañar: a) Compromiso de aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o de certificado de seguro de caución, o la documentación que se detalla en los apartados 4 y 5, según el tipo de garantía que se ofrezca".

Los apartados 5, 6 y 7 del artículo 48 del RGR (Garantías en aplazamientos y fraccionamientos) disponen:

"5. La vigencia de la garantía constituida mediante aval o certificado de seguro de caución deberá exceder al menos en seis meses al vencimiento del plazo o plazos garantizados.

6. La garantía deberá formalizarse en el plazo de dos meses contados a partir del día siguiente al de la notificación del acuerdo de concesión cuya eficacia quedará condicionada a dicha formalización.

7. Transcurrido el plazo de dos meses sin haberse formalizado las garantías, las consecuencias serán las siguientes:

a) Si la solicitud fue presentada en período voluntario de ingreso, se iniciará el período ejecutivo al día siguiente de aquél en que finalizó el plazo para la formalización de las garantías, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio en los términos previstos en el artículo 167.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, exigiéndose el ingreso del principal de la deuda y el recargo del período ejecutivo.

Se procederá a la liquidación de los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha de fin del plazo para la formalización de las garantías sin perjuicio de los que se devenguen posteriormente en virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

b) Si la solicitud fue presentada en período ejecutivo de ingreso, deberá continuar el procedimiento de apremio".

En cuanto a las consecuencias de la falta de pago en los aplazamientos y fraccionamientos dispone el artículo 54 del RGR:

#### Artículo 54. Actuaciones en caso de falta de pago en aplazamientos y fraccionamientos

1. En los aplazamientos, si llegado el vencimiento del plazo concedido no se efectuara el pago, se producirán los siguientes efectos:

a) Si la solicitud fue presentada en período voluntario, se iniciará el período ejecutivo al día siguiente del vencimiento del plazo incumplido, debiendo iniciarse el procedimiento de apremio. Se exigirá el ingreso del principal de la deuda, los intereses de demora devengados a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario hasta la fecha del vencimiento del plazo concedido y el recargo del período ejecutivo sobre la suma de ambos conceptos.

b) Si la solicitud fue presentada en período ejecutivo, deberá continuar el procedimiento de apremio.

c) En los supuestos recogidos en los párrafos a) y b), transcurridos los plazos previstos en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin que el ingreso de las cantidades exigidas se hubiese efectuado, se procederá según dispone su artículo 168.

El referido artículo 168 de la LGT, bajo el título "Ejecución de garantías", establece en su párrafo primero que "Si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio".

En cuanto a la ejecución de garantías disponen los apartados 1 y 2 del artículo 74 del RGR:

#### Artículo 74. Ejecución de garantías

1. Una vez iniciado el procedimiento de apremio, si la deuda estuviese garantizada y resultase impagada en el plazo al que se refiere el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se procederá a ejecutar la garantía, salvo que sea de aplicación lo dispuesto en su artículo 168, segundo párrafo ; en tal caso, con anterioridad a la ejecución de la garantía se podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes y derechos.

En ningún caso será de aplicación en la ejecución de garantías lo dispuesto en el artículo 172.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Si la garantía consiste en aval, fianza, certificado de seguro de caución u otra garantía personal, se requerirá al garante el ingreso de la deuda, incluidos los recargos e intereses que, en su caso, correspondan hasta el límite del importe garantizado, en el plazo establecido en el artículo 62.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. De no realizarlo, se procederá contra sus bienes en virtud de la providencia de apremio dictada en relación con el obligado al pago sin necesidad de nueva notificación.

#### Cuarto.

Este Tribunal Central dictó en unificación de criterio la resolución de 29 de noviembre de 2012 (RG 00/5502/2012), en la que lo que se discutía era si resultaba procedente o no la reducción del 25 por ciento de la sanción, regulada en el artículo 188.3 de la LGT, en el supuesto de concesión de aplazamiento o fraccionamiento en el pago de la sanción con dispensa de garantía basado en el artículo 82.2.a) de la LGT, esto es, por razón de que la cuantía de la deuda era inferior a la fijada en la normativa tributaria.

El criterio que este Tribunal Central estableció en su resolución de 29 de noviembre de 2012 fue que resulta procedente la reducción del 25 por 100 de la sanción, prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando los interesados soliciten y obtengan el aplazamiento o fraccionamiento de su pago, en aquellos casos en que tales aplazamientos o fraccionamientos, por razón de la cuantía, están por expresa disposición legal dispensados de la obligación de constitución de garantía. Es decir, pese a la literalidad del artículo 188.3.a) de la LGT, que exige para la reducción del 25 por 100 de la sanción que el importe de ésta se ingrese "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", la mencionada resolución concluyó que la reducción era procedente cuando no se aportaba dicha garantía por haber sido el obligado al pago dispensado de la obligación de constituir cualquier garantía al ser la cuantía de la deuda inferior a la fijada en la normativa tributaria.

Señaló este Tribunal en dicha resolución lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

"La Orden HAC/157/2003, de 30 de enero, estableció el límite exento de la obligación de aportar garantías en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento en 6.000 euros. Con posterioridad, la disposición adicional segunda del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos

de aplicación de los tributos, asumió el contenido básico de la citada orden y mantuvo expresamente el importe de 6.000 euros como límite exento de la obligación de aportar garantía en tanto no se estableciese por el Ministro de Economía y Hacienda, en uso de la habilitación que la propia disposición adicional contiene en su favor, la cuantía por debajo de la cual no se exigirían garantías con motivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento.

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

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

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

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

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

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

Pues bien, comparte este Tribunal Central el criterio mantenido por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña y por la Directora General de Tributos del Ministerio de Hacienda. Como señalan, la resolución para unificación de criterio de 29 de noviembre de 2012 contempla un supuesto análogo - dispensa en razón de la cuantía de la letra a) del artículo 82.2 de la LGT- al que ahora se discute, dispensa por circunstancias excepcionales de la letra b) del artículo 82.2 de la LGT. La exención de la aportación de garantía en forma de aval o certificado de seguro de caución no debe perjudicar el derecho a verse beneficiado por la reducción del artículo 188.3 de la LGT, en el bien entendido que el artículo 82.2 LGT no establece diferenciación alguna entre los distintos supuestos de

dispensa total de garantías. Todas ellas se configuran como un derecho ejercitable por los contribuyentes que, por ello, no puede menoscabar otro derecho, como es la reducción de la sanción. El artículo 82.2 LGT permite, en su letra b), la exoneración de aportación de garantías de concurrir la carencia "de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva". Por ello no puede establecerse una suerte de presunción de obligación a presentar garantía puesto que sobre esta obligación prevalecen los supuestos de excepción que, de concurrir, como fue el caso, dan lugar a un aplazamiento sin garantía.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el procedimiento para la adopción de resolución en unificación de criterio previsto en el artículo 229.1. letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado por acuerdo del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 29 de octubre de 2019, a propuesta del Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña,

## ACUERDA

unificar criterio en el sentido siguiente:

Resulta procedente el mantenimiento de la reducción del 25 por 100 practicada en la sanciones impuestas regulada en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), cuando los interesados soliciten y obtengan el aplazamiento o fraccionamiento de su pago, en aquellos casos en que tales aplazamientos o fraccionamientos queden dispensados de la obligación de constituir garantía con base en el artículo 82.2.b) de la Ley 58/2003, General Tributaria, esto es, por carecer el obligado al pago de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

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