

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081755

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de abril de 2021

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 1469/2020

### SUMARIO:

**Deuda tributaria. Recargos por declaración extemporánea. Concesión de aplazamiento/fraccionamiento del recargo. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida consiste en determinar si, en el caso de liquidaciones de recargo por extemporaneidad del art. 27 de la Ley 58/2003 (LGT), cuando se haya concedido aplazamiento o fraccionamiento del recargo, reducido conforme al apdo. 5 de dicho artículo, el ingreso del recargo reducido en los plazos concedidos por la Administración en el aplazamiento o fraccionamiento supone o no el cumplimiento de los requisitos que, para mantener la reducción del recargo concedida, exige ese precepto.

La Ley recoge que resulta aplicable la reducción siempre que el importe restante del recargo, esto es, el importe del recargo reducido, se ingrese en el plazo del art. 62.2 de la Ley abierto con la notificación de la liquidación del recargo. A diferencia del requisito exigido en relación al ingreso del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea, que reconoce la posibilidad de efectuar el ingreso en los 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, en relación al recargo el legislador ni contempla ni excluye la posibilidad de efectuar el ingreso del recargo en los plazos fijados en un acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento en su caso concedido por la Administración.

La Ley 58/2003 (LGT) prevé la pérdida de la reducción del art. 27.5 cuando no se efectúe el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apdo. 2 del art. 62 de la misma Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo. Ahora bien, la Ley no prevé el supuesto en el que, solicitado aplazamiento o fraccionamiento como en este caso, el interesado ingrese en los plazos concedidos por la Administración en periodo voluntario.

De acuerdo con los arts. 65.5 y 161 de la Ley 58/2003 (LGT), en el presente caso la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del importe del recargo reducido en periodo voluntario impide el inicio del periodo ejecutivo, y por tanto, el Tribunal considera que no ha terminado el plazo de pago en periodo voluntario abierto con la notificación de la liquidación del recargo. Más evidente resulta la no finalización del periodo voluntario en aquellos supuestos en que se deniega la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento ya que conforme dispone el art. 52.4.a) del RD 939/2005 (RGR) con la notificación del acuerdo denegatorio se inicia un nuevo plazo de ingreso regulado en el art. 62.2 de la Ley 58/2003 (LGT), precepto que regula los plazos de pago en periodo voluntario de las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración.

El art. 27.5 de la Ley no contempla ni excluye la posibilidad de aplazamiento o fraccionamientos del importe del recargo reducido, tan sólo indica que su ingreso ha de realizarse en los plazos de pago en periodo voluntario regulados en el art. 62.2. Así, el Tribunal considera cumplido el requisito dispuesto en el art. 27.5 de la Ley 58/2003 (LGT) en relación con recargo, ya que la entidad efectuó el ingreso en los plazos concedidos por la Administración en periodo voluntario.

Por lo tanto, en el caso de liquidaciones de recargo por extemporaneidad del art. 27 de la Ley 58/2003 (LGT), cuando se haya concedido aplazamiento o fraccionamiento del recargo, reducido conforme al apdo. 5 de dicho artículo, el ingreso del recargo reducido en los plazos concedidos por la Administración en el aplazamiento o fraccionamiento supone el cumplimiento de los requisitos que, para mantener la reducción del recargo concedida, exige ese precepto. **(Criterio 1 de 1)**

### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 27, 62, 65, 161 y 188.

RD 939/2005 (RGR), art. 52.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT) contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 25 de junio de 2019, recaída en

la reclamación nº 28/4596/17, interpuesta frente a resolución de recurso de reposición formulado contra acuerdo de exigencia de la reducción practicada en la liquidación de recargo de gestión por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 0A/2010.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Con fecha 3 de mayo de 2016 se notificó liquidación de recargo por presentación fuera de plazo, sin requerimiento previo de la Administración, de la autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2010, por el que se le exigía un recargo de 3.085,83 euros, recargo reducido de 2.314,38 euros. Para el cálculo de dicho recargo se aplicó la reducción del 25% (771,45 euros), siempre que el importe del recargo reducido se ingresara en el plazo del pago en período voluntario abierto con la notificación de la liquidación y que la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea se ingresara al tiempo de su presentación, o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración 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 fuera necesaria la constitución de garantía por razón de la cuantía, y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar dicha autoliquidación

#### Segundo.

Dentro del período voluntario, conforme con lo dispuesto en el artículo 62.2 de la LGT, y que finalizaba el 20 de junio de 2016, la reclamante solicitó aplazamiento/fraccionamiento por importe de 3.086,89 euros ( 2.314,38 euros en concepto de recargo reducido más 772,51 euros en concepto de intereses

#### Tercero.

Con fecha 6 de junio de 2016 se notificó a la interesada acuerdo de concesión del aplazamiento/fraccionamiento de pago al haberse apreciado la existencia de dificultades transitorias económico-financieras y teniendo en cuenta sus posibilidades de generación de recursos.

#### Cuarto.

Con fecha 29 de noviembre de 2016 la Oficina Gestora notificó a la interesada acuerdo de exigencia de la reducción practicada, 771,45 euros, por no haber realizado el ingreso total del recargo en el plazo de pago en período voluntario abierto con la notificación de la liquidación de recargo

#### Quinto.

Disconforme, la reclamante interpuso recurso de reposición ante la Oficina Gestora contra la exigencia de la reducción practicada sobre el recargo alegando que dentro del plazo voluntario abierto con la notificación de la liquidación del recargo solicito aplazamiento/ fraccionamiento de la cantidad solicitada y que se le concedió dicho aplazamiento

#### Sexto.

Disconforme con el acuerdo desestimatorio, la reclamante interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante TEARM) R.G. 28/4596/17 alegando, en síntesis, que la exigencia de la reducción practicada en la liquidación del recargo resultaba improcedente, puesto que cumplió los requisitos exigidos para la aplicación del recargo reducido, ya que fue notificada de la liquidación del recargo el 3 de mayo de 2016 y solicitó el aplazamiento/fraccionamiento del mismo dentro del plazo voluntario abierto en la notificación, procediendo al pago de los mismos en los vencimientos establecidos. Asimismo añade que por el importe de la cuantía aplazada/ fraccionada no es necesaria la constitución de garantías .

En fecha 25 de junio de 2019, el TEARM dictó resolución estimando la reclamación con base en la argumentación siguiente:

<<TERCERO.- El derecho a la aplicación de la reducción del 25% en la liquidación del recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo, viene regulado en el artículo 27 de la LGT en los siguientes términos:

"(...)"

En primer lugar, conforme establece el artículo 27 de la LGT, para que resulte aplicable la reducción del 25 por ciento del recargo regulado en el artículo 27 de la Ley, es preciso que concurren los siguientes requisitos:

1º.- Que el ingreso total del importe restante del recargo se realice en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo, y

2.º.- Que se efectúe el ingreso total de la deuda resultante de la autoliquidación al tiempo de su presentación, o 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.

Con respecto al segundo requisito, y al no ponerse en duda por parte de la Administración su cumplimiento, procede considerar que la reclamante efectuó el ingreso del total de la deuda resultante de la autoliquidación (IRPF 2010) en los plazos establecidos.

#### CUARTO.-

El acuerdo de exigencia de la reducción practicada en la liquidación de recargo recoge la siguiente motivación: "Una vez terminado el plazo de pago en período voluntario abierto con la notificación de la liquidación de recargo no se ha realizado el ingreso total de dicha liquidación. La falta de ingreso en periodo voluntario de la citada liquidación, produce la pérdida de la reducción por importe de 771,45 euros, practicada anteriormente, lo cual se notifica mediante el presente acuerdo."

Y el Acuerdo de resolución del recurso de reposición interpuesto por la interesada y objeto de la presente reclamación señala: " Ha incumplido el artículo 27.5 de la Ley General Tributaria, no realizando 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."

En el presente caso, y si bien no consta en el expediente fecha de solicitud del aplazamiento /fraccionamiento del recargo por parte de la interesada, la notificación de concesión del citado aplazamiento es de fecha 06-06-2016, por lo que al finalizar el plazo voluntario abierto con la notificación del recargo el 20-06-2016, queda acreditado que se solicitó el fraccionamiento/aplazamiento del recargo reducido dentro del plazo voluntario.

Así, haciendo abstracción del cumplimiento de los restantes requisitos, procede analizar si es conforme a derecho la exigencia de reducción del recargo por extemporaneidad del artículo 27 de la LGT, en aquellos casos en los que se solicita y obtiene aplazamiento/fraccionamiento en período voluntario del importe del citado recargo.

La controversia que se suscita en el expediente se centra en el cumplimiento del requisito exigido en relación al ingreso del recargo reducido. La Ley señala que resulta aplicable la reducción siempre que el importe restante del recargo, esto es, el importe del recargo reducido, se ingrese en el plazo del artículo 62.2 de la Ley abierto con la notificación de la liquidación del recargo. A diferencia de lo que ocurre con la deuda autoliquidada, para la que el artículo 27 de la LGT reconoce expresamente la posibilidad de efectuar el ingreso en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento concedido por la Administración, en el caso del recargo el legislador ni contempla ni excluye la posibilidad de efectuar el ingreso de dicho recargo en los plazos fijados en un acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento en su caso concedido por la Administración.

Dicho de otro modo, la Ley 58/3003 prevé la pérdida de la reducción en el transcrito artículo 27.5 cuando no se efectúe 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. Sin embargo, no prevé expresamente el supuesto en el que, solicitado aplazamiento o fraccionamiento del recargo, como en este caso, el interesado ingrese en los plazos concedidos por la Administración en periodo voluntario, puesto que tan sólo indica que su ingreso ha de realizarse en los plazos de pago en periodo voluntario regulados en el artículo 62.2 LGT.

En este sentido, hay que tener en cuenta que el apartado 2 del artículo 62 regula los plazos para el pago en periodo voluntario en el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración. Conviene, por tanto, analizar los efectos de solicitar, en el citado plazo del artículo 62.2, el aplazamiento o fraccionamiento del recargo reducido.

El capítulo IV del Título II de esta Ley, relativo a la deuda tributaria así como a su pago, recoge en el artículo 65.5 que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario de una determinada deuda, impide que se inicie el período ejecutivo. Dispone dicho precepto:

"(...)"

Asimismo, el artículo 161 de la Ley recoge en su apartado primero y segundo:

"(...)"

Por lo que, presentada una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario, la notificación del acuerdo denegatorio abre un nuevo plazo para el ingreso, en periodo voluntario, distinto del previsto en el art.

27.5 LGT, y la notificación del acuerdo de concesión especifica los plazos de pago de los importes fraccionados/aplazados.

Por otro lado, el artículo 58 de la LGT determina qué constituye e integra la deuda tributaria y en el apartado segundo, letra b) dispone que la deuda tributaria estará integrada en su caso por los recargos por declaración extemporánea. Por tanto, si el artículo 27.5 LGT permite el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea, también ha de reconocerse el aplazamiento o fraccionamiento del recargo por declaración extemporánea, dado que dicho concepto se integra en el de la deuda tributaria.

## QUINTO.-

El Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 08/11/2011( RG: 4410-2009 ) y en el supuesto de reducción de recargo por extemporaneidad y aplazamiento del recargo reducido. Análisis de los requisitos previstos en el artículo 27.5 LGT, en concreto cuando el importe del recargo se ingrese en el plazo 62.2 , esto es en, en período voluntario, señala:

### "FUNDAMENTO CUARTO

" (...)El hecho de que el legislador no contemple la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del importe del recargo reducido en periodo voluntario para beneficiarse de la reducción del recargo de forma expresa no conlleva que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento excluya la reducción del recargo. Si el legislador hubiera querido excluir de la reducción del recargo en caso de mediar solicitud de aplazamiento o fraccionamiento hubiera constado de forma expresa como originariamente recogía el artículo 188.3 para el supuesto de reducción de las sanciones.

De otro lado, la Ley 36/2006 modifica el artículo 188.3 LGT en relación a la reducción del 25% del importe de la sanción, ampliando los supuestos de reducción, que, en , principio excluían cualquier tipo de aplazamiento habilitándose el pago mediante aplazamiento o fraccionamiento, que en todo caso deberá quedar garantizado con aval o certificado de seguro de caución. Dicha Ley 36/2006 introduce (que no modifica como en el supuesto del artículo 188.3 LGT) el apartado 5 del artículo 27 LGT. Este precepto relativo a los recargos derivados de declaraciones extemporáneas presentadas sin requerimiento previo, se basa como mencionamos al comienzo de este Fundamento en el principio de cumplimiento espontáneo. Puede traerse a colación la doctrina sentada en tal sentido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 16 de septiembre de 1996 al señalar que la finalidad del recargo no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta administrativamente ilícita, sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, o, en otros términos, una disuasión para el incumplimiento. En este sentido, teniendo en cuenta la naturaleza del recargo y su fundamento en el principio de cumplimiento espontáneo, si no se admite la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento en el pago del recargo reducido se concede mayor beneficio a los sujetos infractores al posibilitar la ley a estos el aplazamiento o fraccionamiento del importe restante de la sanción en los términos exigidos por la norma sin que se pierda la reducción de la sanción. Ha de recalarse que en ningún caso, se excluye de forma expresa por la norma la pérdida de la reducción con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario."

Estableciendo en la citada resolución el siguiente criterio :

"En el caso de liquidaciones de recargo por extemporaneidad, cuando se haya concedido aplazamiento o fraccionamiento del recargo, reducido conforme al del Art. 27.5 LGT 58/2003 (que no contempla, pero tampoco excluye la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del importe del recargo reducido), el ingreso del recargo en los plazos concedidos por la Administración (en el aplazamiento o fraccionamiento) supone el cumplimiento de los requisitos que, para mantener la reducción del recargo concedida, exige ese precepto. Una vez ingresado el importe de la deuda reducida con sus intereses de acuerdo con el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, la exigencia de la reducción podría vulnerar el principio de equidad o de protección de la confianza legítima, como manifestación del principio de buena fe."

## SEXTO.-

En conclusión , el artículo 27.5 de la Ley no contempla ni excluye la posibilidad de aplazamiento o fraccionamientos del importe del recargo reducido, tan sólo indica que su ingreso ha de realizarse en los plazos de pago en periodo voluntario regulados en el artículo 62.2 LGT. Este Tribunal, conforme el criterio señalado por el Tribunal Económico Administrativo Central y transcrito en el Fundamento QUINTO, considera cumplido el requisito dispuesto en el artículo 27.5 LGT en relación al recargo, ya que la reclamante solicitó el aplazamiento /fraccionamiento en el plazo voluntario abierto por la notificación del recargo y efectuó el ingreso del mismo en los plazos concedidos por la Administración, sin que se inicie el período ejecutivo.>>

## Séptimo.

Frente a la resolución del TEARM interpuso el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, formulando las alegaciones que siguen:

<<Primera.- Finalidad y literalidad de la reducción del artículo 27.5 de la LGT.

El artículo 27.5 de la LGT establece lo siguiente:

"El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que:

1. 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
2. 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."

Consideramos relevante tener en cuenta que, en el texto original, no estaba prevista ninguna reducción por pronto pago en el ámbito de los recargos. Pues el apartado 5 del artículo 27 de la LGT, fue incorporado por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, donde también se aprobó la modificación del apartado 3 del artículo 188.

En la exposición de motivos de la citada Ley, manifiesta que, 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.

Siendo esta la intención del legislador, es interesante analizar las diferencias de redacción del artículo 27.5 y el artículo 188.3 LGT; pues son sustancialmente distintas en lo que respecta a la determinación de los plazos del artículo 62.2, tal como manifiesta el propio TEAC en el fundamento de derecho cuarto de la resolución del 28 de abril de 2017 (RG 00906-2017) (la cursiva es nuestra):

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

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

Por tanto, el legislador hace expresa referencia a que el plazo del 62.2 LGT es el originariamente concedido con la notificación de la liquidación de dicho recargo, siendo este un plazo manifiestamente distinto a los plazos otorgados en el acuerdo de concesión del aplazamiento/fraccionamiento de pago, notificado el 6 de junio de 2016 a la contribuyente.

Como también es sustancialmente distinto al nuevo plazo de ingreso en periodo voluntario, reconocido en el artículo 52.4.a) del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante RGR), que se hubiera concedido a la contribuyente en caso de habersele denegado la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, tal como reconoce el TEARM en el fundamento cuarto de la resolución objeto del presente recurso.

Por tanto, el Departamento de Gestión entiende que el legislador, al determinar que el plazo del 62.2 LGT debe ser el abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo, excluye la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del importe del recargo reducido.

Debe, por consiguiente, seguirse en este asunto una interpretación gramatical, ya que la dicción literal del precepto no ofrece dudas y hace innecesarias interpretaciones alternativas.

Segunda.- .

Sin perjuicio de lo ya dicho, el TEARM finaliza el fundamento cuarto de su resolución añadiendo que el artículo 27.5 de la LGT, al permitir el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea, también reconoce el aplazamiento o fraccionamiento del recargo reducido, ya que en dicha deuda tributaria se encuentra integrado el mismo, tal como lo determina el artículo 58 de la LGT.

No obstante, el TEARM utiliza en un sentido único la expresión "deuda tributaria", cuando dicha expresión no es coincidente en los artículos 27.5 y 58 LGT.

Así, el artículo 58 LGT define el concepto general de deuda tributaria e identifica los distintos componentes del mismo, entre los que se encuentran, efectivamente, los recargos por declaración extemporánea.

Por su parte, el artículo 27.5 LGT diferencia perfectamente distintos componentes de la deuda, estableciendo un régimen de pago también diferenciado para cada uno de ellos: por un lado, "el importe restante del recargo", y, por otro, "el importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración". Como se puede apreciar, la expresión "deuda" del artículo 27.5 LGT es menos amplia que la expresión "deuda tributaria" del artículo 58 LGT.

Por consiguiente, sin negar que ambos conceptos se engloban en el general de "deuda tributaria" recogido en el artículo 58 LGT, lo cierto es que, a sus efectos, el artículo 27.5 LGT distingue entre ambos, sin que por ello pierdan la naturaleza de "deuda tributaria".

Adicionalmente, hay que tener en cuenta que no todas las deudas tributarias pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento. El apartado 2 del artículo 65 de la LGT enumera las deudas tributarias que quedan excluidas, lo que significa que el hecho de que estemos ante un componente que tenga la naturaleza de deuda tributaria conforme al artículo 58 LGT no obliga a que dicho componente sea susceptible de aplazamiento o fraccionamiento.

Es decir, respecto del recargo por declaración extemporánea el artículo 27.5 LGT constituye una excepción de igual rango que la previsión del artículo 65.2 LGT.

Por último, El TEARM fundamenta su decisión en el criterio establecido por el TEAC en la resolución del 8 de noviembre de 2011 (RG 4410-2009) (la cursiva es nuestra): "En el caso de liquidaciones de recargo por extemporaneidad, cuando se haya concedido aplazamiento o fraccionamiento del recargo, reducido conforme al del Art. 27.5 LGT 58/2003 (que no contempla, pero tampoco excluye la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del importe del recargo reducido), el ingreso del recargo en los plazos concedidos por la Administración (en el aplazamiento o fraccionamiento) supone el cumplimiento de los requisitos que, para mantener la reducción del recargo concedida, exige ese precepto. Una vez ingresado el importe de la deuda reducida con sus intereses de acuerdo con el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, la exigencia de la reducción podría vulnerar el principio de equidad o de protección de la confianza legítima, como manifestación del principio de buena fe."

Sin embargo, este Departamento no tiene constancia de que este criterio, al que hace referencia, constituya doctrina reiterada a los efectos del artículo 239.8 LGT, ni tampoco criterio unificado a los efectos del artículo 242.4 de esta misma Ley.>>

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y la fijación del siguiente criterio: "el artículo 27.5 de la LGT excluye la posibilidad de aplazamiento o fraccionamientos del importe del recargo reducido para la aplicación de la reducción del 25 por ciento.

Siendo los plazos de pago de los importes fraccionados/aplazados, o en su caso el nuevo plazo del artículo 62.2 de la LGT que reconoce el artículo 52.4.a) del RGR, distintos del plazo previsto en el artículo 27.5 para el pago del importe restante del recargo."

## Octavo.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) ha presentado escrito realizando las oportunas alegaciones, y solicitando la unificación de criterio en el sentido de declarar que el artículo 27.5 de la LGT incluye la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del importe del recargo reducido para la aplicación de la reducción del 25%

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

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

## Segundo.

La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si, en el caso de liquidaciones de recargo por extemporaneidad del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando se haya concedido aplazamiento o fraccionamiento del recargo, reducido conforme al apartado 5 de dicho artículo, el ingreso del recargo reducido en los plazos concedidos por la Administración en el aplazamiento o fraccionamiento supone o no el cumplimiento de los requisitos que, para mantener la reducción del recargo concedida, exige ese precepto

## Tercero.

El artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece en su apartado cinco lo siguiente:

"Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

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."

Anticipa este Tribunal que comparte el criterio del Tribunal Regional, y ello en base a los pronunciamientos realizados en relación con esta cuestión en la resolución de este Tribunal Central de fecha 8 de noviembre de 2011 (RG 4410-2009) a la que se refieren tanto el TEARM como el Director recurrente, y que se procede a continuación a reproducir y a confirmar:

<<TERCERO.-

(...)

El artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria regula los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo. En su apartado cinco, se refiere a la reducción de 25 por ciento siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el mismo:

"Artículo 27. Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

1. Los recargos por declaración extemporánea son prestaciones accesorias que deben satisfacer los obligados tributarios como consecuencia de la presentación de autoliquidaciones o declaraciones fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria.

A los efectos de este artículo, se considera requerimiento previo cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

2. Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado.

En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.

3. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.

4. Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.

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."

En el presente caso, para que resulte aplicable la reducción del 25 por ciento del recargo regulado en el artículo 27 de la Ley, es preciso que concurren los siguientes requisitos:

- que el ingreso total del importe restante del recargo se realice en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo, y

- que se efectúe el ingreso total de la deuda resultante de la autoliquidación al tiempo de su presentación, o 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.



La controversia que se suscita en el expediente se centra en el cumplimiento del requisito exigido en relación al ingreso del recargo reducido. La Ley recoge que resulta aplicable la reducción siempre que el importe restante del recargo, esto es, el importe del recargo reducido, se ingrese en el plazo del artículo 62.2 de la Ley abierto con la notificación de la liquidación del recargo. A diferencia del requisito exigido en relación al ingreso del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea, que reconoce la posibilidad de efectuar el ingreso en los 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, en relación al recargo el legislador ni contempla ni excluye la posibilidad de efectuar el ingreso del recargo en los plazos fijados en un acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento en su caso concedido por la Administración.

La Ley 58/3003 prevé la pérdida de la reducción en el transcrito artículo 27.5 cuando no se efectúe 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. La ley no prevé el supuesto en el que, solicitado aplazamiento o fraccionamiento como en este caso, el interesado ingrese en los plazos concedidos por la Administración en periodo voluntario.

El apartado 2 del artículo 62 regula los plazos para el pago en periodo voluntario en el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración.

Con carácter previo debe analizarse los efectos de solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del recargo reducido dentro de los plazos del periodo voluntario abierto con la liquidación del recargo. El capítulo IV del Título II de esta Ley, relativo a la deuda tributaria así como a su pago, recoge en el artículo 65.5 al tratar del aplazamiento y fraccionamiento de la deuda, que presentada una solicitud en tales términos en periodo voluntario de pago, impedirá el inicio del periodo ejecutivo, es decir, paraliza o prorroga el periodo de pago voluntario. Dispone dicho precepto:

"5. La presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora."

En este sentido el artículo 161 de la Ley recoge en su apartado primero y segundo:

"1. El período ejecutivo se inicia:

a) En el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley.

b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación.

2. La presentación de una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo durante la tramitación de dichos expedientes."

Presentada la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario:

- Si la Administración deniega la solicitud, con la notificación del acuerdo denegatorio se iniciará el plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la LGT conforme dispone el artículo 52.4.a) Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR), abriéndose en ese caso un plazo de ingreso en periodo voluntario distinto del previsto en el art. 27.5 LGT.

- Si la Administración concede el aplazamiento o fraccionamiento la resolución especificará entre otros datos, los plazos de pago. (artículo 52.1 RGR).

En el presente caso la Administración concedió el fraccionamiento del recargo reducido. En el acuerdo se fraccionó el importe del citado recargo reducido en 75.000 y 70.898,34 euros con plazos de vencimiento para su ingreso en periodo voluntario el 20 de abril y el 22 de junio de 2009, respectivamente, dichos pagos se efectuaron el 16 de abril de 2009 y el 22 de junio de 2009 según consta en las cartas de pago aportadas por la entidad. Por tanto, la entidad efectuó el ingreso del recargo reducido en periodo voluntario, sin que se hubiera iniciado el periodo ejecutivo.

El acuerdo de exigencia de la reducción practicada en la liquidación de recargo de 18 de junio de 2009 recoge la siguiente motivación "Una vez terminado el plazo de pago en período voluntario abierto con la notificación de la liquidación de recargo no se ha realizado el ingreso total de dicha liquidación.

La falta de ingreso en periodo voluntario de la citada liquidación, produce la pérdida de la reducción por importe de 48.632,78 euros, practicada anteriormente, lo cual se notifica mediante el presente acuerdo".

De acuerdo con el artículo 65.5 y 161 de la LGT, en el presente caso la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del importe del recargo reducido en periodo voluntario impide el inicio del periodo ejecutivo, y por tanto, este Tribunal considera que no ha terminado el plazo de pago en periodo voluntario abierto con la notificación de la liquidación del recargo. Más evidente resulta la no finalización del periodo voluntario en aquellos supuestos en

que se deniega la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento ya que conforme dispone el artículo 52.4.a) RGR con la notificación del acuerdo denegatorio se inicia un nuevo plazo de ingreso regulado en el artículo 62.2 de la LGT, precepto que regula los plazos de pago en periodo voluntario de las deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por el Administración.

El artículo 27.5 de la Ley no contempla ni excluye la posibilidad de aplazamiento o fraccionamientos del importe del recargo reducido, tan sólo indica que su ingreso ha de realizarse en los plazos de pago en periodo voluntario regulados en el artículo 62.2 LGT. Este Tribunal considera cumplido el requisito dispuesto en el artículo 27.5 LGT en relación al recargo ya que la entidad efectuó el ingreso en los plazos concedidos por la Administración en periodo voluntario.

Sin perjuicio de lo anterior, de otro lado el artículo 58 de la LGT determina qué constituye e integra la deuda tributaria y en el apartado segundo, letra b) dispone que la deuda tributaria estará integrada en su caso por los recargos por declaración extemporánea. Por tanto, si el artículo 27.5 LGT permite el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea, también ha de reconocerse el aplazamiento o fraccionamiento del recargo por declaración extemporánea dado que dicho concepto se integra en el de la deuda tributaria.

#### Cuarto.

El precepto 27.5 de la LGT fue introducido por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal que, ahondando en el desarrollo del llamado "principio de cumplimiento espontáneo" que subyace en la base de estos recargos desde su reforma por Ley 25/1995, de 20 de julio, añade un nuevo apartado 5 al citado artículo 27 LGT.

Este precepto guarda cierta similitud con el artículo 188.3 de la LGT, el cual regula una reducción del 25% del importe de la sanción siempre que la misma se ingrese en plazo voluntario y no se interponga recurso contra la sanción, ni contra la liquidación. La redacción original de dicho artículo excluía la reducción de la sanción si hubiere mediado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de su pago: "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."

Posteriormente, la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal, modifica la letra a) antes transcrita, cuyo texto pasa a ser el vigente:

"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."

Con el objeto de facilitar el pago, se modifica el artículo 188.3 de la LGT 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.

Atendiendo a las redacciones del artículo 27.5 LGT y 188.3 LGT (tanto su originaria como la redacción tras la modificación de la Ley 36/2006) se puede concluir que:

- El hecho de que el legislador no contemple la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento del importe del recargo reducido en periodo voluntario para beneficiarse de la reducción del recargo de forma expresa no conlleva que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento excluya la reducción del recargo. Si el legislador hubiera querido excluir de la reducción del recargo en caso de mediar solicitud de aplazamiento o fraccionamiento hubiera constado de forma expresa como originariamente recogía el artículo 188.3 para el supuesto de reducción de las sanciones.

- De otro lado, la Ley 36/2006 modifica el artículo 188.3 LGT en relación a la reducción del 25% del importe de la sanción, ampliando los supuestos de reducción, que, en principio excluían cualquier tipo de aplazamiento habilitándose el pago mediante aplazamiento o fraccionamiento, que en todo caso deberá quedar garantizado con aval o certificado de seguro de caución. Dicha Ley 36/2006 introduce (que no modifica como en el supuesto del artículo 188.3 LGT) el apartado 5 del artículo 27 LGT. Este precepto relativo a los recargos derivados de declaraciones extemporáneas presentadas sin requerimiento previo, se basa como mencionamos al comienzo

de este Fundamento en el principio de cumplimiento espontáneo. Puede traerse a colación la doctrina sentada en tal sentido por el Tribunal Constitucional en la Sentencia de 16 de septiembre de 1996 al señalar que la finalidad del recargo no es la de una sanción en sentido propio, pues no supone un castigo por la realización de una conducta administrativamente ilícita, sino un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, o, en otros términos, una disuasión para el incumplimiento. En este sentido, teniendo en cuenta la naturaleza del recargo y su fundamento en el principio de cumplimiento espontáneo, si no se admite la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento en el pago del recargo reducido se concede mayor beneficio a los sujetos infractores al posibilitar la ley a estos el aplazamiento o fraccionamiento del importe restante de la sanción en los términos exigidos por la norma sin que se pierda la reducción de la sanción. Ha de recalarse que en ningún caso, se excluye de forma expresa por la norma la pérdida de la reducción con la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario.

## Quinto:

Sin perjuicio de lo dispuesto en los Fundamentos de derecho anteriores, en este caso concreto, la exigencia de la reducción una vez ingresado el importe de la deuda reducida con sus intereses de acuerdo con el acuerdo de fraccionamiento, puede resultar contraria a la equidad. O más bien, que tal exigencia, una vez ingresada la deuda en los términos acordados por la Administración Tributaria, resulta contraria al principio de buena fe en su protección de la confianza legítima.

En efecto, el principio de protección de la confianza legítima, como una manifestación más del principio de buena fe, supone la posibilidad de adquirir un derecho o una ventaja, aún cuando no se ajuste estrictamente a la legalidad, en aquellos casos en los que los actos de una de las partes genera en la otra una confianza que le hace acomodar su conducta, asumiendo cargas, gastos o desventajas, sobre la base de esa confianza generada.

En este caso, la concesión de fraccionamiento del recargo reducido sin advertencia alguna respecto de la reducción, naturalmente, ha tenido que generar en la entidad la confianza en que el ingreso de los plazos con los intereses de la sanción reducida habría de suponer la liberación de la deuda. En este caso, en el que los plazos de fraccionamiento se satisfacen con fecha 16 de abril de 2009 y 22 de junio de 2009, y el acuerdo de exigencia de la reducción del recargo de 18 de junio de 2009 se notifica al obligado tributario el 1 de julio de 2009, resulta contraria al principio de buena fe.>>

De forma que, de acuerdo con lo argumentado, cabe concluir que en el caso de liquidaciones de recargo por extemporaneidad del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando se haya concedido aplazamiento o fraccionamiento del recargo, reducido conforme al apartado 5 de dicho artículo, el ingreso del recargo reducido en los plazos concedidos por la Administración en el aplazamiento o fraccionamiento supone el cumplimiento de los requisitos que, para mantener la reducción del recargo concedida, exige ese precepto.

Por lo expuesto,

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

## ACUERDA

DESESTIMARLO, y fijar el criterio siguiente:

En el caso de liquidaciones de recargo por extemporaneidad del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando se haya concedido aplazamiento o fraccionamiento del recargo, reducido conforme al apartado 5 de dicho artículo, el ingreso del recargo reducido en los plazos concedidos por la Administración en el aplazamiento o fraccionamiento supone el cumplimiento de los requisitos que, para mantener la reducción del recargo concedida, exige ese precepto

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