

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086787

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de junio de 2022

Sala 3.^a

R.G. 8540/2021

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Sanciones. Reducción por conformidad. *Determinar si con ocasión de la impugnación de la exigencia de reducción de una sanción cabe o no la revisión de la conformidad a derecho de la sanción misma.* **Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.** La cuestión controvertida consiste en determinar si con ocasión de la impugnación de la exigencia de reducción de una sanción cabe o no la revisión de la conformidad a derecho de la sanción misma cuando esta última es firme para el que impugna.

Las alegaciones del declarado responsable frente al acuerdo de exigencia de la reducción del 25%, tanto en vía de reposición como económico-administrativa, se han centrado exclusivamente en lo concerniente al beneficio de exoneración de pasivo insatisfecho que le fue reconocido mediante Auto judicial. Sin embargo, el TEAR, de oficio, entra a conocer de la legalidad de la sanción impuesta al deudor principal y derivada al responsable, concluyendo que dicha sanción no se ajustó a derecho y, por ende, que la parte de la sanción exigida en el acuerdo impugnado resulta improcedente, debiendo anularse este último. El Director recurrente sostiene, sin embargo, que no cabe pronunciarse sobre una sanción firme con ocasión de la impugnación de la exigencia de su reducción.

Efectivamente, el responsable, tuvo oportunidad de combatir, con ocasión de la impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad, la sanción que le fue derivada. En el caso aquí examinado es cuestión pacífica que no recurrió en plazo el acuerdo de declaración de responsabilidad que, de este modo, adquirió firmeza. Perdió, en consecuencia, la posibilidad de discutir la conformidad o no a derecho de la sanción que, impuesta al deudor principal, le fue derivada a él.

El acuerdo de exigencia de la reducción del 25% no tiene naturaleza sancionadora, no impone sanción alguna. Se limita a exigir el importe de la reducción de una sanción previamente impuesta. La única sanción existente es, por tanto, la que se impuso al deudor principal y se derivó al responsable. Ahora bien, tal como señala el Director recurrente «el hecho de que las sanciones tributarias tengan reducciones y que pueda exigirse el pago de estas últimas en un momento posterior, no desdobra cada sanción convirtiéndola en dos o más». Dicho con otras palabras, la sanción es única y no se divide en dos o más independientes, cada una por su respectivo importe, por el hecho de que se exijan las reducciones en un momento posterior. Existe, pues, un único acto administrativo de imposición de sanción cuyo importe es el total sin reducciones, fijándose en él una cantidad a ingresar inferior si se cumplen las circunstancias para ello.

Cuando las circunstancias para la reducción de la sanción finalmente no se cumplen, el acuerdo por el que se exige la parte de la sanción correspondiente a la reducción no es ya un acuerdo sancionador -limitado a dicho importe- sino un simple acto administrativo por el que se reclama al interesado el importe reducido de la única sanción previamente acordada, razón por la cual por vía de su impugnación no puede examinarse la conformidad a derecho de la sanción misma. Ello no quiere decir, obviamente, que el acuerdo de exigencia de la reducción practicada a una sanción no pueda ser objeto del recurso potestativo de reposición y de reclamación económico-administrativa, pero su revisión estará limitada a si se cumple o no el supuesto de hecho correspondiente para tal exigencia, lo que supone, en el caso examinado, que el TEAR solo debió pronunciarse sobre si se cumplieron o no los requisitos establecidos los apartados a) y b) del artículo 188.3 de la Ley 58/2003 (LGT), además de sobre otras cuestiones aplicables con carácter general a cualquier otro acto administrativo, pero, en ningún caso, sobre la conformidad a derecho de la sanción. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 42, 43, 62, 174, 176, 188 y 209.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, de 26 de julio de 2021, recaída en la reclamación nº 50/01699/2021 interpuesta frente a resolución desestimatoria de recurso de reposición presentado contra acuerdo de exigencia de la reducción de una sanción incluida en acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1. El 5 de abril de 2021 se notificó a Don X por la Dependencia Regional de Recaudación de la AEAT en Aragón un acuerdo de exigencia de la reducción de una sanción incluida en un acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria con el siguiente contenido:

EXIGENCIA DE LA REDUCCIÓN PRACTICADA EN EL ACUERDO DE DECLARACIÓN DE RESPONSABILIDAD**IDENTIFICACIÓN DEL DOCUMENTO**

N.I.F.: (.....)

Referencia: **Derivación de responsabilidad en virtud del artículo 43.1 a) LEY 58/2003 G.T, exigencia de pérdida de reducción practicada en sanción**

IDENTIFICACIÓN DEL EXPEDIENTE ORIGEN

Clave de Expediente: 50XXXXXXXX1J

MOTIVACIÓN DE LA EXIGENCIA DEL IMPORTE DE LA REDUCCIÓN PRACTICADA

Con fecha 13 de octubre de 2020 se dictó acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria en virtud del artículo 43.1 a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT). Entre las deudas derivadas se incluían las sanciones siguientes y que tras la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 188.1. b) y 188.3 LGT ascendieron a:

CLAVE LIQUIDACIÓN	OBJETO TRIBUTARIO	IMPORTE TOTAL
A50XXXXXXXXXX63	0A 2014 SANCIÓN DERIVADA AL RESPONSABLE REDUCIDA A50XXXXXXXXXX61	684,11

En virtud de lo dispuesto en el artículo 41.4 de la LGT, a dicha sanción se le aplicó una reducción del veinticinco por ciento (25%), condicionado a que se realizase el ingreso total del importe restante de la sanción en el plazo de ingreso del periodo voluntario o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración Tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución, excepto en el caso de que para el otorgamiento del aplazamiento o fraccionamiento no fuera necesaria la constitución de garantía por razón de la cuantía, y no se interpusiera recurso o reclamación contra el acuerdo de declaración de responsabilidad.

En fecha 9 de diciembre de 2020 finalizó el plazo de pago en periodo voluntario de la deuda no habiéndose realizado el ingreso total de la sanción reducida. La falta de ingreso en periodo voluntario de la sanción reducida, tal como se le comunicó en el acuerdo de derivación de responsabilidad, produce la pérdida de la reducción practicada anteriormente, circunstancia que se le notifica mediante el presente acuerdo

CLAVE LIQUIDACIÓN	REDUCCIÓN
A50XXXXXXXXXX65	228,03

2. El 6 de abril de 2021 el obligado tributario interpuso recurso de reposición contra al acuerdo de exigencia de la reducción de sanción argumentando que <<"Conforme el Auto de fecha 8 de Marzo de 2018, del Juzgado de Primera Instancia nº Uno de (.....), se declaró a Don X el beneficio de la exoneración de pasivo insatisfecho regulado en el artículo 178 bis 3-4º de la Ley Concursal, por lo que no procede la reclamación del importe reducido de la sanción, al estar exonerado "con carácter definitivo, respecto de todos los créditos del deudor, aún los no comunicados e incluyendo a los fiadores.">>.

El recurso de reposición fue desestimado por resolución de 3 de mayo de 2021, notificada el 26 de mayo siguiente, en los términos siguientes:

<<SEGUNDO: En relación con la validez del Acuerdo de exigencia de la reducción practicada para la sanción incluida en el Acuerdo de declaración de derivación de responsabilidad tributaria al amparo del artículo 43.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria de fecha 13-10-2020, manifestando su disconformidad con el acto administrativo por haberle sido concedido el beneficio de exoneración de pasivo insatisfecho mediante Auto judicial de 08-03-2018, se le comunica que:

Tal y como se regulaba en el artículo 187 bis de la Ley 22/2003, de 9 de Julio, Concursal, precepto añadido por el artículo 1.1.2 de la Ley 25/2015, de 28 de julio, y en vigor en el momento al que se refieren los hechos alegados, el beneficio de excusión solo afecta a los créditos existentes a la finalización del concurso, por lo que el crédito (deuda exigible como responsable) que nace con ocasión del acuerdo de derivación de responsabilidad de fecha 13-10-2020, no puede verse afectado por el beneficio de excusión del pasivo insatisfecho alegado por el interesado.

Así mismo, el recurrente solicita que "se revoque y se archive...; procedimiento dimanante con clave de liquidación A50XXXXXXXXXX63", es decir, la sanción derivada por el acuerdo de fecha 13-10-2020, indicándole que no se puede atender esta solicitud por extemporánea, ya que se trata de un acto administrativo firme (notificado el 28-10-2020)>>.

Segundo:

Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuso el interesado el 21 de junio de 2021 la reclamación nº 50/01699/2021 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (TEAR, en adelante), que la estimó parcialmente mediante resolución de 26 de julio de 2021 con base en los siguientes razonamientos (el énfasis es añadido):

TERCERO. A los efectos de examinar la validez del acuerdo de exigencia de la reducción de sanción impugnada, resulta necesario analizar si la sanción impuesta lo fue o no conforme a derecho.

(...;)

Pues bien, en el presente caso, estima este Tribunal que en el acto de imposición de sanción se ha producido una falta de motivación tanto del elemento objetivo como del elemento subjetivo de la culpabilidad, al limitarse el órgano gestor a afirmar la existencia de una cantidad dejada de ingresar y plasmar una fórmula general de apreciación de la culpabilidad.

Así en el acuerdo sancionador la oficina gestora aprecia la existencia de falta de diligencia al "no ingresar las retenciones que procedían según se puso de manifiesto en el expediente, conociendo perfectamente cuál era su obligación de ingresar" sin embargo, no se concreta en el propio acuerdo sancionador la documentación en la que apoya su afirmación.

Asimismo, alegada por el interesado la ausencia de pago de los alquileres que constituyen la base de las retenciones que se dicen por la Administración practicadas y no ingresadas, y teniendo en cuenta que, como afirma la propia Dependencia de Gestión en el informe emitido, "la obligación de retener nace en el momento en que se pagan las rentas correspondientes", de las afirmaciones del interesado se desprendería que no habría nacido la obligación de retener y que no se habría incurrido en el elemento objetivo del tipo infractor apreciado por la Administración tributaria.

En este punto, ha de destacarse que es la Administración tributaria la que ha de motivar y acreditar la incursión de la sociedad deudora en los presupuestos de hecho de la infracción imputada, lo que no puede estimarse que se haya producido en el presente caso, en el que existen dudas de que la sociedad haya dejado de ingresar la deuda tributaria de unas retenciones que no consta acreditado que se hayan devengado.

Por otro lado, siguiendo el criterio del Tribunal Económico Administrativo Central, en el supuesto examinado, en relación con la apreciación de culpabilidad de la sociedad, se está ante una fórmula generalizada y estereotipada que no es motivación suficiente para apreciar la culpabilidad del presunto infractor, lo que supone una vulneración del derecho a la presunción de inocencia, susceptible de provocar la anulación del acuerdo de exigencia de la reducción practicada en la sanción.

Además, ha de recordarse que el Tribunal Económico Administrativo Central se ha manifestado en contra de la posibilidad de subsanar en la resolución del recurso de reposición contra una sanción tributaria la falta de motivación de culpabilidad plasmada en el acto de imposición de la sanción, así como, se reitera, que la motivación de la culpabilidad del sujeto infractor ha de contenderse, en todo caso, en la resolución sancionadora. Así, resulta de aplicación, a nuestro juicio, la doctrina expuesta por el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 23 de enero de 2014 (Sala Segunda, R.G.: 2318/2011), cuyos fundamentos cuarto dice:

(...;)

Este Tribunal entiende que el anterior criterio del Tribunal Económico Administrativo Central es aplicable al presente caso, en el que, sin necesidad de examinar si la motivación de la culpabilidad de la sociedad infractora contenida en el informe emitido por el órgano de gestión en el curso del procedimiento de declaración de responsabilidad es o no suficiente, se ha apreciado la insuficiencia de la motivación de la culpabilidad expuesta en los actos de imposición de sanción, entendiéndose este Tribunal que esta insuficiente motivación no puede ser subsanada en un acto posterior, como sería el presente caso, en el que se ha ampliado la motivación de la culpabilidad en un informe posterior a los actos de imposición de sanción.

La consecuencia de lo expuesto hasta aquí sería que la parte de la sanción exigida en el acuerdo de exigencia de la reducción practicada en la sanción sería improcedente, por lo que ha de anularse el acto impugnado.

TERCERO. En cuanto a la anulación del acuerdo de derivación que se solicita, se aprecia que dicho acuerdo es firme por cuanto, tal y como se ha expuesto en los antecedentes de esta resolución, el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria fue notificado el 22/10/20, según acuse de recibo firmado por el interesado, sin que conste que fuera recurrido en tiempo y forma, teniendo en cuenta que fue con ocasión de la interposición el día 06/04/21 del recurso de reposición contra el acuerdo de exigencia de la reducción practicada en la sanción cuando el interesado instó la anulación de la sanción contenida en el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, una vez transcurrido el plazo del mes desde la notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria, por lo que, se reitera, este último acuerdo devino firme y no puede ser objeto de revisión por este Tribunal en la presente reclamación económico-administrativa.

Tercero:

Frente a la resolución del TEAR interpuso el Director del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando cuanto sigue:

1. Siendo el acto impugnado la exigencia de la reducción practicada en la sanción en aplicación del artículo 188 de la LGT -exigencia hecha por incumplimiento de los requisitos establecidos ese artículo-, el TEAR ha estimado la reclamación por entender que la sanción impuesta en su día no está suficientemente motivada, y ello a pesar de que el propio TEAR reconoce que el acuerdo de declaración de responsabilidad en cuyo alcance se incluye la sanción citada, es firme.

Es precisamente la posibilidad de pronunciarse sobre una sanción firme, con ocasión de la impugnación de la exigencia de su reducción, contra lo que se interpone el presente recurso extraordinario.

2. El artículo 188 de la LGT establece ciertas reducciones a las sanciones impuestas, siempre que se cumplan unos determinados requisitos.

En el caso de la reducción del 25% de la sanción, regulada en el apartado 3 de ese artículo y que se hace de oficio e inicialmente, su exigencia procede cuando se constata, con posterioridad a su imposición o su derivación al responsable, que no se han cumplido los dos requisitos establecidos, esto es, que no se ha realizado el pago del total importe restante de la sanción o que se haya interpuesto un recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

Ahora bien, el hecho de que las sanciones tributarias tengan reducciones y que pueda exigirse el pago de estas últimas en un momento posterior, no desdobra cada sanción convirtiéndola en dos o más. Cada sanción sigue siendo una, porque el importe de la reducción exigida no es una sanción independiente.

Piénsese que las sanciones tributarias se imponen por la comisión de infracciones tributarias, tal y como dispone el artículo 185 de la LGT: *Las infracciones tributarias se sancionarán mediante la imposición de sanciones pecuniarias y, cuando proceda, de sanciones no pecuniarias de carácter accesorio. Por su parte, las infracciones tributarias son las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra Ley* (art. 183 de la LGT). Pues bien, la falta de pago en periodo voluntario de una sanción no es una infracción tributaria, por lo que la exigencia de pago de la reducción aplicada a la sanción no es una sanción independiente, siendo la consecuencia que la conformidad a derecho de la propia sanción no puede discutirse con ocasión de la impugnación de la exigencia de pago de la reducción aplicada, sino solamente mediante la impugnación, en tiempo y forma, de la propia sanción, bien se trate del deudor principal bien del responsable al que se haya derivado su pago, cuando esté legitimado para ello, como sí lo está el declarado responsable en aplicación del artículo 43.1 a) de la LGT.

De este modo, Don X pudo impugnar la sanción que le fue derivada, pero no lo hizo en tiempo y forma - como reconoce el propio TEAR en su resolución-, por lo que la sanción devino firme para él.

Por otra parte, la unidad de acto que conforman la sanción reducida y su reducción, aunque los pagos de una y otra se establezcan en momentos distintos, está recogida también en el artículo 188 de la LGT citado, en su apartado 4, que establece lo siguiente:

<<4. Cuando según lo dispuesto en los apartados 2 y 3 de este artículo se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida.

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

Aunque ha quedado argumentada suficientemente la impugnación de la resolución del TEAR, pueden citarse las siguientes resoluciones económico-administrativas, en las que se refrenda claramente el criterio expuesto por este Departamento de Recaudación: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, de 21 de febrero de 2017, reclamación 46-16816-14; Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 31 de julio de 2019, reclamación 28-9501-18.

3. La realidad material y jurídica de que una parte de la sanción -la correspondiente a la reducción legalmente practicada- no es una sanción distinta, por lo que por vía de su impugnación no puede examinarse la conformidad a derecho de la sanción misma (aunque el pronunciamiento en tal sentido, como ha hecho el TEAR, afecte solo a la parte reducida), tal y como se defiende por este Departamento, no significa que la exigencia de la reducción de una sanción no pueda ser objeto de impugnación.

En efecto, como sucede con cualquier otro acto administrativo tributario, el acuerdo de exigencia de la reducción practicada a una sanción puede ser objeto del recurso potestativo de reposición y de reclamación económico-administrativa. Ahora bien, la revisión del correspondiente acuerdo estará limitada a si se cumple o no el supuesto de hecho correspondiente para tal exigencia, lo que supone, para el presente caso, que el TEAR solo debió pronunciarse sobre si se cumplieron o no los requisitos establecidos los apartados a) y b) del artículo 188.3 de la LGT, además de sobre otras cuestiones aplicables con carácter general a cualquier otro acto administrativo tributario, básicamente, si se había producido prescripción del derecho a exigir el pago de la reducción y si el acuerdo correspondiente había sido dictado por el órgano competente para ello, pero, en ningún caso, sobre la conformidad a derecho de la sanción.

4. Sobre el defecto de motivación y sobre cómo debe y puede alegarse.

Ya se ha dicho: el responsable ex artículo 43.1 a) LGT dispuso de plenas facultades impugnativas y no las empleó, consintió y la responsabilidad declarada ganó firmeza. Ante su declaración de responsabilidad, es cuando pudo alegar el defecto de motivación al tiempo de imponer la sanción a la mercantil.

Son conductas diferentes. La mercantil fue infractora y el administrador fue responsable, son cosas distintas y es jurisprudencia asentada y reiterada de la Sala primera del Supremo que nunca la responsabilidad será sancionadora, y nunca el responsable tributario será un infractor [STS de 10 de diciembre de 2020, Sala de lo Civil sección 1ª, recurso de casación 1394/2018].

Para ilustrar esta idea de que son cosas diferentes, y que la necesidad de motivación opera en la mercantil infractora y no en el administrador responsable, podemos traer a colación la reciente RTEAC de 19 de julio de 2021, RG 5696-2018, Sala tercera, recaudación. Alzada del Departamento de Recaudación.

Y es que, en suma y como ya se ha dicho, el responsable tuvo en su mano sostener la falta de motivación al tiempo de sancionar a la mercantil y no lo hizo, consintió y la responsabilidad devino firme.

Ahora ya nos encontramos en el procedimiento dirigido a la exigencia de su responsabilidad, y como se ha dicho, ya no proceden ese tipo de cuestiones, y desde luego, agotadas las posibilidades plenas impugnativas del responsable, no procede reabrir las, pues la ley no lo quiere.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario y que se establezca como criterio lo siguiente: "La impugnación de la exigencia de la reducción de una sanción no puede suponer, en ningún caso, la revisión de la conformidad a derecho de la sanción si ésta es firme para el que impugna, y ello aunque el pronunciamiento de disconformidad a derecho de la sanción solo afecte a la reducción exigida".

Cuarto:

El obligado tributario que ostentó en su día 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) no formuló alegaciones en el plazo concedido a tal efecto.

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 con ocasión de la impugnación de la exigencia de reducción de una sanción cabe o no la revisión de la conformidad a derecho de la sanción misma cuando esta última es firme para el que impugna.

Tercero:

El artículo 188 de la LGT, en la redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados, disponía en sus tres primeros apartados:

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

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

Como se indicó en los antecedentes de hecho, con fecha 13 de octubre de 2020 se dictó acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria de carácter subsidiario en virtud del artículo 43.1 a) de la LGT exigiéndose al responsable, Don X, entre otras deudas, una sanción por importe de 1.303,05 euros que, tras la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 188.1. b) LGT [30% s/1.303,05 = 390,91 euros] y 188.3 LGT [25% s/ (1.303,05

- 390,91) = 228,03 euros], ascendió a la cantidad de 684,11 euros. El acuerdo de declaración de responsabilidad se notificó al interesado el 28 de octubre de 2020.

El plazo concedido al responsable para efectuar el pago en período voluntario es, conforme a lo dispuesto en el artículo 174.6 de la LGT, el establecido en el apartado 2 del artículo 62 de dicha norma. En el acuerdo de derivación de responsabilidad se advertía que *"la reducción del 25% prevista en el art. 188.3 LGT se exigirá, sin más requisito que la notificación al interesado, en el caso de que no se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción 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, o en el caso de que se interponga recurso o reclamación frente al acuerdo de declaración de responsabilidad, fundado en la procedencia de la declaración de responsabilidad o en las liquidaciones derivadas"*.

Vencido el plazo establecido en el artículo 62.2 de la LGT sin que el responsable ingresara el importe de la sanción reducida (684,11 euros) el órgano de recaudación le exigió la reducción del 25% (228,03 euros).

Las alegaciones del declarado responsable frente al acuerdo de exigencia de la reducción del 25%, tanto en vía de reposición como económico-administrativa, se han centrado exclusivamente en lo concerniente al beneficio de exoneración de pasivo insatisfecho que le fue reconocido mediante Auto judicial. Sin embargo, el TEAR, de oficio, entra a conocer de la legalidad de la sanción impuesta al deudor principal y derivada al responsable, concluyendo que dicha sanción no se ajustó a derecho y, por ende, que la parte de la sanción exigida en el acuerdo impugnado resulta improcedente, debiendo anularse este último.

El Director recurrente sostiene, sin embargo, que no cabe pronunciarse sobre una sanción firme con ocasión de la impugnación de la exigencia de su reducción.

Este Tribunal Central anticipa que no puede compartir la postura del TEAR y que su posición coincide con la del Director recurrente.

Cabe recordar que, de conformidad con lo indicado en el apartado 5 del artículo 174 de la LGT, el declarado responsable, salvo en los supuestos del artículo 42.2 de la LGT, puede impugnar en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto. Así, en efecto, dispone el mencionado precepto que:

"Artículo 174. Declaración de responsabilidad

5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros obligados tributarios, sino únicamente el importe de la obligación del responsable que haya interpuesto el recurso o la reclamación.

No obstante, en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 42 de esta Ley no podrán impugnarse las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sino el alcance global de la responsabilidad. Asimismo, en los supuestos previstos en el citado apartado no resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 212.3 de esta Ley, tanto si el origen del importe derivado procede de deudas como de sanciones tributarias".

El responsable, pues, tuvo oportunidad de combatir, con ocasión de la impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad, la sanción que le fue derivada. En el caso aquí examinado es cuestión pacífica que no recurrió en plazo el acuerdo de declaración de responsabilidad que, de este modo, adquirió firmeza. Perdió, en consecuencia, la posibilidad de discutir la conformidad o no a derecho de la sanción que, impuesta al deudor principal, le fue derivada a él. Como bien indica el Director recurrente *"el responsable ex artículo 43.1 a) LGT dispuso de plenas facultades impugnativas y no las empleó, consintió y la responsabilidad declarada ganó firmeza. Ante su declaración de responsabilidad, es cuando pudo alegar el defecto de motivación al tiempo de imponer la sanción a la mercantil"*.

En nuestra resolución de 20 de diciembre de 2021 (RG 6669/2021), dictada en unificación de criterio, en la que la cuestión controvertida consistía en determinar si al acuerdo de exigencia de una reducción de sanción le resultaba o no aplicable el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la LGT, dijimos (el énfasis es añadido):

*"Vista la normativa aplicable a los hechos examinados este Tribunal Central anticipa que no puede compartir la postura del TEAR. Y es que **no es cierto que el procedimiento de exigencia de reducción de sanción sea un procedimiento de naturaleza sancionadora** que tiene su origen en una actuación inspectora.*

*El procedimiento sancionador que se incoó como consecuencia de la actuación inspectora es el que finalizó de forma tácita el día 27 de febrero de 2018 tras prestar el interesado su conformidad a la propuesta de sanción. **La exigencia de la reducción por falta de pago en período voluntario del importe restante de la sanción impuesta en el único procedimiento sancionador incoado constituye una actuación administrativa que no forma parte***

de dicho procedimiento. Con dicha actuación se exige la reducción que ya había sido cuantificada y determinada en el procedimiento sancionador del que trae causa. Dicho con otras palabras, cuando se incumplen las condiciones que posibilitaron la reducción lo que tiene lugar es la mera exigencia del importe reducido de una sanción previamente impuesta, pero no la imposición de sanción alguna.

Como bien indica el Director recurrente **"las referencias que se realizan en el art. 188 se hacen en singular ("la sanción") lo que pone de manifiesto que la sanción es única.** Así, contra el acto de exigencia de pago del importe reducido no es necesario recurso independiente si ya se hubiese recurrido contra la sanción reducida (la referencia a la sanción reducida sólo puede entenderse realizada a la sanción única originaria, que es la que es objeto de reducción). Esa interpretación se cierra con lo indicado en el último párrafo del apartado 4, que hace referencia al "importe total" de la sanción, como no puede ser de otra forma".

Téngase presente que **si la exigencia del importe reducido fuese una actuación sancionadora debería estar tipificada legalmente la conducta infractora** en virtud del artículo 183.1 de la LGT, a cuyo tenor "son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley", **conducta que estaría constituida por la falta de pago en período voluntario del importe restante de la sanción. Tal tipificación no existe ni en la LGT ni en ninguna otra ley.**"

Conforme a lo indicado en la citada resolución, el acuerdo de exigencia de la reducción del 25% no tiene, por tanto, naturaleza sancionadora, no impone sanción alguna. Se limita a exigir el importe de la reducción de una sanción previamente impuesta.

La única sanción existente es, por tanto, la que se impuso al deudor principal y se derivó al responsable. Ahora bien, tal como señala el Director recurrente **"el hecho de que las sanciones tributarias tengan reducciones y que pueda exigirse el pago de estas últimas en un momento posterior, no desdobra cada sanción convirtiéndola en dos o más"**. Dicho con otras palabras, la sanción es única y no se divide en dos o más independientes, cada una por su respectivo importe, por el hecho de que se exijan las reducciones en un momento posterior.

Existe, pues, un único acto administrativo de imposición de sanción cuyo importe es el total sin reducciones, fijándose en él una cantidad a ingresar inferior si se cumplen las circunstancias para ello. Prueba de ello es lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 188 de la LGT cuando señala, por un lado, que **"Si se hubiera interpuesto recurso contra la sanción reducida se entenderá que la cuantía a la que se refiere dicho recurso será el importe total de la sanción..."** y, por otro, que **"Cuando se exija el importe de la reducción practicada, no será necesario interponer recurso independiente contra dicho acto si previamente se hubiera interpuesto recurso o reclamación contra la sanción reducida"**. Esta última frase se limita a indicar que al interponer un recurso contra la sanción reducida se está interponiendo un recurso contra el único acuerdo sancionador y por la totalidad de la sanción, lo que convierte en superfluo el recurso contra la posterior exigencia de la reducción. No cabe inferir de ella, a nuestro juicio, que si no se hubiese interpuesto recurso contra la sanción reducida el recurso presentado contra la posterior exigencia de la reducción constituya un recurso contra un acuerdo sancionador limitado a la parte de la sanción constituida por tal reducción. Y es que, como señalamos más arriba, el acuerdo sancionador es único y su importe es el total de la sanción sin reducciones. Dicho acuerdo único fue notificado en su día al deudor principal, poniendo fin al procedimiento sancionador seguido con él, y al responsable con ocasión de la notificación del acuerdo de declaración de la responsabilidad.

Cuando las circunstancias para la reducción de la sanción finalmente no se cumplen, el acuerdo por el que se exige la parte de la sanción correspondiente a la reducción no es ya, por lo expuesto, un acuerdo sancionador - limitado a dicho importe- sino un simple acto administrativo por el que se reclama al interesado el importe reducido de la única sanción previamente acordada, razón por la cual por vía de su impugnación no puede examinarse la conformidad a derecho de la sanción misma (aunque el pronunciamiento en tal sentido, como ha hecho el TEAR, afecte solo a la parte reducida). Ello no quiere decir, obviamente, que el acuerdo de exigencia de la reducción practicada a una sanción no pueda ser objeto del recurso potestativo de reposición y de reclamación económico-administrativa, pero su revisión, como apunta el Director, estará limitada a si se cumple o no el supuesto de hecho correspondiente para tal exigencia, lo que supone, en el caso examinado, que el TEAR solo debió pronunciarse sobre si se cumplieron o no los requisitos establecidos los apartados a) y b) del artículo 188.3 de la LGT, además de sobre otras cuestiones aplicables con carácter general a cualquier otro acto administrativo, pero, en ningún caso, sobre la conformidad a derecho de la sanción.

Por lo expuesto,

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

ACUERDA:

ESTIMARLO, fijando el criterio siguiente:

El acuerdo de exigencia de la reducción de una sanción no es un acuerdo sancionador -limitado al importe de tal reducción- sino un simple acto administrativo por el que se reclama al interesado el importe de la reducción de la única sanción previamente acordada, razón por la cual por vía de su impugnación no puede examinarse la conformidad a derecho de la sanción misma.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda.