

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de febrero de 2024

Sala 1.^a

R.G. 5218/2020

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Sanciones. Reducción por pronto pago. Prescripción del derecho de la Administración a exigir la reducción de la sanción por pronto pago. Habiendo fundado jurídicamente que la exigencia de la reducción por pronto pago (art. 188.3 LGT) no es un acto administrativo de imposición de sanción (no incardinable en el plazo de prescripción del art. 189.2 LGT) y tampoco supone la exigencia de deuda tributaria del art. 66 LGT -puesto que sí es una sanción pero que no se impone, sino que se exige-, se concluye que la LGT no prevé plazo especial de prescripción de la acción para reclamar la reducción indebidamente disfrutada.

Y, de acuerdo con la jerarquía de fuentes, ante la ausencia de plazo especial, ha de regir para la prescripción de este derecho administrativo el plazo de prescripción de 4 años establecido para los derechos de la Hacienda Pública estatal en el art. 15.1 a) de la Ley General Presupuestaria. Así, debemos fijar el día a quo del plazo de prescripción del derecho de la AEAT para exigir la reducción por pronto pago indebidamente disfrutada en el día en que "el derecho pudo ejercitarse" que no es otro que el día en que se conoce el incumplimiento de los requisitos a los cuales estaba supeditada normativamente la reducción de la sanción y, que en el presente caso, es el día de interposición de la reclamación económico-administrativa frente al acto de resolución del procedimiento sancionador.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 29/09/2020 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 22/09/2020 contra el acuerdo de exigencia de reducción practicada relativo al IS 2005 dictado por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT de fecha 15 de septiembre de 2020 (notificado el día 16 del citado mes y año).

SEGUNDO.- La entidad reclamante, BANCO_1 S.A fue objeto de un procedimiento inspector relativo a su IS consolidado 2015; procedimiento que culminó con una liquidación derivada de un acta A02 por importe de 944.286.199,08 euros (aunque había conformidad parcial ex artículo 187.2 b) RGAT) y un acuerdo de resolución con imposición de sanción por comisión de las infracciones tributarias previstas en los artículos 191 y 195 LGT de fecha 9 de octubre de 2015. El importe de la sanción total por la comisión de las citadas infracciones se cifró en 69.611.975,40 euros. Sin embargo, la sanción a ingresar total fue menor (se cifró en 36.546.287,08 euros) a resultas de la aplicación de dos reducciones: (1) la reducción por conformidad del 30% del artículo 188.1 LGT (reducción que ascendió a 20.883.592,61 euros) y, (2) la reducción adicional del 25% por pronto pago del artículo 188.3 LGT (reducción que ascendió a 12.182.095,69 euros).

TERCERO.- En fecha 30 de octubre de 2015 la reclamante interpuso recurso en única instancia ante el TEAC en relación a la liquidación y sanción IS 2005, expedientes que se tramitaron con número de RG 1599/2015 y 8229/2015. Dichos expedientes se resolvieron acumuladamente (acumulación obligatoria) en resolución desestimatoria de fecha 21 de julio de 2020 (notificada al reclamante el día 29 del citado mes y año).

CUARTO.- En fecha 30 de julio de 2020 el reclamante presentó escrito a la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la DCGC AEAT donde le comunicaba que, frente a la resolución TEAC había interpuesto recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional solicitando que se le expidiera un certificado donde se hiciera constar la vigencia de la garantía aportada ante la AEAT para el mantenimiento de la suspensión en vía contenciosa.

QUINTO.- En fecha 15 de septiembre de 2020 la DCGC emitió dos actos administrativos: (1) "comunicación relativa a la exigencia de reducción de sanción" donde se le comunicaba que "le ha sido remitido acuerdo de exigencia de la reducción practicada al objeto de que disponga de la carta de pago de la exigencia de la reducción del 25% de la sanción mencionada) y (2) el acto administrativo de "exigencia de la reducción

Síguenos en...

practicada en el acuerdo de imposición de sanción" en el que se exigía la reducción por pronto pago del 25% que ascendió a 12.182.095,69 euros.

SEXTO.- Frente al citado acto de exigencia de la reducción practicada en el acuerdo de imposición de sanción por importe de 12.182.095,69 euros ha interpuesto el interesado el presente recurso en única instancia formulando las alegaciones que seguidamente se analizan y que, en síntesis, fundan la improcedencia de la exigencia de la reducción de la sanción en la medida en que en septiembre de 2020, fecha en que se firma y notifica la misma, habría prescrito el derecho de la Administración Tributaria a exigir el pago de la citada reducción.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a derecho del acto de exigencia de la reducción de la sanción IS 2005 dictado por la DCGC en fecha 15 de septiembre de 2020 a la vista de las alegaciones presentadas y la documentación obrante en el expediente administrativo.

TERCERO.- Sobre la controversia jurídica.

Como hemos detallado en los antecedentes de hecho, la entidad reclamante BANCO_1 fue objeto de un procedimiento inspector relativo a la declaración consolidada de su Impuesto sobre Sociedades del año 2005; procedimiento que culminó con la práctica de un acuerdo de liquidación derivada de un acta de disconformidad en la que, sin embargo, existía una conformidad parcial del obligado tributario respecto de elementos que determinarían una cuantía a devolver (tramitación conforme al artículo 187.2 b) RGAT).

La Inspección actuante entendió que en el IS 2005 el obligado tributario había cometido las infracciones tributarias consagradas en el artículo 191 y 195 LGT, dictando y notificando el correspondiente acuerdo de imposición de sanción.

No obstante, en el citado acuerdo de resolución con imposición de sanción de fecha 9 de octubre de 2015 la DCGC aplicó las dos reducciones previstas en el artículo 188 LGT, apartados 1 y 3 (el subrayado es nuestro):

Artículo 188 LGT. Reducción de las sanciones. Redacción vigente *ratione temporis*.

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

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

2. El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en el apartado anterior se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

a) En los supuestos previstos en el párrafo a) del apartado anterior, cuando se haya interpuesto contra la regularización o la sanción el correspondiente recurso contencioso-administrativo o, en el supuesto de haberse presentado aval o certificado de seguro de caución en sustitución del depósito, cuando no se ingresen las cantidades derivadas del acta con acuerdo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que se hubiera concedido por la Administración tributaria con garantía de aval o certificado de seguro de caución.

b) En los supuestos de conformidad, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización.

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

Síguenos en...



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>>

Así, siendo la sanción total derivada de la comisión de las citadas infracciones tributarias 69.611.975,40 euros, el importe de la sanción a ingresar total fue menor (se cifró en 36.546.287,08 euros) tras aplicar la reducción por conformidad del 30% del artículo 188.1 LGT (reducción que ascendió a 20.883.592,61 euros) y la reducción adicional del 25% por pronto pago del artículo 188.3 LGT (reducción que ascendió a 12.182.095,69 euros).

Es la controversia jurídica suscitada en la presente reclamación relativa, precisamente, a la reducción por pronto pago y su posterior exigencia. Y ello porque, como se desprende del artículo citado, existen dos requisitos que condicionan su aplicación: (1) el pronto pago entendido como pago por el contribuyente dentro del plazo del 62.2 LGT o en los plazos previstos en el acuerdo de aplazamiento y fraccionamiento y, (2) la no interposición de recurso o reclamación contra la sanción.

Y, ciertamente, en la medida en que el interesado interpuso reclamación ante este TEAC en única instancia contra la sanción, es cuestión pacífica que perdió, con la citada reclamación, su derecho a la reducción practicada en el acuerdo sancionador. Y decimos pacífica porque es un extremo que reconoce la Administración (de ahí que el acto administrativo objeto de impugnación sea, precisamente, el acto de exigencia de la reducción) como el obligado tributario cuando afirma en sus alegaciones:

<<Mi representada no discute que la interposición de la reclamación el 30 de octubre de 2015 contra el acuerdo sancionador debió determinar la pérdida de su derecho a la aplicación de la reducción regulada en el artículo 188.3, pues así lo establece claramente el párrafo segundo de este apartado>>.

Donde por el contrario sí existe controversia y es lo que este TEAC tiene que dilucidar en la presente reclamación, es si es jurídicamente conforme a derecho que habiéndose interpuesto la reclamación contra la sanción IS 2005 en fecha 30 de octubre de 2015 y generando esta la pérdida del derecho a la reducción por pronto pago, la Administración no la haya exigido sino hasta el 15 de septiembre de 2020. Y ello en tanto en cuanto, como afirma el obligado tributario, esa diferencia temporal habría generado que hubiera prescrito el derecho de la AEAT a exigir el recargo; cuestión que pasamos a valorar.

CUARTO.- Sobre el plazo de prescripción del derecho a exigir la reducción por pronto pago de las sanciones del artículo 188.3 LGT.

Como hemos venido detallando, la cuestión jurídica que tiene este TEAC que resolver es enjuiciar si la exigencia de la reducción por pronto pago del artículo 188.3 LGT cuando se incumple alguno de los requisitos a los cuales la misma está condicionada (ya sea el pronto pago o la no interposición de recurso o reclamación contra la sanción) es una acción administrativa que solo puede ejercitarse en un determinado plazo y, en su caso, cuál es este.

O, dicho de otro modo determinar si, habiéndose interpuesto la reclamación contra la sanción IS 2005 el 30 de octubre de 2015, está todavía viva la acción administrativa de exigir la reducción el 15 de septiembre del año 2020 (determinando, a tal fin, cuál sería el plazo aplicable y las posibles interrupciones o reanudaciones del mismo al que éste pudiera estar sujeto).

Síguenos en...



Para comenzar este estudio, este TEAC ha de delimitar un punto de partida que, a nuestro juicio, es claro y que el reclamante reconoce en sus alegaciones: a saber, que el momento temporal de nacimiento del derecho de la Administración para exigir la citada reducción no puede ser diferente al momento en el que se incumplen las condiciones sine qua non a las cuales estaba supeditada normativamente la reducción del 25% del 188.3 LGT. Y, en el presente caso, la condición incumplida no es otra que la interposición de recurso o reclamación contra la sanción (en este caso, la interposición de la reclamación tramitada con número de RG 8229/2015 en fecha 30 de octubre de 2015). Es decir, con independencia de lo que ocurriese con el requisito del pago, el 30 de octubre de 2015 era jurídicamente indiscutible que el interesado perdió el derecho a la reducción por pronto pago del 25% - y siendo jurídicamente claro, es obvio que desde esa fecha, 30 de octubre de 2015, la Administración pudo y debió exigir la reducción improcedente-.

Realizada esta precisión que delimita el punto de partida de la controversia, la siguiente cuestión es dilucidar hasta cuándo la Administración tenía derecho a exigir la citada reducción. O, lo que es lo mismo, analizar si estaba sujeto tal derecho a un determinado plazo, ya sea de caducidad o de prescripción.

Para comenzar, debemos precisar que no parece una cuestión simple y ello ya se desprende de las alegaciones del propio recurrente que no ha invocado un plazo de prescripción específico sino que se ha remitido genéricamente al artículo 66 LGT:

<<La Administración ha dejado transcurrir casi cinco años desde que debió haber exigido la reducción, por lo que ha decaído su derecho, conforme a lo establecido en el artículo 66 de la LGT (...)

Se trata de un acto administrativo por el que se expresa la decisión de la Administración tributaria de exigir la reducción previamente reconocida y se practica la correspondiente liquidación para exigir el ingreso de aquella, y que sólo se puede dictar dentro del plazo de 4 años reconocido en el artículo 66 LGT para el ejercicio de cualquiera de los derechos reconocidos a esta Administración>>.

Sentado lo anterior, debemos precisar que conforme con nuestra resolución dictada en unificación de criterio en fecha 20 de diciembre de 2021 (RUC 6699/2021), la exigencia de la reducción por pronto pago no está sujeta al plazo de caducidad de 3 meses para el inicio de un procedimiento sancionador (en la actualidad 6 meses) consagrado en el artículo 209 LGT:

Artículo 209 LGT. Iniciación del procedimiento sancionador en materia tributaria.

<<1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.

2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución.

Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el artículo 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto>>.

Plazo no aplicable en la medida en que el procedimiento de exigencia de la reducción no es un procedimiento de naturaleza sancionadora (el subrayado es nuestro):

Resolución TEAC de 20 de diciembre de 2021, RUC 6699/2021:

<<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

Síguenos en...



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.

Debe señalarse finalmente que el criterio de la resolución de 30 de julio de 2019 del TEAR de Murcia (30/02922/2016) en que se apoya la resolución impugnada en el presente recurso extraordinario de alzada, no puede mantenerse tras la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2020 (rec. cas. 26/2018) conforme a la cual el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 LGT no resulta de aplicación al procedimiento sancionador por incumplimiento de un deber formal de presentación en plazo de una declaración tributaria.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, acuerda ESTIMARLO y unificar criterio en el sentido siguiente:

No resulta de aplicación el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la LGT al acuerdo de exigencia de la reducción de una sanción impuesta en un procedimiento sancionador incoado como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección>>

Así, en aplicación de la citada resolución, este TEAC entiende que, en definitiva, el ejercicio del derecho de la Administración para exigir la reducción no estaba sometida al plazo de caducidad de 3 meses del artículo 209.2 LGT; resolución que, dicho sea, es coherente con el hilo argumental que venimos exponiendo en la medida en que afirma que "cuando se incumplen las condiciones que posibilitaron la reducción lo que tiene lugar es la mera exigencia del importe reducido", esto es, sin negar expresamente, sino más bien respaldar, la tesis que en la presente resolución defendemos claramente: a saber, que es con el incumplimiento de la condición sine qua non prevista normativamente para la aplicación de la reducción, que nace el derecho de la Administración a exigir la reducción indebidamente disfrutada por el obligado tributario.

Debemos precisar que este criterio asentado en la resolución transcrita ha sido reiterado en la resolución de este TEAC de fecha 21 de junio de 2022 (recurso 8540/2021) en la que, además, afirmamos que en la reclamación económico-administrativa que se interponga contra el acto administrativo de exigencia de la reducción practicada no puede examinarse la conformidad a derecho de la sanción impuesta:

Resolución TEAC 21 de junio de 2022, recurso 8540/2021:

<<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

Síguenos en...

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>>.

Pero, además de esa conclusión jurídica, la citada resolución de este TEAC ahonda en un aspecto muy trascendente, a saber, la naturaleza jurídica que ha de atribuirse al acto administrativo de exigencia de la reducción por pronto pago (resolución que niega su calificación como acto de imposición de sanción).

Calificación jurídica que este TEAC defiende igualmente en la presente resolución por compartir los motivos que aducimos en la resolución citada.

Así, la exigencia de la reducción indebida no es un acto de imposición de sanción en la medida en que de las referencias normativas del artículo 188 LGT se desprende que la sanción es única (y es la original que se impuso, aunque si bien el pago que la misma conllevaba se minoraba en aplicación de la reducción por pronto pago) y, por eso, la LGT prevé que al recurso o reclamación que se hubiera interpuesto contra la sanción, se acumule el recurso o reclamación contra el acto de exigencia de la reducción (siempre, claro está, que el plazo de interposición del mismo sea coetáneo al plazo de resolución del recurso o reclamación).

Y, en segundo lugar, porque toda sanción para su imposición requiere de la concurrencia de dos elementos: el elemento objetivo (es decir, la comisión de una infracción que ha de estar tipificada) y el elemento subjetivo. Ciertamente, en la citada resolución este TEAC ahondó en la inexistencia del elemento objetivo, es decir, en el hecho de que si exigir la reducción de la sanción practicada por perderse el derecho a su aplicación fuese verdaderamente un acto de naturaleza sancionadora, tendría que estar tipificada legalmente esa conducta infractora. Así, en la citada resolución afirmábamos que la conducta merecedora de reproche administrativo sancionador "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" - reflexión que, análogamente, cabe realizar en el presente caso aunque, si bien es cierto, la exigencia de la reducción estaría motivada por el otro requisito sine qua non al que la reducción está supeditada (la no interposición de recurso o reclamación)-. Por ello, y siguiendo una reflexión análoga a la realizada en la RUC, negamos que la exigencia de la reducción sea un acto sancionador porque no existe tampoco como conducta tipificada en la LGT "la interposición de recurso o reclamación".

Pero, a fortiori, no solo bastaría con esa tipificación sino que tendría que anudarse a ella un elemento subjetivo de dolo o culpa ex artículo 183 LGT: esto es, fundar que la interposición de un recurso o reclamación se hace con dolo o culpa. Reflexión esta última que hace, a juicio de este TEAC, todavía más evidente en este supuesto en el que el requisito incumplido es la interposición de recurso (y no la falta de pago) que jurídicamente no puede calificarse al acto de exigencia de la reducción como un acto de naturaleza sancionadora. La razón es que si se entendiese que interponer recurso o reclamación es un acto merecedor de sanción (sanción que, por definición, implica un reproche legal por una actuación que se reputa contraria al ordenamiento jurídico) se estaría inevitablemente entendiendo que el ejercicio de un derecho fundamental, como es la tutela judicial efectiva, en su vertiente de acceso a los recursos, sería una actuación sancionable. O, dicho de otro modo, el efectivo ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva se vería acompañado de un reproche legal (a través de la imposición de una sanción) lo cual es, a todas luces, carente de lógica jurídica.

Ahora bien, si bien es cierto que la exigencia de la reducción no es un acto de naturaleza sancionadora, ni de "imposición de sanción", no es menos cierto que su naturaleza jurídica no puede conceptualizarse de manera aislada puesto que depende directamente del acto de imposición de sanción (acto que, como

Síguenos en...



venimos diciendo, es previo y único); acto éste que es el que cifra la cuantía de la sanción y la propia reducción - reducción que no es más que una cifra que, pese a que se considera sancionable, la LGT decide eximirla de pago en aras de reducir la litigiosidad y conseguir la rápida recaudación de los recursos públicos-. Prueba de ello es que se diferencia entre sanción y sanción a ingresar.

Es, en definitiva, la reducción del artículo 188.3 LGT una simple rebaja de la cuantía a pagar por la comisión de una infracción tributaria -rebaja que, como decimos, se ve justificada por el pronto pago y por la reducción de litigiosidad-.

Así, en la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2020, recurso 3181/2017 el Alto Tribunal diferenció conceptualmente la sanción de la reducción. En esa sentencia, el Tribunal Supremo conoció de un recurso de casación en el que un obligado tributario impugnó inicialmente la liquidación y la sanción impuesta contra el TEAR de Cataluña. El citado Tribunal Regional entendió que la sanción impuesta era improcedente en la medida en que la infracción no era grave, sino leve por lo que ordenó la anulación de la sanción y la imposición de una nueva sanción conforme con su resolución.

La AEAT en ejecución de la citada resolución, dictó una nueva sanción en la que, sin embargo, no aplicó al obligado tributario la reducción que aquí estamos analizando del artículo 188.3 LGT -reducción a la que el interesado entendió que tenía derecho-.

Y, en consecuencia, el interesado impugnó ante el TSJ y, posteriormente, ante el Tribunal Supremo, defendiendo ante este último su derecho a la aplicación de la citada reducción, concluyendo el Alto Tribunal:

<<Compartimos el criterio de la sentencia impugnada, pues el recurrente es cierto que en su momento impugnó la sanción impuesta, así como la liquidación, pero la resolución del TEAR le dió la razón en cuanto a la sanción y ordenó su anulación y sustitución por otra, por lo que la sanción ahora impugnada que se dicta en ejecución de la resolución administrativa es distinta de la que en su día fue anulada.

El recurrente no impugna ni la nueva liquidación, ni la sanción, lo que impugna, conformándose con la sanción, es la inaplicación de la reducción legal del 25% por abonar la misma dentro de determinados plazos.

En consecuencia y rechazando la alegada falta de motivación de la sentencia, pues los argumentos de la misma han quedado suficientemente explicados y reconocidos por las partes y por esta Sala, procede desestimar el presente recurso de casación>>.

Se evidencia, por tanto, que el Tribunal Supremo diferencia entre "sanción" y "reducción legal del 25%".

Sin embargo, nótese que habiendo concluido que el acto de exigencia de la reducción no es un acto de imposición de sanción y, por ende, tampoco el procedimiento a tramitar para su exigencia es de naturaleza sancionadora, se mantiene la coherencia con las resoluciones del TEAC previas antes transcritas que fundaban la no aplicación del plazo de 3 meses de caducidad para iniciar su tramitación.

Y ello porque, no siendo la exigencia de la reducción la imposición de una sanción, sí es un elemento vinculado a una sanción; más específicamente, es un beneficio normativo que permite que la sanción impuesta no siempre coincida con la cuantía de la sanción a ingresar.

Pero, en definitiva, la cuantía monetaria de la reducción es, por naturaleza, una parte dineraria de la sanción que se ha impuesto (y que es única y es por el importe total previo a la reducción por pronto pago y por conformidad). Y, siendo la cuantía de la reducción parte de la sanción impuesta, simplemente la ley no exige su pago cuando se cumplen unos requisitos y, de incumplirse, su exigencia no deviene en una nueva sanción sino que la sanción era única: simplemente se exige la rebaja en el pago indebidamente aplicada.

Es, por ello, que siendo la sanción impuesta única y encontrándose dentro de la misma la cuantía de la reducción, la exigencia de esta última no puede calificarse como exigencia de "deuda tributaria" del artículo 58 LGT pues este excluye de tal concepto normativo a la totalidad de las sanciones impuestas; esto es, la cuantía íntegra de la sanción que se impone no puede ser deuda tributaria y esto incluye, claro está, la parte que no se paga efectivamente por aplicación de la reducción:

Artículo 58 LGT. Deuda tributaria.

<<1. La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

2. Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

a) El interés de demora.

Síguenos en...



b) Los recargos por declaración extemporánea.

c) Los recargos del período ejecutivo.

d) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

3. Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley.>>.

La consecuencia jurídica de que la reducción no sea deuda tributaria es que el plazo para su determinación y para exigir posteriormente su pago no está legalmente regulado en el artículo 66 LGT que recoge en su apartado a) "el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación" y, en su apartado b) "El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas".

Además, adviértase que es coherente con esta interpretación de que no sea deuda tributaria la exigencia de la reducción, con el hecho de que el acto por el cual se exige la misma no sea una "liquidación".

Así, aunque el obligado tributario afirma en sus alegaciones ante este TEAC que sí era una liquidación ("Se trata de un acto administrativo por el que se expresa la decisión de la Administración tributaria de exigir la reducción previamente reconocida y se practica la correspondiente liquidación para exigir el ingreso de aquella") lo cierto es que no lo es puesto que, no dando lugar a exigencia de deuda tributaria, no entra en la definición del artículo 101.1 LGT:

Artículo 101 LGT. Las liquidaciones tributarias: concepto y clases.

<<1. La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria>>

Y ello, es coherente con que el acto de exigencia de la reducción practicada no lo ha llamado la AEAT "liquidación" sino "COMUNICACIÓN RELATIVA A EXIGENCIA DE REDUCCIÓN DE SANCIÓN".

Realizada esta precisión de que no es deuda tributaria que se exija y, por ende, no se gira una liquidación, podemos ahora plantearnos si al ser la reducción una parte dineraria y cuantificada de una sanción previamente impuesta, el plazo de prescripción podría entenderse regulado en el artículo 190 LGT que afirma (el subrayado es nuestro):

Artículo 190 LGT. Extinción de las sanciones tributarias.

<<1. Las sanciones tributarias se extinguen por el pago o cumplimiento, por prescripción del derecho para exigir su pago, por compensación, por condonación y por el fallecimiento de todos los obligados a satisfacerlas.

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

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

Por su parte, el artículo 66 LGT afirma:

Artículo 66 LGT. Plazos de prescripción.

<<Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

b) El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

c) El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.

Síguenos en...

d) El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías>>.

Es decir, el artículo 190 LGT en relación a la prescripción del derecho para exigir el pago de las sanciones se remite al artículo 66 b) LGT, plazo de prescripción que comienza ex artículo 67.1 b) LGT "el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de pago en período voluntario"; fin de plazo de pago en período voluntario que solo puede nacer una vez que se ha notificado el acto que comunica el importe a ingresar (en este caso, una vez que se haya notificado el acto que exige la cuantía de la reducción).

Esto evidencia que el supuesto que aquí nos ocupa no encaja en el citado plazo de prescripción en la medida en que nosotros estamos analizando qué plazo tenía la Administración para dictar el acto de exigencia de la reducción y ese artículo, en cambio, se refiere a la prescripción del derecho a cobrar la deuda cuyo acto de exigencia ha tenido lugar.

Es decir, el artículo 190.2 LGT no da respuesta a la pregunta de qué plazo tenía la AEAT para dictar el acto que exige la reducción tras la interposición de reclamación, sino qué plazo tenía la AEAT para, habiendo dictado y notificado ese acto de exigencia de la reducción y no habiendo pagado el interesado en el plazo en voluntaria concedido en ese acto, ejercer medidas recaudatorias frente al obligado tributario. Es decir, el artículo 190 explicita el cómputo del plazo de prescripción para una fase recaudatoria posterior que, dicho sea, está condicionada a la notificación previa del acto de reducción que aquí analizamos.

Habiendo descartado la aplicabilidad del 190 LGT, el otro plazo de prescripción que, regulado en la LGT, podría ser aplicable a la situación que aquí analizamos (plazo para que la AEAT dicte el acto de exigencia de la reducción) sería el previsto en el artículo 189 LGT:

Artículo 189. Extinción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias.

<<1. La responsabilidad derivada de las infracciones tributarias se extinguirá por el fallecimiento del sujeto infractor y por el transcurso del plazo de prescripción para imponer las correspondientes sanciones.

2. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.

3. El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias se interrumpirá:

a) Por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del interesado, conducente a la imposición de la sanción tributaria.

Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.

b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal, así como por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichos procedimientos>>

Vemos que este artículo 189 LGT regula expresamente un "plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias". Ello determina que, de nuevo, tampoco en este precepto tenga cabida el plazo que estamos analizando porque, recordemos, la sanción ya está impuesta (se impuso con el acto de resolución del expediente sancionador incoado) y cuantificada.

Debemos advertir que el hecho de que la exigencia de la reducción no es una actuación que implique una "imposición de sanción" es algo que ya aclaramos en la resolución dictada en unificación de criterio antes transcrita (RUC 6699/2021).

A fortiori, es de destacar la diferencia de redacción de este artículo 189 LGT ("imponer sanciones tributarias") con el artículo 66 a) LGT que habla de "determinar la deuda tributaria".

El hecho de que el artículo 189 LGT, apartándose de la redacción del artículo 66 a) LGT, se refiera a la "imposición de sanción" evidencia que solo de ser calificable la exigencia de la reducción como "imposición de sanción" entraría en ese precepto y en ese plazo de prescripción. Calificación que, como venimos desarrollando, no es posible hacer puesto que la sanción es única, no existiendo infracción objetiva ni elemento subjetivo en la interposición de recurso o reclamación que permita entender que, ante el incumplimiento de los requisitos a los que está supeditada la reducción, la exigencia de la misma fuese un acto de imposición de sanción.

Síguenos en...



En definitiva, la reducción que se exige es una parte de la sanción impuesta (y que es única). Y, siendo parte de una sanción, no tiene naturaleza jurídica de deuda tributaria por lo que no puede incluirse directamente en el artículo 66 LGT. Y tampoco podría aplicarse el artículo 66 LGT por la remisión del 190 LGT porque como, ya hemos argumentado extensamente, dicho artículo no es aplicable a nuestro caso por lo que dicha remisión es inoperante.

En suma, como hemos señalado anteriormente siendo la sanción impuesta única y encontrándose dentro de la misma la cuantía de la reducción, indudablemente nos hallamos ante un crédito tributario de la Hacienda Pública. Ahora bien, una vez que hemos analizado individualizadamente los distintos plazos de prescripción regulados en la LGT y que podrían ser aplicables para el acto de exigencia de la reducción y habiendo descartado uno a uno su aplicación al citado acto administrativo que aquí nos ocupa, la conclusión jurídica que se desprende es una: que el plazo que dispone la AEAT para dictar el acto de exigencia de la reducción de la sanción no tiene un plazo de prescripción previsto en la Ley General Tributaria.

No obstante, es obvio que esta falta de regulación en la LGT no ha de llevarnos al equívoco de entender que se trataría de una acción administrativa imprescriptible, sino que hemos de acudir a las otras fuentes del ordenamiento tributario que la propia LGT previene para tales casos, contempladas en el artículo 7 LGT:

Artículo 7 LGT. Fuentes del ordenamiento tributario.

<<1. Los tributos se regirán:

2. Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común>>

Por tanto, por esa aplicación supletoria de las disposiciones generales del derecho administrativo este TEAC entiende que podemos acudir a la Ley General Presupuestaria (Ley 47/2003) puesto que nos hallamos ante un crédito de la Hacienda Pública de naturaleza pública y carácter tributario (lo que nos permite acudir a la remisión que en materia de fuentes del ordenamiento tributario hace el art. 7 transcrito).

Así, conforme con el artículo 5.2 del citado cuerpo normativo:

Artículo 5 LGP. Concepto y derechos integrantes de la Hacienda Pública estatal.

<<1. La Hacienda Pública estatal, está constituida por el conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y a sus organismos autónomos.

2. Los derechos de la Hacienda Pública estatal se clasifican en derechos de naturaleza pública y de naturaleza privada.

Son derechos de naturaleza pública de la Hacienda Pública estatal los tributos y los demás derechos de contenido económico cuya titularidad corresponde a la Administración General del Estado y sus organismos autónomos que deriven del ejercicio de potestades administrativas.>>

En este caso, no es discutible que la exigencia de reducción trae causa en el ejercicio de potestades administrativas otorgadas por la ley, por lo que es un derecho de la Hacienda Pública de naturaleza pública (contemplándose en la Ley General Presupuestaria también un plazo de 4 años para que el Estado reconozca o liquide créditos a su favor):

Artículo 15 LGP. Prescripción de los derechos de la Hacienda Pública estatal.

<<1. Salvo lo establecido por las leyes reguladoras de los distintos recursos, prescribirá a los cuatro años el derecho de la Hacienda Pública estatal:

a) A reconocer o liquidar créditos a su favor, contándose dicho plazo desde el día en que el derecho pudo ejercitarse.

b) Al cobro de los créditos reconocidos o liquidados, a contar desde la fecha de su notificación o, si ésta no fuera preceptiva, desde su vencimiento.

2. La prescripción de los derechos de la Hacienda Pública estatal se interrumpirá conforme a lo establecido en la Ley General Tributaria y se aplicará de oficio>>.

Debemos advertir que este razonamiento de concluir que existe un plazo de prescripción de un crédito tributario titularidad de la Administración Tributaria no regulado específicamente en la LGT siendo, en consecuencia, necesario acudir a la normativa supletoria para rellenar esta falta de previsión legal expresa

Síguenos en...



de este plazo en la normativa específica tributaria, es una cuestión que si bien puede chocar, no debe resultarnos extraña pues gira en torno al sistema de fuentes y la interpretación normativa.

De hecho, debemos advertir que el Tribunal Supremo ya ha reconocido que la LGT no proporciona una regulación específica para el plazo de prescripción de todas las acciones que puedan resultar de la relación jurídico-tributaria. Es, por ejemplo, el plazo de prescripción del que dispone un contribuyente para exigir de la AEAT que ejecute una resolución económico-administrativa que le concierne como se afirmó en la STS de 27 de junio de 2016, dictada en recurso de casación 193/2014.

Las reflexiones anteriores nos sitúan en un escenario en el que, habiendo fundado jurídicamente que la exigencia de la reducción por pronto pago no es un acto administrativo de imposición de sanción (y, por ende, no incardinable en el plazo de prescripción del artículo 189.2 LGT) y, al tiempo, tampoco supone la exigencia de deuda tributaria del artículo 66 LGT -puesto que sí es una sanción pero que no se impone, sino que se exige-, hemos de concluir que la LGT no prevé plazo especial de prescripción de la acción para reclamar la reducción indebidamente disfrutada. Y, de acuerdo con la jerarquía de fuentes, ante la ausencia de plazo especial, ha de regir para la prescripción de este derecho administrativo el plazo de prescripción de 4 años establecido para los derechos de la Hacienda Pública estatal en el artículo 15.1 a) de la Ley General Presupuestaria.

Así, debemos fijar el dies a quo del plazo de prescripción del derecho de la AEAT para exigir la reducción por pronto pago indebidamente disfrutada en el día en que "el derecho pudo ejercitarse" (según la redacción del citado precepto) que no es otro que el día en que se conoce el incumplimiento de los requisitos a los cuales estaba supeditada normativamente la reducción de la sanción y, que en el presente caso, es el día de interposición de la reclamación económico-administrativa frente al acto de resolución del procedimiento sancionador: 30 de octubre de 2015.

En coherencia con lo anterior, el dies ad quem del citado plazo de prescripción, se situaría en el 30 de octubre de 2020 por lo que a la fecha de la notificación del acto administrativo de exigencia de la reducción practicada (16 de septiembre del año 2020), habría transcurrido el citado plazo de prescripción de 4 años y, en consecuencia, debe estimarse la pretensión de prescripción invocada por el obligado tributario.

Finalmente, quiere este TEAC advertir que por la presente resolución no se está afirmando que el plazo de prescripción para imponer la sanción inicial sea de 4 años por la Ley General Presupuestaria puesto que esto sería una afirmación carente de base jurídica pues, como hemos visto, ese plazo específico de prescripción para la imposición de sanciones tributarias sí está regulado expresamente en la Ley General Tributaria (concretamente, en el artículo 189.2 LGT). Y ello es una cuestión distinta de la que aquí venimos tratando: que disponiendo la AEAT de un plazo de prescripción de 4 años para imponer la sanción, si la misma se hubiera impuesto con aplicación de la reducción por pronto pago, si se produjera el incumplimiento de los requisitos a los que la citada reducción está condicionada (el pago en voluntaria o la no interposición de recurso o reclamación), la AEAT dispondrá de un plazo de prescripción de 4 años contados desde el día en que el derecho pudo ejercitarse (fecha de incumplimiento de la condición correspondiente) para exigir del obligado tributario el pago de la cuantía de la reducción indebidamente disfrutada.

A resultas de lo anterior, este TEAC estima la pretensión de prescripción y, siendo esta la única cuestión objeto de controversia, fundamos en consecuencia el fallo estimatorio de la presente resolución.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

