

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 6669/2021, DE 20 DE DICIEMBRE DE 2021

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento sancionador. Reducción por pronto pago. Exigencia del importe reducido por incumplimiento de las condiciones. No aplicación del plazo de caducidad de tres meses.

Concluye el TEAC, en esta resolución dictada en unificación de criterio, que el plazo de caducidad de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la LGT no es de aplicación al acuerdo de exigencia de una reducción de sanción. Según el Tribunal, la exigencia de la reducción por falta de pago en el período voluntario constituye una actuación administrativa que no forma parte del procedimiento sancionador, por lo que no le resulta de aplicación dicho plazo de caducidad.

Fundamentos de derecho

(...)

SEGUNDO: La cuestión controvertida en el presente recurso extraordinario de alzada consiste en determinar si al acuerdo de exigencia de una reducción de sanción le resulta o no aplicable el plazo de tres meses previsto en el artículo 209.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT).

TERCERO: Disponen los artículos 188 y 209 de la LGT en la redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados:

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.

Artículo 209. 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 tres 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 tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto.

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.

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.