

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 7677/2019, DE 25 DE FEBRERO DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Procedimiento sancionador. Reducción de las sanciones. Aplicación de las reducciones del 25% y 30% a las sanciones en los casos en los que se dicta una nueva resolución y nueva sanción como consecuencia de una resolución parcialmente estimatoria.

Entiende el TEAC que, en los casos en los que se estima parcialmente la reclamación interpuesta por el contribuyente y se anula la liquidación y sanción, procediendo la Administración a dictar una nueva liquidación y una nueva sanción en ejecución de dicha resolución, a la nueva sanción que se dicte le resulta de aplicación tanto la reducción por conformidad del 30% como la reducción por pronto pago del 25% (actualmente del 40% tras la última reforma de la LGT).

Esto es así porque, según el TEAC, si la Administración Tributaria hubiese dictado desde el principio la liquidación y sanción que se dictaron tras la estimación parcial de la resolución, cabe pensar que el contribuyente hubiera prestado la conformidad a las mismas y no habría impugnado, por lo que no puede verse económicamente perjudicado por las disconformidades anteriores.

Fundamentos de derecho

TERCERO.-

(...)

Precisado lo anterior, véase que la norma supedita la reducción del importe de la sanción en un *"30 por ciento en los supuestos de conformidad"*, al aquietamiento del contribuyente respecto de la liquidación principal (cuota e intereses de demora), bastando la exigencia de la misma sin más requisito que la noti-

ficación al interesado "cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización».

Respecto de la reducción del 25 por ciento de la sanción (una vez aplicada, en su caso, aquella otra del 30%), la normativa impone la conformidad tanto con la liquidación principal como con la propia resolución sancionadora (procediéndose a su posterior exigencia "cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción»), y, además, efectuar el ingreso de la misma en los términos recogidos en el apartado a) de aquel artículo 188.3.

En el presente caso el pronunciamiento estimatorio parcial en el recurso de alzada del contribuyente, impuso la anulación y práctica de una nueva liquidación principal y una nueva sanción. Así, consecuencia del pronunciamiento estimatorio parcial de este Tribunal de 11 de junio de 2019 (RG.7277/2015), por la Inspección se dictaron sendos acuerdos: uno, en tanto se había acordado la anulación de la liquidación impugnada del IRPF de 2009 para su sustitución por otra en la que se eliminaran los ingresos de la actividad correspondientes a aquellas facturas de TW SA (acuerdo éste que no obra en el expediente), y, otro, por el que se anula la anterior sanción por el IRPF de 2009 (de importe 80.703,08 euros), y se gira una nueva de importe 78.228,08 euros.

En esta tesitura, la Inspección dicta aquel acuerdo de ejecución girando nueva sanción sin aplicación de las citadas reducciones del 30% y del 25%, en tanto invoca el contribuyente su procedencia, con cita de las resoluciones de este Tribunal de 27/10/2014 (RG.3763/2011) y 2/12/2015 (RG.3398/2012) y los pronunciamientos de 6/11/2017 y de 8/10/2009 de los Tribunales Superiores de Justicia de las Illes Balears y de Madrid, respectivamente.

CUARTO.- Por lo que hace a la reducción de la sanción contemplada en el artículo 188.3, en el presente caso ésta resulta procedente toda vez que se gira nueva sanción en ejecución del pronunciamiento del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, y ello por cuanto así lo ha sentado la doctrina de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, quien, en sentencia de 8 de julio de 2020 (recurso de casación 3181/2017), fija como doctrina legal, que:

«A la pregunta de la Sección Primera consistente en: «Determinar si, en aquellos casos en los que se haya impugnado la liquidación y el acuerdo sancionador de un concreto tributo, con posterior anulación y emisión de nueva liquidación de la sanción, debe concederse al contribuyente el plazo mencionado en el artículo 62.1 LGT al objeto de obtener la reducción por pago de la sanción prevista en el artículo 188.3 LGT», ha de responderse que debe concederse al contribuyente el plazo mencionado» (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

Véase que la conclusión del Tribunal Supremo acerca de la necesidad de ofrecer al sujeto infractor el correspondiente plazo de ingreso para beneficiarse

de aquella reducción del 25% de la sanción, se supedita únicamente al hecho de haberse girado por la Administración una nueva sanción, consecuencia de un previo pronunciamiento estimatorio parcial (en ese caso, al no apreciarse por el TEAR de Cataluña el elemento de graduación de ocultación), sin atender al sentido del pronunciamiento que hubiera recaído en el seno de la reclamación interpuesta contra la liquidación principal (en ese caso, el pronunciamiento del TEAR de Cataluña fue desestimatorio, confirmando la liquidación principal impugnada, que derivada de un Acta de Conformidad). Es más, la Sala (aún errando al afirmar que en el presente caso *"el recurrente no impugna... la nueva liquidación"*, dado que no existía nueva liquidación, al desestimarse la correspondiente reclamación contra la liquidación principal), hace suya la afirmación del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña acerca de que, *"con independencia de que sea correcta la pérdida de la reducción por conformidad, parece razonable haber concedido nuevamente al contribuyente el plazo mencionado en el artículo 62.1, al objeto de obtener la reducción por pago de la sanción"*, afirmando que ese criterio *"se ajusta a las reglas de la lógica y de la razón (artículo 218.2 de la Ley de Enjuiciamiento Civil)"*.

Cierto es que mediante Auto de 29 de abril de 2021, aquella misma Sala del Tribunal Supremo ha admitido el recurso de casación 5833/2020, debiéndose pronunciar en ese caso sobre cuestión muy similar a la ya pronunciada en la anterior sentencia de 8 de julio de 2020, sin más diferencias que las dos siguientes apreciadas por el Alto Tribunal que *"hace aconsejable un pronunciamiento de este Tribunal Supremo"*:

- mientras que en el caso analizado en la sentencia de 8 de julio de 2020 el pronunciamiento estimatorio parcial de la sanción había recaído en vía administrativa (TEAR de Cataluña), el ahora planteado en ese nuevo recurso 5833/2020 lo ha sido en sede judicial, y
- en el caso que ahora se planteará el Tribunal Supremo en el recurso 5833/2020, la previa liquidación de la que deriva la sanción lo fue en el marco de un Acta suscrita en Disconformidad, en tanto que en aquel asunto analizado en la sentencia de 8 de julio de 2020 la liquidación principal derivada de un Acta de Conformidad.

Aún no habiendo recaído a fecha de hoy sentencia en aquel recurso de casación 5833/2020, considera este Tribunal que bien puede estarse a aquellas conclusiones, toda vez que si bien en el presente caso la liquidación principal igualmente deriva de un Acta de Disconformidad, en aquel asunto resuelto en sentencia de 8 de julio de 2020 ciertamente la liquidación principal traía causa de un Acta de Conformidad, pero frente a ésta se interpuso reclamación económico administrativa núm. 25/384/2008 ante el TEAR de Cataluña, de ahí que no parecen ofrecer ambos casos diferencias sustantivas a este respecto.

Además, este Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse sobre la procedencia de aquella reducción del 25% (art. 188.3 LGT) en casos de ejecución de pre-

vios pronunciamientos estimatorios parciales que imponían la anulación de la anterior sanción y la práctica de nueva sanción. Se argumenta en nuestra resolución de 27 de octubre de 2014 (RG.3763/2011), que:

»... determinar la procedencia o no de la exigencia de la reducción del art. 188.3 LGT inicialmente aplicada.

Dispone al respecto el artículo 188.3 de la LGT, por lo que aquí interesa:...

Coincide la doctrina en afirmar que la finalidad de la norma es contribuir a la disminución de la litigiosidad en el ámbito tributario.

Y si bien el último párrafo transcrito del art. 188.3 LGT dispone, sin mayor desarrollo, que basta la simple interposición de recurso o reclamación frente a la liquidación o sanción para exigir al contribuyente el ingreso de la reducción inicialmente aplicada, cabe preguntarse si dicha exigencia es o no, en todo caso, definitiva e irrevocable, o bien sí, por el contrario, existen supuestos en los que cabe aplicarla de nuevo.

En concreto, este Tribunal entiende que en los supuestos en los que el contribuyente presente recurso o reclamación frente a la liquidación de la que trae su causa la sanción, o frente a la sanción propiamente dicha, y dicho recurso o reclamación sea parcialmente estimado, debe aplicarse la reducción objeto de controversia sobre la nueva sanción a imponer en tanto en cuando el contribuyente no presente recurso o reclamación frente a la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, no impugne, por considerarla improcedente o errónea, la liquidación dictada en ejecución de la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, y además cumpla lo dispuesto en el apartado a) del precepto respecto del importe de la nueva sanción liquidada fruto de la estimación parcial (salvedad hecha de que hubiere ya ingresado con anterioridad el importe de la sanción originariamente liquidada). Y ello toda vez que las referidas omisiones de impugnación llevan cabalmente a pensar que si la Administración tributaria hubiere ya «ad initio» propuesto al contribuyente la práctica de la liquidación y/o sanción finalmente resultante de la estimación parcial, éste hubiere prestado conformidad a la misma (o cuanto menos no la habría impugnado) de forma tal que, entendemos, no puede verse el contribuyente económicamente perjudicado de las disconformidades a derecho contenidas en la liquidación tributaria o sancionadora practicada por la Administración».

Es por ello que, en el presente caso, habiéndose girado por la Inspección nueva sanción como consecuencia del pronunciamiento estimatorio parcial de este Tribunal, procedería estar a la invocada reducción del 25% prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, debiéndose ofrecer para ello el correspondiente plazo de ingreso, tal como establece el Tribunal Supremo en la citada sentencia.

QUINTO.- Resta por analizar si aquel acuerdo de ejecución debía igualmente haber recogido u ofrecido la citada reducción del 30% "por conformidad", regulada en el artículo 188.1.b de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Valga recordar que el pronunciamiento estimatorio parcial de este Tribunal de 11 de junio de 2019 (RG.7277/2015), supuso la anulación tanto de la liquidación principal referida al IRPF de 2009, como de la sanción, lo que llevó a la Inspección a dictarse dos acuerdos de ejecución, uno por lo que hace a la liquidación principal (que no obra en el expediente remitido por la Inspección) y otro por lo que hace a la sanción, que es el que ahora nos ocupa.

Vistos los hechos del caso, debemos estar a lo ya concluido por este Tribunal en la citada resolución de 27 de octubre de 2014 de este Tribunal (RG.3763/2011) para casos en los que se dicta una nueva liquidación como consecuencia de la estimación, total o parcial, de una reclamación formulada frente a la anterior liquidación, siendo indiferente si en aquella resolución se aceptaron, o no, todos los motivos de oposición formulados por el reclamante. Ciertamente es que aquel pronunciamiento versa sobre la procedencia de la reducción del 25% prevista por el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, pero véase que las argumentaciones allí recogidas resultan aplicables a aquella otra reducción del 30%, toda vez que la "conformidad" con la liquidación principal de la que deriva la sanción es requisito legal tanto para disfrutar de aquella reducción del 30% (art. 188.1.b LGT) como para disfrutar de aquella reducción del 25% (art. 188.3 de la LGT), de ahí que se señale en aquella resolución de 27 de octubre de 2014 de este Tribunal, que:

«este Tribunal entiende que en los supuestos en los que el contribuyente presente recurso o reclamación frente a la liquidación de la que trae su causa la sanción, o frente a la sanción propiamente dicha, y dicho recurso o reclamación sea parcialmente estimado, debe aplicarse la reducción objeto de controversia sobre la nueva sanción a imponer en tanto en cuando el contribuyente no presente recurso o reclamación frente a la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, no impugne, por considerarla improcedente o errónea, la liquidación dictada en ejecución de la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, y además cumpla lo dispuesto en el apartado a) del precepto respecto del importe de la nueva sanción liquidada fruto de la estimación parcial (salvedad hecha de que hubiere ya ingresado con anterioridad el importe de la sanción originariamente liquidada). Y ello toda vez que las referidas omisiones de impugnación lleven cabalmente a pensar que si la Administración tributaria hubiere ya «ad initio» propuesto al contribuyente la práctica de la liquidación y/o sanción finalmente resultante de la estimación parcial, éste hubiere prestado conformidad a la misma (o cuanto menos no la habría impugnado) de forma tal que, entendemos, no puede verse el contribuyente económicamente perjudicado de las disconformidades a derecho contenidas en la liquidación tributaria o sancionadora practicada por la Administración» (el subrayado se incorpora en la presente resolución).

No consta que el contribuyente reaccionara contra la resolución de este Tribunal de 11 de junio de 2019 (RG.7277/2015) interponiendo recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional; y, tampoco consta que frente al

acuerdo de ejecución por el que se practica nueva liquidación principal por el IRPF del ejercicio 2009, haya formulado el contribuyente reclamación o recurso contra la ejecución, de ahí que siguiendo las conclusiones apuntadas en la referida resolución de 27 de octubre de 2014, proceda igualmente estimar en este extremo la presente reclamación, aceptándose la procedencia de reducir en un 30% la nueva sanción girada.