

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/06669/2021/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **20/12/2021**

Asunto:

Procedimiento sancionador. Exigencia de reducción. Inaplicación del plazo de tres meses del artículo 209.2 de la Ley General Tributaria (LGT).

Criterio:

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.

Unificación de criterio.

Referencias normativas:

Ley 58/2003 General Tributaria LGT
209.2

Conceptos:

Plazos
Procedimiento sancionador
Reducciones

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA PRIMERA

FECHA: 20 de diciembre de 2021

RECURSO: 00-06669-2021

CONCEPTO: IMPUESTO RENTA PERSONAS FÍSICAS. IRPF

NATURALEZA: ALZADA UNIF. DE CRITERIO

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPECCION FINANCIERA Y TRIB. - NIF ---

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

En Madrid, 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 (AEAT), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, de 12 de marzo de 2021, recaída en la reclamación nº 41/06226/2019 interpuesta frente a resolución desestimatoria de recurso de reposición presentado contra acuerdo de exigencia de reducción de sanción.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

1.- Como consecuencia de unas actuaciones inspectoras se dictó acuerdo de inicio de procedimiento sancionador respecto del obligado tributario el día 24 de enero de 2018. El obligado tributario prestó conformidad a la propuesta de sanción, concluyendo el procedimiento sancionador de forma tácita el día 27 de febrero de 2018 imponiéndose diversas sanciones derivadas de la comisión de las infracciones tributarias detalladas en dicha propuesta.

El importe total de dichas sanciones, una vez practicada la reducción por conformidad, ascendía a 16.303,63 euros. A dicho importe se le aplicó, conforme al artículo 188.3 de la LGT, la reducción del 25% (4.075,91 euros) siempre que (i) se realizase el ingreso total del importe restante de la sanción (12.227,27 euros) en el plazo de ingreso en período 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 y que el obligado tributario hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de la LGT y (ii) no se interpusiera recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción.

Habiendo transcurrido el plazo de pago en período voluntario abierto con la notificación de la resolución sancionadora y comprobándose que no se había realizado el ingreso total de la sanción reducida, se procedió a exigir el importe de la reducción (4.075,91 euros) mediante acuerdo notificado el 25 de marzo de 2019.

2.- El interesado interpuso recurso de reposición contra el acuerdo de exigencia de la reducción el día 17 de abril de 2019 alegando, en lo que interesa para la resolución del presente recurso extraordinario de alzada, caducidad del expediente dado el tiempo transcurrido (más de un año) desde la fecha de la resolución del procedimiento sancionador (27 de febrero de 2018) hasta la recepción del acuerdo por el que se le exige el importe en su día reducido de la sanción.

El recurso de reposición fue desestimado mediante resolución notificada el 29 de agosto de 2019 con base en el razonamiento siguiente:

Por lo que se refiere a la alegación primera es decir la caducidad de las notificaciones de exigencia de reducción de la sanción, el artículo 188,3 de la Ley 58/2003 General Tributaria, establece :

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

a) **Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en 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.

No establece por tanto la Ley 58/2003 plazo de caducidad para exigir la reducción de las sanciones ,debiendo estarse a lo dispuesto en el artículo 66-b de la Ley 38/2003 General tributaria, que establece lo siguiente:

Artículo 66. Plazos de prescripción.

Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos:

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

No habiendo transcurrido el plazo de cuatro años desde que se liquidó la deuda derivada de la sanción, procede la exigencia de la reducción de la sanción.

En consecuencia se desestima la alegación.

SEGUNDO: Frente al acuerdo desestimatorio del recurso de reposición interpuso el obligado tributario, el 4 de septiembre de 2019, la reclamación nº 41/06226/2019 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante), que la estimó mediante resolución de 12 de marzo de 2021 con la fundamentación siguiente (la negrita es añadida):

TERCERO.- Pues bien, este Tribunal, en la reclamación 41-06229-2019, ya resolvió una cuestión idéntica a la que hoy plantea el interesado en otra reclamación por él presentada razón por la que, en aras a la unidad de criterio, nos remitimos a dicho acuerdo cuyo tenor literal es el que sigue:

"SEGUNDO.- (...)

El reclamante con fecha 24 de enero de 2018 prestó conformidad a una propuesta de sanción derivada de acta de conformidad de la Inspección de Tributos. Por tanto, por el transcurso del plazo de un mes a contar desde el día siguiente a la fecha en que se prestó la conformidad, se entiende dictada y notificada la resolución sancionadora de acuerdo con la propuesta.

Con fecha 25 de marzo de 2019 se notifica acuerdo de exigencia de reducción de sanción señalando que no se había producido el ingreso de la sanción en plazo voluntario.

El reclamante se opone a este acuerdo alegando caducidad.

Pues bien, **la cuestión que debemos analizar es si se aplica en el presente supuesto la norma del artículo 209. 2 de la LGT.** Dicho artículo dispone:

"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."

En el presente caso, entendemos que el procedimiento de exigencia de reducción de sanción es un procedimiento de naturaleza sancionadora, que tiene su origen en una actuación inspectora.

La Resolución de 30 de julio de 2019 del TEAR de Murcia (30/02922/2016) contiene la siguiente doctrina:

"La presentación fuera de plazo tras requerimiento realizado al amparo del artículo 153 del RD 1065/2007 (RGAT), comprendido dentro del apartado correspondiente a la comprobación del cumplimiento de obligaciones formales, en este caso el control de la presentación del modelo 180, y sancionada al amparo del artículo 198.1 de la LGT, supone que dicha sanción está sometida al plazo de 3 meses del artículo 209.2 de la LGT, teniendo en cuenta que dicho procedimiento termina con la presentación de la declaración informativa."

La presunción de inocencia nos debe llevar a una interpretación extensiva, como la que refleja la citada Resolución, por lo que **debemos entender que el plazo de tres meses del artículo 209.2 de la LGT debe aplicarse a los procedimientos sancionadores de exigencia de reducción de sanción derivados de actuaciones inspectoras. Pues se trata de un procedimiento sancionador iniciado como consecuencia de un procedimiento de inspección. Y el plazo de tres meses debe iniciar su cómputo desde la fecha de vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario de pago, pues desde el día siguiente se puede exigir la reducción que fuera improcedente."**

TERCERO: El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso el 21 de junio de 2021 frente a la resolución del TEAR el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando cuanto sigue:

1.- La cuestión de fondo se centra en determinar si resulta aplicable al acuerdo de exigencia de la reducción de una sanción el plazo previsto en el art. 209.2 LGT. La respuesta, como veremos a continuación, debe ser negativa.

La exigencia de la reducción inicialmente practicada no forma parte del procedimiento sancionador, sino que constituye una actuación de exigencia de pago por incumplimiento de los requisitos establecidos en la norma, por el cual se exige la reducción que ya ha sido cuantificada y determinada en el procedimiento sancionador del que trae causa.

El art. 188 de la LGT señala respecto a la reducción por ingreso y no recurso lo siguiente:

(.....)

Cuando se incumplen las condiciones que posibilitaron la reducción, lo que existe es la mera exigencia del importe reducido, no la imposición de sanción alguna.

Las referencias que se realizan en el art. 188 se hacen en singular ("la sanción") lo que indica 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.

Por lo tanto, la exigencia de la cuantía reducida no es un procedimiento sancionador, es una actuación de exigencia de pago por incumplimiento de los requisitos establecidos en la norma, respecto del que no cabe la aplicación del plazo del artículo 209.2 LGT.

2.- Al no tratarse de un procedimiento sancionador, el acuerdo de exigencia de la reducción no puede encajar en el literal del art. 209.2 LGT. Así este artículo señala: "*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*".

La resolución recurrida apela a la presunción de inocencia que debe llevar a una interpretación extensiva, por la que "*debemos entender que el plazo de tres meses del art. 209.2 de la LGT debe aplicarse a los procedimientos sancionadores de exigencia de reducción de sanción derivados de actuaciones inspectoras. Pues se trata de un procedimiento sancionador iniciado como consecuencias de un procedimiento de inspección. Y el plazo de tres meses debe iniciar su cómputo desde la fecha de vencimiento del plazo de ingreso en período voluntario de pago, pues desde el día siguiente se puede exigir la reducción que fuera improcedente*".

Entendemos que la presunción de inocencia nada tiene que ver en este caso. Dicha presunción de inocencia, así como el resto de principios sancionadores, como la tipicidad y la culpabilidad ya se valoraron en su momento en el procedimiento sancionador del que derivó la sanción impuesta.

En consecuencia, entendemos que el acuerdo de exigencia de la reducción fue conforme a derecho.

Termina el Director recurrente solicitando la estimación del presente recurso extraordinario de alzada y que se fije como criterio que el acuerdo de exigencia de una reducción de una sanción constituye un acto de exigencia de pago por incumplimiento de los requisitos establecidos en la norma y no un procedimiento sancionador, no resultando de aplicación el plazo de 3 meses previsto en el art. 209.2 LGT.

CUARTO: El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) 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 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 concurra 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.

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.