



Roj: **STS 3594/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3594**

Id Cendoj: **28079130022022100350**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **13/10/2022**

Nº de Recurso: **6385/2020**

Nº de Resolución: **1280/2022**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 2168/2020,**
ATS 6975/2021,
STS 3594/2022

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.280/2022

Fecha de sentencia: 13/10/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6385/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 19/07/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6385/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1280/2022

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 13 de octubre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6385/2020, interpuesto por Fundación Privada del Hospital de la Santa Creu i Sant Pau, representado por el procurador de los Tribunales don Ignacio López Chocarro, bajo la dirección letrada de doña Maite Osés Nadal, contra la sentencia dictada el 27 de mayo de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ("TSJC"), en el recurso núm. 612/2019.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. - Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia del TSJC núm. 1524/2020 de 27 de mayo, que desestimó el recurso núm. 612/2019, interpuesto por la representación procesal de Fundación Privada del Hospital de la Santa Creu i Sant Pau contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña de 13 de marzo de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa contra la exigencia de la reducción del 25% del recargo del artículo 27, apartado 5, LGT, reducción que ascendía a 297.026,27 euros.

SEGUNDO. - Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. El procurador don Ignacio López Chocarro, en representación de Fundación Privada del Hospital de la Santa Creu i Sant Pau, mediante escrito de 3 de septiembre de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 27 de mayo de 2020.

El TSJC tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 22 de septiembre de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 27 de mayo de 2021, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, en interpretación del artículo 27 LGT, cabe aplicar la reducción del 25 por 100 sobre el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo en aquellos supuestos en los que, habiendo ingresado el obligado tributario el total importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, dicho obligado tributario haya solicitado el aplazamiento del propio recargo mediante presentación de aval, en vez de proceder a su abono.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). El procurador don Ignacio López Chocarro, en representación de Fundación Privada del Hospital de la Santa Creu i Sant Pau, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 6 de julio de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, argumenta que esta ha infringido el ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación del artículo 27, apartado 5, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ("LGT"), "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre. También el artículo 27 puesto en relación con el artículo 12, también de la LGT, y el artículo 3 del Código Civil, Real Decreto de 24 de julio de 1889 ("CC"), "Gaceta de Madrid" núm. 206, de 25 de julio.

La parte recurrente estructura su posición sobre la base de una triple argumentación:



(i) La sentencia de instancia infringe el artículo 27, apartado 5, de la LGT con relación a lo dispuesto en el artículo 58 LGT en cuanto que las normas deben interpretarse de conformidad con los términos jurídicos empleados y a la definición que la propia ley realiza de los mismos.

Teniendo en cuenta que la redacción del artículo 27, apartado 5, de la LGT es muy confusa y que el término empleado "deuda" incluye, por definición legal, tanto la cuota como el recargo y que el recargo se encuadraría en una liquidación de la Administración resultante de la declaración extemporánea, patrocina una interpretación inclusiva, máxime cuando -según aduce- no existe elemento alguno que lleve a pensar que el legislador quiso excluir el importe correspondiente al recargo de la posibilidad de ser aplazado frente a otros importes como la sanción y permitir, así, la reducción del recargo cuando sea aplazado.

(ii) La sentencia infringe el artículo 27 LGT puesto en relación con el artículo 12 LGT y el artículo 3 del Código Civil al que se remite para la interpretación de las normas de conformidad con su espíritu.

Apunta que, para conocer el espíritu y finalidad del apartado 5, del artículo 27 LGT, debe acudir a la Ley que lo introdujo, esto es, a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre de medidas para la prevención del fraude fiscal, "BOE" núm. 286, de 30 de noviembre, cuya Exposición de Motivos expresa:

"Asimismo, y con la finalidad de reducir la litigiosidad entre los contribuyentes y la Administración tributaria, se introducen diversas modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En primer lugar, se modifica el artículo 155 de la citada Ley al objeto de flexibilizar el régimen preestablecido en esta norma al regular las actas con acuerdo, permitiendo que con relación a sus pagos pueda instrumentarse también el aplazamiento o fraccionamiento, que en todo caso deberá quedar garantizado, de forma tasada, mediante aval o certificado de seguro de caución. En el mismo sentido, y con el objeto de facilitar el pago, se modifica el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por el que se regula la reducción de las sanciones pecuniarias, de forma que se habilita también el pago mediante aplazamiento o fraccionamiento, que en todo caso deberá quedar garantizado con aval o certificado de seguro de caución"

Si bien la Exposición de Motivos no menciona expresamente la introducción por el legislador del apartado 5, del artículo 27 LGT, considera evidente que su naturaleza responde a lo manifestado respecto de los artículos 188 y 155 LGT, esto es, que su introducción se realiza para facilitar el pago de la deuda y, en definitiva, resulta indiscutible que la finalidad de las modificaciones normativas introducidas es facilitar el pago garantizado para garantizar el cobro.

Entiende, por tanto, indiscutible que el recurrente cumplió con creces la finalidad perseguida por la norma, favoreciendo su finalidad última: el cobro.

Además, sostiene que, en ambos preceptos - artículos 188 y 155 LGT-, la Ley permite el aplazamiento de los importes de deuda que se regulan sin excepción, sin que, de nuevo, exista motivo alguno para pensar que, con relación al recargo, el criterio que se siguió fuese otro distinto de los anteriores, de tal manera que el ingreso del recargo por presentación extemporánea pero voluntaria no pudiera ser aplazado, bajo pena de pérdida de la reducción y, sin embargo, dicha posibilidad sí esté habilitada para el contribuyente sancionado, cuya conducta, *a priori*, merece mayor reproche que la anterior.

Y, en definitiva, porque si la finalidad de la creación del apartado 5, del artículo 27 LGT, era facilitar el pago y garantizar el cobro, entiende obvio que, en mayor medida se facilitan, cuando se permite su aplazamiento y que, además, la garantía de cobro de la Administración, en el caso que nos ocupa, se ha cumplido con mayor rigor con el comportamiento del contribuyente, que con el que según la Administración le sería exigible. Es decir, que ha superado con creces el mínimo importe que debe ser ingresado para poder favorecerse de la reducción.

(iii) La interpretación de la sentencia vulnera el derecho a una buena administración, y los principios de buena fe y de confianza legítima.

Estima que a tenor de la sentencia del Tribunal Supremo 442/2020, de 18 de mayo, rca 2787/2017, ECLI:ES:TS:2020:968, "[r]educido al absurdo tal planteamiento, resultaría que se trata peor a quien ha saldado por completo su deuda con la Hacienda Pública al satisfacer íntegramente la deuda que a quien ha aplazado su pago"

Aplicando ese mismo criterio de reducción al absurdo, pone de manifiesto que, resultaría que se trata peor a quien ha saldado el 83,49% del importe adeudado que a quien ha saldado únicamente el 16,51% de la misma, teniendo en cuenta que en ambos casos el importe restante ha sido garantizado mediante aval bancario.

O también, que la Administración tributaria otorga el mismo trato a quien ha pagado el 83,49% de la deuda y garantizado con aval bancario el resto que a aquel que no ha pagado ni garantizado importe alguno.



En segundo lugar, para la parte recurrente no existe causa alguna que justifique que se atienda al concepto pagado en lugar de al importe. Es decir, el reproche jurídico que merece el recargo es mucho menor que el predicable de la sanción, por lo que no existe causa que justifique que esta se pueda aplazar y no aquella.

Y, en definitiva, que no existe causa alguna por la que habiendo ingresado un porcentaje muy superior al exigido legalmente se pierda la reducción únicamente por la denominación de la deuda en sí, cuando esta -según sostiene-, no tiene, en sí misma considerada, connotación alguna cuyo aplazamiento sea inaceptable por ser especialmente reprochable.

En cuanto al principio de confianza legítima, recuerda que la Administración le confirió el aplazamiento sin indicarle que debía aumentar el importe de la garantía en el importe equivalente a la reducción, concediéndole el aplazamiento por el importe propuesto, que no incluía la parte correspondiente a la reducción, creando así la confianza en el contribuyente de que dicho aplazamiento cumplía con los requisitos legalmente previstos en el artículo 27, apartado 5, de la LGT, tal y como ha venido a destacar -aduce- esta Sala en Sentencia núm. 27/2021 de 20 de enero, recurso de casación 890/2018, ECLI:ES:TS:2021:329.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, presentó escrito de oposición de fecha 22 de septiembre de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, postula el Abogado del Estado que los recargos previstos en el art. 27.2 LGT, hasta la reciente reforma de este apartado -realizada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, "BOE" núm. 164, de 10 de julio- eran del 5, 10 o 15 por ciento del importe a ingresar (excluidas sanciones e intereses de demora), contemplándose su imposición en casos de presentación extemporánea, sin requerimiento previo de la Administración, de autoliquidaciones o declaraciones tributarias, con un retraso de tres, seis o doce meses, respectivamente.

Tras la referida Ley 11/2021, el recargo se fija en un porcentaje del 1 por ciento, más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso en la presentación de la autoliquidación o declaración, si bien, a su entender, ello no afecta al debate que aquí se plantea, puesto que no se modifica el tenor del art. 27.5 LGT.

Para el abogado del Estado, el art. 27.5 LGT regula dos cosas distintas: i) qué hay que pagar para disfrutar de la reducción del 25% del recargo y, ii) cuándo hay que pagar el 75% del recargo reducido, por un lado, y la deuda resultante de la liquidación, por otro.

Sobre qué hay que pagar (i), defiende que es claro que se ha de abonar toda la deuda pendiente y, además, el recargo reducido, una vez deducida la reducción del 25%.

Sobre cuándo hay que pagar (ii), aprecia que una cosa es el recargo reducido y otra la deuda principal.

El recargo reducido hay que pagarlo siempre en el plazo del art.62.2 LGT, contado desde la notificación de liquidación del recargo.

La deuda principal, en cambio, puede ser pagada, según las circunstancias, en tres momentos temporales diferentes, a los que se refiere el resto del artículo, a saber:

-al presentar la autoliquidación extemporánea.

-en el plazo del artículo 62.2 contado desde la notificación por la Administración de la liquidación de la deuda, no del recargo, en caso de que no se trate de autoliquidación.

-en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de "dicha deuda", si se ha concedido tal aplazamiento o fraccionamiento, solicitado por el interesado en la forma prevista (y la única deuda "dicha" en el artículo es "la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea").

Por tanto -enfatisa- que la norma en ningún momento contempla que se pueda aplazar o fraccionar el pago del recargo reducido.

Además -prosigue-, como dice el art. 3 del Código Civil, al que se remite el art. 12.1 LGT para la interpretación de las normas tributarias, simplemente, se ha de estar en este caso al sentido propio de las palabras, perfectamente consecuente en este supuesto, con el espíritu y finalidad de la disposición.



Si se admitiera el fraccionamiento o aplazamiento del recargo reducido, no previsto en la norma, se pierde la finalidad del descuento del 25% de su importe que, reitera, no es solo incentivar el pago, siquiera tardío, de la deuda principal, sino también, el pronto pago del recargo mismo.

En cuanto a la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020, rca 2787/2017, ECLI:ES:TS:2020:968, a la que alude el Auto de admisión, entiende que es cierto que puso de relieve las dificultades de comprensión del art. 27.5 LGT. Sin embargo, añade, en ningún momento dice esta sentencia que se pueda aplazar o fraccionar el recargo reducido.

Considera que el supuesto que contempla la sentencia es muy distinto y el fallo de esta entra dentro de la lógica, puesto que solo dice que, si el contribuyente paga la deuda principal, antes de que se resuelva su solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se puede beneficiar del descuento.

Puntualiza que, en el presente caso, sin embargo, la interpretación favorable al fraccionamiento o aplazamiento del recargo descontado no favorece el pago de las liquidaciones, ni la interpretación contraria penaliza al que las paga. A diferencia de lo que ocurre con los recargos, con el descuento que se aplica sobre los mismos, no se trata de penalizar a nadie.

Se trata solo de asegurar que el descuento, que es un beneficio, cumple su finalidad que, reitera, es doble: lograr que los contribuyentes paguen sus deudas, aunque sea tarde, y que abonen, en plazo, los recargos que por ese pago tardío se les imponen.

Atendiendo a que la recurrente trata de argumentar que su tesis tiene soporte en la redacción del art. 27.5 LGT, esgrimiendo que, cuando el precepto se refiere al posible aplazamiento o fraccionamiento de "dicha deuda", cabe entender que esta expresión incluye el recargo, a juicio del abogado del Estado, gramaticalmente, dicho razonamiento no se sostiene. Sin perjuicio de reconocer que el precepto puede ser farragoso expresa que, sin duda, utilizando la copulativa "y" primero y la disyuntiva "o" después, exige los dos requisitos: el pago del resto del recargo y el pago de la deuda que, a su vez, puede ser al contado, o fraccionada o aplazadamente.

Aquí, sin embargo, de lo que se trata es de dilucidar la finalidad, no de la regulación del aplazamiento de las deudas tributarias, ni siquiera de los recargos del art. 27 LGT, sino del descuento del 25% que se concede sobre tales recargos que, insiste, es estimular el pronto pago, no solo de las deudas sino, también, de los propios recargos.

El escrito de oposición entiende que los principios de buena administración, buena fe y confianza legítima se refieren a la Administración y no son de aplicación cuando es el legislador el que establece una determinada regulación, como ocurre en este caso en el art. 27.5 LGT. La Ley podrá ser inconstitucional pero no puede ser contraria a tales principios en la forma en que se esgrime de contrario.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 4 de octubre de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 5 de mayo de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dmitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 19 de julio de 2022.

Por providencia de 5 de julio de 2022, por necesidades del servicio, se dejó sin efecto el señalamiento, trasladándose al día 4 de octubre de 2022, fecha en la que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. - La controversia jurídica.

Este recurso de casación constituye una nueva ocasión para pronunciarnos sobre la interpretación del apartado 5 del artículo 27 LGT, en particular, sobre la reducción del 25 % del recargo por declaración extemporánea.

En efecto, aun correcta la apreciación del representante de la Administración con relación a la sentencia del Tribunal Supremo 442/2020, de 18 de mayo, rca 2787/2017, ECLI:ES:TS:2020:968, relativa a que el supuesto allí enjuiciado difería de las circunstancias y planteamiento que esboza el presente debate, lo cierto es que aquel pronunciamiento permite decantar algunas consideraciones sobre la reducción del 25% del importe del recargo, con proyección directa sobre este recurso, específicamente, a partir de las dificultades de comprensión del art. 27.5 LGT, apuntadas en el auto de admisión y del carácter farragoso de su redacción, reconocido por el propio escrito de oposición del abogado del Estado.



Se trata, ahora, de determinar si, a fin de aplicar la reducción del 25% sobre el importe del recargo, se exige, necesariamente, que se ingrese el importe restante (el 75%) del citado recargo o, por el contrario, cabe que se aplase o se fraccione esa cantidad restante, en un contexto, en el que la entidad contribuyente ingresó la totalidad de la cuota tributaria sin solicitar reducción o aplazamiento alguno.

En efecto, presentadas el 26 de septiembre de 2014, liquidaciones complementarias del IVA, ejercicios 2010 a 2013 por un importe total de 6.386.284,18 euros, la recurrente procedió a su ingreso íntegro.

Por otro lado, la Administración liquidó el 14 de noviembre de 2014 el recargo por declaración extemporánea, aplicando la reducción del 25%, prevista en el artículo 27, apartado 5, LGT, ascendiendo el importe total del recargo reducido a 1.262.827,77 euros (lo que -expone la recurrente- suponía, el 16,51% de la deuda total, esto es, de la cuota resultante de la autoliquidación más el recargo reducido). Sin embargo, la entidad contribuyente no hizo efectivo la liquidación del 75% del recargo por cuanto había solicitado, dentro del plazo legalmente previsto, su aplazamiento con aportación de aval bancario como garantía, concediendo la Administración dicho aplazamiento.

Posteriormente, la Administración le notificó la pérdida de la reducción (que ascendía a 297.026,27 euros), por entender que no se habían cumplido los requisitos previstos en el artículo 27, apartado 5, LGT para tener derecho a su aplicación, concretamente, que debería haber ingresado el recargo por importe de 1.262.827,77 euros y, en su caso, aplazado la cuota (principal) que ascendía a 6.386.284,18 euros, cantidad que, como se ha expresado, había sido ingresada.

Por tanto, el planteamiento de la recurrente es el de que, pese a haber ingresado el 83,49% de la total deuda, perdió la reducción del recargo, enfatizando que la pérdida de esa reducción se produjo habiendo ingresado un importe, cinco veces superior, al que era exigible.

Por su parte, la Administración considera que lo esencial para disfrutar de la reducción es el ingreso del 75% del recargo, al considerar que se trata de un requisito ineludible del apartado 5 del artículo 27 LGT.

SEGUNDO. - Argumentación de la sentencia de instancia.

El TSJ de Cataluña desestimó el recurso de la Fundación Privada del Hospital de la Santa Creu i Sant Pau sobre la base del siguiente razonamiento, expresado en su Fundamento de Derecho Segundo:

"Este Tribunal ha llevado a cabo una valoración conjunta de las alegaciones y razonamientos jurídicos que constan en la demanda, como en la contestación a la misma, en relación con la resolución administrativa impugnada, para llegar a claramente a la conclusión de que la acción jurisdiccional ejercitada no puede prosperar por los mismos argumentos expresados en vía administrativa y ampliamente expresados en la contestación a la demanda, si bien añadiremos lo siguiente.

La parte demandada considera que sólo se puede solicitar el aplazamiento en el pago inmediato de la cuota, pero no de los recargos. Ello supone que el recargo reducido hay que abonarlo en el plazo del artículo 62.2 de la LGT. En este aspecto nos remitimos a la sentencia dictada por la Secc. Primera de esta Sala de 1 de febrero de 2018, lo que viene a reconocer el incumplimiento de los requisitos exigidos legalmente, cuando no se ingresan las cantidades reconocidas como debidas en el momento de la presentación de la liquidación ni tampoco se produce el ingreso en los plazos establecidos en el acuerdo de aplazamiento.

El fundamento legal de la controversia se centra en la debida interpretación del artículo 27.5 de la Ley 58/2003, que dispone lo siguiente:

El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

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 no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.



Ello supone, entre otras cosas, que el pago del recargo no sólo se debe realizar en su totalidad, sino incluso dentro del plazo que legalmente se establece en el artículo 62.2 de la LGT, lo que supondría un setenta y cinco por ciento del total, deducida la reducción del 25%, lo que es un incentivo para fomentar el pago. Es decir, se incentiva el pago del recargo, pero siempre que la deuda principal se abone o bien se aplaza con la debida garantía. La interpretación de lo que se dispone en el precepto legal anteriormente expresado, es bien claro, siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley. Por lo tanto, los requisitos legalmente exigidos, deben cumplirse de forma indubitada, lo que no ocurre en el presente caso, debido a la interpretación tan particular de la parte demandante.

Por todo lo cual, desestimamos la pretensión ejercitada en la demanda, confirmamos la resolución administrativa impugnada, sin imposición de costas procesales..."

TERCERO. - El artículo 27.5 LGT y su interpretación.

Veamos el tenor literal del art. 27.5 LGT, derivado de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal:

"El importe de los recargos a que se refiere el apartado 2 anterior se reducirá en el 25 por ciento siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente, o siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea.

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 no se hayan realizado los ingresos a que se refiere el párrafo anterior en los plazos previstos incluidos los correspondientes al acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento".

En la sentencia 442/2020, de 18 de mayo, rca 2787/2017, ECLI:ES:TS:2020:968 expresamos que ese precepto, "[...] no es, desde luego, un ejemplo de claridad en la redacción, no ya solo desde el punto de vista gramatical, sino en relación al contenido de la institución que regula. Hace, en efecto, una especie de totum revolutum que dificulta su comprensión, al mezclar en un solo apartado el pago del resto del recargo, el de la deuda tributaria y las decisiones sobre aplazamiento o fraccionamiento."

Por tanto, sentencias anteriores ya alertan de que el precepto transpira confusión, hasta el punto de que, conforme esboza este recurso de casación, resultaría posible indagar dos interpretaciones diferentes:

*) Por un lado, la que mantiene la Administración tributaria, avalada por la sentencia de instancia y refrendada por el abogado del Estado, en cuya virtud el artículo 27.5 LGT describe un supuesto único que exige, en todo caso, una condición irrenunciable (*siempre que*) y, cumulativamente ("*y siempre que*"), una de estas tres situaciones que el precepto contempla alternativamente: (i) o que haya un ingreso total del importe de la deuda en el momento de su presentación (ii) o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley (iii) o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución.

*) Por otro lado, que el precepto está contemplando dos supuestos distintos, en los que podría tener cabida la reducción del recargo.

Esta es la tesis que parece mantener la recurrente cuando expresa "[...] dado que en la utilización de los términos "siempre que", "y siempre que", y "o siempre que", no hay ningún signo de puntuación -más allá de una coma- que sea indicativo de que el último requisito optativo introducido por "o siempre" se esté refiriendo únicamente al segundo de los requisitos anteriormente expuestos. Es decir, que no existe signo de puntuación alguno que impida que el requisito optativo último pueda sustituir indistintamente al primer "siempre que" o al segundo, o, a ambos.

[...]

No tiene porqué referirse únicamente a la cuota declarada extemporáneamente, pudiendo incluirse también, en dicho apartado, al recargo. Es cierto que la redacción es realmente confusa y que en este requisito optativo utiliza los términos anteriormente utilizados, esto es, "que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea",

pero también es cierto que al utilizar el término "dicha deuda" puede referirse tanto a la deuda mencionada en un inicio como la mencionada en un segundo lugar. Y, también es cierto que la expresión "con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea" incluye tanto la liquidación de la cuota en este caso practicada por la Administración, como la liquidación del recargo que en todo caso se liquida y notifica por la Administración y que, sin lugar a dudas, tiene su origen o "resulta" de la declaración extemporánea."

Pues bien, la sentencia del Tribunal Supremo 442/2020, de 18 de mayo, rca 2787/2017, ECLI:ES:TS:2020:968, aludida anteriormente, tras apuntar las dificultades de comprensión del artículo 27.5 LGT -recordemos, por mezclar distintos conceptos, *en una especie de totum revolutum*- consideró que "[l]a exégesis del precepto permite, en todo caso, afirmar lo siguiente:

a) En primer lugar, que procederá la reducción del 25% del recargo que proceda "siempre que se realice el ingreso total del importe restante del recargo en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación de dicho recargo y siempre que se realice el ingreso total del importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, al tiempo de su presentación o en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley, respectivamente".

b) Procederá, en segundo lugar, la reducción del recargo "siempre que se realice el ingreso en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de dicha deuda que la Administración tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea o con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley abierto con la notificación de la liquidación resultante de la declaración extemporánea".

Esta interpretación vendría, en cierta medida, a avalar la tesis de la recurrente en torno a que el artículo 27.5 LGT está describiendo dos supuestos diferenciados, que pueden dar soporte o justificación a la reducción del 25%, máxime cuando en aquella sentencia se expresaba que "[l]a Administración y el abogado del Estado mezclan interesadamente esos dos supuestos para llegar a una conclusión que no podía ser querida, por absurda y como inmediatamente veremos, por el legislador."

Además, esta hermenéutica sintoniza, en mayor medida, con el concepto de "deuda tributaria" que, a tenor del artículo 58.1 LGT comprende no solo la "cuota" sino, además, entre otros conceptos, "los recargos por declaración extemporánea" (art. 58.2c LGT).

En efecto, teniendo en consideración que tales recargos forman parte de la deuda tributaria, llama la atención que el transcrito -ut supra- apartado 5 del artículo 27 LGT, no contemple la delimitación entre "cuota o cantidad a ingresar" (art 58.1 LGT) y "recargos"; sino que, únicamente se refiera a los mismos, como contrapunto al término "deuda", cuando, como enseña ese art 58 LGT el recargo forma parte de esta.

De esta manera, se constata que, el intérprete del artículo 27.5 LGT se sitúa en un verdadero brete a la hora de enfrentarse a la *farragosa* redacción del precepto, dificultades que se amplifican en consideración a la imprecisión conceptual de la que hace gala.

Y, en este contexto, partiendo de esa dualidad de supuestos anteriormente apuntada, no es descartable, como sugiere la recurrente, que el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de la "deuda" no se refiera solo a la "cuota o cantidad a ingresar" sino también a los "recargos", conceptos ambos que, como se ha expresado, forman parte de la deuda tributaria, aplazamiento o fraccionamiento que podría tener por objeto la totalidad de la "deuda" o, solamente, parte de la misma, en este caso, los recargos.

Por otro lado, en supuestos de reserva de ley, como acontece con el establecimiento de *recargos* y de sus *reducciones*, - apartados e) y d), respectivamente, del artículo 8 LGT- debe reclamarse y exigirse un mínimo de claridad -y de calidad- jurídica en la definición de tales elementos.

En anteriores ocasiones hemos aludido a ese criterio de la *calidad jurídica de la Ley*, en su vertiente funcional de impedir interpretaciones restrictivas, susceptibles de comprometer negativamente la capacidad económica de los contribuyentes.

Así, en nuestra sentencia núm. 1404/2021, de 30 de noviembre, rec. 4464/2020, ECLI:ES:TS:2021:4394, expresábamos lo siguiente:

"Pese a que la Exposición de Motivos de la LGT destaca, entre sus "principales objetivos que pretende conseguir [...] reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica", ciertamente, por lo que se refiere a las "opciones tributarias", dista mucho de ser "didáctica".



[...]

En el contexto de la calidad jurídica de la ley resulta exigible una mínima coherencia interna en cualquier producto legislativo, correspondiendo, en su caso, a la Administración, completar, acotar o desarrollar a través de disposiciones administrativas generales las previsiones de la ley, claro está, dentro del margen de maniobra que, en cada momento, el ordenamiento jurídico confiera al reglamento.

Y, en este sentido, no resulta coherente anudar consecuencias económicas y jurídicas, que pueden resultar altamente desfavorables para el contribuyente, sobre la base de la indefinición y equívocidad que el ordenamiento tributario exhibe [...], alejadas, por ende, de los parámetros de claridad y precisión exigibles.

Pero es que, más allá de las puntuales dificultades que emerjan en la aplicación de determinadas normas y, en definitiva, de los derechos que las mismas alberguen, tal inconcreción conceptual puede generar efectos perjudiciales de magnitud sistémica cuando se trate de interpretar principios de ordenación del sistema tributario -como los de capacidad económica o de equitativa distribución de la carga tributaria- o, en fin, cuando el operador jurídico se enfrenta a la compleja tarea de evaluar principios, referidos ya a la aplicación del sistema tributario como, por ejemplo, el de proporcionalidad.

[...]

No obstante, a partir de lo hasta expuesto se decantan ya, a modo de frontispicio, dos premisas fundamentales: la una, que esa indefinición normativa no puede perjudicar a quien no la ha generado, esto es, al contribuyente; la otra, que, en ese escenario de indefinición, la aplicación del sistema tributario difícilmente estará en condiciones de asegurar el mandato que encierra el artículo 3.2 LGT: el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios."

En consecuencia, la definición de los deberes y de los derechos que, en definitiva, integran la relación jurídico-tributaria (art 17 LGT) comporta describir con nitidez los requisitos y condiciones que vertebran cada uno de estos aspectos. Por el contrario, dificultar o empañar el cumplimiento de los deberes o el ejercicio de los derechos, a través de redacciones ambiguas, farragosas y conceptualmente imprecisas, no parece colmar los mandatos de reserva legal, que se presentan como necesarios, para arbitrar la exigencia de tales deberes (frente a los contribuyentes) o derechos (frente a la Administración tributaria).

Por tanto, la descripción normativa, ensayada por el apartado 5 del artículo art 27 LGT, no puede servir de soporte a interpretaciones como la patrocinada por la Administración tributaria y por la Sala de Barcelona que, por un lado, afectan directamente a la esfera jurídico-patrimonial de los contribuyentes -y, por extensión a su capacidad económica- y, por otro lado, conducen a resultados contrarios a la finalidad del precepto (facilitar el pronto pago de la deuda tributaria).

Hasta aquí, nuestra argumentación ha indagado el criterio de interpretación literal del precepto, evidenciando las dificultades para su entendimiento y, a la postre, su inoperatividad para avalar la pérdida de la reducción del 25% del recargo en este caso.

Ahora bien, si las razones expuestas son, ya de por sí, concluyentes para asumir la tesis del escrito de interposición, adicionalmente, existen otros criterios interpretativos que vendrían a reforzar ese resultado.

En efecto, no cabe despreciar la utilidad d *el criterio teleológico* para solventar la contienda, representado por la finalidad que persigue el precepto.

Coinciden las partes sobre que el artículo 27.5 LGT fue introducido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre de medidas para la prevención del fraude fiscal con la finalidad de facilitar el pago y garantizar el cobro.

Por eso, cuando el abogado del Estado afirma que la finalidad de la reducción del 25% sobre el recargo es estimular el pronto pago, no solo de las deudas sino, también, de los propios recargos, parece difícil encontrar un supuesto de mayor estimulación que el ingreso total del importe "de la cuota" (en la terminología del art 58 LGT), con independencia de que el recargo hubiera sido hecho también efectivo o hubiera sido objeto de aplazamiento con aval bancario.

Las obligaciones tributarias materiales son, tanto las de carácter principal como las accesorias (art 17.3 LGT), consistentes estas en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone con relación a otra obligación tributaria (art 25.1 LGT), entre las que se encuentran los recargos por declaración extemporánea (art 25.1 y 27.1 LGT).

Ahora bien, más allá del famoso brocardo *accessorium sequitur principale* que, aun sin ser determinante, desde luego abona la consideración de que, si el aplazamiento o fraccionamiento de la cuota (obligación principal) no perjudica la reducción controvertida, el mismo efecto debería mantenerse cuando se aplaze o fraccione



el recargo (obligación accesoria), lo cierto es que, en el presente caso, el ingreso de la cuota se había hecho efectivo en su integridad.

Pues bien, teniendo en consideración esta circunstancia, es decir, que ese principal había sido ya hecho efectivo, la actuación de la Administración, consistente en exigir el 25% de la reducción del recargo, sobre la base de que la liquidación del 75% del recargo fuera aplazada en lugar de ingresada directamente, se aleja mucho de los estándares del principio de buena administración sobre el que la Administración está obligada a conducirse, destacadamente, en un supuesto en que, con su decisión, la Administración hace de peor condición a quien ingresa directamente la cuota y aplaza o fracciona el recargo, frente a quien procede a la inversa, esto es, al que aplaza o fracciona la cuota e ingresa directamente el recargo.

Esta reflexión evoca de nuevo la sentencia del Tribunal Supremo 442/2020, de 18 de mayo, que alertó de la imposibilidad de acometer interpretaciones que conduzcan al absurdo pues, si de lo que se trata es de procurar de favorecer el pago de las liquidaciones, tal finalidad [...] no parece que se cumpla si, en supuestos como el que nos ocupa, se penaliza a quien paga en relación con quien consigue un aplazamiento de ese pago."

Ciertamente, incentivar el pronto pago de la deuda tributaria se proyecta tanto sobre la obligación principal (cuota) como sobre la accesoria (recargo); sin embargo, la interpretación de la Administración al suprimir la reducción del recargo en las condiciones expresadas deja de inspirarse en dicho criterio teológico pues, de entrada, condiciona la interpretación de todo el precepto, sobre la base, exclusivamente, del modo que hacer efectivo uno de sus elementos accesorios (el recargo).

Por lo demás, si la Ley 36/2006, de 29 de noviembre de medidas para la prevención del fraude fiscal (que da redacción al art 27.5 LGT) procura "reducir la litigiosidad entre los contribuyentes y la Administración tributaria" -según su Exposición de Motivos-, permitiendo, respecto de las actas con acuerdo (art 155 LGT) y de las sanciones (art 188 LGT), su aplazamiento o fraccionamiento, garantizado por aval o certificado de seguro de caución, cabe considerar que refuerza la conclusión obtenida, sobre la base de la propia finalidad de facilitar el pago de la deuda, a la que también tiende la reducción del recargo.

No estamos, por tanto, en el ámbito de un escenario de inconstitucionalidad de la norma sino, exclusivamente, de su interpretación ordinaria, que hemos decantado sobre la base de los criterios expresados, en particular, el literal y el teleológico.

CUARTO. - Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

"A los efectos del apartado 5 del artículo 27 LGT, cuando el obligado tributario hubiera ingresado el total importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea, se aplica la reducción del 25% sobre el recargo por declaración extemporánea, siempre que el 75% del recargo hubiera sido ingresado o hubiera sido aplazado o fraccionado con garantía de aval o certificado de seguro de caución, dentro de los plazos legalmente establecidos."

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina.

Asimismo, con estimación del recurso contencioso-administrativo, interpuesto por la representación procesal de Fundación Privada del Hospital de la Santa Creu i Sant Pau, anulamos la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña de 13 de marzo de 2019, y el acuerdo de pérdida de la reducción del recargo por presentación de declaración extemporánea.

QUINTO. - Costas.

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. En cuanto a las costas de la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

- 1.- Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al Fundamento de Derecho Cuarto de esta sentencia.
- 2.- Estimar el recurso de casación 6385/2020 interpuesto por la representación procesal de Fundación Privada del Hospital de la Santa Creu i Sant Pau contra la sentencia 1524/2020, de 27 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, sentencia que se casa y anula.



3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 612/2019, interpuesto por la representación procesal de Fundación Privada del Hospital de la Santa Creu i Sant Pau contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña de 13 de marzo de 2019, que se anula, así como el acuerdo de pérdida de la reducción del recargo por presentación de declaración extemporánea.

4.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación ni sobre las de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ