



Roj: **STS 329/2021 - ECLI:ES:TS:2021:329**

Id Cendoj: **28079130022021100025**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **20/01/2021**

Nº de Recurso: **890/2018**

Nº de Resolución: **27/2021**

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

Ponente: **ANGEL AGUALLO AVILÉS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 8652/2017,**
ATS 6280/2018,
STS 329/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 27/2021

Fecha de sentencia: 20/01/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 890/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 12/01/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

Procedencia: T.S.J. COM. VALENCIANA CON/AD SEC. 3

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 890/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 27/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 20 de enero de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. **890/2018**, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el **ABOGADO DEL ESTADO**, contra la sentencia dictada el 28 de noviembre de 2017 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso 130/2014, relativo a sanción en el seno del **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** ["IRPF"].

Ha sido parte recurrida doña Milagros, representada por el procurador don Álvaro Villasante Almeida.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana núm. 1527/2017, de 28 de noviembre de 2017, que estima el recurso núm. 130/2014 interpuesto por D^a Milagros contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia (TEARV) de 22 de noviembre de 2013, que desestimó recurso administrativo interpuesto contra la liquidación provisional practicada en concepto de exigencia de la reducción del 25% que se aplicó a infracción grave por IRPF, ejercicio 2006.

2. Los hechos **sobre** los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

1º) El órgano de gestión, con fecha 23 de febrero de 2011, procedió a incoar acta de conformidad núm. NUM000, cuya deuda tributaria ascendía a 8.348,32 euros, exigidos junto con los intereses de demora correspondientes.

2º) Previo acuerdo de inicio de expediente sancionador, la Administración tributaria procedió a imponer a la interesada sanción por infracción tributaria grave, consistente en dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa del tributo la deuda tributaria que debiera resultar de su correcta autoliquidación y acreditar indebidamente partidas a compensar, sanción cuya cuantía ascendía a 7.477,96 euros, **sobre** la que se aplicó la reducción del 25 por ciento prevista en el artículo 188 de la Ley 58/2003.

3º) No habiéndose ingresado el importe de la sanción en periodo voluntario de pago y habiéndose no obstante obtenido un fraccionamiento o aplazamiento con garantía hipotecaria, la Administración tributaria practicó la liquidación por la que se exige la reducción del 25 por ciento, y, no conforme con ella, se recurrió en vía de reposición, siendo desestimado el recurso por acuerdo notificado el 29 de marzo de 2012.

4º) No encontrándolo ajustado a Derecho, se interpuso reclamación Económico-Administrativa por doña Milagros ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, que desestimó la reclamación mediante resolución de fecha 22 de noviembre de 2013.

SEGUNDO.- La sentencia de instancia.

1. Doña Milagros interpuso demanda contenciosa-administrativa, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Tercera, procedimiento ordinario 130/2014, contra la resolución del TEARV de 22 de noviembre de 2013, que fue estimada por sentencia de fecha 28 de noviembre de 2017.

Razona así la sentencia ahora recurrida en sus fundamentos jurídicos,

" CUARTO: Centrado en los anteriores términos el objeto de debate resulta innegable que nos encontramos ante una cuestión de marcado carácter jurídico.

Dispone el art 188.3 de la LGT lo siguiente:



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. Pues bien, como antes se ha indicado, el actor obtuvo el aplazamiento de la sanción con garantía de hipoteca inmobiliaria, distinta del aval o certificado de seguro de caución, que son las únicas admitidas en el art. 188.3.a) de la LGT para mantener la reducción del 25%, en cuyo supuesto el importe de la reducción practicada es exigible sin más requisito que la notificación al interesado.

Según sostiene la demandada, la parte actora mezcla las garantías exigidas para obtener el aplazamiento (art. 82 LGT) y los requisitos que se precisan para practicar la reducción de la sanción. El hecho de que el aplazamiento pueda ser concedido con garantía hipotecaria no afecta a la reducción de la sanción, que requiere unas exigencias diferentes reguladas en el art. 188.3 de la reseñada Ley, a cuyo tenor la reducción se exige cuando el aplazamiento no se concede con aval o certificado de seguro de caución, que es el supuesto que aquí concurre. **Sobre** esta cuestión ha tenido ocasión de pronunciarse esta misma Sala y sección en reciente sentencia nº 1179/17 de 13 de octubre recaída en recurso 2572/13 en los siguientes términos:

En cuanto al fondo, la Administración rechaza lo pretendido por el demandante por considerar que solo cabe no ingresar la autoliquidación extemporánea cuando se dicta acuerdo de aplazamiento/fraccionamiento, siempre que el mismo se hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución. La Administración considera que no cabe aplicar el artículo 27.5 de la LGT si el aplazamiento/fraccionamiento se concede con garantía hipotecaria. Obviamente, este planteamiento no puede ser admitido, teniendo en cuenta que la Administración reconoce el aplazamiento/fraccionamiento de la deuda tributaria y, además, el obligado tributario realiza el pago' antes de presentar la garantía hipotecaria.

El artículo 27.5 de la LGT debe ser interpretado en un sentido más amplio, teniendo en cuenta que exige que el obligado tributario presente solicitud de aplazamiento/fraccionamiento al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea, sin precisar la garantía que debe ofrecer para que pueda accederse al fraccionamiento/aplazamiento. Así las cosas, debe estimarse el recurso promovido frente a la reclamación 46/00776/2013, dejando sin efecto la resolución dictada por la Administración, con las consecuencias inherentes a dicho pronunciamiento (devolución del importe ingresado más los intereses de demora).

Trasladado lo anterior al presente recurso y en aras, a la unidad de doctrina procede su estimación atendida la interpretación amplia que propugna dicha sentencia en relación con las garantías ofrecidas por el obligado tributario de manera que, constando debidamente garantizada la solicitud de aplazamiento/fraccionamiento mediante garantía que es a su vez admitida por la administración, procede anular la resolución impugnada por no ser acorde a derecho siendo procedente el mantenimiento de la reducción acordada.

Procediendo por ello a la estimación del recurso interpuesto con anulación de la liquidación practicada pero sin que dicho pronunciamiento pueda extenderse al acuerdo sancionador del que dicha liquidación dimana al no ser éste el objeto del presente recurso".

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. EL ABOGADO DEL ESTADO, en la especial representación y asistencia letrada que le corresponde, preparó recurso de casación mediante escrito presentado de 16 de enero de 2018.

2. En dicho escrito, la representación procesal del citado recurrente, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas, (i) el artículo 188.3.a), en relación con los arts. 88.1 y 27.5, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; y (ii) los artículos 14 LGT y 4.1 del Código Civil ["CC"].

De igual modo, más adelante, en el apartado relativo al juicio de relevancia, hace referencia a la sentencia de 16 de abril de 2012, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, dictada en el procedimiento 389/2010 (ES:TSJAS:2012:1764).

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 23 de enero de 2018, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 25 de abril de 2018, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia prevista en el artículo 88.3.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de



la Jurisdicción Contencioso- Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

" Determinar si para reconocer el beneficio fiscal consistente en la reducción del 25% de la sanción, prevista en el artículo 188.3.a) LGT , en caso de aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción debe garantizarse exclusivamente con aval o certificado de seguro de caución, sin que sirva a este fin la garantía de hipoteca inmobiliaria".

Además, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 27.5, 82 y 188.3.a) de la LGT.

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

1. EL ABOGADO DEL ESTADO, en la especial representación y asistencia letrada que le corresponde, interpuso el recurso de casación mediante escrito de 18 de junio de 2018, que observa los requisitos legales.

2. En lo que aquí interesa, comienza señalando que, según "la sentencia, la reducción del 25% de la sanción impuesta por la comisión de una infracción tributaria, y que viene regulada en el art. 188.3,a) de la LGT, se condiciona, además del requisito del apartado b) del citado art. 188.3 que no es objeto de análisis, a que el ingreso de su importe, se haga en el plazo del apartado 2 del art. 62 de la LGT, o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento concedido por la Administración, aunque para este aplazamiento o fraccionamiento no se haya prestado por el contribuyente garantía de aval o certificado de seguro de caución, y se haya prestado, en cambio, garantía hipotecaria" (págs. 7-8). "La Sala de instancia -se dice- defiende así una interpretación amplia del art. 27.5, y del 188.3,a) de la LGT, **sobre** la reducción del 25% del recargo y de la sanción respectivamente, aunque en uno y otro caso, la garantía ofrecida y constituida para conseguir el aplazamiento/fraccionamiento sea hipotecaria, y no aval o certificado de seguro de caución" (pág. 8).

3. Entiende, sin embargo, el abogado del Estado "que la sentencia ha vulnerado el art. 188.3,a) de la LGT, haciendo una interpretación extensiva y contraria a la literalidad del precepto, que más claro no puede ser (reducción última del 25% -aparte de la reducción anterior por conformidad- si se realiza el ingreso total en plazo o los ingresos parciales en los plazos del acuerdo administrativo de aplazamiento o fraccionamiento concedido "con garantía de aval o certificado de seguro de caución" y que se hubiera solicitado con anterioridad al final del plazo del 62-2 LGT"). (pág. 8).

Para conseguir la reducción del 25% de la sanción, en el caso de aplazamiento fraccionamiento -se subraya- "el precepto exige que se preste garantía de aval o certificado de seguro de caución, sin que cite la garantía hipotecaria inmobiliaria" (pág. 8).

A juicio del abogado del Estado, "[c]onfunde la Sala de instancia lo previsto en el art. 188.3, con las garantías admisibles para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria en general, a que se refiere el art. 82 de la Ley. Una cosa, es la garantía "in genere" a prestar en caso de solicitar aplazamiento/fraccionamiento de la deuda tributaria (art. 82.1). Y otra, conseguir la reducción del 25% de la sanción y que se solicite aplazamiento/fraccionamiento del pago de dicha sanción (art. 188.3). El hecho de que el aplazamiento pueda ser concedido con garantía hipotecaria no afecta a la reducción de la sanción, que requiere unas exigencias diferentes reguladas en el art. 188.3 de la reseñada Ley, a cuyo tenor la reducción se pierde (y por lo tanto se exige su liquidación tributaria) cuando el aplazamiento no se concede con aval o certificado de seguro de caución, que es el supuesto que aquí concurre" (pág. 9).

Opina el abogado del Estado que "[s]olo en caso de que se justifique que no se puede conseguir alguna de esas dos garantías, la Administración podrá admitir algún otro tipo de las garantías que se enumeran -hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria-, según resulta del párrafo 2º de ese art. 82.1. Sabiendo y conociendo el Legislador -se afirma-, de la tardanza y dilación en conseguir el cobro en dinero, por la necesidad de ejecutar alguna de estas otras garantías, frente a la rapidez e inmediatez de las dos primeras -aval y certificado de seguro de caución. Y ello, en aras de proteger y defender el interés general, el interés de la Hacienda Pública" (pág. 9).

4. Seguidamente se manifiesta que "la reducción de la sanción del 25% (art. 188,3,a LGT) es un beneficio fiscal, y **sobre** este tipo de normas, no cabe una interpretación amplia como hace la sentencia, ni la aplicación analógica como expresamente señala **el artículo 14 de la citada Ley 58/2003** , relativo a la prohibición de la analogía"; además, se cita el artículo 4.1 del Código Civil referido a la aplicación analógica de las normas"; y se concluye que "[l]a sanción tributaria tiene previsto un beneficio de reducción del 25% pero con la cumplimentación de los requisitos del 188-3 LGT y en el supuesto presente falta uno de esos requisitos, el de la letra a) del 188-3 porque no se ha garantizado la deuda tributaria con "garantía de aval o certificado de seguro de caución" (pág. 11).



5. Y se concluye manifestando que la "Sentencia que se impugna consagra una doctrina que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales, en tanto que configura una interpretación amplia y flexible de una norma reguladora de una exención (de un beneficio de reducción de la deuda tributaria por sanción), en un sentido proscrito por el artículo 14 de la Ley 58/2003"; y se propugna que fijemos como doctrina que "[p]ara el reconocimiento del beneficio fiscal de la reducción del 25% de la sanción a que se refiere el art. 188.3,a) de la LGT, en caso de aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción, debe garantizarse, en los términos exigidos por la Ley, exclusivamente con aval o certificado de seguro de caución, sin que sirva a este fin la garantía de hipoteca inmobiliaria" (págs. 13-14).

6. Termina su escrito de casación suplicando a la Sala que "dicte sentencia anulando la impugnada y declarando como interpretación más correcta en Derecho la que respetuosamente solicitamos en el fundamento Quinto de este escrito de Interposición" (pág. 15).

QUINTO.- Oposición al recurso de casación.

1. Don Álvaro Villasante Almeida, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de doña Milagros, se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 13 de marzo de 2019, que observa los requisitos legales.

2. En dicho escrito, la parte recurrida comienza razonando que "la deuda origen del Acuerdo impugnado quedó garantizada de una forma más que segura, es decir, se entregó en garantía un bien libre de cargas que tenía un valor mucho más elevado que la deuda reclamada" (pág. 2).

3. A continuación, afirma que "si no superamos la interpretación literal del artículo 188.3 de la LGT, se determinaría que el derecho reconocido al contribuyente por el ordenamiento jurídico (obtener un fraccionamiento de la deuda tributaria garantizado con hipoteca) le privaría del ejercicio de otro derecho (el de la reducción de las sanciones reconocido en el artículo 188.3 de la LGT), situando a los obligados tributario de menor riesgo recaudatorio en una condición peor que el resto, **sobre** todo cuando la facilidad de ejecución está garantizada pues el bien hipotecado cubre con bastante holgura la deuda garantizada" (pág. 4).

4. Finaliza su escrito de oposición interesando que se desestime el recurso de casación formulado de contrario y se mantenga la interpretación efectuada en la sentencia de 28 de noviembre de 2017, "efectuando una interpretación amplia del artículo 188.3. de la LGT y permitiendo mantener la reducción del 25% de la sanción tributaria para los casos en los que la deuda quede suficientemente garantizada con hipoteca inmobiliaria, dado que al contrario se vulnerarían los principios de buena fe, confianza legítima y equidad que deben informar los procedimientos administrativos, además de contradecir, a su vez, los Principios Generales de proporcionalidad y justicia tributaria" (pág. 4).

SEXTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Mediante providencia de 25 de marzo de 2019, en virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección acordó que no ha lugar a la celebración de vista pública, al considerarla innecesaria atendiendo a la índole del asunto.

Por providencia de 17 de junio de 2020, se designó como ponente al Excmo. Sr. don Ángel Aguallo Avilés y se señaló fecha para deliberación, siendo posteriormente suspendida mediante resolución de fecha 18 de septiembre de 2020. Posteriormente, mediante providencia de 22 de octubre de 2020, se fijó como fecha para la deliberación, votación y fallo de este recurso el día 12 de enero de 2021, en el que efectivamente se deliberó, votó y falló el asunto por los medios tecnológicos disponibles por esta Sección como consecuencia de las disfunciones generadas por el COVID-19, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestión con interés casacional objetivo.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar si la sentencia pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia (en su Sección 3ª) de Valencia es o no conforme a Derecho.

Recordemos que la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que suscita este recurso de casación, según se obtiene de la delimitación practicada por la Sección Primera de esta Sala en el auto de admisión de 25 de abril de 2018, es la que reproducimos a continuación:

"Determinar si para reconocer el beneficio fiscal consistente en la reducción del 25% de la sanción, prevista en el artículo 188.3.a) LGT, en caso de aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción debe garantizarse



exclusivamente con aval o certificado de seguro de caución, sin que sirva a este fin la garantía de hipoteca inmobiliaria".

Además, el auto de admisión identifica como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 27.5, 82 y 188.3.a) de la LGT.

SEGUNDO.- Remisión a la sentencia de esta Sala y Sección de 14 de diciembre de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 498/2019 .

La cuestión casacional objetiva que plantea el auto de admisión del presente recurso ya ha sido resuelta por la sentencia de esta Sala y Sección de 14 de diciembre de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 498/2019.

De manera que los razonamientos que se exponen a continuación son, por elementales en exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquella sentencia, en la que se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean.

Razona así la sentencia de 14 de diciembre de 2020:

" **TERCERO** .- *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

Es cierto que las sanciones no forman parte de la deuda tributaria, tal como se desprende del artículo 58 de la LGT , pero vaya por delante que, que de conformidad en lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 190 LGT :

"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.

3. *La recaudación de las sanciones se regulará por las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley".*

Y dicho esto hay que continuar manifestando que, en su redacción a la sazón vigente, el artículo 188 LGT , cuya rúbrica es "reducción de las sanciones", establece que:

"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 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 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.

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".



No puede interpretarse este precepto sin tener presente lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 155. LGT , rotulado "actas con acuerdo", también en la redacción aplicable a los hechos que enjuiciamos, que es la siguiente:

"5. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días, contados desde el siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.

Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo al que se refiere el 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 dichas garantías y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley".

La redacción de ambos, acabada de reproducir, procede de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. La vinculación de los preceptos viene subrayada en el siguiente párrafo de su Exposición de Motivos: "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".

Lo cierto es que, al tiempo que ambos artículos se modificaron, también se dio redacción, por la misma Ley, al apartado 5 del artículo 27 que lleva por título "Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo" y cuya redacción es la siguiente:

"5. 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".

Es obvia la conexión de este precepto con los otros dos. Lo cierto es, sin embargo, que en el Proyecto de Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal que se registró en el Congreso de los Diputados no se preveía la modificación de dicho precepto. Está claro que con los tres preceptos se pretende disminuir la litigiosidad. Su redacción actual es producto de la tramitación parlamentaria merced a las enmiendas presentadas por varios Grupos Parlamentarios, primero en el Congreso y después en el Senado, puesto que la enmienda aprobada en la Cámara Baja fue enmendada, a su vez, en la Cámara Alta. Olvidó, sin embargo, el legislador, concretar de manera expresa su conexión con los antedichos artículos 155.5 y 188.3, introduciendo a tal efecto la correspondiente modificación en el párrafo citado de la mencionada Exposición de Motivos.

El cambio introducido por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, con efectos 1 de diciembre de 2006, fue muy relevante, dado que la redacción de los tres artículos en la versión original de la LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) era diferente.

Y, así, el artículo 27 LGT tenía cuatro apartados, cuyo texto (igual que la actual) no contiene nada semejante al apartado 5 que introdujo dicha Ley .

Por su parte, el artículo 155.5 establecía:

"5. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos 10 días contados desde el siguiente a la fecha del acta



no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.

Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 62 de esta ley, sin posibilidad de aplazar o fraccionar el pago".

Y, por último, el artículo 188.3, disponía:

"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 período voluntario sin haber presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de pago.*

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".

La primera conclusión que extraemos de ello es que los tres preceptos están en la misma línea, son pasos que da el legislador para reducir la litigiosidad. Por tanto, los elementos que integran el común denominador de ambos han de ser interpretados de manera armónica (Cfr. STS 440/2020, de 18 de mayo, rec. 2787/2017).

El legislador, pues, vincula el aplazamiento/fraccionamiento a la prestación de una serie de garantías y no otras, en la idea de que unas facilitan más que otras la gestión por parte de la Administración tributaria, voluntad que ha sido explicitada en la propia Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de diciembre. La ejecución de dichas garantías (aval o certificado de seguro de caución) no da problemas, a la vista de su regulación. En el Proyecto 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 contras las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributaria y en materia de regulación del juego (121/000033), que se está tramitando en el Parlamento, se introducen medidas para reducir la litigiosidad y, a tal fin, "por motivos de proporcionalidad y justicia tributaria, se modifica el sistema de recargos por extemporaneidad [artículo 27 de la LGT] estableciéndose un sistema de recargos crecientes del 1 por ciento por cada mes completo de retraso sin intereses de demora hasta que haya transcurrido el periodo de doce meses de retraso. A partir del día siguiente del transcurso de los doce meses citados, además del devengo del recargo del 15 por ciento, comenzará el devengo de intereses de demora. Asimismo, se exceptiona de dichos recargos a quien regularice una conducta tributaria que lo haya sido previamente por la Administración tributaria por el mismo concepto impositivo y circunstancias, pero por otros periodos, no habiendo sido merecedora de sanción, siempre que se regularice en un plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación", según señala su Exposición de Motivos y el apartado 3 del artículo 188 (exclusivamente para elevar el porcentaje de reducción del 25 por 100 al 40 por 100), para favorecer la simplificación en la aplicación del régimen de las reducciones aplicables a las sanciones, el ingreso voluntario y la disminución de litigios. En suma, la reforma proyectada, en lo que ahora interesa, incrementa los porcentajes de la reducción controvertida, pero no modifica los requisitos relativos a las garantías.

Ello está en consonancia con otros preceptos de la Ley General Tributaria. En esa línea -y sin variación desde la entrada en vigor de la vigente LGT-, en el apartado 4 de su artículo 65 dispone que cuando la totalidad de la deuda aplazada o fraccionada se garantice con aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, el interés de demora exigible debe ser el interés legal que corresponda hasta la fecha de su ingreso. A sensu contrario, cuando las garantías no sean esas, el interés de demora será el interés legal incrementado en un 25 por 100. Esas garantías, por lo demás, posibilitan la suspensión automática de la ejecución del acto impugnado en vía económico administrativa, con arreglo a lo que dispone en artículo 233.2 LGT .

No está previsto que se aplique la reducción controvertida cuando se trate de otras garantías, en los términos previstos en el apartado 1 del artículo 82 de la Ley General Tributaria , titulado "Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria" que a la sazón establecía:



"1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente.

En los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en los párrafos anteriores. En estos supuestos no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior de esta ley".

Esta última referencia ha de completarse lo con lo dispuesto en el artículo 49 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, que lleva por título, "adopción de medidas cautelares en el ámbito de los aplazamientos y fraccionamientos", que facultad al deudor tributario proponer a la Administración la sustitución de garantías, en sentido estricto, por medidas cautelares.

Nos hallamos, pues, ante un precepto legal que prevé que se puedan admitir garantías distintas del aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, cuando "no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica". Eso es lo que ha ocurrido esta vez, puesto que el aplazamiento o fraccionamiento se ha concedido y no consta que el contribuyente haya incumplido las condiciones establecidas en el acuerdo de concesión de aplazamiento/fraccionamiento.

Para el cálculo de la sanción se aplicó la reducción del veinticinco por ciento (25%), siempre que se realizase el ingreso total del importe restante de la sanción en el plazo de ingreso del periodo 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 excepto en el caso de que para el otorgamiento del aplazamiento o fraccionamiento no sea necesaria la concesión de garantías por razón de la cuantía y, no se interpusiera recurso o reclamación contra la liquidación o la sanción. No se le indicó

Pues bien, el tenor literal de la norma es clara.

Se puede aplicar la reducción de sanción siempre que, en caso de aplazarse o fraccionarse el pago de la misma, se garantice el pago de la deuda con garantía de aval o certificado de seguro de caución, lo que en el presente caso no ha sucedido.

Es evidente, por otro lado, que existe una diferencia entre las garantías señaladas por el artículo 188 de la LGT y la ofrecida por el reclamante, en lo que se refiere a la liquidez y ejecución de la garantía, pues la ejecución de la hipoteca inmobiliaria unilateral no garantiza con la misma facilidad el cobro en efectivo de la deuda y, además, exige seguir el procedimiento de enajenación de bienes.

Por ello, preferentemente, se concede el beneficio de la reducción en los casos en que se ofrece la garantía con mayor liquidez, pero ello no significa que, dadas las circunstancias concurrentes en la presente ocasión, debamos declarar no haber lugar al recurso de casación.

En ese sentido, recordemos que en los antecedentes hemos manifestado que el 16 de julio de 2013, EQUIPO INDAGA presentó solicitud de aplazamiento de deuda tributaria por importe de 101.831,84 euros (que es total de lo que suman los cuatro conceptos descritos, que identifica con precisión, en particular la sanción procedente del A51 76878384 por importe de 23.171,55). En dicha solicitud expresa las razones por las que pide el aplazamiento de pago de la deuda y, asimismo, manifiesta -y adjunta los documentos correspondientes- que dos entidades financieras le han denegado los correspondientes avales bancarios (Caja Murcia y "la Caixa"). En esa solicitud propone un plan de pagos y ofrece como garantía una hipoteca inmobiliaria unilateral.

El 8 de agosto de 2017, habiéndose observado que la solicitud de aplazamiento /fraccionamiento no reúne los requisitos previstos en la normativa y/o no se acompañan los documentos necesarios, se le insta a que proceda a subsanar tal defecto y/o aporte los documentos que se indican en el propio requerimiento.

Ahora bien, a EQUIPO INDAGA no se le indicó en dicho requerimiento que aumentará el importe de la garantía en el importe equivalente a la reducción, cosa que debió hacer la Administración, sino que se tramitó y concedió el aplazamiento por el importe propuesto por la entidad; se creó, pues, una apariencia de todo estaba correcto, de la cual dicha mercantil ha extraído una consecuencia, amparada por los principios de buena fe y confianza legítima que, al final, se ha revelado equivocada, cual es que la administración aceptaba la reducción de la sanción con la hipoteca inmobiliaria unilateral ofrecida. El hecho de que lo que se esté dilucidando se refiera a



las sanciones, concretamente, a su reducción efectiva, nos reafirma en la respuesta que damos a la cuestión con interés casacional, que no es otra que: para reconocer la reducción del 25% de la sanción prevista en el artículo 188.3.a) de la LGT, en caso de aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción, en las condiciones del presente recurso de casación, sirve a este fin de reducción del importe de la sanción la hipoteca inmobiliaria unilateral".

TERCERO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Lo anterior comporta como desenlace necesario declarar no haber lugar al recurso de casación, pues aquí también se "tramitó y concedió el aplazamiento por el importe propuesto por la [parte recurrida]; se creó, pues, una apariencia de todo estaba correcto, de la cual dicha [parte] ha extraído una consecuencia, amparada por los principios de buena fe y confianza legítima que, al final, se ha revelado equivocada, cual es que la administración aceptaba la reducción de la sanción con la hipoteca inmobiliaria unilateral ofrecida. El hecho de que lo que se esté dilucidando se refiera a las sanciones, concretamente, a su reducción efectiva, nos reafirma en la respuesta que damos a la cuestión con interés casacional, que no es otra que: para reconocer la reducción del 25% de la sanción prevista en el artículo 188.3.a) de la LGT, en caso de aplazamiento o fraccionamiento del pago de la sanción, en las condiciones del presente recurso de casación, sirve a este fin de reducción del importe de la sanción la hipoteca inmobiliaria unilateral".

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

FALLO

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

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, por remisión a la sentencia 14 de diciembre de 2020, dictada en el recurso de casación núm. 498/2019.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación núm. 890/2018, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia de 28 de noviembre de 2017, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, pronunciada en el recurso nº 130/2014, **sobre** reducción en del 25 por 100 de sanción tributaria. Con lo cual se confirma la adecuación a Derecho de la sentencia recurrida y, por tanto, se anulan los actos administrativos recurridos.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente D. Ángel Aguallo Avilés, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.