



INFORME SOBRE LA PÉRDIDA DE LA REDUCCIÓN DEL ARTÍCULO 188.3 LGT EN SUPUESTOS DE RETRASO PUNTUAL EN EL PAGO DE UNA FRACCIÓN DE UN APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO

I. ANTECEDENTES Y OBJETO

El presente Informe se emite a petición del Pleno de este Consejo de Defensa del Contribuyente y propiciado por una queja analizada y resuelta en el Pleno.

Tiene por objeto analizar la procedencia o no de la pérdida de la reducción prevista en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT) —la denominada “reducción por ingreso o pago”—, en aquellos supuestos en los que, habiéndose suscrito un acta de conformidad y obtenido un aplazamiento o fraccionamiento para el pago de la sanción, se produce el retraso en el ingreso de una de las fracciones, posteriormente satisfecha junto con el correspondiente recargo, sin que la Administración declare incumplido ni resuelva el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento concedido.

La cuestión presenta especial interés por cuanto la aplicación estricta y literal de la normativa vigente conduce a la pérdida de la reducción, mientras que una interpretación finalista de la institución permite cuestionar la adecuación de dicho resultado a los fines a los que sirve la norma y que se identifican con la reducción de la litigiosidad y la eficacia recaudatoria de la Administración.

El análisis se aborda desde una doble perspectiva, a saber:

- a) La posibilidad de sostener una interpretación teleológica de la normativa vigente que permita conservar la reducción, y
- b) La conveniencia de una eventual reforma normativa que dé expresa cabida al supuesto analizado y permita que la institución de la reducción cumpla con la finalidad que actualmente desempeña dentro del sistema tributario.



Para contextualizar mejor el análisis se considera oportuno hacer con carácter previo una mención a la evolución normativa e interpretativa de la institución de la reducción del artículo 188.3 LGT y a las previsiones normativas aplicables en los supuestos de retrasos puntuales en el pago de aplazamientos/fraccionamientos.

II. EVOLUCIÓN NORMATIVA E INTERPRETATIVA DE LA REDUCCIÓN

La reducción vinculada a la conformidad y al pronto pago fue concebida inicialmente en un contexto en el que parecían predominar objetivos de eficacia recaudatoria, con rápida terminación de los procedimientos sancionadores.

De este modo, en su redacción original, el artículo 188.3 LGT decía:

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.*

La finalidad principal de la institución consistía en incentivar la aceptación de la regularización administrativa y asegurar el cobro de las sanciones mediante la concesión de una ventaja económica al obligado tributario que renunciara a la controversia y procediera al pago de la deuda.

Esta orientación se reflejaba en una regulación especialmente rigurosa respecto de las condiciones exigidas para el mantenimiento de la reducción, pues sólo operaba si se pagaba la deuda de forma inmediata y, en ningún caso, si se solicitaba aplazamiento o fraccionamiento.



La estructura originaria del precepto respondía, por tanto, a una lógica predominantemente recaudatoria, en la que la reducción operaba esencialmente como contraprestación por la rápida satisfacción del crédito tributario.

Sin embargo, la institución ha experimentado una evolución significativa desde su aprobación.

Así, la redacción del artículo 188.3 LGT modificada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, en vigor desde el 1 de diciembre de 2006, dio entrada a la posibilidad de obtener la reducción en supuestos de aplazamientos o fraccionamientos:

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.

Es decir, los requisitos para la aplicación de la reducción se flexibilizan para dar cabida a la posibilidad de aplazamiento/fraccionamiento frente a pago inmediato, eso sí, solicitado en periodo voluntario de pago y en aquellos supuestos en que la deuda quedaba garantizada con aval o seguro de caución.

En esta evolución normativa hay que añadir el hito significativo que ha supuesto la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal que elevó sustancialmente la reducción por pronto pago, del 25 por ciento al 40 por ciento, e incrementó igualmente la reducción asociada a las actas con acuerdo.



*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 la letra b) del apartado 1 de este artículo, **se reducirá en el 40 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 sanción.

La intensidad del incremento resulta particularmente reveladora.

Desde una perspectiva estrictamente recaudatoria, la ampliación de la reducción supone una renuncia adicional de ingresos públicos que sólo puede entenderse si implica la obtención de otros beneficios para el sistema tributario.

Entre dichos beneficios se pueden citar la disminución de la conflictividad, la reducción de recursos y reclamaciones, la agilización de la terminación de procedimientos y el fortalecimiento de los incentivos a la conformidad.

Con lo expuesto se quiere destacar que la institución ha evolucionado desde unos objetivos principales de eficacia recaudatoria a un objetivo o finalidad más amplia de gestión eficiente del conflicto tributario.

A esta evolución normativa habría que añadir la evolución interpretativa.

Especial relevancia presenta la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 16 de febrero de 2021 (RG 6542/2020), en la que se analizó la incidencia de la dispensa de garantías en los aplazamientos y fraccionamientos sobre el mantenimiento de la reducción prevista en el artículo 188.3 LGT.



El TEAC concluyó que el ejercicio de un derecho reconocido por el propio ordenamiento jurídico —la obtención de una dispensa de garantías legalmente procedente— no podía determinar la pérdida de otro derecho igualmente reconocido por la ley, como es la reducción de la sanción.

Con ello, la doctrina administrativa abandona una visión puramente formalista centrada exclusivamente en los mecanismos de aseguramiento del cobro y otorga relevancia a la finalidad material de la institución.

El criterio subyacente consiste en evitar que la aplicación rígida de determinados requisitos accesorios termine vaciando de contenido la finalidad incentivadora perseguida por el legislador.

Esta evolución interpretativa resulta coherente con la posterior reforma introducida por la Ley 11/2021, que reforzó significativamente las reducciones asociadas a la conformidad y al pronto pago.

Desde esta perspectiva, puede sostenerse que la interpretación del artículo 188.3 LGT debe realizarse de manera compatible con la finalidad actualmente perseguida por la institución.

O, dicho de otra forma, la reducción no puede entenderse exclusivamente como un instrumento de aseguramiento del cobro, sino como uno de los principales mecanismos de fomento del cumplimiento cooperativo, de la aceptación de las regularizaciones administrativas y de reducción de la litigiosidad tributaria y éste debe ser el contexto interpretativo en el que debiera situarse el artículo 188.3 LGT.

III. PREVISIONES NORMATIVAS APLICABLES EN LOS SUPUESTOS DE RETRASOS PUNTUALES EN EL PAGO DE APLAZAMIENTOS/FRACCIONAMIENTOS.

La regulación vigente condiciona el mantenimiento de la reducción al cumplimiento de determinados requisitos relacionados con el ingreso de la sanción.



Desde una interpretación estrictamente literal, el retraso en el pago de una fracción concedida dentro de un aplazamiento o fraccionamiento puede determinar la pérdida de la reducción en la medida en que, aunque sea solo esa fracción no se ingresa en periodo voluntario sino ejecutivo, con su correspondiente recargo.

Este aspecto merece una consideración singular.

El ordenamiento tributario ya prevé una consecuencia específica para los supuestos de retraso en el pago de cantidades aplazadas o fraccionadas.

De acuerdo con el artículo 54 del Reglamento General de Recaudación, cuando una fracción de un aplazamiento/fraccionamiento concedido en periodo voluntario no se abona en la fecha prevista, se exige el correspondiente recargo y los intereses de la fracción incumplida con la finalidad de compensar el perjuicio financiero derivado del retraso y de incentivar el cumplimiento puntual de las obligaciones de pago, pero no decae el aplazamiento/fraccionamiento.

Es decir, el obligado tributario no resulta inmune frente al incumplimiento, sino que ha soportado la reacción económica específicamente diseñada por el legislador para tales situaciones.

Por ello, la cuestión jurídica relevante consiste en determinar si, una vez activado el mecanismo corrector expresamente previsto por el sistema recaudatorio, resulta además coherente imponer una segunda consecuencia económica consistente en la pérdida íntegra de una reducción cuya finalidad responde a objetivos distintos.

IV. POSIBILIDAD DE UNA INTERPRETACIÓN FINALISTA DEL ARTÍCULO 188.3 LGT

En el supuesto que se analiza la pérdida de la reducción plantea cuando menos dudas dado que concurren simultáneamente las siguientes circunstancias:



- i) Existencia de conformidad con la regularización.
- ii) Ausencia de recursos o reclamaciones.
- iii) Pago íntegro posterior de la deuda.
- iv) Retraso limitado a una fracción concreta.
- v) Regularización mediante el pago del correspondiente recargo por la fracción pagada con retraso.
- vi) Subsistencia del acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento.

En estos supuestos la cuestión esencial consiste en determinar si la pérdida de la reducción resulta verdaderamente coherente con los fines perseguidos por la institución.

Es manifiesto que los objetivos esenciales perseguidos por el artículo 188.3 LGT han sido plenamente alcanzados, dado que, se insiste, el obligado tributario ha aceptado la regularización administrativa, ha renunciado a la litigiosidad y ha satisfecho la deuda tributaria.

La única incidencia producida consiste en el retraso puntual de una fracción posteriormente regularizada, pero, desde una perspectiva material, la finalidad incentivadora de la institución se ha cumplido íntegramente.

Resulta especialmente significativo que el retraso no declara incumplido ni resuelto el acuerdo de fraccionamiento. La permanencia del acuerdo pone de manifiesto que el retraso producido no tiene entidad suficiente para frustrar la finalidad recaudatoria perseguida mediante dicho instrumento.

Si el acuerdo de pago conserva su eficacia jurídica y continúa siendo ejecutado, difícilmente puede sostenerse que el incumplimiento puntual haya comprometido de forma sustancial los intereses protegidos por la norma.



Extrapolando y matizando la doctrina del TEAC en la Resolución arriba mencionada un derecho reconocido en el propio ordenamiento jurídico cual es el mantenimiento del aplazamiento/fraccionamiento pese al retraso en una fracción debería permitir el mantenimiento de otro derecho igualmente reconocido por la ley, como es la reducción de la sanción.

Máxime teniendo en cuenta que el ordenamiento tributario ya prevé una respuesta específica para los supuestos de retraso en el pago de cantidades aplazadas o fraccionadas, cual es la exigencia de recargos e intereses dirigidos a compensar el perjuicio financiero derivado del retraso.

La evolución histórica e interpretativa de la reducción prevista en el institución, la reforma de la Ley 11/2021, la doctrina administrativa favorable a interpretaciones finalistas en materia de aplazamientos y la existencia de una reacción específica frente al retraso deberían permitir defender una interpretación del artículo 188.3 LGT conforme a la cual la pérdida de la reducción debería reservarse sólo para aquellos supuestos en los que el incumplimiento produzca una verdadera frustración de los fines perseguidos por la norma.

Tal situación podría apreciarse cuando se rompe definitivamente el acuerdo de aplazamiento/fraccionamiento pero no cuando una incidencia puntual que tiene su propia penalización no pone en riesgo el cumplimiento del mismo.

El contribuyente que acepta la regularización evita recursos y satisface íntegramente la deuda puede acabar perdiendo un incentivo especialmente relevante por una incidencia puntual que no afecta ni a la conformidad prestada ni a la satisfacción final del crédito tributario.

Desde esta perspectiva, una interpretación teleológica o finalista¹ de la norma permitiría al menos considerar la posible defensa del mantenimiento de la reducción en el supuesto que aquí se analiza y reservar la pérdida de la reducción para aquellos supuestos en los que el

¹ Artículos 3.1 del Código Civil y artículo 12 LGT



incumplimiento evidencie una verdadera frustración de los fines perseguidos por la institución.

V. CONSIDERACIONES DE LEGE FERENDA

Si, no obstante lo hasta aquí expuesto, siendo que la interpretación literal de la normativa vigente conduce a la pérdida de la reducción, la situación descrita pone de manifiesto una posible insuficiencia del actual diseño normativo.

Una incidencia puntual en el cumplimiento de un acuerdo de aplazamiento/fraccionamiento que el propio ordenamiento tributario no considera merecedor de la pérdida del acuerdo puede generar resultados poco coherentes con la evolución funcional de la institución de la reducción.

Por ello podría valorarse una reforma legal que permitiera conservar la reducción cuando concurren simultáneamente las siguientes circunstancias:

- a) Que el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento, solicitado y concedido en periodo voluntario de pago, continúe vigente.
- d) Que la deuda resulte finalmente satisfecha en su totalidad.

Una reforma de esta naturaleza permitiría alinear el régimen jurídico de la reducción con la finalidad actualmente perseguida por el legislador y reforzaría la coherencia de los incentivos dirigidos a fomentar la conformidad y reducir la litigiosidad.

VI. CONCLUSIONES

La configuración originaria del artículo 188.3 LGT respondía principalmente a un objetivo de eficacia recaudatoria.

La evolución normativa y doctrinal ha transformado progresivamente la institución en un instrumento de cumplimiento cooperativo y de reducción de la litigiosidad tributaria.



La reforma introducida por la Ley 11/2021 constituye una manifestación expresa de la voluntad legislativa de reforzar los incentivos asociados a la conformidad y a la terminación no litigiosa de los procedimientos.

La doctrina administrativa relativa a los aplazamientos evidencia una tendencia interpretativa favorable a preservar la finalidad incentivadora de la reducción frente a aplicaciones excesivamente formalistas de los requisitos instrumentales.

Cuando el retraso puntual de una fracción ya ha sido objeto de la reacción económica específicamente prevista por el ordenamiento mediante la exigencia del correspondiente recargo y sin que afecte a la vigencia del aplazamiento/fraccionamiento concedido, la pérdida adicional de la reducción puede resultar difícilmente conciliable con la finalidad que actualmente desempeña la institución.

No obstante, siendo que la interpretación literal de la norma actual conduce a la pérdida de la reducción, se pone de manifiesto la conveniencia de analizar una eventual reforma normativa que permita la aplicación de la reducción en tanto en cuanto el aplazamiento/fraccionamiento solicitado y concedido en periodo voluntario de pago se mantenga y se cumpla en integridad, con independencia de la incidencia de la falta puntual de una fracción que tiene su propia norma de corrección sin que afecta a dicho acuerdo.

Ello sin perjuicio de la posibilidad de dar cabida a una interpretación teleológica del artículo 188.3 LGT sin necesidad de modificación normativa, que salvaguarde la reducción cuando el incumplimiento, por ser puntual, sea atendido en tiempo y forma y con el consiguiente recargo, concurriendo las circunstancias necesarias para que el aplazamiento/fraccionamiento continúe vigente conforme a las normas aplicadas por los órganos de recaudación y la deuda, por tanto, resulte finalmente satisfecha en el marco del cumplimiento de un aplazamiento/fraccionamiento concedido en periodo voluntario de pago.

Todo lo anterior se plantea con el objetivo de preservar la función que la institución de la reducción por ingreso o pago desempeña dentro del sistema tributario como uno de los



SECRETARIA DE ESTADO DE HACIENDA
CONSEJO PARA LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

principales mecanismos de fomento del cumplimiento cooperativo, de la aceptación de las regularizaciones administrativas y de reducción de la litigiosidad tributaria.

Informe 1/2026, aprobado por el Pleno del Consejo para la Defensa del Contribuyente el 24 de junio de 2026