

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ075366

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 8 de octubre de 2019

Sala 1.<sup>a</sup>

R.G. 4746/2017

**SUMARIO:**

**Procedimiento de inspección. Facultades de la inspección. Requerimientos de obtención de información. Sujetos obligados.** Se analiza, en el caso que nos ocupa, la competencia de la ONIF de la AEAT para requerir información con trascendencia tributaria a una entidad domiciliada en Navarra -donde quien tiene el poder tributario es la Hacienda Foral-. Así, el supuesto de hecho que determina la incoación del expediente sancionador -y, finalmente, la imposición de la correspondiente pena- es la desatención, por parte de la entidad, de un requerimiento, sucesivamente reiterado, que, al amparo de lo señalado en los arts. 93 y 94 de la Ley 58/2003 (LGT), le dirigió el Equipo Central de Información de la ONIF, instándole la aportación de determinada información sobre las operaciones comerciales, económicas y/o financieras realizadas con Z SL entre los años 2003 a 2013.

En primer lugar, el Convenio Económico regula precisamente la distribución de competencias tributarias entre administraciones, las cuales, en ningún caso, pueden superponerse. Este hecho, aunque indiscutible, debe subrayarse, en cuanto el acto administrativo impugnado se basa, precisamente, en la idea contraria. Partiendo de esa premisa, el acto administrativo impugnado interpreta que las competencias de la ONIF no se encuentran limitadas por el art. 46 del mencionado Convenio Económico. Es cierto que el suministro de información de forma sistemática, a través de las declaraciones informativas establecidas al efecto, corresponden al obligado tributario, en relación a sus propias obligaciones y a la administración tributaria de su adscripción territorial. Cuestión distinta, sin embargo, son los requerimientos individualizados de información, que se dirigen a un obligado tributario y que pueden referirse al propio obligado o a un tercero, en relación siempre a información con trascendencia tributaria.

Existen dos formas de obtención de información, por suministro y por captación. La obtención de información por suministro es la que tiene lugar de forma sistemática y continuada en el tiempo, y que se configura como una obligación formal impuesta a los obligados tributarios en los términos establecidos en la normativa reguladora de cada una de esas obligaciones formales. La obtención de información por captación, por contra, es la que tiene lugar a través de requerimientos individualizados de información que se emiten en momentos puntuales y que responden a necesidades específicas y concretas, surgidas en los órganos encargados de la comprobación y de los procedimientos de aplicación de los tributos, en relación a un obligado tributario y unos datos determinados y que pueden estar dirigidos al propio obligado tributario, por sus propias circunstancias, o a un tercero, en referencia a las relaciones con trascendencia tributaria que tuviera con aquél.

Dicho esto, el Tribunal resuelve que, la ONIF es competente para efectuar un requerimiento de información a amparo de lo señalado en los arts. 93 y 94 de la Ley 58/2003 (LGT) a un obligado tributario domiciliado en la Comunidad Foral de Navarra, puesto que éste, en cuanto a sus obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas sólo debe responder ante la Hacienda Foral de Navarra, pues es a ésta a quien le corresponden las competencias para su inspección y comprobación; pero, en lo que respecta a las obligaciones de información individualizada, sí ha de responder ante una petición que le pueda formular un órgano, con competencias a este respecto de la AEAT. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 1, 14, 35, 93, 94, 103, 105, 179, 181, 183, 201, 203, 210 y 211.

Ley 28/1990 (Convenio Económico con Navarra), arts. 45 y 46.

Constitución Española, art. 149.

Ley 39/2015 (LPAC), arts. 14 y 16.

Decreto 1653/1964 (Reglamento de Correos), art. 205.

RD 1829/1999 (Prestación Servicios Postales), art. 31.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación económico-administrativa interpuesta en única instancia, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, por D. **Sx...** con NIF... en nombre y representación de la entidad **X SA** (en adelante la entidad) con NIF español ...y domicilio a efectos de notificaciones en ..., frente a la desestimación

del recurso de reposición interpuesto contra la sanción por el artículo 203 LGT impuesta por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF).

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

El día 14/09/2017 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 05/09/2017 contra la resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente a la sanción por el artículo 203 LGT, acordada por la oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF).

#### Segundo.

El 14 de octubre de 2016 el Equipo Central de Información, dependiente de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, emite un requerimiento de información a **X SA** (...) al amparo del artículo 93 de la Ley 58/2003, General Tributaria de 17 de diciembre, (en adelante LGT) solicitándole la aportación de determinada información, necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los Servicios de Inspección de la A.E.A.T:

De orden de la Inspectora Jefe del Equipo Central de Información, se requiere la siguiente información con trascendencia tributaria, que resulta necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los Servicios de Inspección de la A.E.A.T.:

-Fotocopias, selladas y firmadas por persona autorizada, de las facturas que amparen las operaciones comerciales, económicas y/o financieras, realizadas por Uds. con **Z, SL**, NIF/CI ...

-Medios materiales de pago/cobro empleados para la liquidación de dichas facturas con aportación de la justificación documental correspondiente.

Toda la información se referirá a los años 2003 a 2013, ambos inclusive. En caso de no coincidir el importe de las mismas con el consignado por Uds. en sus Declaraciones Informativas, se explicarán los motivos de las diferencias

Dicho requerimiento consta notificado, vía NEO, a la entidad a la que iba dirigido, el 14 de octubre de 2016.

Al no tener constancia de la atención a la referida petición, el mismo Equipo Central de Información reitera las peticiones mediante nuevos requerimientos: uno, con fecha 17 de noviembre de 2016 notificado el 27 de noviembre de 2016, y otro, con fecha 3 de enero de 2017, notificado a la entidad el 13 de enero de dicho año 2017.

#### Tercero.

El Equipo Central de información hace constar en diligencia que con fecha 28 de febrero de 2017 (RGE/00487432/2017) la entidad **X SA** da contestación al requerimiento que le había sido cursado.

#### Cuarto.

Por aplicación de lo dispuesto en la LGT y en RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (en adelante RGRST), el 20 de marzo de 2017 se notifica a la entidad la propuesta de imposición de sanción prevista en el artículo 203 LGT.

Se propone una sanción de 6.000 euros, importe señalado con carácter de mínimo, porque, con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador, se ha dado total cumplimiento al requerimiento administrativo, como así ha sucedido el día 28.02.17, fuera del plazo establecido en los requerimientos notificados al efecto.

#### Quinto.

En el plazo de alegaciones concedido tras la propuesta de sanción, el 4 de abril de 2017, la entidad requerida presenta alegaciones en las que manifiesta que la ONIF no tiene competencia para emitir un requerimiento de información al obligado, por ser éste residente en la Comunidad Foral de Navarra, y, además, que la contestación sí se había realizado dentro del plazo concedido al efecto, al enviarla mediante correo certificado depositado en la Oficina de Correos de ...(...) el 25 de enero de 2017.

#### Sexto.

El 30 de junio de 2017 se notifica la resolución del acuerdo de imposición de sanción, en la que se confirma que la entidad es responsable de la infracción tipificada en el artículo 203 LGT, desestimándose las alegaciones formuladas por la interesada, y fijándose la sanción en 6.000 euros.

## **Séptimo.**

El 5 de julio de 2017 se interpone, por la entidad, recurso de reposición contra el acuerdo de imposición de sanción, sobre la base de los mismos argumentos ya expuestos; dicho recurso es desestimado por la Inspectora Jefe del Equipo Central de Información mediante resolución de 27 de julio de 2017, notificada a la entidad el 6 de agosto de 2017.

## **Octavo.**

Dicha resolución desestimatoria, es objeto de impugnación en la presente reclamación económico-administrativa, interpuesta el 5 de septiembre de 2017, reiterando su desacuerdo con la sanción impuesta.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **Primero.**

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### **Segundo.**

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad, procedencia y legalidad de la sanción impuesta conforme al artículo 203 LGT, teniendo en cuenta cuáles son las cuestiones que expresamente discute la entidad reclamante:

La falta de competencia de la ONIF de la AEAT para requerir información con trascendencia tributaria a una entidad domiciliada en Navarra (donde quien tiene el poder tributario es la Hacienda Foral)

La improcedencia de considerar cometida la conducta infractora ya que el requerimiento notificado el 13 de enero de 2017 sí se atendió en el plazo concedido al efecto, ya que se presentó la documentación en la Oficina de Correos de ... (...) el 25 de enero de 2017 para enviarla por correo certificado.

### **Tercero.**

La primera cuestión alegada por la entidad recurrente para considerar improcedente la sanción impuesta, es que la ONIF no tenía competencia para requerir a la entidad, puesto que ésta es residente en la Comunidad Foral de Navarra, y así lo recoge en su escrito de interposición.

Corresponde analizar la legalidad de un acto en virtud del cual se impone, a la entidad reclamante, una sanción en virtud de la tipificación que define el artículo 203.1 LGT, según el cual:

1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

(...)

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

- a)...
- b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.
- c)...

Como ha quedado expuesto, en este caso, el supuesto de hecho que determina la incoación del expediente sancionador (y, finalmente, la imposición de la correspondiente pena) es la desatención, por parte de la entidad, de un requerimiento, sucesivamente reiterado, que, al amparo de lo señalado en los artículos 93 y 94 de la Ley General

Tributaria, le dirigió el Equipo Central de Información de la ONIF, instándole la aportación de determinada información sobre las operaciones comerciales, económicas y/o financieras realizadas con **Z SL** entre los años 2003 a 2013

Entiende el reclamante que, en este caso, no nos encontrábamos ante un requerimiento debido argumentando la falta de competencia, para dirigirlo, de la ONIF, que es la Oficina Nacional de Investigación del Fraude en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT. A este respecto señala que, en virtud del artículo 46 del Convenio Económico suscrito el 31 de julio de 1990 entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra y recogido en Ley 28/1990, una entidad como ella, domiciliada en Navarra, únicamente tiene obligación de comunicar información con trascendencia tributaria de carácter general a la Hacienda Tributaria de Navarra. Concretamente, se expresa en los siguientes términos:

La afirmación anterior, como es lógico, no puede sostenerse. El Convenio Económico regula precisamente la distribución de competencias tributarias entre administraciones, las cuales, en ningún caso, pueden superponerse. Este hecho, aunque indiscutible, debe subrayarse, en cuanto el acto administrativo impugnado se basa, precisamente, en la idea contraria.

Partiendo de esa premisa, que como se ha expuesto es errónea, el acto administrativo impugnado interpreta que las competencias de la ONIF no se encuentran limitadas por el artículo 46 del Convenio Económico, el cual establece en su apartado segundo lo siguiente:

"Las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Comunidad Foral, con arreglo a los siguientes criterios:

- a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades empresariales y profesionales. ante la Administración a la que corresponda la competencia para la inspección de dichas actividades.
- b) Tratándose de obligados tributarios que no desarrollen actividades empresariales o profesionales, según que estén domiciliados fiscalmente en territorio común o foral. "

Así, a juicio de la ONIF el artículo 46 del Convenio Económico se refiere a las obligaciones de suministro general de información, mientras que el requerimiento realizado a mi representada tenía la naturaleza de requerimiento individualizado y, por tanto, esta distribución de competencias no resultaba de aplicación.

La literalidad del artículo 46 no deja lugar a dudas: mi representada tiene únicamente obligación de comunicar información con trascendencia tributaria de carácter general a la Hacienda Tributaria de Navarra.

Y por ello, atendiendo a una interpretación sistemática de las normas de distribución de competencias recogidas en el Convenio Económico, cabe concluir que esta obligación de relacionarse con la Hacienda Tributaria de Navarra debe alcanzar igualmente a cualquier requerimiento individualizado de información: los requerimientos de esta naturaleza tienen por objetivo, al fin y al cabo, permitir un análisis más detallado de la información con trascendencia tributaria de carácter general previamente facilitada.

Es decir, los sujetos obligados a facilitar información con trascendencia tributaria sólo "responden" ante su administración tributaria, que es aquella que ejerce sobre ellos su poder tributario, al amparo del artículo 46 transcrito.

Se confunde de términos el recurrente, pues es cierto que el suministro de información de forma sistemática, a través de las declaraciones informativas establecidas al efecto, corresponden al obligado tributario, en relación a sus propias obligaciones y a la administración tributaria de su adscripción territorial. Cuestión distinta, sin embargo, son los requerimientos individualizados de información, que se dirigen a un obligado tributario y que pueden referirse al propio obligado o a un tercero, en relación siempre a información con trascendencia tributaria.

Existen dos formas de obtención de información, por suministro y por captación. La obtención de información por suministro es la que tiene lugar de forma sistemática y continuada en el tiempo, y que se configura como una obligación formal impuesta a los obligados tributarios en los términos establecidos en la normativa reguladora de cada una de esas obligaciones formales. La obtención de información por captación, por contra, es la que tiene lugar a través de requerimientos individualizados de información que se emiten en momentos puntuales y que responden a necesidades específicas y concretas, surgidas en los órganos encargados de la comprobación y de los procedimientos de aplicación de los tributos, en relación a un obligado tributario y unos datos determinados y que pueden estar dirigidos al propio obligado tributario, por sus propias circunstancias, o a un tercero, en referencia a las relaciones con trascendencia tributaria que tuviera con aquél.

Así se recoge en el artículo 93 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante LGT)

1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos,

informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.  
(...)

2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.

De esta manera, la entidad recurrente, como obligado tributario domiciliado en Navarra, en cuanto a sus obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas es cierto que sólo debe responder ante la Hacienda Foral de Navarra, pues es a ésta a quien le corresponden las competencias para su inspección y comprobación; pero en lo que respecta a las obligaciones de información individualizada sí ha de responder ante una petición que le pueda formular un órgano, con competencias a este respecto de la AEAT.

Refirámonos, pues, a la normativa específica reguladora del Convenio Económico de la Comunidad Foral de Navarra, el artículo 45 de la Ley 28/1990, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en redacción dada por la Ley 14/2015 dispone:

Las actuaciones comprobadoras e investigadoras que, en el ámbito de las competencias atribuidas por el presente convenio a la Comunidad Foral de Navarra, deban efectuarse fuera de su territorio serán practicadas por la inspección de los tributos del Estado o la de las comunidades autónomas competentes por razón del territorio, cuando se trate de tributos cedidos a las mismas, a requerimiento del órgano competente de dicha Comunidad Foral.

No dice nada en sentido contrario, y por aplicación del artículo 14 LGT, no es posible la aplicación analógica de las normas.

Por su parte, el ya referido artículo 46 de la Ley 28/1990, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, en redacción dada por la Ley 14/2015, al que hace referencia la recurrente establece:

1. Los resúmenes de las retenciones e ingresos a cuenta practicados deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, en la Administración competente para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta que deban incluirse en los mismos.

Las entidades que sean depositarias o gestionen el cobro de rentas de valores que de acuerdo con la normativa correspondiente vengan obligadas a la presentación de los resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta deberán efectuar la misma, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas entidades.

Las entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y la Comunidad Foral deberán presentar resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos a que se refieren los artículos 10.1.f), 12.1 y 30.2 del presente convenio económico, conforme a las normas sobre lugar, forma y plazo de presentación de declaraciones que establezca cada una de las Administraciones competentes para su exacción, incluyendo el total de los rendimientos y de las retenciones correspondientes a los mismos en la declaración presentada a cada una de ellas.

2. Las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Comunidad Foral, con arreglo a los siguientes criterios:

a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades empresariales y profesionales, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la inspección de dichas actividades.

b) Tratándose de obligados tributarios que no desarrollen actividades empresariales o profesionales, según que estén domiciliados fiscalmente en territorio común o foral.

A los efectos de lo dispuesto en las letras anteriores, cuando se trate de herencias yacentes, comunidades de bienes u otras entidades carentes de personalidad jurídica, las referidas declaraciones deberán asimismo presentarse ante la administración en la que estén domiciliados fiscalmente sus miembros o partícipes.

3. Las declaraciones de carácter censal deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración en la que radique el domicilio fiscal de la persona o entidad obligada a efectuarlas y, además, ante la Administración en la que dicha persona o entidad deba presentar, conforme a las reglas previstas en el presente convenio económico, alguna de las siguientes declaraciones:

- a) Declaración de retenciones e ingresos a cuenta.
- b) Declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades.
- c) Declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

## d) Declaración por el Impuesto sobre Actividades Económicas.»

Como hemos expuesto con anterioridad, y atendiendo a la distinción que expusimos, no puede interpretarse otra cosa que este precepto se refiere a la obtención de información por suministro, no por captación. De hecho, como se ve claramente, y así lo interpreta este Tribunal Central, todo el artículo 46 regula las declaraciones que deben presentarse de manera recurrente en el tiempo y de forma periódica. Es decir, se está regulando, con las condiciones señaladas en el precepto, la obligación de presentar declaraciones tributarias. No se regula de forma específica en el Convenio la obtención de información por requerimiento, por lo que ha de entenderse de aplicación lo dispuesto en el artículo 1 LGT

1. Esta ley establece los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario español y será de aplicación a todas las Administraciones tributarias en virtud y con el alcance que se deriva del artículo 149.1.1.ª, 8.ª, 14.ª y 18.ª de la Constitución.

Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco.

Por lo que a falta de regulación expresa en la norma específica, se encuentra sometida a la legislación de régimen general, en este caso la LGT.

Así, la afirmación mantenida por la recurrente en su escrito de interposición:

En el fondo, entiende mi representada que la idea que subyace en el acto administrativo impugnado es la siguiente: la competencia tributaria de Navarra se circunscribe a su territorio, mientras que la competencia tributaria del Estado alcanza a todo el territorio nacional, incluido Navarra.

merece, a juicio de este Tribunal Central, una puntualización: la competencia del Estado sí que se extiende a todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor. A falta de pronunciamiento expreso en dicha norma específica, le es de aplicación la norma de ámbito general, y por ello, hemos de traer a colación la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria

## Uno. Órganos con atribuciones propias de la Inspección de los Tributos.

1. Las funciones o atribuciones propias de la Inspección de los Tributos, en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, serán ejercidas por los siguientes órganos:

a) En la esfera central y respecto de todo el territorio nacional, por la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional, la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública y la Unidad de Coordinación de Grupos, que dependerán directamente del titular del Departamento.

La Oficina Nacional de Investigación del Fraude, dependiente del titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia, tendrá atribuidas las funciones y competencias de las letras q), r), s), t) y u) del artículo 5.1 la Orden PRE/3581/2007, de 10 de diciembre, por la que se establecen los Departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y se les atribuyen funciones y competencias. Asimismo, respecto de los patrimonios relevantes ejercerá las funciones y competencias, en colaboración con otros órganos del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, previstas en la letra j) del artículo 5.1 antes mencionado.

Y la citada Orden Ministerial dispone, en los referidos apartados, los que sigue:

q) El análisis del fraude fiscal, la elaboración de estudios y propuestas para combatirlo y detectarlo precozmente, y la elaboración y sistematización de métodos, protocolos y técnicas de trabajo a utilizar en las actuaciones inspectoras.

r) El desarrollo de proyectos y programas de investigación, la coordinación de las actuaciones de las unidades especializadas en investigación y la realización directa y coordinación de actuaciones de investigación.

s) La realización directa de actuaciones de obtención de información, la coordinación de las unidades especializadas en captación de información y las funciones de asistencia mutua internacional, así como el inicio, instrucción y resolución de los procedimientos sancionadores que se deriven de dichas actuaciones.

t) La realización directa de funciones de auditoría informática derivadas de actuaciones inspectoras o de auxilio judicial y la coordinación de las unidades especializadas en dicha materia, así como la emisión de informes en materia de facturación electrónica.

u) La realización directa de las actuaciones que integran el procedimiento inspector en los términos previstos en las correspondientes disposiciones y la iniciación, instrucción y resolución de los procedimientos sancionadores que deriven de estas actuaciones.

Por su parte, la Resolución de 27 de octubre de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la Oficina Nacional de Investigación del Fraude en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, se crean equipos de estudio del fraude en los Departamentos de Recaudación y Gestión Tributaria, se ordena la elaboración del Plan General de Control Tributario y se modifica la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, recoge en su apartado Primero.

Se crea la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, incorporándose el apartado dos bis en la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Dicho apartado tendrá la siguiente redacción:

«Dos bis. La Oficina Nacional de Investigación del Fraude.

## 1. Funciones.

La Oficina Nacional de Investigación del Fraude, dependiente del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia, tendrá atribuidas las siguientes funciones:

a) El estudio del fraude fiscal y la adopción de iniciativas para la formulación de estrategias generales para la lucha contra el mismo, así como la propuesta al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de las acciones de cualquier naturaleza precisas para el desarrollo de la misma.

b) El estudio y análisis de los procedimientos de lucha contra el fraude utilizados por otras Administraciones Tributarias, en particular los relativos a los tributos de implantación en el ámbito de la Unión Europea, y su adecuación, en su caso, a los problemas específicos del fraude en España, así como la relación con los órganos y unidades equivalentes de los países de nuestro entorno económico y comercial.

c) La realización de estudios económicos y sectoriales respecto de ámbitos o actividades determinadas para su aplicación por los distintos Departamentos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

d) El establecimiento de métodos de investigación y comprobación tributaria y la elaboración de "Manuales de Inspección".

e) La realización directa o la coordinación de actuaciones de obtención de información interna e internacional tendentes a la investigación de los incumplimientos tributarios, así como al diseño de estrategias de captación de datos por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria para la lucha contra el fraude.

f) La realización directa o la coordinación de las actuaciones de comprobación e investigación que específicamente autorice el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de conformidad con lo dispuesto en la presente Resolución.

g) El impulso y coordinación de las actuaciones y técnicas de investigación a desarrollar por los servicios centrales y territoriales dependientes del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

h) Informar, a solicitud del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, acerca de la incidencia que las modificaciones normativas puedan tener respecto de las modalidades de realización del fraude, así como sobre sus mecanismos de control.

Y concretamente, en cuanto a su ámbito de actuación regula expresamente:

## 2. Ámbito de actuación.

2.1 Actuaciones de comprobación e investigación. El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria podrá acordar, mediante resolución, y previa propuesta del Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, que determinados obligados tributarios queden adscritos a la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, a efectos del desarrollo por ésta de actuaciones de comprobación e investigación tanto de alcance general como parcial, cesando tal adscripción al término de las mismas.

El referido acuerdo, en el que deberá especificarse la naturaleza y alcance de las actuaciones a desarrollar, se notificará simultáneamente al obligado tributario, a la Delegación Especial o Delegación de la Agencia a la que esté adscrito y al Departamento de Recaudación.

2.2 Desarrollo del resto de funciones de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude. Para el cumplimiento del resto de sus funciones, la Oficina Nacional de Investigación del Fraude podrá desarrollar cuantas actuaciones resulten pertinentes con cualesquiera obligados tributarios.

Por todo lo anterior, este Tribunal Central, considera ajustada a Derecho la actuación de requerimiento de información efectuada por Equipo Central de Información, dependiente de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, que en esta reclamación es objeto de impugnación.

Sirva recordar, a este respecto, lo recogido por este Tribunal Central en nuestra resolución de 29 de enero de 2009 (RG 1880/2007) que, si bien referida a una entidad domiciliada en el País Vasco, plantea un supuesto muy similar al presente:

#### CUARTO.

Pues bien, a juicio de este Tribunal de tales artículos en ningún caso se desprende que no exista competencia por parte de la Oficina de Investigación contra el Fraude para emitir requerimientos individualizados de información a sujetos que contribuyan exclusivamente en la Hacienda Foral, como recordemos se produce en el caso examinado, puesto que ni ello es competencia exclusiva de las Instituciones de los Territorios Históricos, ni del propio Estado, ni nos encontramos ante una obligación de suministro general de información de las reguladas en el artículo 46 del Convenio.

Es más, la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, es un órgano central cuya competencia alcanza a todo el territorio nacional de acuerdo con la Resolución de 27 de octubre de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, y por lo tanto alcanzaría, en todo lo que no se encuentra estrictamente reservado a las Diputaciones Forales, al territorio del País Vasco.

La emisión del requerimiento a una entidad domiciliada en territorio vasco y que opera exclusivamente en el mismo, no supone en ningún caso exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos, y aún en mayor medida cuando la información solicitada es relativa a una tercera persona que sí puede estar domiciliada en territorio común como es el caso (Calahorra - La Rioja), por lo que sería trascendente para la gestión y comprobación que se desarrollase en ejercicio de las competencias que le son propias por el Estado.

Debe recordarse que esta postura ya ha sido mantenida por el Tribunal Supremo en Sentencia de 24 de julio de 1999 (Rec. nº 6126/1994) en la que se señalaba que la Hacienda estatal era competente para realizar un requerimiento a una entidad de seguros domiciliada en el País Vasco para la identificación de los titulares de primas únicas en la medida que los suscriptores pueden no estar domiciliados en el País Vasco. En el mismo sentido volvió a pronunciarse el Tribunal Supremo en Sentencia de 7 de octubre de 2000 así como este TEAC en su resolución de ...

En cualquier caso debe señalarse que las alegaciones relativas a cualquier vicio del requerimiento de información efectuado, como puede ser la posible incompetencia territorial de la ONIF, que pudieran determinar la anulación del mismo, debieron ser presentadas por la interesada con ocasión de la impugnación de los requerimientos de información notificados a la obligada tributaria, no siendo por tanto el momento procesal oportuno su presentación con ocasión de la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la sanción derivada de aquél, puesto que tales vicios afectan a un acto administrativo ya firme, y por lo tanto confirmado en cuanto a su validez y procedencia, por cuanto siendo impugnables de manera independiente, se han dejado expirar por parte de la interesada los plazos previstos en el ordenamiento jurídico para la interposición del correspondiente recurso, hasta en tres ocasiones distintas.

No está de más enfatizar, ahora, este último párrafo de nuestra resolución de enero de 2009 pues, igualmente, la cuestión que se ha planteado por la entidad reclamante hubiera procedido más como motivo de impugnación del requerimiento que se le dirigió que como argumento para discutir la sanción que es objeto del presente expediente.

#### Cuarto.

Ad cautelam, la entidad recurrente plantea, como motivo de impugnación, una segunda cuestión defendiendo la improcedencia de la sanción impuesta, considerando que no se ha producido la conducta constitutiva de infracción, manteniendo que la contestación al tercer requerimiento tuvo lugar dentro del plazo concedido para ello, y así lo manifiesta:

Según establece el acto administrativo impugnado, la controversia en cuanto a esta cuestión se centra en determinar cuál es la fecha en la que mi representada entregó a la ONIF la información solicitada: en la fecha de entrega de la información por X en la oficina de correos (25 de enero de 2017) o en la fecha de recepción del sobre por parte de la ONIF (28 de febrero de 2018).



Debemos comenzar por el artículo 14 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPACAC), que dispone:

2. En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:

- a) Las personas jurídicas.
- b) Las entidades sin personalidad jurídica.
- c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera colegiación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.
- d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.
- e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.

Y el artículo 16.8 de la citada ley, que establece por su parte:

No se tendrán por presentados en el registro aquellos documentos e información cuyo régimen especial establezca otra forma de presentación.

Por lo que, en lo que concierne a este Tribunal Central, entiende que no se ha cumplido por parte del obligado tributario, la obligación de suministro de información, por lo que considera que ha incurrido en la infracción tributaria regulada en el artículo 203 LGT.

No obstante, habiéndose recibido el documento en el órgano competente sin hacer mención a la inadmisión del mismo, podemos entender, en virtud del principio de seguridad jurídica, que el mismo ha sido admitido, aún siendo presentado de forma incorrecta.

Cuestión distinta es la fecha en que se entiende presentado el documento. Admitida por la legislación vigente, conforme al artículo 16.4 LPACAC la presentación de documentos dirigidos a las Administraciones Públicas:

- b) En las oficinas de Correos, en la forma que reglamentariamente se establezca.

Dicha regulación reglamentaria, como bien expresa la ONIF en la resolución del recurso de reposición:

Ahora bien, la forma reglamentariamente establecida para su presentación, de acuerdo con lo dispuesto en la Orden de 20 de octubre de 1958, en el artículo 205.2 del Decreto 1653/1964 de 14 de mayo por el que se aprueba el Reglamento de los Servicios de Correos y en el artículo 31 del RD 1829/1999, por el que se regula la Prestación de los Servicios Postales, es en un "sobre abierto", para ser fechados y sellados por el funcionario de Correos antes de ser certificados. Lo que no consta fuera hecho por el interesado; a la vista de los justificantes aportados, cabe deducir que la documentación remitida al Equipo Central de Información fue presentada en sobre cerrado por correo certificado.

De manera que, no existiendo dicho sello del funcionario, que es el que certifica la fecha de presentación en las oficinas de correos, no resulta probada la presentación el 25 de enero de 2017, por aplicación del artículo 105 LGT, en relación a la carga de la prueba, por lo que la única fecha que resulta válida y demostrable es la correspondiente a la entrada en el registro del órgano competente, en este caso el 28 de febrero de 2017, cuando se valida por el órgano peticionario.

## Quinto.

En cuanto al cumplimiento de los elementos objetivos y subjetivos para considerar que la actuación del obligado es constitutiva de infracción tributaria, y resulta procedente la sanción impuesta al amparo del artículo 203 LGT, hemos de comenzar por la liberalidad del precepto que regula la infracción controvertida:

1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

- a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.
- b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.
- c) La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.
- d) Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.
- e) Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

2. La infracción prevista en este artículo será grave.

3. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los apartados siguientes de este artículo.

4. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria consista en desatender en el plazo concedido requerimientos distintos a los previstos en el apartado siguiente, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de:

- a) 150 euros, si se ha incumplido por primera vez un requerimiento.
- b) 300 euros, si se ha incumplido por segunda vez el requerimiento.
- c) 600 euros, si se ha incumplido por tercera vez el requerimiento.

5. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria se refiera a la aportación o al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento por personas o entidades que realicen actividades económicas del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, o del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en:

- a) Multa pecuniaria fija de 300 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.
- b) Multa pecuniaria fija de 1.500 euros, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.
- c) Multa pecuniaria proporcional de hasta el dos por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquél en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros, cuando no se haya comparecido o no se haya facilitado la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, uno, 1,5 y dos por ciento del importe de la cifra de negocios, respectivamente.

Si los requerimientos se refieren a la información que deben contener las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de hasta el tres por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural a aquél en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 600.000 euros. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del uno, 1,5, dos, y tres por ciento del importe de la cifra de negocios, respectivamente.

En caso de que no se conozca el importe de las operaciones o el requerimiento no se refiera a magnitudes monetarias, se impondrá el mínimo establecido en los párrafos anteriores.

No obstante, cuando con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador se diese total cumplimiento al requerimiento administrativo, la sanción será de 6.000 euros.

6. En el caso de que el obligado tributario que cometa las infracciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, se le sancionará de la siguiente forma:

a) Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que no desarrollen actividades económicas, se sancionará de la siguiente forma:

1.º Multa pecuniaria fija de 1.000 euros, si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.

2.º Multa pecuniaria fija de 5.000 euros, si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.

3.º Si no comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:

- Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.

- Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conoce el importe de las operaciones requeridas, en multa pecuniaria proporcional del 0,5 por ciento del importe total de la base imponible del impuesto personal que grava la renta del sujeto infractor que corresponda al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 100.000 euros.

b) Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas, se sancionará de la siguiente forma:

1.º Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

2.º Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:

a) Multa pecuniaria fija de 3.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.

b) Multa pecuniaria fija de 15.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.

c) Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:

- Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

- Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, la sanción será del 1 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

En cualquiera de los casos contemplados en este apartado, si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de la mitad de las cuantías anteriormente señaladas.

7. Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiera a actuaciones en España de funcionarios extranjeros realizadas en el marco de la asistencia mutua.

8. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa se refiera al quebrantamiento de las medidas cautelares adoptadas conforme a lo dispuesto en los artículos 146, 162 y 210 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del dos por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en el que se produjo la infracción, con un mínimo de 3.000 euros.

Señalemos que el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, se contiene en el artículo 179.1 LGT, conforme al cual:

Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

Por su parte, las infracciones tributarias se definen en el artículo 183.1 LGT

Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley.

Y finalmente, el artículo 181.1 LGT que dispone:

Serán sujetos infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes.

Por los preceptos anteriores, devienen responsables de las infracciones tributarias, y por consiguiente, están obligados a asumir las sanciones que en su caso correspondan por la comisión de aquellas, quienes incurran en los supuestos de hecho de tales infracciones.

En el caso que nos ocupa, la infracción tributaria del artículo 203 LGT la constituye, en este caso en concreto, la falta de contestación a un requerimiento de información, amparado en el artículo 93 de la LGT, formulado por la ONIF a la entidad recurrente, y que fue objeto de reiteración en dos ocasiones más, sin que se hubiera realizado por la entidad requerida ningún tipo de actividad tendente al cumplimiento de la obligación de información.

Así, el acuerdo de imposición de sanción recoge expresamente:

Con fecha 14.10.16, fue notificado por el Equipo Central de Información, dependiente de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, al obligado tributario citado, un requerimiento de obtención de información, solicitándose la aportación de determinada información con trascendencia tributaria. Transcurrido el plazo concedido para que se aportase la información solicitada sin mediar contestación, dicho requerimiento fue reiterado, en fechas 17.11.16 y 03.01.17, respectivamente, notificaciones de 27.11.16 y 13.01.17.

Con fecha 28.02.17 (RGE/00487432/2017) la entidad **X SA** da contestación al requerimiento que le había sido cursado, tal y como se refleja en la diligencia de constancia de hechos relativa al procedimiento de obtención de información ....

Todos los requerimientos fueron cursados al amparo del artículo 93 de la LGT y de acuerdo con lo establecido en la Ley 25/2003, que aprueba la modificación del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, y la información solicitada era relativa a operaciones comerciales, económicas y/o financieras realizadas con **Z SL**, durante los ejercicios 2003 a 2013, ambos incluidos.

Todas estas circunstancias se detallan en la diligencia en la que se recoge el resultado de las actuaciones de obtención de información con referencia ....

Del acuerdo de imposición de sanción se extrae lo siguiente:

La aplicación de la normativa vigente en el momento en que tuvieron lugar los incumplimientos relatados, Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (en adelante RGRST), determinó que el obligado tributario **X SA**, con NIF: ..., había incurrido en la conducta tipificada en el artículo 203 (apartado 1 y 2) de la LGT, siendo constitutiva de infracción tributaria y sancionable, de acuerdo con el artículo 203.5 de la LGT, con una multa pecuniaria de 6.000,00 euros, tal y como se notificó al interesado en la propuesta de imposición de sanción.

Del expediente, se deduce, que fueron debidamente notificados tres requerimientos de información a la entidad, que no fueron contestados por ésta, aunque de forma extemporánea los aporta, para luego alegar la improcedencia de los datos requeridos y del procedimiento para su solicitud, o la improcedencia de la sanción impuesta, por estimar que no corresponde a las competencias de la ONIF. No hay lugar a dudas que se han producido tres requerimientos de información a la entidad requerida, sustancialmente idénticos, que los mismos han sido debidamente notificados, y que la entidad, no los ha atendido, manteniendo una actitud absolutamente pasiva ante la petición formulada por la Administración Tributaria, con una ausencia total de pronunciamiento y por tanto de interacción, hasta el momento de presentar la documentación fuera del plazo fijado para ello (lo que ha supuesto una rebaja de la sanción en los términos el artículo 203 LGT), conforme a la normativa aplicable. Y en consecuencia ha existido falta de colaboración con los órganos encargados de la aplicación de los tributos.

Recordemos pues, en este punto, el mandato contenido en el artículo 93 de la LGT, que reza como sigue:

Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos,

informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

Ante ello, la recurrente en sus alegaciones en la reclamación económico-administrativa, se pronuncia:

En virtud de todo lo anterior, entiende mi representada ha quedado suficientemente acreditada la improcedencia del acto administrativo impugnado, en la medida en que la ONIF no ostentaba competencia para emitir los requerimientos de información de los que trae causa este procedimiento, por lo que procedería que este Tribunal al que respetuosamente se dirige mi representada estime la presente reclamación económico-administrativa, y anule en consecuencia el acto administrativo impugnado.

Por ello, y únicamente ad cautelam para el supuesto en el que ese Tribunal Económico-Administrativo Central no acoja la pretensión de mi representada expresada en este Fundamento de Derecho, se hace constar que concurrirían las circunstancias para considerar que la conducta imputada a mi representada por la ONIF no da lugar a responsabilidad por infracción tributaria según dispone el artículo 179 de la LGT.

En particular, es evidente que la actuación de mi representada, valorando la controversia suscitada, se ampara en una interpretación razonable de la norma, lo cual permite concluir, conforme a lo previsto en el epígrafe identificado con la letra d) del apartado 2 del referido artículo 179, que **X** ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

A modo de resumen de los hechos:

Se han efectuado tres requerimientos de información por la ONIF a la entidad recurrente, y dichos requerimientos fueron debidamente notificados. También se comprueba en opinión de este Tribunal Central que los requerimientos de información fueron emitidos en virtud del artículo 93 LGT, y que los mismos cumplían los requisitos necesarios conforme a Derecho, por cuanto de requerían datos, informes y justificantes relacionados con terceros, que derivaban de la actividad de la entidad requerida, y que los datos y justificantes solicitados, tenían trascendencia tributaria en relación a la aplicación de los tributos en la figura del obligado tributario sobre el que se requerían (que no era la aquí recurrente, sino un tercero sobre el que tiene competencias para comprobar e investigar la Administración Tributaria del Estado).

Confirmada la existencia de una conducta susceptible de constituir el elemento objetivo que exige el artículo 203 LGT para concluir sobre la procedencia de la sanción, conviene recordar que es preciso, también, que el acuerdo sancionador motive de manera suficiente el elemento subjetivo - referido a la culpabilidad del infractor - dado que en el ámbito administrativo o tributario sancionador, la conclusión de que la conducta atribuida a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la Ley, debe quedar soportada no por juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada, incluso de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, de forma tal que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes. No basta, por ello, conque los órganos gestores de la Administración tributaria aleguen genéricamente las incorrecciones cometidas por el obligado tributario para que, sin más resulte procedente la sanción; ya que es preciso que se especifiquen, además, los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de una posterior valoración de la conducta calificada de infractora.

En definitiva, que no puede, por ello, el órgano gestor tributario fundar la existencia de infracción tributaria en la mera referencia al resultado de la regularización practicada (como es la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, o de la obtención de una devolución, etc...) porque el mero resultado no constituye per se infracción tributaria, no siendo posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad.

De manera precisa lo señala así el Tribunal Constitucional (TC), entre otras en la sentencia nº 164/2005, de 20 de junio de 2005 (recurso de amparo 2096/2002), cuando especifica que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio", no pudiéndose "por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siempre imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere".

Por ello, es preciso que el acuerdo sancionador adoptado por el órgano gestor valore los hechos específicos que configuran la infracción tributaria sancionada, sin que sirvan a estos efectos formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de la infracción tributaria, sin llevar a cabo un análisis del mismo con referencia a esos hechos específicos, que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción. Y ello, por cuanto, como ha señalado también el TC (sentencias 76/1990, de 26 de abril de 1990, recurso de inconstitucionalidad 695/1985; 14/1997, de 28 de enero, recurso de amparo 175/1995; 169/1998, de 21 de julio, recurso de amparo 3760/1996; 237/2002, de 9 de diciembre, recurso de amparo 1790/2001; y 129/2003, de 30 de junio, recurso de amparo 3081/2000) no puede invertirse la carga de la prueba, soslayando las exigencias del

principio de presunción de inocencia, en virtud del cual "la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia", no siendo el interesado "quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia", siendo al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, entre otros, el de la culpabilidad, expresando las motivaciones por las cuales la conducta del obligado tributario es merecedora de sanción; y sólo cuando la Administración tributaria razona, en términos precisos y suficientes, en que elementos fundamenta la existencia de culpabilidad, procede exigir al obligado tributario que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad.

La falta o ausencia de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad en el acuerdo sancionador vulneraría no sólo los preceptos de la LGT (artículos 103.3, 210.4 y 211.3), sino también garantías constitucionales, como ha puesto de relieve el TC (entre otras, sentencias 212/1990, de 20 de diciembre, recurso de amparo 654/1988; 120/1994, de 25 de abril, recurso 1570/1991; 45/1997, de 11 de marzo, recurso de amparo 1264/1994; 7/1998, de 13 de enero, recurso de amparo 950/1995; 209/1999, de 29 de noviembre, recurso de amparo 1179/1995; 33/2000 de 14 de febrero, recurso de amparo 484/1995; 251/2004, de 12 de julio, recurso de amparo 7422/2002; y 164/2005, de 20 de junio, recurso de amparo 2096/2002; y Autos 317/2004, de 27 de julio, recurso de amparo 3898/2002; y 324/2004, de 29 de julio, recurso de amparo 4187/2002), ya que respecto de los actos administrativos que imponen sanciones el deber de motivar alcanza una dimensión constitucional, en la medida en que el "derecho a la motivación de la resolución sancionadora es un derecho instrumental a través del cual se consigue la plena realización de las restantes garantías constitucionales" que resultan aplicables en el procedimiento administrativo sancionador. De poco serviría "exigir que el expedientado cuente con un trámite de alegaciones para su defensa, si no existe un correlativo deber de responderlas; o proclamar el derecho a la presunción de inocencia, si no se exige al órgano emisor exteriorizar la valoración de la prueba practicada y sus consecuencias incriminatorias. De igual manera, la motivación, al exponer el proceso racional de aplicación de la ley, permite constatar que la sanción impuesta constituye una proporcionada aplicación de una norma sancionadora previa", "siendo imprescindible en orden a posibilitar el adecuado control de la resolución en cuestión". En este sentido, el principio de presunción de inocencia, aplicable también en el ejercicio de la potestad administrativa sancionadora, garantiza "el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad", por lo que, como se ha indicado anteriormente, la ausencia de motivación específica de la culpabilidad, vulnera el derecho a la presunción de inocencia. De otra parte, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto sancionado surge directamente, también, de los principios constitucionales de seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de las potestades sancionadoras administrativas. En el sentido expuesto se ha pronunciado de manera reiterada también el Tribunal Supremo (TS) en una abundante jurisprudencia: entre otras, sentencias de 16 de julio de 2002, recurso de casación 5031/1997; de 23 de septiembre de 2002, recurso de casación 6703/1997; de 10 de julio de 2007, recurso de casación para la unificación de doctrina 216/2002; de 10 de julio de 2007, recurso de casación para la unificación de doctrina 306/2002; de 17 de marzo de 2008, recurso de casación para la unificación de doctrina 385/2005; de 8 de abril de 2008, recurso de casación en interés de ley 68/2006; de 6 de junio de 2008, recurso de casación para la unificación de doctrina 146/2004; de 18 de septiembre de 2008, recurso de casación para la unificación de doctrina 317/2004; de 29 de septiembre de 2008, recurso de casación para la unificación de doctrina 264/2004; de 18 de julio de 2013, recurso de casación 2424/2010; de 16 de septiembre de 2013, recurso de casación para la unificación de doctrina 5250/2011; de 27 de septiembre de 2013, recurso de casación 2224/2011; de 10 de octubre de 2013, recurso de casación 6436/2011; de 25 de octubre de 2013, recurso de casación 6281/2011; de 31 de octubre de 2013, recurso de casación 6319/2011.

En este caso, en la resolución sancionadora, se recoge, con suficiente precisión a juicio de este Tribunal Central, la justificación del por qué la conducta obstructiva de la entidad se considera culpable. Por tanto, la conducta de la entidad, considera este Tribunal, es merecedora, conforme a Derecho, de la sanción impuesta, en cuanto a los requisitos objetivos y subjetivos del tipo infractor. De manera, que se ha reducido a 6.000 euros por cumplir lo requerido antes de la finalización del procedimiento sancionador.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

## ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.