

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ080010

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Sevilla)

Sentencia 671/2020, de 14 de mayo de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 81/2019

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. Tipificación. *Non bis in idem*. Se vulnera el principio *non bis in idem* cuando se sanciona por separado la resistencia, obstrucción, excusa o negativa por la falta de aportación de documentación con trascendencia tributaria requeridos por la Administración, correspondientes a varios ejercicios fiscales, pues se trata de los mismos hechos aunque se haya tramitado por distintos expedientes de comprobación según ejercicio fiscal. En el presente caso, a juicio de la Sala, la Administración no justificó la procedencia de la tramitación de tres expedientes de comprobación según los periodos impositivos, pues el art. 164.5 RGAT permite acumular en una sola resolución, todo el ámbito temporal objeto de comprobación. Se trata de una sola conducta constitutiva de "resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria", infracción cometida por desatender hasta en tres ocasiones el mismo requerimiento realizado por triplicado.

PRECEPTOS:

Constitución Española, arts. 24 y 25.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 46.

Ley 230/1963 (LGT), art. 203.

Ley 1/2000 (LEC), art. 135.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 87, 97 y 164.

PONENTE:

Don Victoriano Valpuesta Bermúdez.

Magistrados:

Don VICTORIANO VALPUESTA BERMUDEZ

Don PABLO VARGAS CABRERA

Don JOSE GUILLERMO DEL PINO ROMERO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA.

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN SEVILLA.

SECCION TERCERA.

RECURSO Núm. 81/2019

Registro General Núm. 400/2018

Sentencia nº 671/20

S E N T E N C I A

Ilmos. Srs. Magistrados:

D. Victoriano Valpuesta Bermúdez. Presidente.

D. Pablo Vargas Cabrera.

D. Guillermo del Pino Romero.

En Sevilla, a catorce de mayo del año dos mil veinte.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo en Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, ha visto el recurso seguido en esta Sección Tercera con el número de registro 81/2019, interpuesto por doña Diana, que ha actuado representada por el Procurador don Francisco José Martínez Guerrero, y asistida de Letrado, contra el Tribunal Económico-Administrativo Local de Ceuta (TEAL), representado y asistido por el Sr. Abogado del Estado. Ha sido ponente el Ilmo. Sr. Don Victoriano Valpuesta Bermúdez, que expresa el parecer de la Sala.

I.- ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El recurso se interpuso contra las resoluciones de 27 de noviembre de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Local de Ceuta (TEAL) que estimando en parte las reclamaciones económico-administrativas deducidas contra tres sanciones tributarias en relación a expedientes de comprobación del IRPF, ejercicios 2010, 2011 y 2012, reduce en cada caso el importe de la sanción pecuniaria impuesta de 10.000 a 6.000 euros.

Segundo.

En el escrito de demanda la parte recurrente solicitó que se dictara sentencia por la que se anulasen las resoluciones recurridas.

Tercero.

En su escrito de contestación a la demanda el Abogado del Estado se opuso a las pretensiones de la recurrente, y pidió que se dictara sentencia por la que se desestimara íntegramente la demanda.

Sin ser recibido el recurso a prueba ni darse trámite de vista y de conclusiones por no haber sido solicitado por las partes, quedaron a continuación las actuaciones conclusas para sentencia.

Cuarto.

En la tramitación de la presente causa se han observado todas las prescripciones legales, salvo determinados plazos por la acumulación de asuntos que penden en esta Sección; habiéndose señalado para votación y fallo el día de ayer, en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló.

II.- FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Primero.

Constituye el objeto del presente recurso las resoluciones de 27 de noviembre de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Local de Ceuta (TEAL) que estimando en parte las reclamaciones económico-administrativas deducidas contra tres sanciones tributarias en relación a expedientes de comprobación del IRPF, ejercicios 2010, 2011 y 2012, reduce en cada caso el importe de la sanción pecuniaria impuesta de 10.000 a 6.000 euros.

En dichas resoluciones de razona en su respectivo fundamento jurídico cuarto y quinto, lo siguiente:

Cuarto.

En el presente supuesto, se desprende del expediente que la obligada tributaria fue requerida para la aportación de documentación con trascendencia tributaria; requerimientos que no fueron atendidos por la misma, tras haber sido debidamente notificados y sin dar una explicación a los mismos; tan sólo consta la solicitud de ampliación del plazo para recopilar la documentación solicitada con fecha 03.12.2013. Sólo posteriormente, y cuando ya se había iniciado el procedimiento sancionador, la interesada aporta extracto bancario de las entidades BBVA y BANKIA, así como acta notarial otorgada ante Notario autorizante, D. Antonio Fernández Naviero, de fecha 07.12.2011, con Número 1577 de su protocolo, en la que da fe que con fecha 07.12.2011, se persona él mismo en las oficinas de la interesada, acompañado de una cámara fotográfica digital, haciendo sendas fotografías del lugar

-las cuales se adjuntan al acta notarial- donde certifica el estado del lugar, y que efectivamente, había sido objeto de deterioro por una inundación por agua.

Quinto.

Teniendo en cuenta lo descrito con anterioridad, y de acuerdo con las reglas de la sana crítica, este Tribunal entiende que la interesada no dio cumplimiento a los tres requerimientos efectuados por el Órgano gestor, y tan sólo una vez iniciado el procedimiento sancionador, se da por cumplido dicho requerimiento. A mayor abundamiento, se considera que la información suministrada ya era perfectamente conocida por la interesada en el momento del requerimiento inicial, a sabiendas que no contaba con libros, registros o facturas, y que podía suministrar la información bancaria, como efectivamente hace, tras los tres requerimientos y una vez iniciado el procedimiento sancionador. Luego no cabe sino concluir, que la actuación realizada por la misma es reprochable desde un punto de vista sancionador, si bien la sanción debe de imponerse en los términos expuestos en el último párrafo del apartado 5 del artículo 203, es decir, 6.000 y no 10.000 euros, como señala el Órgano gestor, sin que resulte aplicable la reducción del 25 por ciento por incumplimiento del artículo 188.3 b) de la LGT. En estos términos se pronuncia asimismo el TEAC en su resolución de fecha 26.03.2009 (R. G. 3018-08), cuando señala que "El hecho de que se aportara después la documentación solicitada, una vez transcurrido el plazo otorgado al efecto y antes de haber terminado el procedimiento sancionador, no tiene trascendencia en la comisión de la infracción puesto que los requerimientos en los que se solicitaba cierta documentación, no han sido atendidos, en definitiva, en plazo, y dicha aportación posterior sólo afecta a la cuantificación de la sanción".

Alega la demandante, en primer lugar, que ambos fundamentos jurídicos ponen de manifiesto que la solicitud de ampliación del plazo "ya anticipa la existencia de un problema en la aportación en plazo", lo que "complementado con el acta notarial de los daños por inundación de las oficinas, evidencia una falta de intencionalidad", así como, "un cumplimiento, aunque fuera de plazo, como reconocen las resoluciones recurridas", que "dio una explicación razonable de la desatención", que el siniestro producido no iba a facilitar el cumplimiento de los requerimientos por muy reiterados que fueran", y que, al menos, podía haberse optado por imponer una sanción de 150 euros por falta de dicha intencionalidad.

Esta alegación no puede ser acogida. Como se expone en los actos recurridos y en las alegaciones del Abogado del Estado, y no se discute en la demanda, se iniciaron los tres expedientes de comprobación limitada dirigiendo a la obligada tributaria requerimientos correspondientes a los respectivos ejercicios, 2010, 2011 y 2012, notificados el 18 de noviembre de 2013, en los que se solicitaba la aportación, en el plazo de diez días hábiles, de documentos justificativos de la discrepancia existente entre lo declarado como rendimientos de actividades económicas en estimación directa, y los datos de que disponía la Administración por dicho concepto, libro registro de ingresos, así como facturas de ingresos, debiendo aportarlo ordenado de manera cronológica, así como agrupado por clientes, indicando, respecto de los ingresos consignados en el libro, cuál había sido el medio de pago utilizado (en efectivo, tarjetas, transferencias...) para el cobro de los mismos. Tales requerimientos no fueron atendidos, si bien la interesada solicitó ampliación del plazo el 3 de diciembre de 2013, alegando que estaban recopilando dicha información, tanto en justificación de facturas, como de los libros registros, solicitando para ello una ampliación de plazo, el cual le fue concedido con arreglo a lo dispuesto en el artículo 91.4 del R. D. 1065/2007 de 27 de julio, es decir, por cinco días. Ante la falta de aportación de la documentación requerida se realizaron nuevos requerimientos el 22 de enero de 2014, notificados el 10 de febrero, seguidos de unos terceros de 20 de marzo de 2014, notificados el 4 de abril, advirtiéndose en todos los requerimientos que la falta de atención podría ser considerada como infracción tributaria sancionable con una multa pecuniaria. Fue el 26 de septiembre de 2014, transcurridos más de diez meses desde el primer requerimiento y más de nueve desde su solicitud de ampliación de plazo, sin que se atendiera ningún requerimiento ni se aportara documentación alguna, cuando se determinó la incoación de los expedientes sancionadores por infracción tributaria grave, mediante el procedimiento de tramitación abreviada conforme al artículo 210.5 de la LGT, lo que le fue notificado el 10 de octubre de 2014.

Por tanto, no es sólo una vez incoado los procedimientos sancionadores cuando se da por cumplimiento a los requerimientos, sino que también, como se expone en los actos recurridos, era conocida por la interesada la información proporcionada: que no contaba con libros, registros o facturas, y que podía suministrar la información bancaria, como efectivamente hizo. Además, alega el Abogado del Estado, el acta notarial expresiva del estado de la oficina fue otorgada el 7 de diciembre de 2011, no prueba que la documentación se destruyera como consecuencia de la supuesta inundación, que tampoco se acredita con las fotografías que incorpora, y, en todo caso, es de casi dos años antes al primer requerimiento.

El artículo 203.1 de la L.G.T. establece que "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:... b) No atender algún requerimiento debidamente notificado". En su apartado 2 señala que "la infracción prevista en este artículo será grave".

Por último, en su apartado 5 establece que "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 (...)

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".

No resulta, pues, de aplicación la regla, invocada por la demandante, de imposición de la multa por importe de 150 euros prevista en el apartado 3 "salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los apartados siguientes de este artículo".

Segundo.

Alega la recurrente también la vulneración del principio non bis in idem porque aunque la actuación de la Administración abarca tres ejercicios fiscales, la acción supuestamente constitutiva de infracción es una sola, no tres, pues los requerimientos se efectúan en las mismas fechas y con idénticos plazos, y nada hubiera cambiado si se hubiese efectuado un único requerimiento para los tres ejercicios salvo la recaudación por las tres acciones, efecto que considera injusto y abusivo.

Al contestar la demanda se opone a este alegato por el Abogado del Estado que se sanciona una actividad obstructiva desarrollada en tres expedientes de comprobación diferenciados correspondientes a tres ejercicios fiscales distintos, realizándose en cada uno de ellos tres requerimientos, por lo que no podemos hablar de identidad de objeto.

El principio non bis in idem, implícitamente contenido entre los derechos subjetivos fundamentales protegidos por el artículo 25.1 de la Constitución, prohíbe, como expone la doctrina constitucional y jurisprudencial, en su aspecto material o sustantivo, que es el que ahora se invoca, la doble sanción penal y administrativa, o más de una sanción penal o administrativa, por unos mismos hechos.

Pues bien, en principio es de advertir que de ningún modo se ha justificado por la Administración la procedencia de tres distintos expedientes de comprobación referido cada uno de ellos a periodos impositivos diferentes. El artículo 87 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, relativo a la "iniciación" de oficio de las actuaciones y procedimientos tributarios, establece en su apartado 3 que "la comunicación de inicio contendrá, cuando proceda, además de lo previsto en el artículo 97.1 de este reglamento, lo siguiente: ... b) Objeto del procedimiento con indicación expresa de las obligaciones tributarias o elementos de las mismas y, en su caso, periodos impositivos o de liquidación o ámbito temporal", y el art. 164 de la misma norma, a propósito de la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, es también bien explícito cuando en su apartado 5 dispone: "En relación con cada obligación tributaria objeto del procedimiento podrá dictarse una única resolución respecto de todo el ámbito temporal objeto de la comprobación a fin de que la deuda resultante se determine mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos periodos impositivos o de liquidación comprobados".

Además, no sólo es la falta de justificación formal relativa al motivo que llevó a incoar tres distintos procedimientos, también desde la perspectiva material es de apreciar una sola conducta en la interesada constitutiva de "resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria", infracción cometida por desatender hasta en tres ocasiones el mismo requerimiento que por triplicado se le hacía, concurriendo, pues, la triple identidad subjetiva, objetiva y causal -de sujeto, hechos y fundamento-, exigida jurisprudencialmente (por todas, STS de 8 de junio de 2018, recurso de casación 1506/2016) para apreciar habida la conculcación del aludido principio.

El recurso, por tanto, se debe estimar parcialmente, declarando la procedencia de una sola sanción, y la improcedencia de las otras dos impuestas por una única infracción.

Tercero.

De conformidad con el artículo 139.1 de la L.R.J.A. de aplicación, no procede pronunciamiento de condena al pago de las costas causadas.

Vistos los preceptos legales citados, los concordantes y demás de general y pertinente aplicación

FALLAMOS

Que estimando parcialmente el presente recurso contencioso-administrativo contra la resoluciones expresadas en el antecedente de hecho primero, debemos anular y anulamos las mismas en el sentido de resultar de procedencia una sola sanción pecuniaria por importe de 6.000 euros, declarando la improcedencia de otras dos impuestas por una única infracción. Sin costas.

Notifíquese la presente sentencia a las partes haciéndoles saber que contra la misma cabe preparar recurso de casación por escrito ante esta Sala en el plazo de treinta días a contar desde el siguiente a la notificación de esta resolución, en los términos y con las exigencias contenidas en los arts. 86 y siguientes de la Ley Jurisdiccional.

Y a su tiempo, con certificación de esta sentencia para su cumplimiento, devuélvase el expediente administrativo al lugar de su procedencia.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará en legal forma a las partes, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.