

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090573

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de junio de 2023

Sala 2.^a

R.G. 2394/2021

SUMARIO:

Procedimientos tributarios. Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. *Concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria en el caso de que se haya entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información como consecuencia de no accederse a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos.* Por lo que respecta a la concurrencia del elemento subjetivo en la comisión de la infracción, la entidad reclamante alega que no procedía apreciar culpabilidad, que tal culpabilidad no se motiva debidamente por parte de la Administración y que su acción no daría lugar a responsabilidad por infracción tributaria en la medida en que debe presumirse que actuó de buena fe.

Procede determinar, por tanto, si habiéndose entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información como consecuencia de no accederse a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, puede concurrir el elemento subjetivo necesario a efectos de imponer la sanción por la infracción tipificada en el art. 203 de la Ley 58/2003 (LGT).

no aportándose por parte de la entidad pruebas que desvirtúen las sí aportadas por la Administración, tal y como se analizan con respecto a la concurrencia de los tipos objetivo y subjetivo de la infracción, no cabe apreciar que concurren en el presente supuesto ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad previstas en el art. 179.2 de la Ley 58/2003 (LGT) ni, en particular, que la entidad hubiera actuado con la diligencia debida en los términos a los que se refiere el apdo. d) de dicho artículo.

No desconoce el TEAC las recientes sentencias del Tribunal Constitucional, pero a diferencia de lo que ocurre en las mismas, la entidad no accedió al contenido de las notificaciones electrónicas únicamente con ocasión de los requerimientos efectuados, mientras que a lo largo del procedimiento sancionador, desde su inicio hasta su finalización, y en la resolución del recurso de reposición, accedió al contenido de los actos notificados, no constando ninguna circunstancia que le hubiese impedido acceder también a la Sede electrónica con ocasión de los requerimientos notificados.

En consecuencia, procede desestimar las alegaciones formuladas al respecto, y confirmar la concurrencia del elemento objetivo de la infracción tributaria del art. 203 de la Ley 58/2003 (LGT), al no atender ninguno de los tres requerimientos debidamente notificados, así como de la existencia de culpabilidad en su conducta al no haber accedido a la Sede electrónica estando obligado a ello, lo que condujo a la desatención de los referidos requerimientos, y sin que se haya acreditado ningún motivo que le impidiese su acceso, ni exista ninguna causa de exoneración de la responsabilidad por infracción tributaria prevista en el art. 179.2 de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 105, 111, 179, 183 y 203.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 59.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 43.

RD 1363/2010 (Notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT), arts. 3, 4 y 5.

Ley 11/2007 (Acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos), arts. 27 y 28.

Constitución Española, art. 24.

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 contra el acuerdo de resolución del recurso de reposición interpuesto por XZ, CB (NIF ...) contra el acuerdo de imposición de sanción del expediente con número de referencia ..., de la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fechas 11 de noviembre de 2017, 22 de diciembre de 2017 y 1 de febrero de 2018 se le notificaron al interesado, respectivamente, tres requerimientos de información, habiendo transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, sin que **XZ**, CB (NIF ...) hubiese accedido a su contenido, por lo que, de acuerdo con el artículo 43.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se entendió que las notificaciones habían sido rechazadas en las fechas indicadas, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

Segundo.

Con fecha 13 de julio de 2020, se notificó a la entidad reclamante el inicio de un procedimiento sancionador por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria de la AEAT en relación con la posible comisión de la infracción tributaria prevista en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) al no facilitar la información exigida en el plazo concedido en los requerimientos que se le notificaron al efecto en fechas 11 de noviembre de 2017, 22 de diciembre de 2017 y 1 de febrero de 2018.

El acuerdo de iniciación y comunicación de trámite de audiencia de expediente sancionador se notificó con fecha 13 de julio de 2020.

Tercero.

Con fecha 20 de noviembre de 2020, tras el oportuno procedimiento, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dictó acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria por el que efectivamente se imponía sanción contenida en el artículo 203.5 de la LGT, último párrafo, por importe de 6.000 euros, y en el que, en esencia, se contenía:

- La contestación a las alegaciones formuladas por la entidad reclamante en el curso del procedimiento, en síntesis:

1) *Que se daba una falta de motivación y de culpabilidad del contribuyente, con respecto a lo que la Administración indicó que "se le notificó la inclusión obligatoria en el sistema de notificaciones electrónicas de la AEAT el 7-2-17, junto con el req. anexo diligencia sueldos nº ..., relativa a NIF_1-Axz. Consta el acuse de recibo, en el que aparece entregado en segundo intento, a domicilio, firmado por **Bwv**, con NIF NIF_2, en calidad de 'destinatario'. A partir de esa fecha, ha incumplido sistemáticamente la obligación de recibir notificaciones electrónicas de la AEAT hasta 2019, notificaciones que expiraron por no acceder a su contenido. Una vez que empezó a acceder regularmente en ese año, podría haber visualizado las notificaciones expiradas, que permanecen visibles en la Sede Electrónica de la AEAT, como las de los requerimientos que nos ocupan, y no lo hizo, incumpliendo sus obligaciones formales y de información. (...) se demuestra la clara negligencia de la entidad, (ya que era consciente de su obligación de recibir las notificaciones electrónicas y durante dos años las dejó expirar, y una vez que empezó a visualizarlas, podía haber visualizado y contestado estos requerimientos), entendida como la ausencia del mínimo cuidado en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, incumpliendo con ello otras obligaciones, como la de no contestar los requerimientos del presente expediente. (...)"*

2) *Que se vulneraba el principio de proporcionalidad ya que la operación a que se refería el requerimiento era por un importe de 3.870 euros, muy inferior al de la sanción (10.000 euros), con respecto a lo que la Administración indicó que "la sanción propuesta es la de mínima cuantía de la prevista legalmente en el art. 203.5.c), no correspondiendo a esta Oficina, sino a la jurisdicción contenciosa o al Tribunal Constitucional, juzgar si atenta contra el principio de proporcionalidad. No obstante, al haber cumplimentado el requerimiento antes de la finalización del expediente sancionador, procede disminuir la cuantía de la sanción hasta 6.000 euros, según establece el último párrafo del art. 203.5 LGT."*

- La siguiente motivación:

"La normativa tributaria prevé que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad, entre otros motivos, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En el presente caso, se aprecia, como mínimo, una omisión de la diligencia exigida en relación con la obligación de atender los requerimientos de la Administración tributaria. Esta conducta reviste especial importancia porque la falta de aportación de la documentación requerida dificulta el seguimiento y control de las obligaciones tributarias de las personas o entidades a que se refieren esos datos. La falta de atención a los requerimientos para la ratificación de los datos previamente declarados ante la Administración tributaria, constituye

una omisión de la que únicamente puede resultar responsable el indicado obligado tributario, el cual, bien por una actitud de obstrucción consciente o bien por falta de diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones legales de información, ha impedido a la Administración tributaria obtener una confirmación de los datos y los justificantes oportunos que podían utilizarse para la regularización de la situación tributaria de otro obligado.

Los requerimientos han sido notificados cumpliendo la normativa vigente y todas las formalidades relativas a la notificación de los mismos, y no han sido atendidos en el plazo establecido, ni se ha puesto en conocimiento de la Administración ningún motivo que impidiera su debida contestación, ni consta que se haya producido alguna de las causas que, de acuerdo con el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria, excluyen la responsabilidad por infracción tributaria. Por tanto, concurre el mínimo de culpabilidad necesario para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria. La conducta del obligado tributario está tipificada en el artículo 203.5 de la citada Ley como infracción tributaria de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria."

Dicho acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria fue notificado a la entidad reclamante en fecha 23 de noviembre de 2020, mediante acceso del interesado en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria al contenido del acto objeto de notificación.

Cuarto.

Con fecha 17 de diciembre de 2020, disconforme con el referido acuerdo de imposición de sanción, la entidad reclamante interpuso recurso de reposición contra el mismo reiterando, en esencia, las alegaciones formuladas en el curso del procedimiento y anteriormente relacionadas e incidiendo en que no sustrajo del conocimiento de la AEAT ningún elemento determinante de la base imponible, al contrario, atendió el requerimiento, y puso a su disposición toda la información solicitada.

Quinto.

Con fecha 22 de febrero de 2021, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dictó acuerdo de resolución del recurso de reposición desestimatorio dando contestación a las alegaciones formuladas por la entidad reclamante complementando y abundando en la argumentación dada en el curso del procedimiento sancionador aunque manteniendo el mismo fundamento en la medida en que, como comienza indicando el órgano administrativo en el acuerdo de resolución mencionado:

"Las alegaciones manifestadas en este recurso son las mismas que expuso en el trámite de audiencia del expediente sancionador, y fueron entonces desestimadas, sin que aporte ninguna otra prueba o alegación distintas de las que manifestó en esa fase."

Dicho acuerdo de resolución del recurso de reposición fue notificado a la entidad reclamante en fecha 26 de febrero de 2021, igualmente mediante acceso del interesado en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria al contenido del acto objeto de notificación.

Sexto.

Con fecha 18 de marzo de 2021, disconforme con el acuerdo de resolución desestimatorio del recurso de reposición, la entidad reclamante interpuso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) reclamación económico-administrativa, tramitada con R.G. 00-02394-2021, reiterando algunas de las alegaciones formuladas en el curso del procedimiento sancionador y en la fase de recurso de reposición, esto es, en síntesis:

- Actuación con buena fe y falta de culpabilidad.
- Falta de motivación del acuerdo de imposición de sanción.
- Falta de proporcionalidad.

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 a Derecho del acuerdo de resolución desestimatorio del recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de imposición de sanción identificado en los antecedentes de hecho.

Tercero.

Respecto a la legalidad del acuerdo sancionador dictado, para determinar si se encuentra ajustado a Derecho o no, se habrá de analizar la concurrencia de los dos elementos constitutivos del ilícito tributario, en particular

- Si concurre el tipo infractor en la conducta de la entidad.
- Si se aprecia el elemento subjetivo de la culpabilidad en la comisión de la infracción.

En cuanto al tipo infractor, dispone el artículo 203 de la LGT (el subrayado es nuestro):

"Artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria

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.

(...)

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:

(...)

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.

(...)"

Del tenor literal del precepto se infiere que será sancionable la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, la cual tiene lugar cuando el sujeto infractor, debidamente notificado, lleve a cabo comportamientos tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración relativas al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En el apartado 1 se establece una

enumeración abierta de conductas sancionables, entre las que se encuentra la que concurre en el caso examinado en la presente reclamación, esto es, la no atención de algún requerimiento debidamente notificado.

Atendiendo a los hechos acaecidos descritos anteriormente, este Tribunal Económico-Administrativo Central, considera que concurre el elemento objetivo previsto en la infracción señalada al no haber atendido el interesado los requerimientos debidamente notificados a través del sistema de notificación electrónica.

La entidad se encuentra dada de alta desde el 7 de febrero de 2017 en el sistema de notificaciones en Dirección Electrónica Habilitada, fecha en la que se notificó por correo la comunicación sobre obligación a relación electrónica con las Administraciones Públicas. La notificación se produjo al firmarse el acuse por firmado por D. **Bwv**, con NIF NIF_2, en calidad de 'destinatario', existiendo, a partir de tal fecha, la obligatoriedad de comunicarse telemáticamente con la AEAT.

En cuanto a las notificaciones electrónicas, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, en adelante Ley 11/2007 (derogada por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en adelante Ley 39/2015), introdujo con carácter novedoso la utilización de medios electrónicos en materia de notificaciones administrativas. Su artículo 27 ya reguló las comunicaciones a través de medios electrónicos entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos, y su artículo 28 la práctica de la notificación por medios electrónicos.

La Ley 11/2007 incluyó la previsión en el artículo 27.6 de que reglamentariamente las Administraciones Públicas podían establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos.

El artículo 28 de la Ley 11/2007 disponía lo siguiente:

"Artículo 28. Práctica de la notificación por medios electrónicos

1. Para que la notificación se practique utilizando algún medio electrónico se requerirá que el interesado haya señalado dicho medio como preferente o haya consentido su utilización, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 27.6. Tanto la indicación de la preferencia en el uso de medios electrónicos como el consentimiento citados anteriormente podrán emitirse y recabarse, en todo caso, por medios electrónicos.

2. El sistema de notificación permitirá acreditar la fecha y hora en que se produzca la puesta a disposición del interesado del acto objeto de notificación, así como la de acceso a su contenido, momento a partir del cual la notificación se entenderá practicada a todos los efectos legales .

3. Cuando, existiendo constancia de la puesta a disposición transcurrieran diez días naturales sin que se acceda a su contenido, se entenderá que la notificación ha sido rechazada con los efectos previstos en el artículo 59.4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común y normas concordantes, salvo que de oficio o a instancia del destinatario se compruebe la imposibilidad técnica o material del acceso.

4. Durante la tramitación del procedimiento el interesado podrá requerir al órgano correspondiente que las notificaciones sucesivas no se practiquen por medios electrónicos, utilizándose los demás medios admitidos en el artículo 59 de la Ley 30 / 1992, de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común, excepto en los casos previstos en el artículo 27.6 de la presente Ley.

5. Producirá los efectos propios de la notificación por comparecencia el acceso electrónico por los interesados al contenido de las actuaciones administrativas correspondientes, siempre que quede constancia de dichos acceso."

Y el artículo 59.4 de la Ley 30/1992 (derogada también por la Ley 39/2015) al que remite el apartado tercero del precepto anteriormente transcrito establecía:

"4. Cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y se tendrá por efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento."

Actualmente, el artículo 43 de la Ley 39/2015, relativo a la práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos, determina lo siguiente:

"1. Las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u Organismo.

A los efectos previstos en este artículo, se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.

2. Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.

Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.

3. Se entenderá cumplida la obligación a la que se refiere el artículo 40.4 con la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante o en la dirección electrónica habilitada única.

4. Los interesados podrán acceder a las notificaciones desde el Punto de Acceso General electrónico de la Administración, que funcionará como un portal de acceso."

Por su parte, en el ámbito tributario el artículo 111.2 de la LGT señala lo siguiente:

"El rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por efectuada la misma".

El 1 de enero de 2011 entró en vigor el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, que regula supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, indicando sus artículos tercero y siguientes que:

"Artículo 3. Ámbito de aplicación

1. Las personas y entidades a que se refiere el artículo siguiente estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que efectúe la Agencia Estatal de Administración Tributaria en sus actuaciones y procedimientos tributarios, aduaneros y estadísticos de comercio exterior y en la gestión recaudatoria de los recursos de otros Entes y Administraciones Públicas que tiene atribuida o encomendada, previa recepción de la comunicación regulada en el artículo 5."

"Artículo 4. Personas y entidades obligadas

1. Estarán obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que en el ejercicio de sus competencias les dirija la Agencia Estatal de Administración Tributaria las entidades que tengan la forma jurídica de sociedad anónima (entidades con número de identificación fiscal -NIF- que empiece por la letra A), sociedad de responsabilidad limitada (entidades con NIF que empiece por la letra B), así como las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española (NIF que empiece por la letra N), los establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español (NIF que empiece con la letra W), las uniones temporales de empresas (entidades cuyo NIF empieza por la letra U), y las entidades cuyo NIF empiece por la letra V y se corresponda con uno de los siguientes tipos: Agrupación de interés económico, Agrupación de interés económico europea, Fondo de Pensiones, Fondo de capital riesgo, Fondo de inversiones, Fondo de titulación de activos, Fondo de regularización del mercado hipotecario, Fondo de titulación hipotecaria o Fondo de garantía de inversiones".

"Artículo 5. Comunicación de la inclusión

1. La Agencia Estatal de Administración Tributaria deberá notificar a los sujetos obligados su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada. Dicha notificación se efectuará por los medios no electrónicos y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Adicionalmente, la Agencia Tributaria incorporará estas comunicaciones en su sede electrónica (<https://www.agenciatributaria.gob.es/>) a los efectos de que puedan ser notificadas a sus destinatarios mediante comparecencia electrónica con los requisitos y condiciones establecidos en el artículo 40 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos".

De los preceptos transcritos del Real Decreto 1363/2010 se colige que la entidad reclamante se encontraba obligada a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones, en nuestro caso los requerimientos de ratificación de datos, que le dirigiera la AEAT. De la documentación obrante en el expediente resulta igualmente claro que la entidad había sido notificada por medios no electrónicos, tal como exige el artículo 5.1 del mencionado Real Decreto, de su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada el 7 de febrero de 2017, con anterioridad a los requerimientos que le fueron formulados.

Así pues, la falta de acceso por parte de la entidad a los requerimientos puestos a su disposición en la dirección electrónica habilitada trajo como consecuencia, que se entendieran rechazadas las notificaciones con los efectos previstos, teniéndose por "*efectuado el trámite siguiéndose el procedimiento*". De manera que se tendrán por efectuadas las notificaciones con todas sus consecuencias, es decir, dando al interesado por conocedor de los requerimientos que ha rechazado recibir. Ello significa que la desatención del requerimiento por falta de conocimiento real de su existencia como consecuencia del no acceso por el interesado a su contenido en la dirección electrónica habilitada o en la sede electrónica de la AEAT no lleva aparejada, sin más, la imposibilidad de sancionar tal conducta, pudiendo concurrir el elemento subjetivo de la infracción cuando, como aquí sucede, el no acceso mencionado constituye la conducta preparatoria de la desatención. Todo ello sin perjuicio de apreciar, en su caso, alguna de las circunstancias que exoneran de la responsabilidad por infracción tributaria del artículo 179 de la LGT, como se analizará a continuación.

Cuarto.

Por lo que respecto a la concurrencia del elemento subjetivo en la comisión de la infracción, la entidad reclamante alega que no procedía apreciar culpabilidad, que tal culpabilidad no se motiva debidamente por parte de la Administración y que su acción no daría lugar a responsabilidad por infracción tributaria en la medida en que debe presumirse que actuó de buena fe.

Procede comenzar analizando, por tanto, si habiéndose entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información como consecuencia de no accederse a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, puede concurrir el elemento subjetivo necesario a efectos de imponer la sanción por la infracción tipificada en el artículo 203 de la Ley General Tributaria.

Lo cierto es que el artículo 203.1 de la LGT se limita a regular cuáles son las conductas objetivas que determinan el tipo infractor que, ciertamente, por su propia naturaleza, tienden a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria, pero no alude a ningún elemento intencional o subjetivo específico que deba estar presente en esas conductas objetivas. Y es que son las propias conductas las que tienden, por su naturaleza y no por la intencionalidad de quien las realiza, a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria. Cosa distinta es la necesidad, para que la conducta consistente en la desatención del requerimiento pueda ser sancionada, de la concurrencia del elemento subjetivo imprescindible para la existencia de cualquier infracción tributaria, al que alude el artículo 183.1 de la LGT cuando afirma que "*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*".

Así las cosas, el tipo infractor del artículo 203.1 de la LGT lo constituyen aquellas conductas que objetivamente, por su propia naturaleza, tienden a dilatar, entorpecer o impedir la actuación de la Administración tributaria, entre las cuales se encuentra la desatención de requerimientos debidamente notificados. No se exige, por tanto, para sancionar dichas conductas la presencia de un elemento subjetivo específico consistente en la intención del obligado tributario de dilatar, entorpecer o impedir la actuación de la Administración, sino que bastará la concurrencia de simple negligencia.

En relación con la existencia de culpabilidad en la conducta de la entidad, de acuerdo con el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, "*son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas como tales en esta u otra ley*".

Esto es, la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y, por consiguiente, también de toda infracción tributaria, siendo necesario para poder sancionar la conducta de un obligado tributario que concurren tanto el elemento subjetivo como el elemento objetivo. Por tanto, no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia, considerándose la simple negligencia como un comportamiento susceptible de ser sancionado.

Es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que, recayendo la potestad sancionadora en el órgano competente para sancionar, es a éste al que corresponde motivar la imposición de la sanción, no pudiendo, ni los órganos económico administrativos ni los Tribunal de Justicia, suplir a aquellos en el ejercicio de dicha potestad, ni subsanar una posible falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador. En este sentido se pronuncia el Alto Tribunal, entre otras, en sentencias de fecha 13 de abril de 2016 (recurso casación 2071/2014) y 14 de diciembre de 2016 (recurso casación 3942/2015).

Como consecuencia de ello, se debe estar a los términos en que se pronunció el órgano sancionador en el acuerdo de imposición de sanción impugnado, recordando que también es jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo que la carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración Tributaria, sin que exista una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario, una presunción de buena fe, que debe ser desvirtuada por la Administración. Además de las anteriormente citadas sentencias, el Alto Tribunal recoge este criterio, entre otras, en sentencia de fecha 28 de abril de 2016 (recurso casación 894/2015).

En el presente supuesto, la motivación contenida en la propuesta de imposición de sanción es la siguiente:

"La normativa tributaria prevé que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad, entre otros motivos, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En el presente caso, se aprecia, como mínimo, una omisión de la diligencia exigida en relación con la obligación de atender los requerimientos de la Administración tributaria. Esta conducta reviste especial importancia porque la falta de aportación de la documentación requerida dificulta el seguimiento y control de las obligaciones tributarias de las personas o entidades a que se refieren esos datos. La falta de atención a los requerimientos para la ratificación de los datos previamente declarados ante la Administración tributaria, constituye una omisión de la que únicamente puede resultar responsable el indicado obligado tributario, el cual, bien por una actitud de obstrucción consciente o bien por falta de diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones legales de información, ha impedido a la Administración tributaria obtener una confirmación de los datos y los justificantes oportunos que podían utilizarse para la regularización de la situación tributaria de otro obligado.

Los requerimientos han sido notificados cumpliendo la normativa vigente y todas las formalidades relativas a la notificación de los mismos, y no han sido atendidos en el plazo establecido, ni se ha puesto en conocimiento de la Administración ningún motivo que impidiera su debida contestación, ni consta que se haya producido alguna de las causas que, de acuerdo con el artículo 179.2 de la Ley General Tributaria, excluyen la responsabilidad por infracción tributaria. Por tanto, concurre el mínimo de culpabilidad necesario para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria. La conducta del obligado tributario está tipificada en el artículo 203.5 de la citada Ley como infracción tributaria de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria."

Asimismo, en cuanto a la motivación de la concurrencia del elemento subjetivo, como indicó la Administración en el acuerdo de imposición de sanción sin ser rebatido por la entidad reclamante en las alegaciones formuladas en la reclamación que se resuelve, tras la notificación de la obligación de comunicarse electrónicamente con la AEAT, la entidad reclamante *"ha incumplido sistemáticamente la obligación de recibir notificaciones electrónicas de la AEAT hasta 2019, notificaciones que expiraron por no acceder a su contenido. Una vez que empezó a acceder regularmente en ese año, podría haber visualizado las notificaciones expiradas, que permanecen visibles en la Sede Electrónica de la AEAT, como las de los requerimientos que nos ocupan, y no lo hizo, incumpliendo sus obligaciones formales y de información"*. De tal manera, reafirmaba la Administración que, aun pudiendo la entidad reclamante acceder a los requerimientos expirados, notificados y no atendidos, en la medida en que accedió posteriormente a la sede electrónica en que los mismos constaban, tampoco atendió a los mismos.

En relación con la suficiencia de la motivación, la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2008 (Rec.nº. 146/2008) referida por la entidad reclamante en sus alegaciones señala:

"(...) la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalcado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005, al señalar 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, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y que «no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere» (FD 6). Y la misma doctrina vino a sentar la Sección Segunda de este Tribunal cuando en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 216/2002), señaló: «Es patente, de lo transcrito, que no se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada. Al no haberse hecho así se ha infringido la doctrina sentada en las

sentencias de contraste, por lo que se está en el caso de estimar el recurso, anulando la sanción impuesta (FD Cuarto).»"

Asimismo, debe traerse a colación la sentencia también de nuestro Alto Tribunal de 12 de Julio de 2010 (Rec. nº. 480/2007), en la que se afirma:

"(...) este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º)]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03, FJ 6º). La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º)].

Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la sentencia 164/2005, al señalar que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio (FJ 6º).

Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º, respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º)]. Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º)]."

En relación con todo ello, la sentencia de 20 de diciembre de 2013 (Rec. nº.1587/2010), dispone:

"(...) si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [sentencia de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/96), FJ 3º], cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04, FJ 5º)].

Ni el Tribunal Económico-Administrativo Central, ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, a la Inspección de los Tributos en el presente caso, a quien incumbía motivar la imposición de la sanción [confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05, FJ 3º) y 23 de septiembre de 2010 (casación 6163/05, FJ 4º)]."

Estas sentencias, al referirse a la motivación, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así, cuando se dice: " hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico" o "se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere" o "sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados", se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad.

A su vez, se rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación. Hasta tal punto es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este TEAC que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador.

En cuanto a la falta de motivación que específicamente alega la entidad reclamante y antes de seguir con el análisis del elemento subjetivo, una vez examinado el acuerdo de imposición de sanciones impugnado, este Tribunal Central confirma la legalidad del mismo y la adecuada motivación por parte de la Administración de que el comportamiento del contribuyente fue culpable, particularmente en la parte extractada en los antecedentes de hecho de la presente resolución donde, alejada de automatismos, la Administración realiza amplia valoración del caso concreto y contesta debidamente a las alegaciones formuladas por la entidad reclamante, una de las cuales, era, a mayor abundamiento, la falta de motivación.

Con respecto a los supuestos para apreciar la falta de responsabilidad, el artículo 179.2 de la LGT prevé las siguientes causas:

"2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario.*
- b) Cuando concorra fuerza mayor.*
- c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma.*
- d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. (...)"*

Con respecto a dichas causas y, en particular a la última, procede apreciar que dicha entidad no formula en ninguna de las fases del procedimiento administrativo, ni en la reclamación interpuesta ante este TEAC, alegación alguna que rebata los hechos referidos por la Administración al respecto y que se han extractado en los antecedentes de hecho, sino que únicamente reitera que la Administración no ha realizado actividad probatoria suficiente para demostrar la conexión entre el comportamiento de la entidad reclamante y el tipo infractor que da lugar a la sanción impuesta.

Así, basándose lo anterior en una cuestión de prueba, procede destacar la previsión contenida en el artículo 105 de la LGT que dispone que quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, en línea con lo interpretado por el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 27 de enero de 1992, cuando dispone que: *"cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor"*.

En este sentido, este Tribunal entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria *"de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos"*.

En particular, en la vía económico-administrativa rige el principio de *"interés"* en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, medi ante algún tipo de ficción, presunción o *"relevatio ab onere probandi"*.

Sobre la base de lo anterior, no aportándose por parte de la entidad reclamante pruebas que desvirtúen las sí aportadas por la Administración, tal y como se han analizado con respecto a la concurrencia de los tipos objetivo y subjetivo de la infracción, no cabe apreciar que concurren en el presente supuesto ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 de la LGT ni, en particular, que la entidad reclamante hubiera actuado con la diligencia debida en los términos a los que se refiere el apartado d) de dicho artículo.

En este sentido, resulta relevante destacar la resolución de 21 de mayo de 2021 (R.G. 00-3869-2020), dictada por este TEAC en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, que establece como criterio que:

"Habiéndose entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información como consecuencia de no accederse a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, puede concurrir el elemento subjetivo necesario a efectos de imponer la sanción por la infracción tipificada en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de que puedan apreciarse, en su caso, las circunstancias de exoneración de responsabilidad a que se refiere el artículo 179 de la misma norma."

En relación con el referido criterio, resulta procedente puntualizar que no desconoce este TEAC las recientes sentencias del Tribunal Constitucional, sentencia 84/2022, de 27 de junio de 2022, recurso de amparo 83-2021, y sentencia 147/2022, de 29 de noviembre de 2022, recurso de amparo 3209-2019, que analizan dos supuestos de hecho en que el administrado no tuvo conocimiento de las notificaciones o comunicaciones practicadas en su dirección electrónica habilitada y en las que el Tribunal aprecia la vulneración de derechos contenidos en el artículo 24 de la Constitución española.

No obstante, la conclusión alcanzada por el Tribunal Constitucional en las referidas sentencias se debe entender limitada a los supuestos concretos y con las circunstancias específicas que se valoran en dichas

sentencias, como bien puntualiza dicho Tribunal, respectivamente en sendas sentencias, con el texto literal "la especificidad del supuesto objeto de examen resultará determinante de cara a la solución que finalmente adoptemos" y "en primer lugar procede acotar el objeto de nuestro pronunciamiento", de forma que no quepa hacerlo extensivo a cualquier supuesto de falta de conocimiento de comunicaciones o notificaciones realizadas a través de la dirección electrónica habilitada, puesto que, de otra forma, implicaría desvirtuar dicha forma de notificación.

En particular y entre muchas otras circunstancias por las que el Tribunal Constitucional sostiene la conclusión alcanzada en las referidas sentencias, se encuentra, en la segunda de las sentencias referidas (STC 147/2022 de 29/11/2022), la controversia con respecto a la correcta validez de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada de quien reclama el amparo, circunstancia que no concurre en el caso de la entidad reclamante que se aborda en la presente resolución de reclamación económico-administrativa y que, como consta en el expediente, se realizó en fecha 7 de febrero de 2017.

Asimismo, a diferencia de lo que ocurre en las referidas sentencias del Tribunal Constitucional, en las que el respectivo procedimiento se desarrolló con pleno desconocimiento por el administrado (así, en la primera de las sentencias señaladas, STC 84/2022 de 27/06/2022, la confusión en una letra del correo electrónico del interesado, supuso que el mismo no tuviera conocimiento de que se le había asignado una dirección electrónica habilitada de oficio ni, por tanto, del contenido del requerimiento cursado a través de este medio, ni de ningún trámite del procedimiento sancionador), en nuestro caso no accedió al contenido de las notificaciones electrónicas únicamente con ocasión de los requerimientos efectuados, mientras que a lo largo del procedimiento sancionador, desde su inicio hasta su finalización, y en la resolución del recurso de reposición, accedió al contenido de los actos notificados, no constando ninguna circunstancia que le hubiese impedido acceder también a la Sede electrónica con ocasión de los requerimientos notificados.

En consecuencia, procede desestimar las alegaciones formuladas al respecto, y confirmar la concurrencia del elemento objetivo de la infracción tributaria del artículo 203 de la LGT, al no atender ninguno de los tres requerimientos debidamente notificados, así como de la existencia de culpabilidad en su conducta al no haber accedido a la Sede electrónica estando obligado a ello, lo que condujo a la desatención de los referidos requerimientos, y sin que se haya acreditado ningún motivo que le impidiese su acceso, ni exista ninguna causa de exoneración de la responsabilidad por infracción tributaria prevista en el artículo 179.2 de la LGT.

Quinto.

Por último, la entidad reclamante alega la vulneración del principio de proporcionalidad en relación con la sanción impuesta.

Al respecto, este Tribunal considera conveniente referir lo dispuesto por el Tribunal Supremo en torno al principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario.

Señala el Tribunal Supremo en los fundamentos de derecho dictados en casación, en Sentencia 2742/2013, de 11 de diciembre de 2014, lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Como ha quedado explicitado en los Antecedentes, la Sala de instancia llega a la conclusión de que «la Administración se había limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, [por lo que] considera la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados, pues "no cabe, como hace el reclamante, fijarse en el perjuicio económico inexistente en ESTUDI CATALÁ por las actas incoadas pues para el otro sujeto el empleo de facturas con datos falsos o falseados para justificar gastos origina un menor ingreso en la deuda tributaria y, por tanto, un perjuicio económico", debiendo confirmarse la sanción impuesta». Asimismo, rechaza las alegaciones de la actora sobre la improcedente aplicación de la sanción tributaria al considerar acreditado «el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación toda vez que afectaba a más del 20% de las operaciones realizadas en diciembre de 2004 y en diciembre de 2005, tal y como exige el precepto» (FD Quinto).

(...)

Esto sentado, es evidente que no concurre en el presente supuesto desproporción alguna entre el comportamiento infractor y la sanción impuesta por la Administración tributaria a la entidad recurrente. Y no existe quiebra alguna del principio de proporcionalidad en la cuantificación de la sanción, no por la mayor o menor intencionalidad apreciada en la conducta de la parte actora o por la cuantía del perjuicio económico que dicha conducta entraña para la recaudación, sino por el contenido concreto que se ha venido atribuyendo al principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador y por los términos específicos en los que el legislador tributario ha establecido las sanciones y la aplicación de los criterios de graduación de las mismas en la vigente LGT de 2003.

Como viene señalando reiteradamente el Tribunal Constitucional (en una doctrina que, aunque sentada para el ámbito penal, resulta plenamente aplicable al administrativo-sancionador), corresponde al legislador la potestad exclusiva «para configurar los bienes penalmente protegidos, los comportamientos penalmente reprobables, el tipo y la cuantía de las sanciones penales, y la proporción entre las conductas que pretende evitar y las penas con las

que intenta conseguirlo» (por todas, SSTC 55/1996, de 28 de marzo, FJ 6; 161/1997, de 2 de octubre, FJ 9; y 136/1999, de 20 de julio, FJ 23). Y, en tanto que la cuestión de la proporcionalidad entre pena y delito o, en su caso, infracción y sanción, constituye un juicio de oportunidad que es competencia exclusiva del legislador, a «los Tribunales de justicia sólo les corresponde, según la Constitución, la aplicación de las Leyes y no verificar si los medios adoptados por el legislador para la protección de los bienes jurídicos son o no adecuados a dicha finalidad, o si son o no proporcionados en abstracto», conclusión ésta que se deduce del art. 117 CE (STC 65/1986, de 22 de mayo, FJ 3, in fine). En consecuencia, «no cabe deducir del artículo 25.1 de la Constitución Española un derecho fundamental a la proporcionalidad abstracta de la pena con la gravedad del delito» (STC 65/1986, de 22 de mayo, FJ 3, in fine) y en los supuestos en que «una condena penal pueda ser razonablemente entendida como aplicación de la ley, la eventual lesión que esa aplicación pueda producir», «será imputable al legislador y no al Juez» (STC 136/1999, de 20 de julio, FJ 21, in fine). De esta doctrina jurisprudencial se ha hecho eco, asimismo, esta Sala en nuestras Sentencias de 12 de noviembre de 2009 (rec. cas. núm. 1398/2004), FD Sexto B) y de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), FD Quinto D).

Este margen de maniobra que reconocíamos a los Tribunales como mecanismo de control del ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración, empero -y es aquí donde queremos poner el acento-, ha quedado anulado por el legislador tributario con la redacción de la LGT de 2003, pues como señalábamos en nuestra Sentencia de 22 de septiembre de 2011 (rec. cas. núm. 4289/2009), «en la medida en que la LGT de 2003 ha establecido para cada conducta ilícita una sanción específica, concreta, determinada» no ha dejado «a la hora de imponer la sanción, como hacía la anterior LGT de 1963, margen alguno para la apreciación del órgano competente para sancionar» [FD Quinto D) a)]. A la inexistencia de este margen de maniobra en la aplicación del principio de proporcionalidad se refiere precisamente la sentencia recurrida cuando señala que «la Administración se ha limitado a aplicar las normas exigibles, no existiendo margen cuantitativo para la fijación de la sanción, considera[ndo] la Sala que no existe la vulneración del principio de proporcionalidad denunciada, sin que quepa, tal y como recoge la resolución del TEAC combatida, a efectos de calcular los perjuicios causados, apreciar las consecuencias que se derivan para los dos sujetos implicados» (FD Quinto), conclusión que hacemos enteramente nuestra y que trae como consecuencia la inexistencia de la vulneración denunciada del principio de proporcionalidad."

Así lo anterior, la Administración tributaria se limitó, en efecto, a imponer a la entidad reclamante la sanción prevista en el art. 203.5 de la LGT por la falta de atención de requerimientos, calificando la misma conforme a lo señalado en el mencionado artículo y apreciando la concurrencia de circunstancias para aplicar la sanción de 6.000 euros contenida en el párrafo último del mismo, en lugar de aquella más gravosa, de 10.000 euros, contenida en el mismo artículo y prevista para supuestos en que no se da total cumplimiento al requerimiento.

Adicionalmente, dado que la entidad reclamante compara el importe de 3.870 euros a que se refiere la operación que, según dicha entidad, motiva el requerimiento, con la sanción de 6.000 euros impuesta, este TEAC considera necesario aclarar que no cabe tal comparabilidad dado que la infracción, tal y como consta en el literal del artículo 203 de la LGT, se refiere a "no atender algún requerimiento", siendo tal conducta infractora independiente de cuantía alguna.

Sobre la base de los hechos expuestos y de la jurisprudencia sentada, entiende este Tribunal que no existe vulneración del principio de proporcionalidad, puesto que la Administración se ha limitado a aplicar la sanción regulada para la conducta infractora.

Consecuentemente, procede desestimar las alegaciones formuladas al respecto por la entidad reclamante y confirmar el acuerdo impugnado.

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.