

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ091087

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 23 de octubre de 2023

Sala 3.^a

R.G. 9455/2022

SUMARIO:

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. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En este caso el TEAR reconoce que la entidad estaba obligada a recibir por medios electrónicos las notificaciones que le fueran practicadas así como que los requerimientos cuyo incumplimiento motivó el inicio del expediente sancionador fueron notificados con arreglo a Derecho. Acepta, pues, que se cumplió el elemento objetivo o conducta tipificada en el art. 203.1 de la Ley 58/2003 (LGT), que no es otra que la no atención de requerimientos debidamente notificados. Sin embargo, cuestiona la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, esto es, la responsabilidad del obligado tributario, llegando a la conclusión de que atribuir una falta de diligencia al obligado tributario por descuidar su obligación de acceder a las notificaciones por vía electrónica, como hace la AEAT, «supone desconocer o no valorar las particularidades de los obligados tributarios con domicilio fiscal en el País Vasco» y valora también, para exonerar de responsabilidad al obligado tributario, el hecho de que en cuanto tuvo conocimiento del requerimiento lo cumplimentó contestando a la AEAT lo que ésta le solicitaba.

Pues bien, la desatención del requerimiento como consecuencia del no acceso por el obligado tributario a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos no impide que pueda sancionarse tal conducta siempre que concorra el elemento subjetivo de la infracción. La concurrencia de dicho elemento subjetivo se producirá cuando no se aprecien circunstancias exoneradoras de responsabilidad en los términos del art. 179 de la Ley 58/2003 (LGT).

Ciertamente, si bien en la desatención de un requerimiento válidamente notificado concurre el elemento objetivo de la infracción, no puede aceptarse, sin más, como hace la Directora, la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, esto es, la existencia de negligencia en el obligado tributario.

Contrariamente a lo que sostiene la Directora recurrente, el TEAR acepta, que no cabe rechazar la existencia del elemento subjetivo de la infracción tipificada en el art. 203.1.b) de la Ley 58/2003 (LGT) por el mero hecho de que el obligado tributario requerido no hubiera accedido al contenido del requerimiento en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos; es decir, admite que en tal situación puede concurrir dicho elemento subjetivo pero concluye que en el caso concreto examinado no sucede así por una serie de circunstancias que describe en la resolución y que tienen que ver en último término con la condición de residente en el País Vasco del obligado tributario concernido y con su conducta posterior.

Es cierto, como señala la Directora recurrente, que no detalla el supuesto concreto del art. 179.2 de la Ley 58/2003 (LGT) en el que amparar la inexistencia de dicha responsabilidad. No obstante, no resulta difícil deducir, dadas las circunstancias del caso, que dicho supuesto es el recogido en la letra d), esto es, haber puesto el obligado tributario la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, supuesto que engloba diversas actuaciones de aquél que no constituyen una lista cerrada y que resultaría de aplicación en la medida en que, pese a la desatención de los requerimientos, tan pronto tuvo conocimiento efectivo de los mismos dio contestación a la Administración.

Así las cosas, el TEAC afirma lo siguiente:

- Los obligados tributarios residentes en el País Vasco están obligados a recibir las notificaciones de la AEAT por medios electrónicos en las mismas condiciones que los residentes en cualquier otro lugar del territorio español.
- En la desatención de un requerimiento debidamente notificado por la AEAT como consecuencia del no acceso a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, concurre el elemento objetivo de la infracción tributaria tipificada en el art. 203.1.b) de la Ley 58/2003 (LGT), con independencia del lugar de residencia del obligado tributario, es decir, tanto si tiene su domicilio fiscal en el País Vasco como si lo tiene en cualquier otro lugar del territorio español.
- La apreciación de la posible existencia del elemento subjetivo de la infracción tipificada en el art. 203.1.b) de la Ley 58/2003 (LGT) debe hacerse caso a caso, tomando en consideración las diversas circunstancias concurrentes en cada uno de ellos salvo la relativa al lugar concreto de residencia del obligado tributario

dentro del territorio español, circunstancia ésta que no puede por sí determinar la ausencia de responsabilidad. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 179 y 203.
Ley 39/2015 (LPAC), art. 41.
Constitución Española, art. 14.

En Madrid, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por la **DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE RECAUDACIÓN DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)** frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco de 28 de junio de 2022, recaída en la reclamación nº 48/00103/2022, interpuesta frente a resolución desestimatoria de recurso de reposición presentado contra acuerdo de imposición de sanción por infracción tributaria tipificada en el artículo 203.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- El 27 de julio de 2021 se notificó a la entidad P, SL "*diligencia de embargo de sueldos, salarios, pensiones y otras cantidades percibidas por el trabajador sin naturaleza salarial*" en la que se declaraban embargadas las cantidades que dicha entidad tuviese pendientes de pago a favor del deudor Don A hasta cubrir un importe total de 1442,40 euros.

Asimismo se le requería para que en el plazo máximo de 10 días hábiles a contar desde el siguiente al de notificación de la diligencia remitiera al órgano de recaudación de la AEAT el Anexo adjunto a la diligencia de embargo debidamente cumplimentado, concretando, en su caso, las cuantías objeto de embargo.

El acto objeto de notificación se puso a disposición de la entidad con fecha 16-07-2021 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

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 P, SL (B.....) haya accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 43.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se entiende que la notificación ha sido rechazada con fecha 27-07-2021 y hora 00:00, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

Trancurrido el plazo señalado para remitir el Anexo cumplimentado, no consta su remisión por la entidad al órgano de recaudación.

2.- El 7 de septiembre de 2021 se notificó a la interesada un documento de reiteración de cumplimiento de la obligación referida en la diligencia de embargo, requiriéndose de nuevo la remisión de los datos contenidos en el Anexo que acompañaba a la misma.

Nuevamente la notificación se practicó por medios electrónicos, siendo así que el acto objeto de notificación se puso a disposición de la entidad con fecha 27-08-2021 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

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 P, SL (B.....) haya accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 43.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se entiende que la notificación ha sido rechazada con fecha 07-09-2021 y hora 00:00, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

Dicho requerimiento tampoco fue atendido.

3.- El 18 de octubre de 2021 se notificó a la entidad un segundo documento de reiteración de cumplimiento de la obligación referida en la diligencia de embargo en el que se vuelve a requerir la información solicitada en el Anexo de la diligencia notificada en su día. Dicho requerimiento era, por tanto, el tercero que se le practicaba con el mismo objeto.

De igual modo la notificación se practicó por medios electrónicos, de forma que el acto objeto de notificación se puso a disposición de la entidad con fecha 07-10-2021 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

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 P, SL (B.....) haya accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 43.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se entiende que la notificación ha sido rechazada con fecha 18-10-2021 y hora 00:00, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

El requerimiento tampoco fue atendido.

4.- Como consecuencia de la desatención de los requerimientos, con fecha 15 de enero de 2022 se notificó a P, SL el inicio de un procedimiento sancionador por la posible comisión de la infracción tipificada en el artículo 203.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, relativa a la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria. La interesada no formuló alegaciones a la propuesta de imposición de sanción en el plazo concedido a tal efecto.

5.- El 27 de febrero de 2022 se notificó a la interesada el acuerdo de imposición de sanción siendo el importe de esta de 600,00 euros en virtud de lo dispuesto en el artículo 203.4.c) de la LGT. Tras la aplicación de las reducciones legales resulta un importe de 360,00 euros. En el certificado de notificación en dirección electrónica habilitada se recoge, entre otros extremos, lo siguiente:

<<P, SL (B.....) está obligado a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones a realizar por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

De acuerdo con la información remitida por el prestador del Servicio de Notificaciones Electrónicas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria certifica que:

El acto objeto de notificación se ha puesto a disposición de P, SL (B.....) con fecha 16-02-2022 y hora 14:18 en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

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 P, SL (B.....) haya accedido a su contenido, de acuerdo con el artículo 43.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, se entiende que la notificación ha sido rechazada con fecha 27-02-2022 y hora 00:00, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento>>.

6.- La entidad interpuso recurso de reposición contra el acuerdo sancionador el 11 de marzo de 2022, en el que afirma:

<<Habiendo recibido un aviso del banco de un embargo a nuestra empresa, P, S.L con CIF B (.....) Indagamos en la Agencia Tributaria y localizamos un embargo al trabajador

Don A con DNI (.....).

Comunicarles que no hemos recibido ninguna comunicación de embargo por Parte de la Agencia Tributaria hacia nuestra empresa.

Este trabajador ha estado prestando sus servicios en la empresa en estos periodos:

Del 06-06-2021 al 02-08-2021

El 31-08-2021 se le ha hecho un nuevo contrato temporal.

A este trabajador se le está aplicando ya embargo del Gobierno Vasco con número De referencia (.....) por importe de 598.09 euros Que nos fué comunicado por el Gobierno Vasco a través de una carta certificada.

Quedamos a su disposición para que nos comuniquen si procede embargarle también La parte que les corresponde. La nómina de este trabajador es a percibir 1000.24 euros Ya que su categoría es de aprendiz.

Sin otro particular, quedo a su disposición para cualquier aclaración que pudiera precisar>>.

El recurso de reposición fue desestimado mediante resolución de 13 de abril de 2022 (notificada el 19 de abril siguiente mediante acceso al servicio de Dirección Electrónica Habilitada Única) en los términos siguientes:

<<SEGUNDO. De acuerdo con la información obrante en poder de esta Administración y de lo dispuesto en su escrito de interposición de recurso, se va a proceder a DESESTIMAR su pretensión en base a los extremos que se exponen a continuación.

En primer lugar, P, SL (B.....) está obligado a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones que le remita la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT), en virtud de lo dispuesto en el Artículo 14 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

Del examen del expediente se desprende que las misivas evacuadas por esta Administración Tributaria (esto es, Diligencia de embargo de Sueldos y Salarios nº (.....) y sus dos reiteraciones de cumplimiento sobre la

misma) se entendieron notificadas en fechas 27/07/2021, 07/09/2021 y 18/10/2021 respectivamente, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del Artículo 43 de la citada Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común. Puede comprobar la veracidad de dichos extremos mediante los siguientes códigos seguros de verificación o CSV:

(.....), (.....), (.....).

Por lo tanto, **P, SL no actúo con la debida diligencia requerida al efecto**, ya que siendo la vía electrónica la **única vía** de la que disponía para comunicarse y relacionarse con la Administración Tributaria, descuidó su obligación de **acceder periódicamente (como mínimo, una vez cada diez días) al buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada (DEH) o a la Sede Electrónica de la AEAT, desatendiendo de esta forma hasta tres requerimientos debidamente notificados**, conducta ésta sancionable en virtud de lo dispuesto en el apartado 4 del Artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En segundo lugar, la Diligencia de embargo conlleva dos obligaciones de distinta naturaleza, esto es, una **OBLIGACIÓN FORMAL** consistente en remitir respuesta en el plazo de 10 días hábiles y una **OBLIGACIÓN ECONÓMICA** de cumplimiento condicionado a la existencia de cantidades pendientes de pago al trabajador y deudor ante la AEAT, por lo que en lo referente a la OBLIGACIÓN FORMAL puede equipararse con un requerimiento de información similar a los recogidos en el Artículo 93 de la LGT, dictados en esta ocasión por los Órganos de Recaudación en virtud a las facultades concedidas en el Artículo 162 de la LGT.

Por lo tanto, **la obligación de remitir el anexo cumplimentado era de INELUDIBLE cumplimiento** y así se recogía en la propia Diligencia de embargo de Sueldos y Salarios nº, en los siguientes términos: "**En cualquier caso, en el plazo máximo de 10 días hábiles** (no se computarán sábados, domingos ni festivos) a contar desde el siguiente a la fecha de recepción de esta diligencia de embargo, **deberá cumplimentar el Anexo que se adjunta a esta diligencia y remitirlo al órgano de Recaudación indicado**". A mayor abundamiento indicar que el Anexo está diseñado para recoger toda la casuística posible que refleje la relación actual entre nuestro obligado al pago y usted, **no existiendo una opción por defecto ante su no pronunciamiento, es decir, la Administración no interpreta una respuesta concreta por defecto ante su incumplimiento**.

Con respecto a su alegación de que ya se estaba practicando un embargo del Gobierno Vasco al trabajador y deudor ante la AEAT, Don A con NIF: (.....), responderle que es conveniente citar la **Consulta Vinculante V0252-18 de fecha 02/02/2018 de la Dirección General de Tributos** que recoge lo siguiente: "Por tanto, recibidas dos o más diligencias de embargo, **el pagador deberá cumplir el embargo diligenciado en primer lugar y comunicar al remitente de la segunda diligencia esta circunstancia**, no siendo posible simultanear los dos embargos. Es decir, hasta que las cantidades embargadas no hayan cubierto el primer embargo, no se podrá efectuar el segundo, y así sucesivamente".

Por todo lo anteriormente expuesto podemos afirmar que **ha concurrido culpabilidad en su actuación**. A tal efecto, se pronuncia en torno a la concurrencia de culpa en el elemento subjetivo del ilícito administrativo, los tribunales en el sentido que se expone: "En relación con el elemento subjetivo, la culpabilidad necesaria para que dicha infracción sea sancionable, señala la Audiencia Nacional en la sentencia de 8 de marzo de 1994, que la culpabilidad necesaria para sancionar puede concurrir "por vía de dolo, que implica consciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar un resultado antijurídico previsible", o como ha señalado el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución de 10 de febrero de 2000 la esencia del concepto de negligencia "**radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma**. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo en Sentencias (entre otras) de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999. **La negligencia, por otra parte, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma**". Asimismo, también debe apreciarse el deber "subjetivo" de cuidado que integra la diligencia debida, pues el concepto de claridad y precisión de las normas es, ciertamente, relativo".

La Resolución del TEAC de 21 de mayo de 2021, R.G.: 3869/2020 resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director de dicho Departamento en relación con la **posibilidad de apreciar la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria prevista en el artículo 203 de la LGT (resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria) en los casos en los que se haya entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información efectuada por medios electrónicos, como consecuencia de la falta de acceso a su contenido**. El TEAC estima el recurso interpuesto, fijando el siguiente criterio: "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 conclusión, **P, SL incurrió en resistencia, obstrucción o negativa** al no haber procedido a la atención, **en sus estrictos términos**, de la diligencia de embargo debidamente notificada y doblemente reiterada, lo que produjo, respecto de la actuación de la Administración Tributaria (en nuestro caso, un embargo de Sueldos) **una dilatación y/o entorpecimiento de la misma, ya que difícilmente podría ésta gestionar la diligencia si ni siquiera conocía determinados datos básicos y/o esenciales, como por ejemplo, si había o no cantidades susceptibles de retención al trabajador y deudor ante la AEAT, Don A (.....)**, e incluso se podría hablar de un impedimento a la misma, ya que la única vía posible que quedaría para la obtención de "alguna" de esa información sería el propio deudor, ya que la existencia de embargos previos es, por ejemplo, desconocida por la Administración y de suma trascendencia tributaria según lo dispuesto en el Artículo 77 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Por lo tanto, la existencia de embargos previos es una información que ha de ser suministrada a esta Administración Tributaria lo antes posible a fin de que la misma estudie la conveniencia de interponer reclamación de tercería de mejor derecho>>.

7.- El 17 de mayo de 2022 se notificó a la entidad, mediante acceso al servicio de Dirección Electrónica Habilitada Única (DEHu) el acuerdo de exigencia de la reducción practicada en el acuerdo de imposición de la sanción.

Segundo.

Frente a la resolución desestimatoria del recurso de reposición presentado contra el acuerdo sancionador interpuso P, SL el 13 de mayo de 2022 la reclamación nº 48/00103/2022 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco (TEAR, en adelante), alegando, en palabras del TEAR, cuanto sigue:

"- Ante la afirmación que le atribuye falta de diligencia debida, argumenta que el artículo 41.6 de la LGT contempla el envío de un aviso al dispositivo electrónico informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración que no ha sido recibido. Entiende que este aviso es fundamental ya que no se relacionan electrónicamente con la AEAT sino con la Hacienda Foral de Bizkaia. Apela a la jurisprudencia del TS subrayando que lo importante de las notificaciones, al margen de las formalidades legales es que cumplan su finalidad de poner en conocimiento de los administrados los actos administrativos.

- Falta de realización del tipo subjetivo de la infracción apreciable en la conducta del obligado tributario. Vulneración del principio de culpabilidad. La obligada argumenta que no existe culpabilidad ni dolo ni mala fe de lo que se colige la falta de culpabilidad, y por tanto, con arreglo al ordenamiento jurídico, no se trataría de una conducta sancionable.

- Existe un error en la apreciación del hecho, ya que la empresa actuó en consecuencia una vez conoció el requerimiento. No existen circunstancias que motiven la inactividad reprochada, no siendo lógico deducir una intención de obstrucción ni resistencia.

- Por último, denuncia la falta de proporcionalidad de la sanción en función de la gravedad de los hechos. Considera que a la infracción le corresponde lo estipulado en el artículo 203.4. a) de la LGT, con una multa de importe máximo de 150 euros.

Solicita la revocación de la resolución sancionadora".

El TEAR dictó resolución estimatoria el 28 de junio de 2022, anulando el acto impugnado, en los términos siguientes:

<<CUARTO.- En el caso que nos ocupa, la procedencia del acuerdo sancionador viene originada por la falta de cumplimiento de forma sucesiva de la obligación de informar del estado de las cuantías objeto de embargo. Tanto la diligencia de embargo junto con el anexo como las sucesivas reiteraciones de la obligación de cumplimentar fueron notificadas mediante rechazo, por el transcurso de diez días naturales desde la puesta a disposición del mismo en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas.

En consecuencia, las notificaciones de los requerimientos que motivaron el incumplimiento que dio origen al expediente sancionador fueron electrónicas, y el obligado no accedió al buzón asociado a la dirección electrónica habilitada. Conforme al artículo 109 de la LGT:

"El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección."

El citado precepto remite a la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante LPAC) . Dispone el apartado 2 del artículo 14 de este texto legal, que lleva por rúbrica "Derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas" que:

"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."

En materia de notificaciones electrónicas, dispone también el artículo 43 de la LPAC que:

"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."

A tales efectos, la diligencia de embargo junto con su anexo y documentación reiterativa del deber de informar se puso a disposición de la entidad obligada en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas de modo que, transcurridos 10 días desde la puesta a disposición sin haber accedido a su contenido, se entendió notificada por rechazo.

En el caso objeto de análisis, la interesada en su condición de Sociedad Limitada Unipersonal se encuentra incluida en la letra a) del apartado 2 del artículo 14 de la LPAC, y por tanto, obligada a recibir por medios electrónicos las notificaciones que le fueran practicadas, en este caso, por la AEAT. Por lo que en un principio debe entenderse notificada correctamente la diligencia de embargo y correcto y ajustado a Derecho el inicio del expediente sancionador.

Es por ello que los requerimientos cuyo incumplimiento motivaron el inicio del expediente sancionador fueron notificados con arreglo a derecho, dándose por cumplido el elemento objetivo o conducta tipificada en el artículo 203 de la LGT.

QUINTO.- Sin perjuicio de lo señalado, para que proceda la comisión de una infracción tributaria debe analizarse adicionalmente la concurrencia del segundo de los elementos (elemento subjetivo) que necesariamente debe estar presente: la responsabilidad. La actuación administrativa sancionadora debe plasmarse en una resolución en la que se contraste adecuadamente la efectiva concurrencia de los hechos imputados, de su tipicidad y de la existencia del requerido elemento culpabilístico. Esa motivación, circunstanciada y referida a los concretos hechos y elementos concurrentes en cada supuesto debe partir del principio de presunción de inocencia con el que la Constitución presume la buena fe de los contribuyentes en sus relaciones tributarias, correspondiendo a la Administración la carga de la prueba de los elementos que determinen la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.

Como hemos señalado la obligación de acreditar la concurrencia del elemento subjetivo corresponde a la Administración, que es motivado en los siguientes términos:

(.....).

La reclamante, por su parte, tanto en esta instancia como en el marco del recurso de reposición, argumentó la ausencia de culpabilidad atendiendo al hecho de que no tuvo conocimiento efectivo de los requerimientos practicados -que fueron notificados por rechazo ante la falta de acceso a la DEH-, habiendo dado atención al requerimiento omitido en el escrito de interposición del recurso de reposición tan pronto tuvo conocimiento del mismo.

Un supuesto análogo al ahora analizado es el tratado por el Tribunal Económico-Administrativo Central en la resolución de 21 de mayo de 2021 (RG 00-03869-2020), que pone fin al recurso para unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Inspección, que menciona el órgano gestor en el acto impugnado. A modo de resumen, la cuestión planteada en el recurso es la siguiente (FD 3º):

"(...) A juicio del TEAR la desatención de un requerimiento no puede ser sancionada en el caso de que el obligado tributario no haya tenido conocimiento real del mismo, como sucede en el caso aquí examinado en el que, aún estando obligado a recibir las comunicaciones de la AEAT por medios electrónicos, no accede a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones electrónicas. Parte el TEAR de que la infracción tipificada en el artículo 203 de la LGT requiere una intencionalidad específica, es decir, la finalidad de dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria, concluyendo que difícilmente puede existir tal intencionalidad en quien no conoce "realmente" la existencia de tales actuaciones aún cuando la notificación de éstas se haya hecho en la forma debida.

El Director recurrente, por su parte, considera que la respuesta a la cuestión controvertida debe ser afirmativa, de manera que, a su juicio, un obligado tributario que, estando obligado a recibir las comunicaciones de la AEAT por medios electrónicos, no accede al contenido de los requerimientos de información notificados por dichos medios, puede cometer la infracción tipificada en el artículo 203 de la LGT aunque no haya tenido un conocimiento real de su existencia. En su opinión la exigencia de ese conocimiento "real" de las actuaciones no puede extraerse ni de la literalidad del precepto ni de su finalidad".

Razona el TEAC que:

"(...) 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 consecuencia, no compartimos la afirmación del TEAR de que "Estamos ante una infracción que ha de cometerse a sabiendas de que existe una actuación de la Administración tributaria y con intención "dolosa o gravemente culposa" de dilatar, entorpecer o impedir dicha actuación".

Debe advertirse que, en puridad, el TEAR no basa en la, a su juicio, necesaria concurrencia en el obligado tributario del elemento subjetivo específico consistente en la intencionalidad de dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria, su conclusión de que no puede sancionarse la desatención de un requerimiento si el obligado tributario no tenía conocimiento real del mismo. En un primera lectura de la resolución quizás pareciera que sí lo hace, toda vez que llega a dicha conclusión tras afirmar previamente que "la conducta infractora "por acción u omisión" ha de tender a un fin concreto, a saber: dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria; y mal pueden llevarse a cabo conductas que tengan por fin dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria por quien no tenga un conocimiento real de la existencia de estas últimas". Pero es obvio que a la misma conclusión debería llegar si no fuera necesaria la concurrencia del elemento subjetivo específico sino tan sólo el general que se exige para la existencia de cualquier infracción tributaria (dolo o culpa con cualquier grado de negligencia), pues no se acertaría a comprender por qué en este último caso

sí pudiera sancionarse la conducta del obligado tributario aún sin tener conocimiento real de la existencia de las actuaciones de la Administración tributaria. Dicho con otras palabras, si el elemento subjetivo exigible fuese tan sólo el general (dolo o culpa con cualquier grado de negligencia) no vemos motivos para que el TEAR no concluyera igualmente que mal podrían llevarse a cabo las conductas, dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia, objetivamente tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria, por quien no tenga un conocimiento real de la existencia de las mismas.

(...)

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".

Sin perjuicio del citado pronunciamiento que este Tribunal comparte, como no podía ser de otro modo, no es ajeno este órgano a las particularidades y singularidades de los obligados tributarios con domicilio fiscal en territorio foral, como es el caso, a los que resulta de aplicación el Concierto Económico aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, cuyo artículo primero dispone que:

"Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.

Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.

Tres. Para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado".

De esta manera y con arreglo a la normativa y puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico, la realidad es que los obligados tributarios con domicilio fiscal en el País Vasco, disponen de un régimen específico que hace que las relaciones jurídico tributarias se mantengan en determinados casos prácticamente en exclusiva con las instituciones forales, y no con la Administración estatal. El Concierto Económico no contiene regulación alguna referida al ámbito de notificaciones, que en ciertos supuestos (como es el analizado) resultaría de interés, dado que en aquellos casos en los que el cumplimiento de obligaciones materiales se realiza en exclusiva con la Administración foral, el sujeto podría entender que es también esta Administración a quien compete la práctica de los requerimientos practicados por otra Administración tributaria, y no así, que el requerimiento fuera practicado con una Administración, la AEAT, respecto de la cual también es obligado tributario, si bien, no mantiene vínculo constante.

Esta cuestión es conocida por los órganos de la Administración estatal, y más concretamente por el que dicta el acto impugnado, un supuesto análogo al ahora sometido a análisis fue ya resuelto por este Tribunal en la resolución de fecha 24 de septiembre de 2021 (reclamación nº: 01-0005-2021), expediente al que se incorporaba un informe de la propia Administración reconociendo la probabilidad de certeza del desconocimiento por parte del obligado tributario de las notificaciones electrónicas le fueron practicadas por tener su domicilio en un territorio foral, ignorancia que había motivado el incumplimiento de los requerimientos practicados.

SEXTO.- El órgano gestor atribuye al obligado tributario una falta de diligencia al descuidar su obligación de acceder a las notificaciones por vía electrónica, ahora bien, dicho razonamiento supone desconocer o no valorar las particularidades de los obligados tributarios con domicilio fiscal en el País Vasco anteriormente expuestas a los efectos de apreciar la debida responsabilidad, y este Tribunal ya destacó en el anterior pronunciamiento que esta circunstancia procede ser considerada

El acto reclamado argumenta al efecto, que la vía electrónica es "la única vía de que disponía para comunicarse". Ahora bien, dicha afirmación no es íntegramente veraz, por cuanto la Administración tiene la posibilidad de recurrir a medios no electrónicos para asegurar la eficacia de la actuación administrativa, a estos efectos dispone el artículo 41 de la LPAC que:

"1. Las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía.

No obstante lo anterior, las Administraciones podrán practicar las notificaciones por medios no electrónicos en los siguientes supuestos:

a) Cuando la notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del interesado o su representante en las oficinas de asistencia en materia de registro y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento.

b) Cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicar la notificación por entrega directa de un empleado público de la Administración notificante".

Es por ello que en aras a obtener una atención de los requerimientos realizados por la AEAT por parte de los sujetos requeridos, que es en último término el objeto pretendido en todo requerimiento por parte de quien lo formula, y siendo el órgano actuante consciente de las particularidades del territorio foral, la práctica de un requerimiento en papel, o al menos, la utilización de este medio en la reiteración del requerimiento, posibilitaría en muchos supuestos su conocimiento y, por ende, cumplimiento por el destinatario, evitando el inicio de expedientes sancionadores cuando la propia Administración estatal es sabedora del desconocimiento de la notificación practicada parte del sujeto requerido por tratarse de obligados en los que exacción de los impuestos corresponde en exclusiva a las Haciendas forales.

En consecuencia, procede mantener el criterio que este mismo Tribunal ya manifestó en la resolución aludida y reiterar la apreciación de una causa de exoneración de responsabilidad del sujeto requerido, quien tan pronto ha tenido conocimiento de los requerimientos que le fueron practicados ha dado contestación a la Administración.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado>>.

Tercero.

Frente a la resolución del TEAR interpuso la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, alegando cuanto sigue:

1.- El TEAR cita en su resolución la de ese Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 21 de mayo de 2021, RG 3869-20, dictada en unificación de criterio. La referencia a esta resolución es pertinente y acertada, porque se refiere a las consecuencias de la desatención de un requerimiento de información emitido por la Administración tributaria, notificado en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada del obligado, a la que su titular no accedió en plazo, por lo que se entendió rechazada la notificación y se continuó el procedimiento, que concluyó con la imposición de sanción como consecuencia de la comisión de una infracción tributaria tipificada en el artículo 203.1 de la LGT.

Por lo tanto, el caso revisado por el TEAC y el que se le presenta ahora para su revisión son iguales, difiriendo en que la resolución económico-administrativa sobre la que se ha pronunciado ya, justificó la anulación de la sanción de esta forma, según resume ese TEAC (pág. 17 de su resolución):

<<En definitiva, para el TEAR sólo puede desatenderse un requerimiento previamente conocido. Es lo que en su resolución expresa como "conocimiento real" del requerimiento, al señalar que "*No puede sancionarse la desatención de un requerimiento si el obligado tributario no tenía conocimiento real del mismo. Estamos ante una infracción que ha de cometerse a sabiendas de que existe una actuación de la Administración tributaria...*". De este modo, para el TEAR no basta que haya existido un "conocimiento formal" del requerimiento por el obligado tributario, esto es, "*habérsele notificado en forma la existencia de las actuaciones inspectoras o el requerimiento...*," sino que es preciso también que haya conocido realmente la existencia del requerimiento>>.

En tanto que la dictada por el TEAR que motiva el presente recurso de alzada justifica la anulación de la sanción en "*las particularidades y singularidades de los obligados tributarios con domicilio fiscal en territorio foral*".

2.- Si bien el TEAR cita en su resolución la de ese TEAC de 21 de mayo de 2021, RG 3869-20, a nuestro juicio, lo hace sin sacar las conclusiones debidas. En este sentido, a lo reproducido por el TEAR de la resolución del TEAC interesa añadir el siguiente párrafo contenido en la página 17:

<<Este Tribunal Central no puede compartir la postura del TEAR y ya anticipa que el tenor literal y la finalidad del artículo 203 de la LGT conducen a la conclusión de que el tipo infractor de dicho precepto no exige una notificación material o efectiva de la actuación administrativa, esto es, aquella que daría lugar en palabras del TEAR a un conocimiento "real" del requerimiento por el obligado tributario, sino tan sólo que la notificación se haya producido conforme a Derecho, generando lo que en términos de dicho órgano económico-administrativo sería un simple conocimiento "formal">>.

El criterio que ha establecido el TEAC en esta resolución es el siguiente:

<<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>>.

Por lo tanto, queda claro que en caso de desatención de un requerimiento de información notificado válidamente concurren los elementos objetivo -la notificación conforme a derecho- y subjetivo -negligencia del obligado- para imponer la sanción tipificada en el artículo 203 de la LGT, no obstante ser posible la exoneración por aplicación del artículo 179 de la misma norma.

El artículo 179.2 de la LGT dispone:

(.....).

En el caso de P, SL, el propio TEAR reconoce en su resolución que "los requerimientos cuyo incumplimiento motivaron el inicio del expediente sancionador fueron notificados con arreglo a derecho, dándose por cumplido el elemento objetivo o conducta tipificada en el artículo 203 de la LGT", siendo además esta notificación plenamente conforme con la citada resolución del TEAC de 21 de mayo de 2021, que no establece -como tampoco lo hace la normativa reguladora- ningún requisito especial según en qué comunidad autónoma se notifiquen los actos de la Administración tributaria.

En cuanto al elemento subjetivo, esa misma resolución del TEAC dejó claro que "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 con concurrencia de la simple negligencia", que solo puede salvarse si se cumple alguno de los supuestos que se recogen en el artículo 179.2 de la LGT, que en el caso de P, SL no se dan.

A pesar de que la conclusión de todo lo dicho es que la sanción impuesta a P, SL es conforme a derecho, el TEAR la ha anulado en base a un criterio territorial contra el que se argumenta a continuación.

3.- Resulta destacable, en primer lugar, que el TEAR diga compartir el pronunciamiento de la resolución de 21 de mayo de 2021 de ese TEAC, pero no diga cuál es el supuesto del artículo 179.2 de la LGT que se da en el caso y que le ha permitido anular la sanción impuesta. Por el contrario, lo que el TEAR ha hecho en su resolución es desviarse completamente del criterio del TEAC, sometiéndolo al suyo propio, según el cual, a los contribuyentes domiciliados en una determinada comunidad autónoma se les ha de aplicar la norma de forma diferente.

El resumen de los razonamientos que hace el TEAR es el siguiente, al que se añade el contraargumento que defiende este Departamento de Recaudación:

a) El criterio del TEAC ha de aplicarse teniendo en cuenta las particularidades y singularidades de los obligados tributarios con domicilio fiscal en territorio foral, porque las relaciones jurídico tributarias de esos obligados se desarrollan mayoritariamente, prácticamente en exclusiva, con las instituciones forales.

Las únicas particularidades y singularidades admisibles son las contenidas en las normas, en cuanto que se aplican a unas u otras zonas de España, pero si en la norma no hay particularidad alguna, todas las personas, sean físicas o jurídicas, son iguales en todas las zonas, de modo que cada una de ellas debe conocer y acatar la normativa municipal, autonómica y estatal aplicable en el municipio en el que viva o desarrolle su actividad. El que la residencia en determinada zona de España justifique la aplicación desigual de la misma norma estatal -como ha hecho el TEAR- solo sería aceptable si así lo hubiera previsto la propia norma, pero no es el caso. Por lo tanto, a nuestro juicio, la resolución del TEAR no es conforme a derecho.

El TEAR, entendiendo que la aplicación de la norma - en concreto los artículos 203.1 y, sobre todo, el 179.2 de la LGT- debe ser atenuada cuando de residentes vascos se trata, no ha dudado en procurar justicia natural a la interesada, oponiéndose a la literalidad de esas normas y a la interpretación que de ellas ha hecho el TEAC.

De este modo, el TEAR ha entendido que el hecho de tener ubicada la residencia en una determinada comunidad autónoma se enmarca dentro de los supuestos de exención de responsabilidad por infracción tributaria recogidos en el artículo 179.2 de la LGT, posiblemente considerando que se trata de un supuesto que puede encuadrarse en el apartado d) de ese artículo, aunque no lo ha señalado expresamente. Sin embargo, es tarea imposible justificar que la interesada puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o que se puede amparar en una interpretación razonable de la norma, cuando no recibe las notificaciones que le remite la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través del cauce establecido.

Si el TEAR ha pretendido aplicar la equidad como un criterio para la interpretación de las normas, es necesario hacer referencia a su regulación en el artículo 3.2 del Código Civil, que dispone: "2. La equidad habrá de

ponderarse en la aplicación de las normas, si bien las resoluciones de los Tribunales sólo podrán descansar de manera exclusiva en ella cuando la ley expresamente lo permita".

Siendo la equidad un criterio de la interpretación de la norma, si se convierte en determinante, suplantando a la propia norma aplicable, conculca el citado artículo 3.2, porque no puede suponer en ningún caso la destrucción de la propia norma aplicable ni la privación de su sentido o valor. Puede citarse aquí la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de diciembre de 1998, recurso de casación 2172/1994, Sala de lo Civil, donde se recoge un criterio que no ha variado porque es la reafirmación de lo establecido en el Código Civil (la negrita es añadida):

<<4. Los motivos tercero y cuarto se refieren a la indemnización fijada en la sentencia de instancia. El cuarto denuncia la supuesta infracción del **artículo 3.2 del Código Civil**, precepto amplio, genérico, que, como ha dictaminado el Ministerio Fiscal, no puede servir de base a un motivo de casación; **la equidad, a la que se refiere dicha norma, no puede fundamentar una resolución, a no ser que la propia ley se remita expresamente a ella**, lo que no es el presente caso, por lo que sólo en tal supuesto cabría la alegación como motivo de casación: así, Sentencias de 12 junio 1990 (RJ 1990\4758), 22 enero 1991 (RJ 1991\304), 8 octubre 1992 (RJ 1992\7539), 5 mayo 1993 (RJ 1993\3442) y 14 mayo 1993 (RJ 1993\3686)>>.

b) El órgano gestor atribuye al obligado tributario una falta de diligencia al descuidar su obligación de acceder a las notificaciones por vía electrónica, ahora bien, dicho razonamiento supone desconocer o no valorar las particularidades de los obligados tributarios con domicilio fiscal en el País Vasco.

Ya se ha argumentado más arriba contra esta idea del TEAR de que la residencia fiscal en esa comunidad autónoma permite que el obligado tributario infrinja las normas tributarias estatales sin incurrir en responsabilidad. Resulta, además, que la conclusión a la que podría llegarse es que lo que supone la resolución del TEAR constituye un agravio comparativo para el resto de los residentes en España, lo que asimismo resulta antijurídico y rechazable.

c) El Concierto Económico no contiene regulación alguna referida al ámbito de notificaciones, que en ciertos supuestos (como el caso analizado) resultaría de interés.

Pues en efecto, el Concierto Económico no contiene normas sobre notificaciones porque las contenidas en la **Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas**, se aplican a todo el sector público español. El artículo 2 de esta norma, denominado, Ámbito subjetivo de aplicación, dispone:

"1. La presente Ley se aplica al sector público, que comprende:

- a) La Administración General del Estado.
- b) Las Administraciones de las Comunidades Autónomas.
- c) Las Entidades que integran la Administración Local.
- d) El sector público institucional.

(...)"

En cuanto a la LGT, su artículo 1.1 Objeto y ámbito de aplicación, dice:

"(...) 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 tanto, las normas sobre notificaciones son las mismas en toda España, de lo que resulta lo que aquí interesa, esto es: la notificación de los actos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria es igual en todo el territorio nacional, no habiendo excepción alguna.

Por otra parte, aunque hubiera normas especiales de notificación dictadas por el órgano correspondiente de esa comunidad autónoma, sólo tendrían vigencia respecto de los actos de la misma, no respecto de los del Estado.

d) Dado que existen casos en los que el cumplimiento de obligaciones materiales se realiza en exclusiva con la Administración foral, el sujeto podría entender que es también esta Administración a quien compete la práctica de los requerimientos practicados por otra Administración tributaria, y no así, que el requerimiento fuera practicado con una Administración (la AEAT) respecto de la cual también es obligado tributario, si bien no mantiene vínculo constante.

Esta consideración del TEAR constituye, a nuestro juicio, un exceso. Gran parte de los residentes en territorio foral (igual que en territorio común) cumplen con los requerimientos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sin problema de entendimiento de ninguna clase. Y a los que no cumplen, no se les debería eximir del cumplimiento de las normas, ni siquiera por razón de una equidad que no es de aplicación aquí.

La idea de que los actos de una Administración competente por razón del territorio los tenga que notificar otra, porque de otro modo la notificación no desplegará los efectos que le son propios, no se alcanza a comprender y ha de entenderse que es el resultado de querer encajar el criterio del TEAR de eximir de responsabilidad a los residentes en territorios forales, pero se considera que ese criterio no es conforme a derecho.

e) El TEAR cita como argumento otra resolución suya anterior en la que aplica el mismo criterio, diciendo que en un informe, que obra en su respectivo expediente, la Administración tributaria reconoce la probabilidad del desconocimiento por parte del obligado tributario de las notificaciones electrónicas (que) le fueron practicadas (,) por tener su domicilio en un territorio foral, ignorancia que había motivado el incumplimiento de los requerimientos practicados.

Lo que este Departamento defiende es lo siguiente: no es relevante ni debe ser considerado como eximente de ninguna clase el que un obligado tributario desconozca la ley. En este sentido, el Código Civil es muy claro en su artículo 6.1 cuando establece que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento. P, SL pudo desconocer su obligación de atender los requerimientos de la Administración tributaria, pudo no acordarse de que tenía una dirección electrónica habilitada y un buzón ligado a la misma para recibir las notificaciones, etc. Nada de esto le permite incumplir la norma y las obligaciones que en ella se establecen. Lo que este desconocimiento, olvido o como quiera justificarse la comisión de la infracción del artículo 203 de la LGT supone es que ha sido negligente respecto de sus obligaciones, que incluyen su conocimiento y su cumplimiento. Es la negligencia la que permite la imposición de sanción, tal como ha fijado la resolución del TEAC de 21 de mayo de 2021, RG 3869-20. Los únicos supuestos en que la norma y ese TEAC admiten la ausencia de responsabilidad en la infracción tributaria cometida son los regulados en el artículo 179 de la LGT, que no se producen en el presente caso.

f) Para concluir, el TEAR indica que, siendo el órgano actuante consciente de las particularidades del territorio foral, la práctica de un requerimiento en papel, o al menos, la utilización de este medio en la reiteración del requerimiento, posibilitaría en muchos supuestos su conocimiento y, por ende, cumplimiento por el destinatario, evitando el inicio de expedientes sancionadores cuando la propia Administración estatal es sabedora del desconocimiento de la notificación practicada por parte del sujeto requerido, por tratarse de obligados en los que la exacción de los impuestos corresponde en exclusiva a las Haciendas forales.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria tiene operativa una página en internet donde todos los obligados pueden consultar tanto las cuestiones generales relativas a su ámbito competencial como las particulares que correspondan a cada obligado. Además, realiza campañas publicitarias y otro tipo de actuaciones para mejorar el cumplimiento tanto de sus propias obligaciones como el de los contribuyentes. Hace todo esto atendiendo siempre a la correcta y eficiente administración de los medios materiales y humanos de los que dispone.

No obstante, la no realización de ciertos actos, cuando esa realización no es obligatoria, no debe suponer eximir al obligado tributario de las consecuencias de sus infracciones tributarias.

Termina la Directora recurrente solicitando la estimación del recurso extraordinario de alzada y la fijación del criterio siguiente:

La residencia fiscal en cualquier parte de España no supone ninguna clase de exención ni merma de la responsabilidad que corresponda al obligado tributario respecto de las normas tributarias de carácter estatal, por lo que tal residencia no podrá suponer, en ningún caso, la no imposición o la anulación de sanciones que por los incumplimientos se imponen respecto del resto de los residentes fiscales en España.

Cuarto.

El obligado tributario que tuvo la condición de interesado ante el TEAR (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) formuló las alegaciones siguientes:

1.- En relación con las notificaciones administrativas, el art. 41.6 de la LPAC, establece que "Con independencia de que la notificación se realice en papel o por medios electrónicos, las Administraciones Públicas enviarán un aviso al dispositivo electrónico y/o a la dirección de correo electrónico del interesado que éste haya comunicado, informándole de la puesta a disposición de una notificación en la sede electrónica de la Administración u Organismo correspondiente o en la dirección electrónica habilitada única, La falta de práctica de este aviso no impedirá que la notificación sea considerada plenamente válida". Esta parte no ignora la terminación del citado precepto legal, pero adviértase, que la sancionada P, S.L. es una empresa con domicilio social en Bilbao, la cual lleva a cabo su relación tributaria con el organismo competente, a saber, la Diputación Foral de Bizkaia, relación dimanante del Concierto Económico Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, cuyo artículo primero dispone:

"Artículo 1. Competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos.

Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.

Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.

Tres. Para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado".

A estos efectos, el organismo mencionado, dispone de su propia plataforma digital para las comunicaciones con sus obligados tributarios, siendo por tanto esta plataforma la usada de forma continua por la mercantil sancionada.

Habida cuenta lo anterior, y en atención a que la relación entre la Agencia Tributaria y P, S.L. es inexistente, sirva como muestra que en los últimos 3 años no se ha producido ninguna notificación vía telemática entre ambas partes, resulta cuanto menos comprensible, que la empresa no tenga automatizado entre sus obligaciones diarias, el acceso a la Sede Electrónica de la A.E.A.T., por lo que la notificación a la que hace alusión el art. 41 .6, se antoja como imprescindible en aras de conseguir la finalidad de las notificaciones, que no es otra que, dar conocimiento del contenido de la misma al destinatario. En este sentido se pronunció la STS de 16 de noviembre de 2016 Recurso nº 2841/2015, estableciendo que: " ... **lo relevante, pues, no es tanto que se cumplan las previsiones legales sobre cómo se llevan a efecto las notificaciones, sino el hecho de que los administrados lleguen a tener conocimiento de ellas ...** ".

No habiéndose llevado a cabo la notificación requerida legalmente en el art 41.6, la empresa P, S.L. no ha sido consciente de la puesta a disposición de las notificaciones llevadas a cabo por la Agencia Tributaria de las que traen causa la presente reclamación, lo cual genera una indefensión a esta parte que vulnera lo establecido en el art. 24.1 CE.

La apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. El principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, y es un principio que opera no sólo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes. Es por ello, que en palabras del Tribunal Supremo (STS de 15 de marzo de 2017, Rec. 1080/2016), "**El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE Y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT** , lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, **es necesario que concurra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio** ".

Visto lo anterior, y atendiendo al párrafo cuarto del numeral segundo de la resolución ahora recurrida, P, S.L. no actuó con la diligencia requerida, resultando este extremo, como hemos constatado a través de la jurisprudencia aportada, insuficiente para la interposición de la sanción, no siendo la misma, por ello, ajustada a derecho.

2.- Es reiterada jurisprudencia del TS, que, tal y como se ha mencionado y expuesto en el numeral anterior, la finalidad de las notificaciones es **dar conocimiento del contenido de la misma al destinatario**, siendo que en ningún momento se puede perder de vista tal objetivo, dado que el mismo marca las pautas de actuación de las administraciones públicas.

Tal y como dispone el artículo 41 de la Ley 39/2015 de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

"Artículo 41. Condiciones generales para la práctica de las notificaciones.

1. Las notificaciones se practicarán preferentemente por medios electrónicos y, en todo caso, cuando el interesado resulte obligado a recibirlas por esta vía.

No obstante lo anterior, las Administraciones podrán practicar las notificaciones por medios no electrónicos en los siguientes supuestos:

a) *Cuando la notificación se realice con ocasión de la comparecencia espontánea del interesado o su representante en las oficinas de asistencia en materia de registro y solicite la comunicación o notificación personal en ese momento.*

b) **Cuando para asegurar la eficacia de la actuación administrativa resulte necesario practicar la notificación por entrega directa de un empleado público de la Administración notificante**".

En atención a expuesto, tuvo a bien pronunciarse el TEAR del País Vasco en su resolución de fecha 29/06/2022, la cual ahora es impugnada por la parte recurrente, concluyendo que,

"El acto reclamado argumenta al efecto, que la vía electrónica "es la única vía de que disponía para comunicarse". Ahora bien, dicha información no es íntegramente veraz, por cuanto la Administración tiene la posibilidad de recurrir a medios no electrónicos para asegurar la eficacia de la actuación administrativa.

(. . .)

Es por ello que en aras a obtener una atención de los requerimientos realizados por la AEAT por parte de los sujetos requeridos, que es en último término el objeto pretendido en todo requerimiento por parte de quien lo formula, y siendo el órgano actuante consciente de las particularidades del territorio foral, la práctica de un requerimiento en papel, o al menos, la utilización de este medio en la reiteración del requerimiento, posibilitaría en muchos supuestos su conocimiento y, por ende, cumplimiento por el destinatario, evitando el inicio de expedientes sancionadores cuando la propia Administración estatal es sabedora del desconocimiento de la notificación practicada parte del sujeto requerido, por tratarse de obligados en los que exacción de los impuestos corresponde en exclusiva a las Haciendas Forales".

Es decir, las Administraciones Publicas, en el ejercicio de sus competencias, tienen que llevar a cabo las actuaciones de forma que las mismas resulten efectivas para sus propósitos, siendo que a la vista de que las aceptaciones de las notificaciones electrónicas remitidas a mi mandante eran aceptadas por incomparecencia, la AEAT, disponía de otros medios para la efectiva notificación del requerimiento, evitando de este modo la incoación de un expediente sancionador. Adviertasé, que en esta ocasión, si se le ha dado traslado de la interposición de recurso extraordinario de alzada a mi representada via correo ordinario, permitiendo por lo tanto su efectiva puesta en conocimiento.

3.- Resulta igualmente de aplicación los principios generales de actuación de las Administraciones públicas, y que no deben perderse de vista en ningún caso, y menos en lo que a procedimientos sancionadores se refiere, prerrogativa institucional de especial fiscalización.

A este respecto, la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, en su artículo 3.1, dispone,

"Artículo 3. Principios generales.

1. Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios:

- a) Servicio efectivo a los ciudadanos.
- b) Simplicidad, claridad y proximidad a los ciudadanos.
- c) Participación, objetividad y transparencia de la actuación administrativa.
- d) Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión.
- e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional.
- f) Responsabilidad por la gestión pública.

(. . .)"

Cobra especial relevancia en el caso que nos ocupa, el principio de Buena fe, toda vez que la AEAT, haciendo uso de sus prerrogativas institucionales, así como de la cobertura legal que le ampara, y siendo conocedora de las particularidades que presentan las relaciones con aquellas personas que tienen su domicilio fiscal en el País Vasco, sigue utilizando la notificación electrónica sin contemplar otros medios posibles que tiene a su disposición. Este tipo de actuaciones, a priori, no responde a lo que el término buena fe viene a referirse, siendo por lo tanto su actuación contraria a Derecho. En estos términos se ha pronunciado la sentencia objeto de este recurso, en tanto que de una lectura transversal del fallo, podemos extraer, que lo que es reprochable en el presente caso, no es la objetiva obstrucción que ha llevado a cabo mi representada debido al desconocimiento de las notificaciones, sino que, se reproche que la A.E.A.T, no haya actuado de forma y manera que se garantizase la entrega y conocimiento del requerimiento por parte del obligado, dándole de ese modo la posibilidad de atender al mismo.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

La controversia planteada en el presente recurso extraordinario de alzada concierne a un acuerdo sancionador por la comisión de una infracción tipificada en el artículo 203.1 de la LGT, que dispone lo que sigue:

"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".

La entidad P, SL desatendió el requerimiento de cumplimentación del Anexo adjunto a una diligencia de embargo de "sueldos, salarios, pensiones y otras cantidades percibidas por el trabajador sin naturaleza salarial" en la que se declaraban embargadas las cantidades que dicha entidad tuviese pendientes de pago a favor del deudor principal, así como las dos reiteraciones posteriores de dicho requerimiento. Se da la circunstancia de que en los tres casos (i) el acto objeto de notificación se puso a disposición de la entidad en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, al estar obligada a relacionarse por medios electrónicos con las Administraciones Públicas y (ii) se entendió que la notificación fue rechazada, teniéndose por efectuado el trámite de notificación, por haber transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición en el buzón electrónico sin haber accedido a su contenido.

El acuerdo de imposición de sanción por la desatención de los requerimientos fue puesto también a disposición de la entidad en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada, entendiéndose también rechazada la notificación y teniéndose por efectuado el trámite de notificación por haber transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición en el buzón electrónico sin haber accedido a su contenido. El acuerdo previo de inicio del procedimiento sancionador había sido puesto igualmente a disposición de la entidad en el buzón electrónico y se entendió también rechazada su notificación por las mismas razones.

Presentado recurso de reposición frente al acuerdo sancionador el obligado tributario (i) manifestó que había recibido un aviso bancario de un embargo a la empresa y que indagando en la AEAT localizó el embargo al trabajador, pero que no había recibido ninguna comunicación de embargo por parte de la AEAT y (ii) contestó a lo que le solicitaba el requerimiento inicial de la AEAT.

El recurso de reposición fue desestimado mediante resolución notificada por acceso del obligado tributario al servicio de Dirección Electrónica Habilitada Única. La AEAT considera que el hecho de que se hayan entendido rechazadas las notificaciones de los requerimientos de información efectuadas por medios electrónicos no es obstáculo para apreciar la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria prevista en el artículo 203 de la LGT, tal como señaló este Tribunal Central en su resolución de 21 de mayo de 2021 (RG 3869/2020), concluyendo que ha concurrido culpabilidad en la actuación del obligado tributario.

El TEAR reconoce que la entidad estaba obligada a recibir por medios electrónicos las notificaciones que le fueran practicadas así como que los requerimientos cuyo incumplimiento motivó el inicio del expediente sancionador fueron notificados con arreglo a derecho. Acepta, pues, el TEAR que se cumplió el elemento objetivo o conducta tipificada en el artículo 203.1 de la LGT, que no es otra que la no atención de requerimientos debidamente notificados.

Tras citar la resolución de este Tribunal Central de 21 de mayo de 2021 (RG 3869/2020), cuyo contenido afirma compartir, cuestiona el TEAR, sin embargo, la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, esto es, la responsabilidad del obligado tributario, llegando a la conclusión de que atribuir una falta de diligencia al obligado tributario por descuidar su obligación de acceder a las notificaciones por vía electrónica, como hace la AEAT, "*supone desconocer o no valorar las particularidades de los obligados tributarios con domicilio fiscal en el País Vasco anteriormente expuestas*".

Esas particularidades que el órgano de la AEAT habría ignorado son, según el TEAR, las siguientes: (i) que con arreglo al Concierto Económico con el País Vasco los obligados tributarios con domicilio fiscal en este territorio disponen de un régimen específico que hace que las relaciones tributarias se mantengan en determinados casos prácticamente en exclusiva con las instituciones forales y no con la Administración estatal; (ii) que en aquellos casos en los que el cumplimiento de obligaciones materiales se realiza en exclusiva con la Administración foral, el sujeto podría entender que es también esta Administración a quien compete la práctica de los requerimientos practicados por otra Administración tributaria; (iii) que existe un desconocimiento generalizado por parte de los obligados tributarios con domicilio fiscal en territorio foral del buzón electrónico de la AEAT, como lo acredita un informe de la propia AEAT contenido en un expediente de reclamación por hechos similares conocido tiempo atrás por el TEAR del País Vasco, circunstancia que justificaría que la notificación del requerimiento inicial o, una vez desatendido éste, de alguno de los posteriores, se hubiera intentado practicar en papel al amparo de lo dispuesto en el artículo 41.1.b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, que contempla la posibilidad de la Administración de recurrir a medios no electrónicos para asegurar la eficacia de sus actuaciones.

Junto a la ignorancia por parte de la AEAT de las particularidades indicadas el TEAR valora también, para exonerar de responsabilidad al obligado tributario, el hecho de que en cuanto tuvo conocimiento del requerimiento lo cumplimentó contestando a la AEAT lo que ésta le solicitaba.

Concluye, en efecto, el TEAR señalando que "(.....) procede mantener el criterio que este mismo Tribunal ya manifestó en la resolución aludida y reiterar la apreciación de una causa de exoneración de responsabilidad del sujeto requerido, quien tan pronto ha tenido conocimiento de los requerimientos que le fueron practicados ha dado contestación a la Administración".

La Directora recurrente considera que el TEAR, pese a citarla, no ha extraído las consecuencias debidas de la resolución de este Tribunal Central de 21 de mayo de 2021 (RG 3869/2020). Y es que, en palabras de la Directora, de la citada resolución se inferiría que "*en caso de desatención de un requerimiento de información notificado válidamente concurren los elementos objetivo -la notificación conforme a derecho- y subjetivo -negligencia del obligado- para imponer la sanción tipificada en el artículo 203 de la LGT, no obstante ser posible la exoneración por aplicación del artículo 179 de la misma norma*".

La mención tanto por el órgano de la AEAT como por el TEAR de nuestra resolución de 21 de mayo de 2021 (RG 3869/2020), dictada en unificación de criterio, aconseja volver sobre ella y recordar la doctrina que sentó. En dicha resolución se analizaba la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria del artículo 203 de la LGT en un caso en que se había 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. Se trataba, por tanto, de un supuesto similar al que concurre en el presente recurso extraordinario de alzada. El TEAR anudaba en aquel supuesto la posibilidad de sancionar la desatención de un requerimiento al hecho de que el obligado tributario conociera realmente la existencia de éste, pues difícilmente podía según el TEAR existir intencionalidad de dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración en quien no conocía realmente la existencia de tales actuaciones, aun cuando la notificación de estas se hubiera hecho en la forma debida. Dijimos entonces:

"En definitiva, para el TEAR sólo puede desatenderse un requerimiento previamente conocido. Es lo que en su resolución expresa como "conocimiento real" del requerimiento, al señalar que "No puede sancionarse la desatención de un requerimiento si el obligado tributario no tenía conocimiento real del mismo. Estamos ante una infracción que ha de cometerse a sabiendas de que existe una actuación de la Administración tributaria...". De este modo, para el TEAR no basta que haya existido un "conocimiento formal" del requerimiento por el obligado tributario, esto es, "habérsele notificado en forma la existencia de las actuaciones inspectoras o el requerimiento..", sino que es preciso también que haya conocido realmente la existencia del requerimiento".

En dicha resolución señalamos lo siguiente:

<<Este Tribunal Central no puede compartir la postura del TEAR y ya anticipa que el tenor literal y la finalidad del artículo 203 de la LGT conducen a la conclusión de que el tipo infractor de dicho precepto no exige una notificación material o efectiva de la actuación administrativa, esto es, aquella que daría lugar en palabras del TEAR a un conocimiento "real" del requerimiento por el obligado tributario, sino tan sólo que la notificación se haya producido conforme a Derecho, generando lo que en términos de dicho órgano económico-administrativo sería un simple conocimiento "formal".

El artículo 203 de la LGT contempla como infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, la no atención de algún requerimiento debidamente notificado. También al hablar del sujeto infractor exige para que se entienda producida la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, que aquél haya sido debidamente notificado de dichas actuaciones. Basta, pues, que las actuaciones -el requerimiento en nuestro caso- hayan sido debidamente notificadas al obligado tributario conforme al ordenamiento jurídico aplicable para que pueda producirse la infracción. La distinción postulada por el TEAR entre un conocimiento "formal" y un conocimiento "real" del requerimiento no está presente en el artículo 203 de la LGT.

(.....).

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, como postula el TEAR, 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>>.

Y concluíamos fijando la doctrina siguiente:

<<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>>.

Así pues, conforme a nuestra resolución de 21 de mayo de 2021 (RG 3869/2020), la desatención del requerimiento como consecuencia del no acceso por el obligado tributario a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, no impide que pueda sancionarse tal conducta siempre que concurra el elemento subjetivo de la infracción. La concurrencia de dicho elemento subjetivo se producirá cuando no se aprecien circunstancias exoneradoras de responsabilidad en los términos del artículo 179 de la LGT.

La Directora recurrente no interpreta, pues, adecuadamente nuestra resolución cuando afirma que de ella se inferiría que *"en caso de desatención de un requerimiento de información notificado válidamente concurren los elementos objetivo -la notificación conforme a derecho- y subjetivo -negligencia del obligado- para imponer la sanción tipificada en el artículo 203 de la LGT, no obstante ser posible la exoneración por aplicación del artículo 179 de la misma norma"*. Ciertamente, si bien en la desatención de un requerimiento válidamente notificado concurre el elemento objetivo de la infracción, que no es como sugiere la Directora la notificación conforme a derecho del requerimiento sino la desatención de este último, no puede aceptarse, sin más, como hace la Directora, la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción, esto es, la existencia de negligencia en el obligado tributario. La existencia de dicho elemento subjetivo no surge automáticamente de la desatención del requerimiento válidamente notificado sino que es necesario en todo caso examinar y valorar las circunstancias que rodean la conducta del obligado tributario a fin de determinar si puede hacérsele responsable del hecho constitutivo de la infracción. A estos efectos el artículo 179.2 de la LGT recoge una lista no cerrada de circunstancias cuya concurrencia impediría que el hecho (acción u omisión) constitutivo de la infracción diera lugar a dicha responsabilidad. En definitiva, pues, no es correcto el enfoque de la Directora cuando entiende que con la desatención de un requerimiento válidamente notificado nace ya la responsabilidad del obligado tributario, responsabilidad de la que luego quedaría exonerado a su juicio si se diera alguno de los supuestos del artículo 179.2 de la LGT. Y es que la desatención de un requerimiento válidamente notificado simplemente no conlleva el nacimiento de responsabilidad alguna del obligado tributario si se aprecian las circunstancias referidas en el artículo 179.2 de la LGT.

Contrariamente a lo que sostiene la Directora recurrente, en el supuesto examinado en el presente recurso extraordinario de alzada el TEAR interpreta fielmente nuestra resolución de 21 de mayo de 2021 (RG 3869/2020).

Acepta, en definitiva, conforme a la doctrina fijada en ella, que no cabe rechazar la existencia del elemento subjetivo de la infracción tipificada en el artículo 203.1.b) de la LGT por el mero hecho de que el obligado tributario requerido no hubiera accedido al contenido del requerimiento en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos; es decir, admite que en tal situación puede concurrir dicho elemento subjetivo pero concluye que en el caso concreto examinado no sucede así por una serie de circunstancias que describe en la resolución y que tienen que ver en último término con la condición de residente en el País Vasco del obligado tributario concernido y con su conducta posterior.

Las circunstancias que, a juicio del TEAR, concurren en el caso analizado en el presente recurso extraordinario de alzada y que impiden hacer responsable al obligado tributario de la desatención del requerimiento serían las siguientes:

- Con arreglo al Concierto Económico con el País Vasco los obligados tributarios con domicilio fiscal en este territorio disponen de un régimen específico que hace que las relaciones tributarias se mantengan en determinados casos prácticamente en exclusiva con las instituciones forales y no con la Administración estatal.

- En aquellos casos en los que el cumplimiento de obligaciones materiales se realiza en exclusiva con la Administración foral, el sujeto podría entender que es también esta Administración a quien compete la práctica de los requerimientos practicados por otra Administración tributaria.

- De un informe de la propia AEAT contenido en un expediente de reclamación por hechos similares conocido tiempo atrás por el TEAR del País Vasco se reconocía como probablemente cierto el desconocimiento generalizado del buzón electrónico de la AEAT entre los contribuyentes con domicilio en el territorio foral, ignorancia que había motivado en dicho caso el incumplimiento de los requerimientos practicados.

- La Administración tiene la posibilidad de recurrir a medios no electrónicos para asegurar la eficacia de sus actuaciones, tal como reconoce el artículo 41.1.b) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre. Si el objetivo pretendido en todo requerimiento por parte de quien lo formula es que sea atendido por quien lo recibe, la AEAT, sabedora del desconocimiento generalizado de su buzón electrónico entre los contribuyentes con domicilio fiscal en el territorio foral, debería haber practicado el requerimiento en papel, o al menos, haber utilizado dicho medio en la reiteración del requerimiento, pues ello habría facilitado que llegara al conocimiento del obligado tributario requerido.

- El sujeto requerido, tan pronto como ha tenido conocimiento de los requerimientos que le fueron practicados, ha dado contestación a la Administración.

Así pues, el TEAR considera finalmente, con base en las circunstancias indicadas, que la entidad P, SL no incurrió en responsabilidad. Es cierto, como señala la Directora recurrente, que no detalla el supuesto concreto del artículo 179.2 de la LGT en el que amparar la inexistencia de dicha responsabilidad. No obstante, no resulta difícil deducir, dadas las circunstancias del caso, que dicho supuesto es el recogido en la letra d), esto es, haber puesto el obligado tributario la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, supuesto que engloba diversas actuaciones de aquél que no constituyen una lista cerrada y que resultaría de aplicación en la medida en que, pese a la desatención de los requerimientos por las razones antes apuntadas, tan pronto tuvo conocimiento efectivo de los mismos dio contestación a la Administración.

No comparte, en consecuencia, este Tribunal Central la afirmación de la Directora recurrente de que "...el TEAR ha entendido que el hecho de tener ubicada la residencia en una determinada comunidad autónoma se enmarca dentro de los supuestos de exención de responsabilidad por infracción tributaria recogidos en el artículo 179.2 de la LGT, posiblemente considerando que se trata de un supuesto que puede encuadrarse en el apartado d) de ese artículo, aunque no lo ha señalado expresamente". Y es que el TEAR no exonera de responsabilidad al obligado tributario por el solo hecho de residir en el País Vasco, con las particularidades que dicha residencia conlleva, como sugiere la Directora, sino también por otra circunstancia que señala en su resolución y que hemos indicado más arriba, a saber, que la entidad P, SL atendió el requerimiento tan pronto como tuvo conocimiento efectivo del mismo.

Tampoco puede compartirse la afirmación que hace la Directora a renglón seguido: "*Sin embargo, es tarea imposible justificar que la interesada puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o que se puede amparar en una interpretación razonable de la norma, cuando no recibe las notificaciones que le remite la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través del cauce establecido*". Tal afirmación sí contradice lo dispuesto en nuestra resolución de 21 de mayo de 2021 (RG 3869/2020) en la que dijimos 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, pero no que necesariamente y en todo caso concurra.

Es legítimo que la Directora recurrente discrepe de la valoración que de las circunstancias del caso y de la conducta del obligado tributario hace el TEAR y que le han llevado, en definitiva, a no considerarle responsable por infracción tributaria. Pero no estamos aquí ante un recurso ordinario de alzada, en el que valorar el conjunto de

documentos y pruebas concurrentes en el expediente a fin de determinar si la resolución impugnada se ajustó o no a derecho.

Nos encontramos ante un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y como dijimos en nuestra resolución de 28 de julio de 2004 (RG 345/2002) *"este extraordinario recurso tiene como finalidad el fijar un criterio uniforme en la aplicación de la Ley, cuando la llevada a cabo en la resolución recurrida se estima que es errónea, es decir, que infringe la Ley, y sea, además, dañosa para el interés general. Por su propio objeto, el recurso se plantea en relación con la interpretación de la Ley (...)"*.

Asimismo, este Tribunal en resolución 00/06131/2008, de 24 de septiembre de 2008 dictada en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio abunda en esta doctrina, manifestando:

"(...) debe considerarse que la causa que motiva el recurso no puede ser otra que el hecho de que la resolución sea gravemente dañosa y errónea y, en este sentido, **además de ser patente o manifiesto el error padecido por el TEAR vulnerando normas legales concretas**, como ha señalado en ocasiones anteriores este TEAC, **el error alegado debe ser susceptible de reiteración**, esto es, que tenga carácter de generalidad (...).

De otra parte, esta generalidad, que lleva consigo que trascienda al caso definitivamente decidido en vía administrativa, supone que tenga efectos de futuro la resolución del recurso extraordinario y los criterios que puedan concluirse en el mismo, impidiendo la consolidación de una doctrina errónea de los TEAR.

En definitiva, se trata, con este medio de impugnación, de potenciar la seguridad jurídica a través de la unificación de criterios interpretativos y aplicativos del ordenamiento, "pero no en cualquier circunstancia", conforme ocurre con la modalidad general de reclamación económico-administrativa en única instancia o con el recurso de alzada siempre que se den, desde luego, los requisitos de su procedencia- sino sólo cuando la inseguridad derive de los propios criterios interpretativos adoptados por el TEAR. De ahí resulta relevante que **no baste considerar simplemente que la resolución recurrida es dañosa y errónea sino que resulta necesario que exista un claro sentido con el que unificar criterio con el cual resolver una duda interpretativa de trascendencia, criterio este que deberá ser atendido posteriormente tanto por los correspondientes órganos de la administración como por los TEAR**. No es pues una modalidad de recurso que sirva para eludir la inimpugnabilidad de resoluciones que, aun pudiendo estimar contrarias a Derecho, no alcancen los límites legalmente establecidos para el acceso al recurso de alzada, ni por ende, una última posibilidad de revisar en la vía económico-administrativa resoluciones eventualmente no ajustadas al ordenamiento para hacer posible una nueva consideración del caso por ellas decidido. Es, simplemente, un remedio extraordinario arbitrado por el legislador para poner de manifiesto los criterios del TEAC que deberán ser atendidos por la Administración tributaria. Y así lo hemos puesto de manifiesto con anterioridad (resolución de 27 de febrero de 2008, RG 3330/2007), siguiendo lo manifestado por el Tribunal Supremo (TS) en sentencia de 20 de marzo de 2002 (recurso de casación para unificación de doctrina número 9336/1996), dada la naturaleza y finalidad análogas, a salvo de los efectos y vinculación que las resoluciones de uno y otro órgano tienen, de los recursos a interponer ante el TEAC y el TS".

Llegados a este punto es necesario discernir cuál es el error en la interpretación de la norma que la Directora recurrente atribuye a la resolución del TEAR impugnada, si dicho error es susceptible de reiteración y, finalmente, si existe un claro sentido con el que unificar criterio para resolver la duda interpretativa.

La Directora recurrente combate en su escrito de alegaciones las circunstancias que llevaron al TEAR, tras su valoración conjunta, a concluir que el obligado tributario no incurrió en responsabilidad por infracción tributaria, salvo la relativa al hecho de que el obligado tributario contestara a lo que le exigía el requerimiento una vez tuvo conocimiento material de la existencia de éste. Contraargumenta, en síntesis, frente a ellas, del modo siguiente:

- El Concierto Económico con el País Vasco no contiene normas sobre notificaciones siendo así que las contenidas en la Ley 39/2015, de 1 de octubre se aplica a todo el sector público español, incluyendo, por tanto, a las Comunidades Autónomas. Las normas sobre notificaciones son las mismas en toda España de forma que la notificación de los actos de la AEAT es igual en todo el territorio nacional, sin excepción alguna. Incluso si existieran normas especiales de la Comunidad Autónoma sólo tendrían vigencia respecto de los actos de la misma, no respecto de los actos del Estado.

- Gran parte de los residentes en territorio foral (igual que en territorio común) cumplen con los requerimientos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sin problema de entendimiento de ninguna clase. Y a los que no cumplen, no se les debería eximir del cumplimiento de las normas, toda vez que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento.

- La no realización de ciertos actos (se refiere al hecho de no haber acudido a la notificación en papel como le reprocha el TEAR), cuando esa realización no es obligatoria, no debe suponer eximir al obligado tributario de las consecuencias de sus infracciones tributarias.

La Directora reprocha, en definitiva, al TEAR que haya exonerado de responsabilidad al obligado tributario por el mero hecho de ser residente en territorio foral o, más exactamente, por ciertas particularidades inherentes a

la residencia en dicho territorio que determinarían, en opinión de dicho órgano económico-administrativo, la imposibilidad de apreciar una conducta negligente.

Finalmente la Directora solicita la fijación del siguiente criterio: *"La residencia fiscal en cualquier parte de España no supone ninguna clase de exención ni merma de la responsabilidad que corresponda al obligado tributario respecto de las normas tributarias de carácter estatal, por lo que tal residencia no podrá suponer, en ningún caso, la no imposición o la anulación de sanciones que por los incumplimientos se imponen respecto del resto de los residentes fiscales en España"*.

Dicho con otras palabras, para la Directora los incumplimientos de las normas tributarias de carácter estatal deben tener las mismas consecuencias con independencia del lugar de residencia fiscal del obligado tributario que las incumple. En el caso concreto aquí examinado, no cabría, por tanto, en su opinión, exonerar al obligado tributario de responsabilidad por la desatención del requerimiento como consecuencia del no acceso a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, por el mero hecho de residir fiscalmente en el País Vasco.

El error que la Directora atribuye al TEAR es, por tanto, el de hacer depender la exigencia de responsabilidad a un obligado tributario, por el incumplimiento de una norma estatal que obliga a atender los requerimientos debidamente notificados, del lugar concreto de residencia de aquél dentro del territorio español.

Ya adelantamos más arriba, no obstante, que el TEAR no exonera de responsabilidad al obligado tributario por el solo hecho de residir en el País Vasco, con las particularidades que dicha residencia conlleva, como sugiere la Directora, sino también por otra circunstancia que señala en su resolución: que la entidad P, SL atendió el requerimiento tan pronto como tuvo conocimiento efectivo del mismo.

Que el motivo de anulación de la sanción por parte del TEAR no responda exclusivamente a la condición de residente en el País Vasco del obligado tributario no significa, sin embargo, que dicha circunstancia no haya sido tenida en cuenta por aquél, junto con la otra, para dictar su resolución.

Ello nos obliga a admitir el presente recurso extraordinario de alzada pues, ciertamente, el error que la Directora atribuye al TEAR es susceptible de reiteración.

La duda interpretativa o cuestión a examinar es, por tanto, si entre las circunstancias a tomar en consideración para apreciar si concurre el elemento subjetivo de la infracción tipificada en el artículo 203.1.b) de la LGT en el supuesto en que la desatención del requerimiento se hubiera producido como consecuencia del no acceso a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, cabe aceptar la relativa al lugar concreto de residencia fiscal del obligado tributario en el territorio español.

A juicio de este Tribunal Central la respuesta debe ser negativa por las razones que se indican a continuación.

- Aceptar como circunstancia exoneradora de la responsabilidad por el incumplimiento de una norma estatal, de aplicación en todo el territorio español, la residencia fiscal del obligado tributario en un lugar concreto de dicho territorio, no se compadece con la igualdad de todos los españoles ante la ley preconizada en el artículo 14 de la Constitución española.

Tal como señala el TEAR el Concierto Económico con el País Vasco no contiene regulación alguna relativa al ámbito de las notificaciones. El artículo 1 de la LGT señala que *"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"*. Dado que el Concierto Económico con el País Vasco nada regula en materia de notificaciones resulta claro que la LGT es de aplicación en todo el territorio español respecto a dicha materia. Lo mismo sucede con la Ley 39/2015, de 1 de octubre, cuyo artículo 2 establece que su normativa se aplica al sector público, en el que están incluidas las Administraciones de las Comunidades Autónomas. Así pues, la normativa en materia de notificaciones es la misma en todo el territorio español, razón por la cual las notificaciones practicadas por la AEAT se regulan del mismo modo con independencia del lugar concreto del territorio nacional en que se practiquen, ya sea territorio común o foral.

Si las notificaciones practicadas por la AEAT se regulan igual para toda España, habría un trato desigual si generaran consecuencias distintas en función del lugar concreto de residencia del notificado. Ciertamente, no se justificaría que pudiera constituirse en causa de exoneración de responsabilidad por la desatención de un requerimiento debidamente notificado el lugar de residencia del obligado tributario en unos casos sí y en otros no.

- Aceptar como circunstancia exoneradora de la responsabilidad por el incumplimiento de una norma estatal, de aplicación en todo el territorio español, la residencia fiscal del obligado tributario en un lugar concreto de dicho territorio, -por razón de que en dicho territorio, al existir un régimen foral en virtud del cual las relaciones tributarias de sus residentes son casi inexistentes con la Administración estatal, es probablemente cierto el desconocimiento generalizado del buzón electrónico de la AEAT por sus residentes-, podría incentivar dicho incumplimiento máxime si, como sucede en la resolución del TEAR aquí impugnada, tal desconocimiento se presume como algo continuado en el tiempo. Téngase presente, en este sentido, que el informe de la propia AEAT, al que alude el TEAR en la resolución impugnada y en el que se afirmaba como probablemente cierto ese desconocimiento generalizado del buzón electrónico de la AEAT por parte de los residentes en territorio foral, se dictó con ocasión de un recurso de reposición presentado el 28 de octubre de 2020. En tanto que el último requerimiento al que se refiere el caso

examinado en el presente recurso se entendió rechazado el 18 de octubre de 2021. Para el TEAR el tiempo transcurrido entre ambas fechas (casi un año) permitiría, no obstante, seguir aceptando como premisa cierta el desconocimiento generalizado del buzón electrónico de la AEAT por los residentes del territorio foral. Pero incluso en el caso de que el desconocimiento generalizado del buzón electrónico de la AEAT, por parte de los residentes en territorio foral, fuera permanente en el tiempo y la AEAT tuviera conciencia del mismo en el momento de practicar cada notificación aunque solo sea por la constatación de que muchas de sus notificaciones electrónicas en dicho territorio han sido rechazadas en el pasado, dicha circunstancia genérica no puede ser determinante en ningún caso de la exoneración de responsabilidad por tal motivo, pues conllevaría *de facto* la renuncia a la aplicación de las normas relativas a las notificaciones electrónicas en dicho territorio, sin justificación legal alguna.

Así las cosas, procede afirmar lo siguiente:

- Los obligados tributarios residentes en el País Vasco están obligados a recibir las notificaciones de la AEAT por medios electrónicos en las mismas condiciones que los residentes en cualquier otro lugar del territorio español.

- En la desatención de un requerimiento debidamente notificado por la AEAT como consecuencia del no acceso a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, concurre el elemento objetivo de la infracción tributaria tipificada en el artículo 203.1.b) de la LGT, con independencia del lugar de residencia del obligado tributario, es decir, tanto si tiene su domicilio fiscal en el País Vasco como si lo tiene en cualquier otro lugar del territorio español.

- La apreciación de la posible existencia del elemento subjetivo de la infracción tipificada en el artículo 203.1.b) de la LGT debe hacerse caso a caso, tomando en consideración las diversas circunstancias concurrentes en cada uno de ellos salvo la relativa al lugar concreto de residencia del obligado tributario dentro del territorio español, circunstancia ésta que no puede por sí determinar la ausencia de responsabilidad.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT,

ACUERDA

ESTIMARLO EN PARTE y unificar criterio en el sentido siguiente:

- Los obligados tributarios residentes en el País Vasco están obligados a recibir las notificaciones de la AEAT por medios electrónicos en las mismas condiciones que los residentes en cualquier otro lugar del territorio español.

- En la desatención de un requerimiento debidamente notificado por la AEAT como consecuencia del no acceso a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, concurre el elemento objetivo de la infracción tributaria tipificada en el artículo 203.1.b) de la LGT, con independencia del lugar de residencia del obligado tributario, es decir, tanto si tiene su domicilio fiscal en el País Vasco como si lo tiene en cualquier otro lugar del territorio español.

- La apreciación de la posible existencia del elemento subjetivo de la infracción tipificada en el artículo 203.1.b) de la LGT en el supuesto en que la desatención del requerimiento se hubiera producido como consecuencia del no acceso a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, debe hacerse caso a caso, tomando en consideración las diversas circunstancias concurrentes en cada uno de ellos salvo la relativa al lugar concreto de residencia del obligado tributario dentro del territorio español, circunstancia ésta que no determina la ausencia de responsabilidad.

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