

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094661

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de noviembre de 2024

Sala 1.<sup>a</sup>

Recl. nº. 5279/2023

#### SUMARIO:

**Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. Se aprecia culpabilidad. No atender a un requerimiento de la Inspección.** Cuando no se atiende a un requerimiento de la Inspección debidamente notificado, sólo por ello el obligado ya está dilatando, entorpeciendo o impidiendo las actuaciones inspectoras, con lo que si en su conducta concurre "culpabilidad", el elemento subjetivo del art. 183.1 Ley 58/2003 (LGT), la misma será constitutiva de una infracción, y ello sin necesidad de que haya que acreditar de qué específico modo o manera la desatención de tal requerimiento, ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones inspectoras. **(Criterio 1 de 1).**

#### PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 203.

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de referencia.

Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, nº. 37, de Madrid (DP 28020), frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 15/12/2022, recaída en la reclamación nº. 41-02510-2021.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

El día 10/04/2023 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, interpuesto por el Director de Inspección ese mismo día frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 15/12/2022, recaída en la reclamación nº. 41-02510-2021, en su día interpuesta por **X, S.L.** (y a la que en adelante nos referiremos como "la entidad" o "la interesada" o "la parte"), frente a un acuerdo sancionador con el que la Dependencia Regional de Inspección de Andalucía le había impuesto una multa pecuniaria de 10.000,00 euros (art. 203.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), por la comisión de una infracción del art. 203.1.b) de dicha Ley.

##### Segundo.

El 15/06/2020 la Inspección Regional de Andalucía notificó -vía NEO (Notificación Electrónica Obligatoria)- a la entidad un requerimiento de información con el contenido siguiente:

< Conforme a las facultades otorgadas a la Inspección de los Tributos por la Ley General Tributaria y con los requisitos del artículo 93.3 de la citada Ley y sus normas de desarrollo, se requiere la siguiente información con trascendencia tributaria, necesaria para el adecuado cumplimiento de las actuaciones que tienen encomendadas:

\* Justificación documental, junto con escrito explicativo que acredite la partida "Otras aportaciones de socios" consignada por la entidad en el Impuesto de Sociedades presentado correspondiente al ejercicio 2017.

\* Identificación (nombre y NIF) de los socios a los que corresponden las aportaciones señaladas en el párrafo anterior.

\* Para una mayor agilidad en la resolución de las dudas e incidencias que puedan surgir de su contestación se facilitará una persona de contacto y su teléfono.

Para la atención de este requerimiento deberá remitir la información solicitada de forma telemática accesible directamente desde ... >

Requerimiento que la entidad no atendió.

Y por ello fue reiterado mediante un segundo requerimiento notificado, al no haber accedido en plazo a su notificación vía NEO, el 13/07/2020.

Segundo requerimiento que la entidad tampoco atendió,

Y por ello fue nuevamente reiterado mediante un tercer requerimiento notificado -vía NEO- el 31/08/2020. Un tercer requerimiento que la entidad tampoco atendió.

Ante tales desatenciones la Inspección Regional de Andalucía inició la tramitación de un procedimiento sancionador, modalidad procedimiento abreviado, lo que así notificó a la entidad, vía NEO, el 28/01/2021; notificación con la que le trasladó ya a la entidad la propuesta de sanción, y le abrió el pertinente trámite de audiencia y de presentación de alegaciones.

Trámite en el que la entidad no presentó alegación alguna.

Y el 19/02/2021 el Jefe de la Oficina Técnica de la Inspección Regional de Andalucía dictó un acuerdo sancionador, con el que impuso a la entidad una sanción de 10.000,00 euros de la de los arts: 203.5 de la Ley 58/2003 y 18 del Reglamento sancionador tributario (R.D. 2063/2004); acuerdo sancionador que se entendió notificado -vía NEO- a la entidad, por no haber accedido a su notificación en plazo, el 02/03/2021.

### Tercero.

Frente a ese acuerdo sancionador, la entidad interpuso el 05/04/2021 una reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional (en adelante T.E.A.R.) de Andalucía, que le dio a esa reclamación el número 41-02510-2021, y ante en el que la entidad formuló unas alegaciones que, en su resolución, ese T.E.A.R. resumió como sigue

< alega que, una vez recabada la información necesaria, con fecha 19 de febrero de 2021, nº de asiento registral RGE..., procedió a dar contestación al requerimiento practicado acompañando escrito explicativo y los documentos justificativos.

En lo referente a la cuantía la sanción debió ser de 6.000 euros y no de 10.000 euros ya que la interesada procedió a contestar el requerimiento practicado con fecha 19 de febrero de 2021, es decir, con anterioridad a la fecha en que se produjo la notificación del acuerdo sancionador, 2 de marzo de 2021, por lo que resulta aplicable el artículo 203.5 LGT: "...".

Adicionalmente, alega falta de motivación del acuerdo sancionador al utilizar la Administración una fórmula estereotipada para justificar la culpabilidad de la conducta de la reclamante. No puede basarse dicha motivación en una especie de responsabilidad objetiva. >

Resolución de 15/12/2022 con la que el T.E.A.R. de Andalucía estimó esa reclamación número 41-02510-2021, lo que motivó como sigue:

< CUARTO.- En segundo lugar alega la interesada falta de motivación de la culpabilidad de su conducta. Según se recoge en el acuerdo de imposición de sanción el órgano sancionador describe de la siguiente forma la concurrencia del elemento subjetivo o culpabilidad de la conducta infractora:

"En cuanto al elemento subjetivo del tipo se establece en el citado art. 203.1 de la Ley General 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"

Se entiende que en el presente caso que la entidad **X, S.L.** con CIF B... ha incurrido en una actitud omisiva que ha impedido a la Administración Tributaria obtener la información necesaria para el efectivo cumplimiento de sus funciones.

La entidad **X, S.L.** con CIF B... tuvo conocimiento de lo requerido y del deber de atender lo solicitado, sin que cumpliera con dicha obligación, no constando ni habiéndose alegado causa alguna justificativa de su conducta, por lo que se aprecia la existencia de una intención deliberada de incumplir el deber de atender los requerimientos efectuados, concurriendo el concurso de culpa, a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre".

Para contestar a esta segunda alegación es preciso señalar que el primer apartado del artículo 203 LGT señala que constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria. Pero, sin embargo, no se queda ahí, sino que se completa con lo señalado en el segundo párrafo de ese mismo apartado en el sentido de que se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado, haya realizado "actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones" de la Administración Tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones.

En el presente caso, los tres requerimientos efectuados por la Administración se dirigen a solicitar justificación documental y escrito explicativo de la partida "Otras aportaciones de socios" con identificación de los socios a los que corresponden las aportaciones. Pues bien, a la vista de los argumentos transcritos en los párrafos anteriores la Administración no ha justificado en qué medida la desatención de los requerimientos ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones de comprobación. Se limita a señalar, de forma sumamente genérica, que con el comportamiento de la reclamante se le ha impedido obtener la información necesaria para el cumplimiento de sus funciones, pero no se describe en detalle en qué medida esa desatención de los requerimientos ha impedido el ejercicio de esas funciones, cómo se ha producido esta circunstancia y el efectivo perjuicio que la ha ocasionado.

No cabe imponer sanciones por el mero incumplimiento de tres requerimientos porque, como hemos señalado, el artículo 203.1 LGT exige un plus para la imposición de la sanción. Y ese plus es justificar en el acuerdo sancionador en qué medida la desatención ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones inspectoras, lo cual no se produce en el presente caso.

En consecuencia, por todo lo expuesto, no consta en qué medida la actuación de la entidad reclamante ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones de comprobación. Por tanto, no concurre en este caso el elemento subjetivo del ilícito tributario.

Por lo expuesto

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

#### Cuarto.

Frente a dicha resolución del T.E.A.R. de Andalucía, el Director del Departamento de Inspección interpuso el 10/04/2023 el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, formulando al hacerlo las siguientes alegaciones y la consiguiente solicitud:

<<< SEGUNDO.- A nuestro entender, la argumentación del TEAR es errónea por los siguientes motivos:

En primer lugar, no coincidimos en que el tipo infractor objeto de análisis exija para su aplicación la justificación adicional de en qué medida la desatención ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones inspectoras. El apartado primero del artículo 203 LGT describe el elemento objetivo del tipo precisamente como la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, indicando a continuación que 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. A continuación, ejemplifica ("entre otras") una serie de conductas que constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa, entra las que se encuentra no atender algún requerimiento debidamente notificado.

La realización de actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración es un requisito esencial para entender producida la resistencia, obstrucción, excusa o negativa y, por lo tanto, más que un plus que debe acreditarse a fin de entender acreditada la concurrencia del elemento subjetivo del tipo, supone, desde nuestro punto de vista, el requisito esencial que delimita el elemento objetivo de la infracción. Es más, en la medida en que estamos ante uno de los supuestos ejemplificados en la propia norma como casos en los que concurre este elemento objetivo del tipo ("no atender un requerimiento debidamente notificado"), creemos que dicho requisito se debe entender totalmente colmado.

En segundo lugar, en lo que respecta al análisis del elemento subjetivo del tipo, éste debe tener por objeto la conducta del sujeto infractor. Esto es, en este caso, si el sujeto requerido actuó con culpa o dolo al no atender el requerimiento debidamente notificado. Exigir la acreditación de en qué medida dicho incumplimiento del sujeto infractor ha afectado a actuaciones que no le competen (ya sea un procedimiento tramitado en relación con otro sujeto, ya sea la obtención de información con otros fines, como la posible selección de contribuyentes para la carga en plan) excede del ámbito propio del análisis del elemento subjetivo y es extraño al sistema sancionador tributario.

Ahondando en lo anterior, aun admitiendo la validez del criterio sostenido por la Resolución objeto de recurso, la acreditación de en qué medida el incumplimiento del sujeto infractor ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones inspectoras de las que no es parte, devendría imposible para la Administración. Esta acreditación supondría dar información sobre actuaciones en las que el sujeto infractor no es parte y compartir con él datos de terceros, lo cual está explícitamente prohibido por el artículo 95 LGT y resulta incompatible con el deber de sigilo que debe guiar la actuaciones de las autoridades y funcionarios con acceso a datos confidenciales y reservados, como son los que habría que emplear para justificar la concurrencia de ese "plus" que exige el criterio manifestado en la Resolución del TEAR de Andalucía objeto de recurso.

Tomando en consideración lo anterior, la asunción del criterio que motiva la interposición del recurso podría diluir el carácter coactivo de la obligación de información prevista en el artículo 93 LGT. La imposición de una sanción en caso de incumplimiento de la obligación citada dependería de una condición de imposible cumplimiento para la Administración, toda vez que exigiría poner de manifiesto datos de terceros e información sobre actuaciones de las que el sujeto infractor no es parte, haciendo un uso indebido de una información confidencial.

El entorpecimiento de la actuación administrativa se encuentra ínsito en la falta de atención al requerimiento debidamente notificado. De hecho, esta circunstancia es uno de los ejemplos citados en el art. 203.1 en que se entiende producido el entorpecimiento. De este modo, en nuestra opinión, carece de sentido que se exija acreditar en qué medida se ha producido dicho entorpecimiento cuando la concurrencia de este requisito se prevé expresamente ex lege cuando estemos ante la no atención de un requerimiento debidamente notificado que cumpla las condiciones establecidas en los arts. 93 y 94 LGT.

Son numerosas las resoluciones de distintos tribunales que han interpretado la infracción objeto de análisis, sin que hayamos tenido conocimiento de ninguna en la que se exija la acreditación del "plus" exigido por la resolución objeto de recurso para entender motivada la concurrencia del elemento subjetivo. Así, sirva a modo de ejemplo, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 05 de junio de 2014 (R.G. 3398/2012), que analiza en su Fundamento Jurídico Segundo la acreditación del elemento subjetivo en una infracción del artículo 203.5 LGT señalando lo siguiente:

A la vista del Acuerdo de imposición de sanción y de los argumentos aducidos por la reclamante ante este Tribunal, resulta obvio que no nos hallamos ante un supuesto de dejadez administrativa, que prescinde de las concretas circunstancias del expediente recurriendo a fórmulas estereotipadas. Son precisamente esas concretas y particulares circunstancias las que determinan el contenido del Acuerdo de imposición de sanción: se emiten unos requerimientos que son debidamente notificados y en consecuencia despliegan los efectos que les son propios, no se atienden en tiempo y forma, no se presentan alegaciones cuando se abre el preceptivo trámite de audiencia que también es correctamente notificado, y no se tiene conocimiento de causa excluyente de responsabilidad alguna, por lo que se concluye como mínimo la concurrencia de negligencia en la conducta del obligado tributario. Ante tales datos objetivos, poco o nada más se puede añadir.

TERCERO. El criterio establecido por la Resolución del TEAR de 15 de diciembre de 2022 se entiende que resulta gravemente dañosa y errónea.

Ya se ha señalado que la interpretación que efectúa la Resolución recurrida se entiende errónea, puesto que exige la acreditación de un plus para apreciar la concurrencia del elemento subjetivo del tipo no prevista por la norma y extraña al sistema sancionador tributario, en la medida en que excede del análisis de la conducta del sujeto infractor para poner el foco en circunstancias relativas a actuaciones que no le atañen; la acreditación del mencionado plus resultaría imposible para la Administración, ya que requeriría poner en conocimiento del sujeto infractor datos confidenciales de terceros y, por último, es contraria a la interpretación de la cuestión efectuada por la doctrina y la jurisprudencia.

Además, resultaría gravemente dañosa, dado que su asunción determina privar de su necesario carácter coactivo a la obligación de información prevista en el artículo 93 LGT, en la medida en que el incumplimiento de la misma no podría ser sancionado por la Administración, al exigir la imposición de dicha sanción la acreditación de una circunstancia (en qué medida el incumplimiento ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones de comprobación de las que el sujeto infractor no es parte) cuya prueba requeriría de la Administración actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

En virtud de lo expuesto, se SOLICITA del Tribunal Económico Administrativo Central que estime el presente recurso extraordinario conforme a lo expuesto en los Fundamentos de Derecho anteriores, y se fije doctrina declarando el siguiente criterio:

"La acreditación del elemento subjetivo en la infracción regulada en el artículo 203.5 LGT no requiere probar en qué medida el incumplimiento ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones de comprobación de las que el sujeto infractor no es parte". >>>

## Quinto.

El T.E.A.R. de Andalucía notificó la interposición del recurso extraordinario a la entidad, que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesada (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del art. 242.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), abriéndole un trámite de audiencia a fin de que en el mismo pudiera presentar las alegaciones que tuviera a bien.

Trámite en el que la entidad presentó el 30/06/2023 un escrito al que incorporó las alegaciones siguientes:

< En lo que se refiere a los Fundamentos de Derecho del escrito de Interposición de Recurso Extraordinario de Alzada.

Primera.- Que, en el apartado primero de los Fundamentos de Derecho del referido escrito, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria afirma que "La cuestión por la que se interpone el recurso de alzada extraordinaria se centra en determinar si la imposición de sanción prevista en el artículo 203.5 LGT en un supuesto en que se acredite la falta de atención de un requerimiento debidamente notificado a un sujeto distinto de aquel que esté siendo objeto de un procedimiento de comprobación e investigación requiere acreditar en qué medida la actuación del sujeto requerido ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones de comprobación a fin de considerar acreditada la concurrencia del elemento subjetivo del tipo."

En el caso concreto que nos ocupa la información solicitada está relacionada con los socios de la contribuyente por lo que esta parte no alcanza a comprender que se hable de "sujeto distinto" cuando se trata de personas directamente relacionadas con la Entidad e involucradas por completo en el desarrollo de su actividad laboral.

A mayor abundamiento, en el apartado Tercero de los Fundamentos de Derecho se puede leer: "...;aún admitiendo la validez del criterio sostenido por la Resolución objeto de recurso, la acreditación de en que medida el incumplimiento del sujeto infractor, ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones inspectoras de las que no es parte devendría imposible para la Administración. Esta acreditación supondría dar información sobre actuaciones en las que el sujeto infractor no es parte y compartir con el datos de terceros lo cual esta expresamente prohibido por el artículo 95 LGT y resulta incompatible con el deber de sigilo que debe guiar las actuaciones de las autoridades y funcionarios con acceso a datos confidenciales y reservados, como son los que habría que emplear para justificar la concurrencia de ese plus que exige el criterio manifestado en la Resolución del TEAR de Andalucía objeto de recurso."

En lo relacionado con este aspecto y a juicio de esta parte, se trata de un argumento estereotipado y generalizado, utilizado como excusa por no poder justificar la concurrencia del "plus" que exige la normativa y que no debe ser tenido en cuenta ya que, como hemos expuesto anteriormente, la información solicitada es relativa a las aportaciones de los socios a la empresa y por lo tanto no podemos hablar de terceros o personas ajenas al procedimiento. Segunda.- Que, en lo que a la imposición de la sanción se refiere, el artículo 183 de la LGT establece 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". La tipificación concreta de la infracción imputada a la reclamante se efectúa en base a lo preceptuado en el artículo 203 de esta misma Ley, consistiendo el ilícito, a juicio de la Administración Tributaria en la comisión de una "Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria...; Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas: (...) b) No atender algún requerimiento debidamente notificado."

Tercera.- Que, en lo que se refiere a la motivación necesaria para la comisión del ilícito tributario, el artículo 211.3 de la LGT dispone que "la resolución expresa del procedimiento sancionador en materia tributaria contendrá la fijación de los hechos, la valoración de las pruebas practicadas, la determinación de la infracción cometida, la identificación de la persona o entidad infractora y la cuantificación de la sanción que se impone, con indicación de los criterios de graduación de la misma y de la reducción que proceda de acuerdo con lo previsto en la LGT art.188". Por lo tanto, en los procedimientos sancionadores la motivación es esencial para calificar la infracción, determinar la sanción y su atribución al presunto infractor, es decir, ha de contener una referencia a los elementos objetivos y subjetivos necesarios para la atribución de la responsabilidad sancionadora.

Cuarta.- Que, en ese mismo sentido, y en lo que concierne a la prueba del elemento subjetivo de la culpabilidad, establecido en el artículo 203.1 de la LGT, ha de hacerse patente en todo procedimiento sancionador mediante la motivación. Hasta tal punto es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o "fórmulas generalizadas", como la empleada en el caso que nos ocupa: "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", ni siquiera es subsanable. Por ello, los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamenta la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora.

Quinta.- Que, si la Administración tributaria considera que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, debe hacer explícitos los motivos en el acuerdo de imposición de la sanción, porque en el ámbito administrativo sancionador la conclusión de que la conducta reprochada a un sujeto pasivo puede comprenderse en alguno de los tipos establecidos por la ley, debe estar soportada no por juicios de valor, ni por afirmaciones generalizadas, sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados. De ninguna manera cabe la responsabilidad objetiva; y la expresión estereotipada que figura en el Acuerdo de Imposición de la Sanción de que "Se entiende que en el presente caso que la entidad **X, S.L.** con CIF B... ha incurrido en una actitud omisiva que ha impedido a la Administración Tributaria obtener la información necesaria para el efectivo cumplimiento de sus funciones", no es suficiente para considerar probada dicha culpabilidad.

Sexta.- Que, una vez precisada la tipificación y en cuanto a la necesaria culpabilidad en la conducta del infractor se hace preciso recordar que la jurisprudencia del Tribunal Supremo (por todas, la STS de 6 de junio de 2008) especifica claramente que "el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24 CE no permite que la Administración Tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera mas precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el artículo 77.3 de la LGT (actual 179.2 de la Ley 58/2003, entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad", añadiendo que "la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente". Por todo ello, el Tribunal Supremo concluye que "sólo cuando la

Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en que extremos se basa la existencia de culpabilidad, proceder exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad"

Séptima.- Que, en ese mismo sentido, la Sala de lo Contencioso de Granada del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en Sentencia 679/2007, considera que "la interpretación razonable de la norma no es el único caso de exclusión de la culpabilidad a modo de exención, sino que es un elemento que excluye el mero ejercicio de la potestad sancionadora, cuya función no consiste en dirimir cuestiones jurídico interpretativas, sino sancionar conductas claramente antijurídicas", concluyendo ante una motivación de la culpabilidad similar a la que nos ocupa que "en la resolución sancionadora se plasma una fórmula estereotipada que serviría para cualquier otra situación".

Octava.- Que, el propio Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) continúa haciendo referencia a la especial trascendencia respecto del elemento subjetivo de la sanción en la sentencia de Tribunal Supremo de 22 de octubre de 2009 (EDJ 321806), en cuyo fundamento de derecho tercero afirma que: "Pues bien, la claridad expositiva aconseja que, adelantándonos a las conclusiones que más tarde alcanzaremos, afirmemos ya que el recurso debe ser estimado al haberse impuesto la sanción a la entidad recurrente sin motivación alguna en relación con la culpabilidad."

Novena.- Que, asimismo, el TEAC, en resolución dictada el 18 de febrero de 2016 en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, ha sentado doctrina señalando que: "una fórmula generalizada y estereotipada no es motivación suficiente para apreciar la culpabilidad del presunto infractor; y rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. El elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación con un grado de exigencia tal que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio reiterado del TEAC que, una vez anulada una sanción por resolución o sentencia por falta de motivación, al tratarse de un elemento esencial, le queda vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador. Por ello, los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamenta la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador."

Además, se mantiene el criterio fijado por el TEAC, que en su resolución de 23 de enero de 2014 ha señalado que "no puede suplirse la ausencia de motivación de la culpabilidad del acuerdo sancionador en vía revisora (recurso de reposición o reclamación económico-administrativa) siendo solo y exclusivamente al órgano competente para sancionar, de acuerdo con las normas de atribución de competencias de los órganos administrativos a quien corresponde motivar la imposición de la sanción."

Décima.- Que, como resumen de lo expuesto, se reitera una vez más el criterio del TEAC, recogiendo la doctrina expuesta del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo en la materia, en el sentido de que "no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia...".

Undécima.- Es más, el propio Tribunal al que nos dirigimos, en reciente Resolución de Expediente de Reclamación contra un procedimiento sancionador, similar al que nos ocupa, auspiciado por la comisión de una infracción calificada, asimismo, como grave en aplicación del mismo artículo 191 de la LGT y con aplicación de idéntico concepto y porcentaje de incremento del artículo 187 LGT por perjuicio económico, estima las pretensiones del reclamante en base a la falta de motivación de la culpabilidad del sujeto pasivo supuestamente infractor, anulando el mismo.

Decimosegunda.- Que, habida cuenta de todo lo expuesto, y a la vista de la motivación que se acaba de transcribir debe entenderse que la Jefatura de Inspección no ha realizado el preceptivo y necesario juicio de culpabilidad, habida cuenta que "no se realiza una explicación y especificación que per se y de forma individualizada justifique la concurrencia en la conducta del recurrente la culpabilidad por parte del sujeto pasivo"; lo realmente cierto es que nos encontramos ante la ausencia de una motivación concreta y específica de la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción imputada, basado exclusivamente en la afirmación de que "la citada persona incumplió las obligaciones formales establecidas en el art. 29.2 f de la Ley General Tributaria"; y dado que, la carga probatoria de tal extremo incumbe exclusivamente a la Administración, debe ordenarse la anulación de la sanción impugnada, por considerarla no ajustada a Derecho.

Decimotercera.- Que, la propia Ley General Tributaria señala que "en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo", al tiempo que "los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria". Tratándose del procedimiento sancionador, toda vez que rige en el obligado tributario el derecho a la presunción de inocencia, no existe propiamente la carga formal de la prueba, pues todo el deber probatorio relativo a los presupuestos de la sanción corresponde la Administración tributaria. La jurisprudencia ha considerado que no pueden extenderse de forma automática al procedimiento administrativo las garantías procesales del artículo 24 CE, en particular el derecho a la tutela judicial efectiva. Sólo en el caso del procedimiento sancionador, en el que la Administración ejerce el ius puniendi del Estado, puede plantearse la extensión de las garantías del proceso penal, sin que en general pueda entenderse vulnerado aquel derecho por las actuaciones que tienen lugar en el procedimiento de gestión. Un amplio sector de doctrina ha considerado que no existe en el

procedimiento de gestión tributaria actividad probatoria en su estricto sentido terminológico. Pero en todo caso, al margen de la cuestión dogmática de si se trata propiamente de actividad probatoria, como hemos expuesto, corresponde a la Administración acreditar que su actuación no es arbitraria (en el sentido del artículo 9.3 y 106 de la CE) y que la determinación de los presupuestos fácticos de la obligación tributaria se ha realizado con el adecuado soporte probatorio.

Decimocuarta.- Que, nos remitimos al fallo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía del procedimiento nº 41-02510-2021 con nº de salida 41/000381/2023 de 15 de diciembre de 2022 como prueba del pronunciamiento favorable para el obligado tributario por parte de ese Tribunal, quien se ha inclinado por declarar no ajustados a Derecho los actos dictados por el órgano de aplicación de los tributos.

Decimoquinta.- Que, como justificación de todo lo anterior, a continuación, se relaciona la doctrina administrativa y la jurisprudencia básica de aplicación que refuerzan lo expuesto:

- TEAC 18-2-2016 (En unificación de criterio)
  - TEAC 07-6-2011. En el mismo sentido
  - TEAC 25-5-2016. sobre carga de la prueba de circunstancias eximentes cuando la administración ha realizado suficiente actividad probatoria.
  - TEAC 21-5-2015 y 23-1-2014, sobre la insuficiencia de la descripción de los hechos como motivación de la culpabilidad.
  - TS 6-6-2008, EDJ 97539.
  - TS 22-10-2009, EDJ 321806; 18-4-2007, EDJ 32879 y 2-11-2002, EDJ 58665.
  - TS 21-2-2014, EDJ 25725.
  - TSJA Sala Contencioso Granada - Sentencia nº 679 de 28-12-2007
  - TEARA 22-03-2021 Expediente 41-01342-2019
- Y, en su virtud, de ese Tribunal,

SOLICITA:

Que, teniendo por presentado en tiempo y forma el presente escrito, se sirva admitirlo, teniendo por formuladas alegaciones contra el Recurso Extraordinario de Alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria contra la Resolución del TEARA a la reclamación número 41/02510/2021, y, en su virtud, y teniendo en consideración los hechos y fundamentos de derecho expuestos, dicte resolución por la que se ratifique el fallo dictado a favor del sujeto pasivo en su día por la sala desconcentrada del TEAR de Andalucía.>

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

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

### Segundo.

El Director recurrente considera erróneo lo que sobre la cuestión que nos va a ocupar resolvió el T.E.A.R. de Andalucía, cuando dijo que:

< el primer apartado del artículo 203 LGT señala que constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria. Pero, sin embargo, no se queda ahí, sino que se completa con lo señalado en el segundo párrafo de ese mismo apartado en el sentido de que se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado, haya realizado "actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones" de la Administración Tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones.

En el presente caso, los tres requerimientos efectuados por la Administración se dirigen a solicitar justificación documental y escrito explicativo de la partida "Otras aportaciones de socios" con identificación de los socios a los que corresponden las aportaciones. Pues bien, a la vista de los argumentos transcritos en los párrafos anteriores la Administración no ha justificado en qué medida la desatención de los requerimientos ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones de comprobación. Se limita a señalar, de forma sumamente genérica, que con el comportamiento de la reclamante se le ha impedido obtener la información necesaria para el cumplimiento de sus funciones, pero no se describe en detalle en qué medida esa desatención de los requerimientos ha impedido el ejercicio de esas funciones, cómo se ha producido esta circunstancia y el efectivo perjuicio que la ha ocasionado. No cabe imponer sanciones por el mero incumplimiento de tres requerimientos porque, como hemos señalado, el

artículo 203.1 LGT exige un plus para la imposición de la sanción. Y ese plus es justificar en el acuerdo sancionador en qué medida la desatención ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones inspectoras, lo cual no se produce en el presente caso.>

Porque, a su juicio -del Director-:

< la interpretación que efectúa la Resolución recurrida se entiende errónea, puesto que exige la acreditación de un plus para apreciar la concurrencia del elemento subjetivo del tipo no prevista por la norma y extraña al sistema sancionador tributario, en la medida en que excede del análisis de la conducta del sujeto infractor para poner el foco en circunstancias relativas a actuaciones que no le atañen; la acreditación del mencionado plus resultaría imposible para la Administración, ya que requeriría poner en conocimiento del sujeto infractor datos confidenciales de terceros y, por último, es contraria a la interpretación de la cuestión efectuada por la doctrina y la jurisprudencia.

Además, resultaría gravemente dañosa, dado que su asunción determina privar de su necesario carácter coactivo a la obligación de información prevista en el artículo 93 LGT, en la medida en que el incumplimiento de la misma no podría ser sancionado por la Administración, al exigir la imposición de dicha sanción la acreditación de una circunstancia (en qué medida el incumplimiento ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones de comprobación de las que el sujeto infractor no es parte) cuya prueba requeriría de la Administración actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. >

Y ya adelantamos la solución que vamos dar a la cuestión, que es la de que este Tribunal Central entiende que tiene razón el Director recurrente, pues consideramos que no fue acertado lo que resolvió al respecto el T.E.A.R. de Andalucía, y ello en los términos que explicamos a continuación.

El apartado 1 del art. 203 "*Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria*" de la Ley 58/2003 -"L.G.T."-, que mantiene su redacción inicial desde que dicha ley fue promulgada, dispone:

"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."

Recogiéndose luego en el apartado 2 que:

"2. La infracción prevista en este artículo será grave."

El apartado 1 es el que recoge los tipos, y hay que hablar en plural pues son varios y distintos, cuya realización supone la comisión de la infracción que ese art. 203 contempla; uno de ellos es el de la letra b), que se produce por no atender a los requerimientos de la Administración tributaria debidamente notificados, y que aquí personalizamos en no atender a los requerimientos de la Inspección de la A.E.A.T.

Pues bien, visto lo que recogió en la resolución objeto del presente recurso:

< no consta en qué medida la actuación de la entidad reclamante ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones de comprobación. Por tanto, no concurre en este caso el elemento subjetivo del ilícito tributario. >

Según el T.E.A.R. recurrido, para que concurra el tipo de la infracción por no atender a los requerimientos de la Inspección debidamente notificados, no basta con que tal desatención se produzca, sino que es preciso un "plus": que la Inspección acredite en qué medida tal desatención ha dilatado, entorpecido o impedido específicamente las actuaciones inspectoras.

Un "plus" que, según él se expresa, ese T.E.A.R. residencia en el elemento subjetivo de la infracción: en la acreditación de la culpabilidad.

Eso es lo que ese T.E.A.R. dice

Pero, si se repara en ello, lo que el T.E.A.R. sostiene no alcanza al elemento subjetivo de la infracción; lo que ese T.E.A.R. sostiene supone que ese "plus" debe integrar el elemento objetivo de la infracción, según el T.E.A.R., para cometer la infracción no basta con desatender el requerimiento, sino que es preciso además que esa desatención haya dilatado, entorpecido o impedido específicamente las actuaciones inspectoras; que es una opinión que lo que hace es redefinir tal tipo infractor. Según el T.E.A.R. la mera desatención de un requerimiento, sin más, no supone la concurrencia del elemento objetivo de la infracción.

Y a juicio de este Tribunal Central no es así.

Que es algo que este Tribunal ya lo dijo en una resolución de 21/05/2021, con la que resolvimos otro recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director de Inspección (R.G. 3869/2020), en la que dejamos sentado el criterio 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. >

Y resolución en la que puede leerse lo siguiente:

< Del tenor literal del precepto se infiere que será sancionable la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, la cual tiene lugar cuando el sujeto infractor, debidamente notificado, lleve a cabo comportamientos tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración relativas al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En el apartado 1 se establece una enumeración abierta de conductas sancionables, entre las que se encuentra la que concurre en el caso examinado en el presente recurso, esto es, la no atención de algún requerimiento debidamente notificado.

Este Tribunal Central considera necesario realizar en primer lugar algunas precisiones sobre lo manifestado por el TEAR en su resolución. La literalidad del precepto pone de manifiesto, en nuestra opinión, la incorrección de la conclusión que extrae el TEAR sobre la presencia en el artículo 203 de la LGT de un elemento subjetivo específico exigido por el tipo infractor consistente en la intencionalidad por el obligado tributario de dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria. Así, en efecto, dice el TEAR: "así, a pesar del tenor literal de la letra b), el solo hecho de que se produzca la desatención de un requerimiento que haya sido debidamente notificado no basta por sí solo para que se entienda cometida la infracción, puesto que para ello será necesario que concurren el elemento subjetivo imprescindible para la existencia de cualquier infracción tributaria y lo que tiene especial relevancia en el presente caso, el elemento subjetivo específico exigido por el tipo infractor".

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. >

No obstante, aunque allí lo dejamos dicho, lo hicimos sin que ello fuera la *ratio decidendi* de aquella resolución, que alcanzó a otro tema. El caso es que lo dijimos y lo seguimos sosteniendo, y como aquí tal tema es precisamente el objeto nuclear del presente recurso, vamos a desarrollar tal conclusión de manera mucho más prolija y pormenorizada.

### Tercero.

Lo que en esa otra resolución concluimos, y aquí ratificamos, es que, **cuando no se atiende a un requerimiento** de la Inspección debidamente notificado, **sólo por ello, el obligado de que se trate ya está realizando tal tipo de la infracción de ese art. 203.1.b)**, con lo que, **si además en su conducta concurre "culpabilidad", el elemento subjetivo del art. 183.1 L.G.T.** de ser una *"acción u omisión dolosa o culposa con cualquier grado de negligencia"*, la misma será constitutiva de tal infracción del art. 203.1.b), y ello sin necesidad de que haya que acreditar de qué específico modo o manera la desatención de tal requerimiento, ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones inspectoras.

Lo que se desprende de la interpretación que este Tribunal Central hace del precepto que nos viene ocupando; interpretación que vamos a hacer apelando a la "literalidad" y a la "finalidad" de lo que ese art. 203.1 L.G.T. recoge, y con "literalidad" y "finalidad" apelamos al primero -el literal- y al fundamental -el teleológico- de los cánones hermenéuticos de interpretación del art. 3.1 del Código civil:

"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

Que son los que han de aplicarse también en el ámbito tributario según dispone el art. 12.1 de la LGT:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil."

Y, cuando apelemos a la finalidad del precepto, van a jugar un papel muy importante los antecedentes legislativos de dicha norma

Para explicar cuál es la interpretación que este Tribunal hace de ese precepto, que junto con el apartado 2 de ese art. 203 *"Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria"* hemos transcrito debe comenzarse por recordar que esos dos apartados mantienen su redacción inicial desde que la Ley 58/2003 se publicó en el BOE el 18/12/2003, y hacemos reparar en lo que la Exposición de Motivos de esa ley recogió sobre tan específica cuestión, con unos subrayados y resaltados de este Tribunal:

"V

El título IV regula, a diferencia de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, la potestad sancionadora en materia tributaria de forma autónoma y separada de la deuda tributaria, tanto los aspectos materiales de tipificación de infracciones y sanciones como los procedimentales, estos últimos ausentes en dicha ley.

Se enumeran en el capítulo I los principios de la potestad sancionadora en materia administrativa con las especialidades que presentan en materia tributaria. Dentro del capítulo II se relacionan los sujetos infractores y se regulan las figuras de los responsables y los sucesores en las sanciones. También, como consecuencia de la separación conceptual de la deuda tributaria, se regula de modo específico para las sanciones las causas de extinción de la responsabilidad, especialmente la prescripción.

Por lo que respecta a la tipificación de las infracciones y al cálculo de las sanciones, es uno de los aspectos de la nueva ley que presenta importantes modificaciones, al revisarse en profundidad el régimen sancionador de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria con el objeto de incrementar la seguridad jurídica en su aplicación y potenciar el aspecto subjetivo de la conducta de los obligados en la propia tipificación de las infracciones, de modo que las sanciones más elevadas queden reservadas a los supuestos de mayor culpabilidad.

En primer lugar, se adopta la clasificación tripartita de infracciones leves, graves y muy graves de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, lo que supone superar la distinción clásica entre el concepto de infracción grave, como generadora de perjuicio económico para la Hacienda Pública que es sancionada con multa porcentual, y el de infracción simple, como aquella que no genera perjuicio económico y es sancionada con multa fija. En el nuevo sistema, las infracciones que generan perjuicio económico se clasifican en leves, graves o muy graves según el grado de culpabilidad que concurra en la conducta del presunto infractor, de modo que la infracción será grave si ha existido ocultación, se han utilizado facturas falsas o existen anomalías contables que no superen una determinada proporción, y muy grave si se han utilizado medios fraudulentos. En ausencia de ambas circunstancias, la infracción será siempre leve, así como en los casos en que, por razón de la cuantía de la deuda descubierta, la propia ley le otorga esa calificación.

Por su parte, las infracciones que no generen perjuicio económico se incluyen en una de las tres categorías en función de la gravedad del comportamiento y se establece en algunos casos su sanción de forma porcentual

tomando como base otras magnitudes distintas de la deuda dejada de ingresar. **Se refuerzan especialmente las sanciones por incumplimiento del deber de suministrar información a la Administración tributaria y por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la misma.**

Por otro lado, destaca la tipificación de nuevas infracciones, como la solicitud indebida de devoluciones ..."

La Ley 58/2003 buscaba reforzar especialmente las sanciones por incumplimiento del deber de suministrar información a la Administración tributaria y por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la misma; lo que obliga a recordar cuál era el régimen sancionador que hasta entonces se venía aplicando a tales cuestiones, que era el de los arts. 78, 82 y 83 de la Ley General Tributaria 230/1963, en la redacción que les había dado la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria:

"Artículo setenta y ocho

Uno. Constituye infracción simple el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona, sea o no sujeto pasivo, por razón de la gestión de los tributos, cuando no constituyan infracciones graves y no operen como elemento de graduación de la sanción.

En particular, constituyen infracciones simples las siguientes conductas:

- a) La falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas, incompletas o inexactas.
- b) El incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con terceras personas, establecidos en los artículos 111 y 112 de esta Ley.
- c) El incumplimiento de las obligaciones de índole contable, registral y censal.
- d) El incumplimiento de las obligaciones de facturación y, en general, de emisión, entrega y conservación de justificantes o documentos equivalentes.
- e) El incumplimiento de la obligación de utilizar y comunicar el número de identificación fiscal.
- f) La resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, ya sea en fase de gestión, inspección o recaudación.

Dos. ..."

"Artículo ochenta y dos

Uno. Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a:

- a) La comisión repetida de infracciones tributarias.

...

- b) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria. Cuando concurra esta circunstancia en la comisión de una infracción grave, el porcentaje de la sanción se incrementará entre 10 y 50 puntos.

- c) La utilización de medios fraudulentos ...

.../..."

"Artículo ochenta y tres

1. Cada infracción simple será sancionada con multa de 1.000 a 150.000 pesetas, salvo lo dispuesto en los apartados siguientes.

2. El incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado, a que se refieren los artículos 111 y 112 de esta Ley, ...

Si, como consecuencia de la resistencia del sujeto infractor o del incumplimiento de sus obligaciones contables y formales, la Administración tributaria no pudiera conocer la información solicitada ni el número de datos que ésta debiera comprender, la infracción simple inicialmente cometida se sancionará con multa que no podrá exceder del 5 por 100 del volumen de operaciones del sujeto infractor...

3. Serán sancionadas en cada caso con multa de 25.000 a 1.000.000 de pesetas las siguientes infracciones:

a) La inexactitud u omisión de una o varias operaciones en la contabilidad ...

.../...

4. El incumplimiento de la obligación de facilitar datos con trascendencia censal de actividades empresariales o profesionales será sancionado con multa de 1.000 a 150.000 pesetas.

5. Cuando las infracciones tributarias simples sancionadas consistan en el incumplimiento o en el cumplimiento incorrecto de los deberes de expedir y entregar factura y, en su caso, de consignar la repercusión de cuotas tributarias, ....

6. Quienes en sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria no utilicen o faciliten su número de identificación fiscal en la forma prevista reglamentariamente, serán sancionados con multa de 1.000 a 150.000 pesetas. ...

Cuando una entidad de crédito incumpla los deberes que específicamente le incumben ...

7. La resistencia, excusa o negativa a la actuación de la inspección o recaudación de los tributos relativa al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control y de cualquier otro antecedente o información de los que se deriven los datos a presentar o a aportar así como a la comprobación o compulsión de las declaraciones o relaciones presentadas, se sancionará con multa de 50.000 a 1.000.000 de pesetas. "

Lo que debe complementarse con lo dispuesto en el Reglamento sancionador entonces vigente, que era el del R.D. 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, que no sólo había recogido ya el desarrollo de las modificaciones que trajo la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, sino también las de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y en concreto en el art. 14 de ese Reglamento sancionador:

"Artículo 14. Sanciones por resistencia, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria.

1. Se apreciará la existencia de la infracción prevista en el apartado 7 del artículo 83 de la Ley General Tributaria, cuando los obligados tributarios no atiendan los requerimientos de los órganos de inspección o recaudación de la Administración tributaria relativos al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control y de cualquier otro antecedente o información de los que se deriven los datos a presentar o aportar, así como a la comprobación o compulsión de las declaraciones o relaciones presentadas. Esta infracción se sancionará con multa de 50.000 a 1.000.000 de pesetas, siempre que no opere como elemento de graduación de la sanción que deba imponerse por la comisión de una infracción tributaria grave.

2. La resistencia, excusa o negativa a otras actuaciones de la Administración tributaria, en fase de gestión, inspección o recaudación, distintas de las contempladas en el apartado anterior, será sancionada, como infracción simple de carácter general, a tenor de lo dispuesto en los artículos 78.1.f) y 83.1 de la Ley General Tributaria, con multa de 1.000 a 150.000 pesetas.

A estos efectos, se considerará que existe resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria cuando el obligado tributario, debidamente notificado y apercibido al efecto, no atienda los requerimientos de dicha Administración o realice actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de sus órganos en relación con el cumplimiento de sus obligaciones. Asimismo, constituirán resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

a) La incomparecencia del obligado tributario, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se le hubiere señalado con arreglo a las leyes vigentes.

b) Negar la entrada o permanencia de los órganos de la Administración tributaria en fincas o locales, cuando éstos la hayan solicitado de acuerdo con lo previsto en las leyes vigentes.

c) Las coacciones a los órganos de la Administración tributaria.

3. Las sanciones establecidas en los apartados anteriores se graduarán atendiendo a las circunstancias reguladas en los párrafos a) y d) del artículo 15 del presente Real Decreto y al número de requerimientos reiterados, de idéntico contenido, que hayan sido desatendidos. El incumplimiento de sucesivos requerimientos reiterados, de idéntico contenido, constituirá una única infracción simple."

Pues bien, si ése era el régimen sancionador vigente hasta que la actual Ley General Tributaria lo derogó, y ésta -la Ley 58/2003- lo que pretendía respecto de lo que nos ocupa era **reforzar** "especialmente las sanciones por incumplimiento del deber de suministrar información a la Administración tributaria y por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la misma", resulta evidente que la interpretación que el T.E.A.R de Andalucía

hace de lo que dispone el art. 203.1 de la Ley 58/2003 no es correcta, pues eso de que, para que pueda sancionarse el no atender a un requerimiento de la Administración tributaria, haya que acreditar en qué medida tal hecho -el no atender a tal requerimiento- ha dilatado, entorpecido o impedido específicamente las actuaciones inspectoras, es una apreciación que en lugar de reforzar la punibilidad de tal infracción, lo que hace es justamente todo lo contrario, debilitarla; porque tal exigencia no estaba en la normativa anterior; y en tal sentido, no hay más que recordar lo que disponía el art. 14.2 del anterior Reglamento sancionador del R.D. 1930/1998, que volvemos a repetir:

*"A estos efectos, se considerará que existe resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria cuando el obligado tributario, debidamente notificado y apercibido al efecto, no atienda los requerimientos de dicha Administración "o" realice actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de sus órganos en relación con el cumplimiento de sus obligaciones. Asimismo, constituirán resistencia, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:*

- a) La incomparecencia del obligado tributario, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se le hubiere señalado con arreglo a las leyes vigentes.*
- b) Negar la entrada o permanencia de los órganos de la Administración tributaria en fincas o locales, cuando éstos la hayan solicitado de acuerdo con lo previsto en las leyes vigentes.*
- c) Las coacciones a los órganos de la Administración tributaria."*

Y hacemos reparar en la conjunción disyuntiva "o", que además de subrayar hemos entrecorrido y resaltado en negra.

Los tipos penales y sancionadores en general cuanto más concretos y objetivos, en suma cuanto más cerrados sean, dan lugar a una aplicación más previsible y sencilla, lo que los hace más eficaces para los órganos que han de imponer las correspondientes penas y sanciones, y también para los presuntos delincuentes e infractores, que mejor sabrán a qué se exponen si incurrir en los injustos de que se trate.

Por ello, siendo así, la interpretación del art. 203.1.b) que refuerza la punibilidad de la conducta que nos ocupa de: no atender algún requerimiento de la Inspección debidamente notificado, es la de que, llevar a cabo tal conducta negativa o de omisión -"no" atender-, supone por sí sola realizar o incurrir en el injusto típico de la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Como también incurrir en tal injusto los que realizan las conductas de las otras cuatro letras: la a), y de la c) a la e) de ese art. 203.1, y ello sin perjuicio de que también puedan ser constitutivas de ese injusto todas las demás conductas que, sin estar incluidas en las de esas cinco letras, hayan sido realizadas por los obligados buscando *"dilatarse, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones"*.

Esa parte del injusto típico más abierta, hay que entender que complementa y completa el tipo, para los casos expresamente no previstos en la norma, siendo los previstos los recogidos en las cinco letras de la a) a la e), y no que constituye un plus que hay que añadir en esos cinco casos que están ya perfecta y suficientemente delimitados y que para realizar el tipo infractor, no necesitan de nada más que llevar a cabo las conductas positivas o negativas que contemplan, como resulta diáfano en el caso de la letra b) que aquí nos ocupa.

En concreto, yendo a tal caso, si alguien no atiende a un requerimiento de la Inspección debidamente notificado, eso supondrá que el órgano actuante no contará con la información que había requerido, y tendrá que realizar un nuevo requerimiento, con un nuevo plazo para su atención, con lo que, si ese segundo requerimiento es atendido, el puro hecho de no haber atendido el primero supondrá que se habrá dilatado el plazo de las actuaciones inspectoras de que se trate, y ello con independencia de cualquier otra consideración; y, cuando las desatenciones se repiten, ese efecto se multiplica.

Y no hay más que reparar en el caso que es causa última del presente recurso; la entidad desatendió hasta tres requerimientos sucesivos, en cada uno de los cuales el órgano inspector le concedió un plazo de diez días hábiles para atenderlo, con la secuencia temporal siguiente:

I.- El primer requerimiento fue emitido el 05/06/2020, y notificado -vía NEO- 15/06/2020-, con lo que el plazo para atenderlo finalizó el 29/06/2020.

II.- El segundo requerimiento fue emitido el 02/07/2020, y notificado al no haber accedido en plazo a su notificación vía NEO, el 13/07/2020, con lo que el plazo para atenderlo finalizó el 27/07/2020.

III.- El tercer requerimiento fue emitido el 21/08/2020, y notificado -vía NEO- 31/08/2020-, con lo que el plazo para atenderlo finalizó el 14/09/2020.

En suma, que una información que el órgano actuante debería haber tenido en sus manos en la segunda quincena de junio (del 16 al 29), llegó el 14 de septiembre y todavía no contaba con ella; mas de dos meses y medio perdidos; **y eso, con independencia de cualquier otra consideración, supuso de manera diáfana e**

**incontestable dilatar las actuaciones inspectoras** de que se tratara; y ello, además, exigió que el órgano que estaba interviniendo tuviese que reproducir un trámite, que debería haber sido atendido a la primera, lo que también supuso que con ello se estuvieran entorpeciendo las actuaciones.

Y el entorpecer las actuaciones es grave, pero el hecho de dilatarlas puede ser más grave aún, y máxime cuando se trate de actuaciones inspectoras de las de los arts. 147 y ss. de la Ley 58/2003, para cuyo plazo de duración efectivo no deben tenerse en cuenta las dilaciones producidas y ello aunque éstas sean maliciosas y sólo busquen dilatar el procedimiento, como así lo recoge el 150.2 en su último inciso :

"A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley respecto de los periodos de interrupción justificada ni de las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración."

Art. 104.2 que dispone:

"Los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente, las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, y los periodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta Ley no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución."

Las sanciones tributarias, como las penas y sanciones en general, además de castigar a los culpables, e incluso por encima de tal finalidad, tienen el fin coactivo y coercitivo de fomentar el que los injustos típicos no se produzcan; pues bien, las infracciones y las correspondientes sanciones por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria de siempre han tenido un carácter instrumental de cara a favorecer y respaldar tales actuaciones, para que la Administración tributaria pueda cumplir sus funciones de la mejor y más eficaz manera posible; lo que en el caso de las actuaciones inspectoras se agrava porque estas sanciones son prácticamente el único remedio que el ordenamiento contempla frente a los obligados que sean reacios a atender en plazo a la Inspección, a una Inspección que tiene unos plazos perentorios para finalizar sus actuaciones.

Y todo ello en último término para así intentar alcanzar lo que nuestra Constitución recoge en su art. 31.1 de que:

"1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

Ayudar a que el sistema obtenga los recursos que precise para sufragar los gastos públicos; y como éstos ya existían antes de la Constitución, tales infracciones y sanciones ya estaban en la redacción original de Ley General Tributaria 230/1963 (arts. 78.c y 80.a) de hace más de sesenta años.

Por último, y como argumento adicional a los que se acaban de exponer, quiere este Tribunal Central llamar la atención sobre que el apartado 5 del art. 203 es el que establece las sanciones, además de por otros supuestos, por no *"aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de esta ley"*.

Pues bien, tal extremo ha sido analizado por el T.S. en una sentencia de 16/03/2022 (Rec. de casación núm. 4850/2020), para, además de a otra cuestión, dar respuesta a la siguiente:

< (b) Precisar si la infracción tipificada en el artículo 203.5.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria exige que los datos o antecedentes requeridos por la Administración tributaria sean de tal trascendencia que su no aportación por el obligado tributario dilate, entorpezca o impida la actuación administrativa. >

Y que la respuesta dada por el Alto Tribunal ha sido que:

< Dicho lo anterior cabe responder a la cuestión con interés casacional objetivo en el sentido de que la infracción tipificada en el artículo 203.5.c) de la LGT si bien exige, en todo caso, por expresamente venir así dispuesto en el texto legal, la concurrencia de la trascendencia tributaria, pero sin que quepa vincular la trascendencia tributaria, en todo caso, a que la no ratificación o aportación de los datos por el obligado tributario dilate, entorpezca o impida la actuación administrativa, sino que basta que reúna los criterios jurisprudencialmente dispuestos, de suerte que afecte a la aplicación estricta de los tributos, en su expresión general, no circunscrita a determinados procedimientos de gestión o de inspección, y que aporten, al menos, una utilidad potencial, indirecta o hipotética, en los términos antes concretados.

Llegados a este punto, a la vista de la pretensión de la parte recurrente, y visto que no cabe vincular inexorablemente el requerimiento a que la no aportación de los datos solicitados dificulte, impida o entorpezca gravemente la actuación de la Administración Tributaria, procede desestimar, también en este punto, el recurso de casación. >

Una respuesta que deja negro sobre blanco que, para que deba y pueda imponerse tal sanción, **tampoco es necesario que la conducta del obligado** al no aportar la respectiva información, **haya tenido que dilatar, entorpecer o impedir específicamente la actuación administrativa** de que se trate.

Por todo lo cual, el recurso del Director recurrente debe ser estimado. .

Por todo ello,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA**, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA A.E.A.T.**,

## ACUERDA

**ESTIMARLO** y fijar como criterio al respecto el siguiente:

Cuando no se atiende a un requerimiento de la Inspección debidamente notificado, sólo por ello el obligado de que se trate ya está dilatando, entorpeciendo o impidiendo las actuaciones inspectoras, con lo que si en su conducta concurre "culpabilidad", el elemento subjetivo del art. 183.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria, la misma será constitutiva de una infracción del art. 203.1.b) de dicha Ley, y ello sin necesidad de que haya que acreditar de qué específico modo o manera la desatención de tal requerimiento, ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones inspectoras.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas