

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 19 de noviembre de 2024

Sala 1.^a

R.G. 3697/2021

SUMARIO:

Notificaciones. Medios de notificación. Notificación electrónica. Representante. Se notificó a la interesada el inicio de un procedimiento de comprobación limitada mediante requerimiento. Dada la falta de atención del requerimiento se emitió un segundo requerimiento en el que se reiteraba la aportación de la documentación solicitada. Este segundo requerimiento tampoco fue atendido. Tal incumplimiento determinó la comisión de la infracción tipificada en el art. 203.4 de la Ley 58/2003 (LGT), calificada como grave y que se sanciona en un importe de 150 euros.

La reclamante alega su disconformidad con la notificación efectuada por cuanto sostiene que el requerimiento administrativo se notificó en una dirección electrónica habilitada a una entidad no obligada a recibirlas por este medio por no ser sujeto pasivo del impuesto objeto de comprobación. Sin embargo, el hecho de que XZ actuase como representante de la contribuyente y no como sujeto pasivo del impuesto, no afecta a la validez de la notificación practicada. En consecuencia, el requerimiento fue correctamente notificado.

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

Se ha visto la presente reclamación contra el Acuerdo de imposición de sanción dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, derivado de la comisión de la infracción prevista en el artículo 203 LGT.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La ahora reclamante, con residencia fiscal en Reino Unido, presentó declaración del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, modelo 210, fecha de devengo 26-06-2019, declarando la transmisión de un bien inmueble situado en Alicante, resultando una cuota a devolver de 4.200,00 euros.

A los efectos de tramitar la citada devolución, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (en adelante, ONGT) inició, mediante la notificación de requerimiento, un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada cuyo alcance se circunscribía a verificar que los valores de adquisición y transmisión declarados relativos a la venta del inmueble coincidían con los que se encontraban a disposición de la Administración Tributaria.

A los efectos de comprobar la reinversión en vivienda habitual, se solicitaba:

- Justificación de la fecha en la que comenzó a residir en España.
- Justificación de que la vivienda transmitida el ... de 2019 con número de referencia catastral ...OS constituía su vivienda habitual hasta cualquier día de los dos años anteriores.

Dada la falta de atención del requerimiento se emitió un segundo requerimiento en el que se reiteraba la aportación de la documentación solicitada.

Dado que este segundo requerimiento tampoco fue atendido, se procedió a dictar propuesta de liquidación conforme a la información de la que se disponía.

Síguenos en...

Ante la falta de presentación de alegaciones, se dictó liquidación provisional en la que se concluía que no se cumplían los requisitos para poder aplicar la exención por reinversión, lo que determinaba una cuota a pagar de 6.938,75 euros.

SEGUNDO.- Como consecuencia de la falta de atención del requerimiento efectuado se notificó a la reclamante la iniciación de un **procedimiento sancionador** como consecuencia de la posibilidad de que hubiera cometido la **infracción tributaria grave del artículo 203 de la Ley 58/2003, LGT**, consistente en la *"Resistencia, obstrucción, excusa a las actuaciones de la Administración tributaria"*, lo cual se puso de manifiesto *"al no atender en tiempo y forma el requerimiento efectuado, para la presentación de declaración o de justificantes, durante la comprobación que se realiza por el concepto impositivo modelo 210, IRNR correspondiente al ejercicio 2019"*.

En fecha 29-03-2021 se notificó acuerdo de imposición de sanción en el que, confirmando la propuesta de sanción, se impuso sanción por importe de 150 euros.

TERCERO.- Disconforme con el acuerdo sancionador interpuso en fecha 29-04-2021 reclamación económico-administrativa ante el presente Tribunal Económico-Administrativo Central, mediante escrito en el que manifiesta, en síntesis, su disconformidad con las notificaciones efectuadas en el seno de las actuaciones administrativas por cuanto se notificaron en una dirección electrónica habilitada a una entidad no obligada a recibirlas por este medio por no ser sujeto pasivo del impuesto objeto de comprobación. Considera que la ONGT debió agotar los intentos de notificación en un domicilio idóneo.

Adicionalmente, sostiene la falta de motivación del acuerdo sancionador, que acude a un contenido estereotipado.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La procedencia y legalidad de la sanción impuesta conforme al artículo 203 LGT.

TERCERO.- Tal y como hemos detallado en los antecedentes de hecho, a los efectos de determinar si procedía la aplicación de la exención por reinversión de vivienda habitual se notificó a la interesada el inicio de un procedimiento de comprobación limitada mediante requerimiento en el que se requería que justificara la fecha en la que comenzó a residir en España y que la vivienda transmitida el ... de 2019 con número de referencia catastral ...OS constituía su vivienda habitual hasta cualquier día de los dos años anteriores.

Dada la falta de atención del requerimiento se emitió un segundo requerimiento en el que se reiteraba la aportación de la documentación solicitada. Este segundo requerimiento tampoco fue atendido.

Tal incumplimiento determinó la comisión de la infracción tipificada en el artículo 203.4 LGT, calificada como grave y que se sanciona en un importe de 150 euros.

"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.

Síguenos en...



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:

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.

No atender algún requerimiento debidamente notificado.

La incomparecencia, salvo causa justificada, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado.

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.

Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.

2. La infracción prevista en este artículo será grave.

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

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

a) 150 euros, si se ha incumplido por primera vez un requerimiento.

b) 300 euros, si se ha incumplido por segunda vez el requerimiento.

c) 600 euros, si se ha incumplido por tercera vez el requerimiento".

Debemos precisar que el precepto sancionado exige no solo que no se haya contestado un requerimiento, sino que el mismo ha de haber sido "debidamente notificado".

Procederemos, pues, a **examinar si el requerimiento ha sido correctamente notificado.**

En primer lugar debemos señalar que, tal y como consta en el expediente administrativo, **XZ** (...) está obligada a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones a realizar por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. **XZ** es la entidad designada por la propia reclamante como representante voluntaria en España en el modelo 210 presentado.

En el presente caso el requerimiento se puso a disposición de **XZ** con fecha 05-05-2020 y hora 18:23 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 sin que **XZ** hubiera 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 entendió que la notificación había sido rechazada con fecha 16-05-2020 y hora 00:00, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

Síguenos en...



Al no haber sido atendido el requerimiento, se reiteró el mismo.

La reiteración se puso a disposición de **XZ** con fecha 06-07-2020 y hora 21:02 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 sin que **XZ** hubiera accedido a su contenido se entendió que la notificación había sido rechazada con fecha 17-07-2020 y hora 00:00, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento.

La reclamante alega su disconformidad con la notificación efectuada por cuanto sostiene que el requerimiento administrativo se notificó en una dirección electrónica habilitada a una entidad no obligada a recibirlas por este medio por no ser sujeto pasivo del impuesto objeto de comprobación.

Sin embargo, el hecho de que **XZ** actuase como representante de la reclamante y no como sujeto pasivo del impuesto, no afecta a la validez de la notificación practicada.

Así lo recogió este TEAC en **resolución de 04-02-2016 (RG 5072/2012/50)** donde señalábamos:

"SEXTO.- Por último, cuestiona la representación de la interesada la validez de las notificaciones practicadas mediante el sistema de notificación electrónica.

(...)

Y, en segundo lugar, porque la circunstancia de que en aquellas notificaciones la mercantil XXX, SL actuase como representante de la contribuyente, y no como sujeto pasivo, en nada afecta a la validez de la notificación así practicada; véase que desde el 28 de febrero de 2012 la sociedad XXX, SL estará obligada a recibir a través de la Dirección Electrónica Habilitada 'todas' las comunicaciones y notificaciones que le envíe por medios electrónicos la Agencia Tributaria, pues la normativa no distingue que tal obligación opere únicamente cuando la mercantil opere como sujeto pasivo, sino que la obligación se establece con carácter genérico, para toda comunicación y notificación que le remita la AEAT en el ejercicio de sus competencias; así, el artículo 3.1 del citado Real Decreto 1363/2010, señala que:

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

Además, la propia lógica procedimental así lo impondría, pues difícilmente puede argumentarse, y gestionarse, dos cauces o canales de comunicación y notificación distintos, según actúe la mercantil en un caso u otro.

Todo lo anterior impone rechazar los alegatos de la representación de la actora acerca de la defectuosa notificación realizada a la representación de la obligada tributaria a través de la Dirección Electrónica Habilitada".

En consecuencia, entendemos que el requerimiento fue correctamente notificado.

Por todo ello, a juicio de este TEAC, concurre el elemento objetivo de la infracción tributaria tipificada y sancionada, a saber, no contestar en tiempo y forma el requerimiento correctamente notificado, por lo que procede confirmar la existencia del elemento objetivo.

CUARTO.- Sin embargo, una vez analizada la concurrencia del elemento objetivo de la conducta tipificada en el artículo 191 LGT, este TEAC debe analizar si, igualmente, se verifica el **elemento subjetivo**;

Síguenos en...



elemento subjetivo que, en todo caso, debe concurrir debido a la inexistencia en nuestro ordenamiento jurídico de la responsabilidad objetiva conforme con lo previsto en el artículo 183 LGT:

"Artículo 183. Concepto y clases de infracciones tributarias. 1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley".

Y, profundizando en este concepto de negligencia, como ha dicho este Tribunal Central en diversas resoluciones, su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma.

En sus alegaciones la reclamante alega la falta de motivación del elemento subjetivo, al limitarse el acuerdo sancionador a transcribir conceptos genéricos y estereotipados, predicables de cualquier infracción tributaria, sin especificar las circunstancias de la concreta conducta de la reclamante.

Pues bien, respecto a la motivación de este elemento subjetivo en el acuerdo sancionador, este TEAC ha perfilado, siguiendo a la jurisprudencia, la obligación de motivación de las sanciones en el sentido de que no puede el órgano gestor tributario fundar la existencia de infracción tributaria en la mera referencia al resultado de la regularización practicada (como es la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria) porque el mero resultado no constituye per se infracción tributaria, no siendo posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad. (Res. de 23/01/2014, RG. 2318/2011).

En esa misma línea, la Resolución en unificación de criterio de 18-02-2016 (RG. 7036/2015) se pronuncia sobre la improcedencia de la utilización de la fórmula generalizada "analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad". E igualmente, en Resolución de 21-05-2015 (RG 1564/2012) se ha sostenido la insuficiencia de la descripción de los hechos como motivación de la culpabilidad.

Aplicando lo expuesto al caso concreto, este Tribunal, a la vista del acuerdo de imposición de sanción, considera que el mismo adolece de falta de motivación en cuanto a la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria, estimando no concurrente una culpabilidad "razonada" y "suficientemente explicada".

Así, en el Acuerdo sancionador, en el apartado relativo a la motivación, se expone:

"La normativa tributaria prevé que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad, entre otros motivos, cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En el presente caso, se aprecia una omisión de la diligencia exigida en relación con la obligación de atender los requerimientos de la Administración tributaria. Esta conducta reviste especial importancia ya que dificulta el seguimiento y control de las obligaciones tributarias de las personas o entidades a quienes se refieren esos datos.

Los requerimientos han sido notificados cumpliendo la normativa vigente como se ha detallado en el apartado de hechos de la infracción y no han sido atendidos en el plazo establecido; por tanto, concurre el mínimo de culpabilidad necesaria para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria".

La lectura de la resolución sancionadora revela, a juicio de este TEAC, **la insuficiencia de la motivación de la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad.**

Como bien mantiene la reclamante, la Administración se ha limitado a transcribir conceptos genéricos y estereotipados, predicables de cualquier infracción tributaria, sin especificar las circunstancias de la concreta conducta de la reclamante. En este sentido, no indica cuál es el concreto requerimiento que no

Síguenos en...



fue atendido ni de qué manera se ha dificultado el seguimiento y control de las obligaciones tributarias ni de dónde se colige la existencia de culpabilidad.

No se considera suficiente la mera descripción de la conducta objetiva. Así, por ejemplo señala la sentencia de la Audiencia Nacional en sentencia de 17 de marzo de 2022 (rec. 589/2018):

"Así, no es suficiente, para poder imponer la sanción, la indicación de la norma aplicable y el porcentaje de la sanción, pues la culpabilidad, como ha señalado el Tribunal Supremo en sentencias, entre otras, de 16 de marzo de 2002, 6 de junio de 2008 y la antes citada, debe estar probada y no meramente sugerida, sin que sea bastante para sancionar, por tanto, el mero incumplimiento de obligaciones tributarias.

No cabe, pues, "la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constitu(ye)... infracción tributaria, y porque no es posible sancionar por la mera referencia al resultado, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad". (sentencia del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2008 (Rec. 146/2008).

También el Tribunal Constitucional, por todas en la sentencia STC 164/2005, viene declarando que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando "se impone la sanción por el mero hecho de no ingresar, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio... no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodócticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere" (FD 6)".

En conclusión, conforme a los principios doctrinales y jurisprudenciales antes referidos, tal motivación ha de reputarse deficiente, no pudiendo llegar a otra conclusión que no sea la de declarar la falta o ausencia de motivación del elemento subjetivo de la culpabilidad, al limitarse el órgano gestor a poner de manifiesto la existencia del elemento objetivo, sin motivar específicamente de donde se colige la existencia de culpabilidad, por lo que se estima por este motivo la reclamación, y se anula la sanción.

Por lo expuesto

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

