

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 31 de marzo de 2025

Sala 1.^a

R.G. 5788/2021

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Elementos de la infracción tributaria. Culpabilidad. Se aprecia culpabilidad. Falta de motivación de las resoluciones sancionadoras. Presentación fuera de plazo de una autoliquidación sin que se produzca perjuicio económico. Atendiendo a las circunstancias de cada caso concreto, para las sanciones de una infracción consistente en el retraso en el cumplimiento de una obligación de presentar una determinada declaración, el elemento de la culpabilidad se encuentra suficientemente motivado en tanto que la propia descripción de los hechos permite considerar que la falta de diligencia podía considerarse connatural a la propia conducta; debe tenerse en cuenta que el contribuyente no aportó en el procedimiento sancionador ninguna explicación fundada acerca de tal presentación fuera de plazo. En estos casos, es evidentemente el obligado a ello el que conoce y puede alegar qué error involuntario, percance, contratiempo o cualquier otra circunstancia haya sido la motivadora del incumplimiento aun habiendo desplegado toda su diligencia. De no poner tales circunstancias en conocimiento del órgano que instruye el procedimiento sancionador, es casi imposible que este pueda hacer una apreciación más allá de lo expuesto en el acuerdo.

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 acuerdo de imposición de sanción, referencia 2021...2PG, dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria el 7 de mayo de 2021.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 29/07/2021 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 18/06/2021 contra el acuerdo de imposición de sanción, referencia 2021...2PG, dictado por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria (en adelante ONGT), notificado el 18 de mayo de 2021, cuantía de 112,5 euros.

SEGUNDO.- Mediante escrito de fecha 06-04-2021 se notificó a la reclamante la iniciación de un procedimiento sancionador como consecuencia de la posibilidad de que hubiera cometido la infracción tributaria de las clasificadas como leves que se describe, concediendo el pertinente plazo de alegaciones.

Con fecha 29-04-2021 la entidad formuló alegaciones, manifestando no haber cometido ninguna infracción y no haberse determinado por la Administración el grado de culpabilidad.

TERCERO.- El 7 de mayo de 2021 recayó acuerdo sancionador. La infracción tributaria, calificada como leve, se identifica como:

No presentar en plazo declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información, lo cual se ha puesto de manifiesto al presentar fuera del citado plazo la siguiente declaración:

Modelo 296 RESUMEN ANUAL RETENC. NO RESID. SIN E.P. correspondiente al ejercicio 2019.

La declaración se presentó el 23-02-2021, habiendo vencido el plazo el 31-01-2020.

Se cuantifica del siguiente modo:

<<Número de datos de la declaración 3

Sanción mínima por dato 10,00 euros

Sanción resultante 30,00 euros

Mínimo legal 150,00 euros

Reducción del 25%: 37,50 euros

Sanción reducida 112,50 euros>>

CUARTO.- Contra el anterior acuerdo interpuso la interesada la presente reclamación económica administrativa, alegando en síntesis, utilización de un texto estándar que

Síguenos en...



de ninguna de las maneras se refiere al hecho objetivo origen de la Sanción; falta de justificación por la Administración del elemento subjetivo; e inexistencia de culpabilidad.

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 adecuación a derecho del acuerdo sancionador impugnado.

TERCERO.- Sanción. Elemento objetivo.

La sanción impuesta y aquí recurrida corresponde a la infracción de No presentar en plazo declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información y concretamente la declaración Modelo 296 RESUMEN ANUAL RETENC. NO RESID. SIN E.P. correspondiente al ejercicio 2019.

Ello se halla perfectamente descrito y definido en el acuerdo impugnado, por lo que no cabe aceptar la alegación de la reclamante de que no hay referencia al hecho objetivo de la sanción.

En el Acuerdo se transcribe la norma aplicada: artículo 198 de la LGT:

<<1. Constituye infracción tributaria no presentar en plazo autoliquidaciones o declaraciones, así como los documentos relacionados con las obligaciones aduaneras, siempre que no se haya producido o no se pueda producir perjuicio económico a la Hacienda Pública.

La infracción prevista en este apartado será leve.

La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros o, si se trata de declaraciones censales o la relativa a la comunicación de la designación del representante de personas o entidades cuando así lo establezca la normativa, de 400 euros.

Si se trata de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, si las autoliquidaciones o declaraciones se presentan fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado anterior.

Si se hubieran presentado en plazo autoliquidaciones o declaraciones incompletas, inexactas o con datos falsos y posteriormente se presentara fuera de plazo sin requerimiento previo una autoliquidación o declaración complementaria o sustitutiva de las anteriores, no se producirá la infracción a que se refiere el artículo 194 o 199 de esta ley en relación con las autoliquidaciones o declaraciones presentadas en plazo y se impondrá la sanción que resulte de la aplicación de este apartado respecto de lo declarado fuera de plazo.>>

El Acuerdo manifiesta acto seguido que:

<<En consecuencia, en el presente caso, concurre la comisión de la infracción tipificada en el artículo 198.2 de la Ley General Tributaria, con ocasión de la presentación de la declaración referida en los antecedentes de hechos que fue presentada fuera del plazo normativamente establecido.>>

Se describen asimismo en el Acuerdo las circunstancias concretas de la infracción:

<<El contribuyente presenta el día 23-02-2021 un modelo 216 del tercer trimestre de 2019 sobre retenciones a rentas de no residentes con número de justificante ...54.

Por tanto, tal como indica la normativa indicada anteriormente el obligado tiene que presentar una declaración informativa respecto de las retenciones efectuadas en el ejercicio 2019.

En éste caso, el modelo 296 del ejercicio 2019 se presentó el día 23-02-2021 siendo la fecha de vencimiento el 31-01-2020, es decir, con 389 días de retraso.>>

Finalmente, el Acuerdo aplica correctamente la sanción conforme al párrafo cuarto del apartado primero de dicho precepto (20 euros por cada dato) pero además, no aplica esa cifra de 20 euros por dato, sino que señala que aplica "sanción mínima por dato": 10 euros.

Como hemos indicado, el Acuerdo identifica adecuadamente la normativa que exige la presentación de la declaración, cuya presentación fuera de plazo origina la sanción, que es pertinente reproducir:

Síguenos en...

El artículo 15.2 del reglamento de la Ley del impuesto de renta de no residente, Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, establece que:

<<2. El retenedor y el obligado a ingresar a cuenta deberán presentar en los primeros veinte días naturales del mes de enero una declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. En esta declaración, además de sus datos de identificación, deberá constar una relación nominativa de los perceptores de las rentas sujetas al Impuesto satisfechas o abonadas por el retenedor u obligado a ingresar a cuenta, incluyendo aquellos a los que se hubiesen satisfecho rentas respecto de las que no se hubiera practicado retención en virtud de lo establecido en el apartado 4 del artículo 31 de la Ley del Impuesto. La relación de perceptores deberá contener los datos que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

No obstante, en el caso de que esta declaración se presente en soporte directamente legible por ordenador o haya sido generado mediante la utilización, exclusivamente, de los correspondientes módulos de impresión desarrollados, a estos efectos, por la Administración tributaria, el plazo de presentación será el comprendido entre el 1 de enero y el 31 de enero del año siguiente al del que corresponde dicha declaración.>>

En suma, la normativa vigente exige la presentación de la declaración informativa anual modelo 296 de las retenciones efectuadas y, en su caso, de aquellas rentas respecto a las que no se hubiese practicado retención.

Dicha normativa explicita claramente el plazo de presentación.

Como veremos después que el propio Acuerdo razona, el cumplimiento de esta obligación y el respeto de los plazos señalados es una cuestión de vital importancia para que la Oficina Gestora pueda ejercer un adecuado control de las retenciones a cuenta del impuesto que nos ocupa y su ausencia o retraso imposibilita o dificulta establecer los mecanismos adecuados para una gestión correcta de las responsabilidades de los retenedores e inclusive para un adecuado control de las eventuales obligaciones de los no residentes, habida cuenta sus particulares circunstancias; en especial en lo que atañe

No cabe duda, pues, de que en el presente caso concurre el elemento objetivo y ha sido así adecuadamente justificado en el Acuerdo impugnado.

CUARTO.- Sanción. Elemento subjetivo.

Alega la reclamante falta de justificación por la Administración del elemento subjetivo e inexistencia de culpabilidad.

Como se ha descrito en los antecedentes de hecho, por la ONGT se notificó a la reclamante el inicio de un procedimiento sancionador, con la descripción de la posible infracción y las circunstancias concretas apreciadas en su caso.

En el pertinente trámite ahí conferido, la interesada alegó exclusiva y genéricamente no haber cometido ninguna infracción y no haberse determinado por la Administración el grado de culpabilidad, utilizando un texto predefinido y estándar para justificar la imposición de sanción.

Se advierte que la entidad no hace ninguna alusión a sus circunstancias concretas, que habían sido puestas de manifiesto de modo preciso en la propuesta notificada. No se refiere tampoco a eventuales motivos que hubiesen propiciado la presentación fuera de plazo de la declaración, que se le estaba informando constituía la posible infracción de que se le advertía, a fin de que pudiese alegar en su descargo lo que conviniese.

Como culminación del procedimiento sancionador tras dicho trámite, el Acuerdo impugnado, desestimando aquellas alegaciones, impone la sanción de referencia.

Así, en dicho Acuerdo sancionador se expone:

«Asimismo, en el escrito de inicio del procedimiento sancionador se le notificó el derecho que tenía a consultar el expediente, formular las alegaciones que entendiase convenientes y aportar los documentos, justificantes o pruebas que considerase oportunas para la defensa de sus derechos. La Entidad ha presentado con fecha 29-04-2021 alegaciones manifestando, en síntesis, lo siguiente:

No ha cometido ninguna infracción, que no se ha determinado el grado de culpabilidad utilizando un texto predefinido y estándar para justificar la imposición de sanción.

En relación con estas manifestaciones se considera lo siguiente:

Se desestiman las alegaciones presentadas por el obligado tributario en el asiento registral ...42021 ya que en base a la normativa tributaria, se ha presentado fuera de plazo el modelo 296 del ejercicio 2019.

El artículo 15.2 del reglamento de la Ley del impuesto de renta de no residente, Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, establece que '2. El retenedor y el obligado a ingresar a cuenta deberán presentar en los primeros veinte días naturales del mes de enero una declaración anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados. En esta declaración, además de sus datos de identificación, deberá constar una relación nominativa de los

Síguenos en...

perceptores de las rentas sujetas al Impuesto satisfechas o abonadas por el retenedor u obligado a ingresar a cuenta, incluyendo aquellos a los que se hubiesen satisfecho rentas respecto de las que no se hubiera practicado retención en virtud de lo establecido en el apartado 4 del artículo 31 de la Ley del Impuesto. La relación de perceptores deberá contener los datos que determine el Ministro de Economía y Hacienda.

(...;)»

A continuación describe la conducta del contribuyente, resaltando que el mismo contribuyente había presentado un modelo 216 por lo que debía presentar una declaración informativa respecto a las retenciones efectuadas:

«El contribuyente presenta el día 23-02-2021 un modelo 216 del tercer trimestre de 2019 sobre retenciones a rentas de no residentes con número de justificante ...54.

Por tanto, tal como indica la normativa indicada anteriormente el obligado tiene que presentar una declaración informativa respecto de las retenciones efectuadas en el ejercicio 2019.

En éste caso, el modelo 296 del ejercicio 2019 se presentó el día 23-02-2021 siendo la fecha de vencimiento el 31-01-2020, es decir, con 389 días de retraso.»

Acto seguido expone la normativa aplicable. Y finalmente dado que, como hemos transcrito, en el Acuerdo se expone al hacer referencia al trámite de alegaciones previo a la adopción del acuerdo, que el contribuyente no había manifestado ninguna circunstancia motivadora del retraso que el Órgano instructor pudiera apreciar como despliegue de diligencia, concluye apreciando la omisión de tal diligencia debida:

«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, a la vista de los antecedentes que obran en el expediente, se aprecia una omisión de la diligencia exigida ya que la normativa específica establece la obligatoriedad de presentar en el plazo reglamentario la declaración, aunque el incumplimiento no produzca perjuicio económico.»

Por último añade:

<< 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, hay que tener en cuenta que los plazos de presentación de las declaraciones son suficientemente divulgados, particularmente, en el caso de empresarios y profesionales. En este supuesto, el contribuyente no ha cumplido en plazo con su obligación, sin que existan circunstancias que justifiquen esta inobservancia. La norma tributaria establece de forma expresa y clara la obligación de presentar la declaración omitida.

El artículo 183.1 de la LGT dispone 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 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.

La actuación del contribuyente consistente en la presentación fuera de plazo de la autoliquidación modelo 296 del ejercicio 2019, fuera de plazo sin que se haya producido falta de ingreso está tipificada como infracción tributaria en el artículo 198.2 de la citada LGT.

Dicho modelo se presentó el 23/02/2021 siendo la fecha de vencimiento el 31/01/2020.

Dicho comportamiento ha generado perjuicios a la administración, que, aunque no suponga un perjuicio económico, implican, de un lado el consumo de recursos públicos para verificar el incumplimiento de tal obligación, así como para exigir el cumplimiento y, de otro, la eventual dificultad que experimenta la Administración en su actuación comprobadora, al no disponer, en el plazo concedido al efecto, la información contenida en el modelo.

La falta de presentación en plazo de la oportuna autoliquidación, supone una importante merma de la actuación comprobadora de la AEAT que, junto con la determinación de la deuda tributaria, contiene otra información relevante sobre la operativa del obligado con trascendencia tributaria.

Entre otras funciones cuyo ejercicio compete a la Administración Tributaria y una de las más importantes, se encuentra la correspondiente al control del adecuado cumplimiento por parte de los contribuyentes, de sus obligaciones tributarias.

Es de destacar que la Administración tributaria pone, asimismo, a disposición de los contribuyentes una gran variedad de servicios de información y de confección de declaraciones a los cuales pudo acudir el obligado tributario en caso de duda sobre la obligatoriedad y plazos para la presentación de este tipo de declaraciones.

Por otra parte, no existe un error involuntario ni una razonable discrepancia de criterios acerca del contenido y alcance de la norma; por tanto, concurre el mínimo de culpabilidad necesaria para que pueda entenderse cometida la infracción tributaria.>>

En consecuencia, de todo lo transcrito se desprende, a juicio de este TEAC, la motivación suficiente sobre la culpabilidad del sujeto pasivo, ya que no es una simple manifestación genérica de su conducta, sino que expresa la necesaria concreción e individualización de la intencionalidad, con descripción de los hechos conectados con la misma y señalando que no concurren circunstancias que justificasen la inobservancia, pues, según asimismo se expone en le Acuerdo, en el trámite de alegaciones conferido al iniciar el procedimiento sancionador la entidad solo alegó que *"no ha cometido ninguna infracción, que no se ha determinado el grado de culpabilidad utilizando un texto predefinido y estándar para justificar la imposición de sanción."*

No hay, por tanto, una sanción automáticamente impuesta, sino la acreditación de unos incumplimientos fiscales a partir de los cuales la entidad recurrente ha de acreditar la existencia de circunstancias eximentes.

En este sentido ha de señalarse que ciertamente la jurisprudencia de la que este TEAC se ha hecho eco reiteradamente pone de relieve que para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que demostrar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

Pero, sin perjuicio de ello, en el presente caso, tratándose de una infracción consistente en el retraso en el cumplimiento de una obligación de presentar una determinada declaración, es evidentemente el obligado a ello el que conoce y puede alegar qué error involuntario, percance, contratiempo o cualquier otra circunstancia haya sido la motivadora del incumplimiento aun habiendo desplegado toda su diligencia. De no poner tales circunstancias en conocimiento del órgano que instruye el procedimiento sancionador, es casi imposible que este pueda hacer una apreciación mas allá de lo expuesto en el Acuerdo.

Es por ello que para determinado tipo de sanciones, como la que aquí se recurre, considera este Tribunal que el cumplimiento de esta exigencia de motivación está implícita en la propia descripción de los hechos, unido a que las alegaciones que se esgrimen son únicamente que no cometió ninguna infracción, por lo que en estos casos debe entenderse que el elemento de la culpabilidad se encuentra suficientemente motivado en tanto que la propia descripción de los hechos permite considerar que la falta de diligencia podía considerarse connatural a la propia conducta.

En este sentido es ilustrativo traer a colación que **el Tribunal Supremo** ha reconocido esta posibilidad, afirmando que *"ciertamente existen conductas en las que la falta de diligencia va ínsita en las mismas, basta, a veces, con una mera descripción de lo acaecido...para comprobar que dicha conducta no ha podido desarrollarse más que mediando una falta de diligencia..."*.

Lo hace en una sentencia de 16 de julio de 2015 (recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 650/2014). En ella concluye respecto al caso concreto que allí se examinaba (una sanción impuesta por acreditar improcedentemente bases imponibles negativas a compensar) que no concurría adecuada motivación. Pero, con ocasión del análisis admite que pueden darse supuestos, conductas, en los que la falta de diligencia va ínsita en las mismas, en cuyo caso considera que bastaría con la mera descripción de lo acaecido para comprobar que solo mediando falta de diligencia puede entenderse tal comportamiento. Añade el TS que sin embargo en el caso concreto analizado no había descripción de lo sucedido.

En atención a lo que razonábamos en los párrafos anteriores, consideramos que la conducta que aquí nos ocupa encajaría en esa ponderación del Alto Tribunal. Ello requiere atender a las circunstancias del caso concreto y en el presente ha de tenerse en cuenta que el contribuyente no aportó en el procedimiento sancionador ninguna explicación fundada acerca de tal presentación fuera de plazo. De haberse aportado, naturalmente la mera manifestación en el Acuerdo sancionador de haberse presentado la declaración fuera de plazo no sería suficiente sino que sería necesario motivar por qué se considera que las razones alegadas no evitan la concurrencia de la culpabilidad.

En definitiva, en el caso que ahora se examina, confirmado el hecho constitutivo del tipo infractor que se sanciona es por lo que, habida cuenta del carácter puramente formal y elemental del deber incumplido - presentar oportunamente una autoliquidación tributaria que no determina deuda- y de la ausencia de alegación justificativa del retraso más que la apelación a que no cometió infracción, aun sin negar ni justificar la no presentación en plazo, debe reputarse acreditada la concurrencia de culpabilidad -siquiera sea en el grado mínimo de simple negligencia- y suficiente la motivación de la misma que consta en el acuerdo sancionador.

Se desestima la pretensión de la reclamante, confirmando el acuerdo impugnado.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando 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...

