

**AUDIENCIA NACIONAL****Sentencia de 24 de marzo de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 876/2020****SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. Culpabilidad.** La infracción cometida por el contribuyente se ha producido durante la comprobación de los gastos por compras de polímero, en el procedimiento inspector relativo al IS de los ejercicios 2012/2013 y 2013/2014. Las compras de polímero de las entidades del grupo internacional se realizaban según un sistema de gestión centralizada de compras a nivel europeo. El polímero es la materia prima principal de la sociedad, por ello es una cuestión básica de la comprobación de mucha relevancia cuantitativa: alrededor de 20 millones de euros anuales, que suponen alrededor del 45% de todos los gastos de las sociedades fabricantes. El cambio en la metodología y en el procedimiento de cálculo de la retribución supuso aproximadamente multiplicar por 10 la retribución que previamente se satisfacía a la antigua central de compras del grupo por esa labor. Para una adecuada comprobación del gasto deducido fiscalmente por las compras de polímero, la Inspección consideró que debía aportarse el contrato suscrito entre las entidades fabricantes comprobadas y las centrales de compras y la documentación complementaria que justifique la adecuación de la retribución pactada a las normas sobre los precios de transferencia, los contratos de compra de polímero vigentes en los ejercicios comprobados con los cuatro proveedores principales y los contratos de compra vigentes en los ejercicios anteriores, y las liquidaciones durante la aplicación de los contratos de todos los descuentos entre el proveedor y el grupo internacional, incluyendo tanto las efectuadas a las sociedades fabricantes como las efectuadas a la entidad que actuaba como central de compras. La documentación solicitada era necesaria para la comprobación del gasto deducido por compras, la comprobación de que el gasto deducido directa o indirectamente (como mayor precio de la compra) por la retribución a la central de compras era acorde con los términos pactados en el contrato con la propia central de compras, y la comprobación de que la retribución acordada con la central de compras es acorde con la normativa de precios de transferencia y la trascendencia tributaria de la información solicitada resulta evidente. Se solicitaron varios datos y justificantes, pero al referirse a la comprobación del mismo objeto (los gastos por la compra de polímeros a través de la central de compras), la resolución sancionadora los consideró como un único incumplimiento que consistió en la falta de aportación, después de tres o más requerimientos, de la información y justificación referente a la aportación de contratos con proveedores, del informe completo y de las facturas y liquidaciones de descuentos percibidos por la central de compras. Resulta completamente acreditado que el obligado tributario fue requerido reiteradamente solicitándole, mediante requerimientos debidamente notificados, determinados datos con una indudable trascendencia tributaria, y que fueron desatendidos por parte del obligado tributario, lo cual resulta sancionado por el art. 203 LGT. La resolución sancionadora ha expresado las razones por las que consideró culpable la conducta obstructiva de la entidad recurrente, que consideró dolosa, y no meramente imprudente. No evidenciándose ninguna irregularidad en torno a los elementos objetivos de la infracción y a la culpabilidad del infractor, la sanción impuesta fue ajustada al ordenamiento jurídico porque, como ha reconocido el TS, la norma no permite márgenes de apreciación, al disponer que, en todo caso, es la cifra de negocios el único elemento la que ha de tomarse en consideración para su cuantificación.

**AUDIENCIA NACIONAL****SENTENCIA****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN SEGUNDA****Núm. de Recurso: 0000876/2020****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General: 06449/2020**

Síguenos en...



**Demandante:**RPC Superfos Pamplona, S.A.  
**Procurador:** SRA. LÁZARO GOGORZA  
**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL  
**Abogado Del Estado**  
**Ponente Ilmo. Sr.:** D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
**S E N T E N C I A N º:**  
**Ilma. Sra. Presidente:**  
Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO  
**Ilmos. Sres. Magistrados:**  
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN  
D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a veinticuatro de marzo de dos mil veinticinco.

Visto por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, el recurso contencioso-administrativo nº. 876/2020, promovido por la Procuradora Sra. Lázaro Gogorza, en nombre y representación de la entidad RPC Superfos Pamplona, S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 11 de junio de 2020, por la que se desestimó la reclamación 2117/2018 interpuesta contra sanción impuesta el 9/3/2018 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial en Navarra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Ha sido parte demandada la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-Es objeto del presente recurso contencioso administrativo la impugnación de la resolución del TEAC, de 11 de junio de 2020, por la que se desestimó la reclamación 2117/2018 interpuesta contra sanción impuesta el 9/3/2018 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial en Navarra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

**SEGUNDO.**-Contra dicha resolución interpuso recurso 31/7/2020 en el Registro General de esta Audiencia Nacional y, admitido a trámite, se requirió a la Administración demandada la remisión del expediente administrativo, ordenándole que practicara los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley de la Jurisdicción. Verificado, se dio traslado al recurrente para que dedujera la demanda.

**TERCERO.**-Evacuando el traslado conferido, la Procuradora Sra. Lázaro Gogorza presentó escrito de demanda el 28/12/2020, en el que, después de exponer los hechos y fundamentos que estimó pertinentes, solicitó a la Sala que dicte Sentencia declarando no ajustada a derecho y dejando sin efecto y anule la resolución impugnada.

**CUARTO.**-El Abogado del Estado por escrito que tuvo entrada en la Audiencia Nacional en fecha 19/3/2021, tras alegar cuantos hechos y fundamentos jurídicos tuvo por conveniente, contestó la demanda, y terminó por suplicar de la Sala que dicte sentencia desestimando el recurso interpuesto, confirmando los actos recurridos, e imponiendo las costas al actor.

**QUINTO.**-No habiéndose recibido el pleito a prueba y conclusas las actuaciones se señaló para votación y fallo el día 26/2/2025, en que ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Gerardo Martínez Tristán, quien expresa el parecer de la Sala.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

##### **PRIMERO.- Objeto del recurso y cuestiones litigiosas.**

1. Se dirige este recurso frente a la resolución del TEAC, de 11 de junio de 2020, por la que se desestimó la reclamación 2117/2018 interpuesta contra sanción impuesta el 9/3/2018 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación especial en Navarra de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

2. Esta sanción se impuso por la infracción tributaria prevista en el artículo 203.1.b) de la Ley General Tributaria (LGT) consistente en la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria, en relación con la no aportación de determinada documentación o su aportación tardía dentro del procedimiento inspector seguido frente a la recurrente por el Impuesto sobre Sociedades (IS) de los ejercicios 2012 a 2014. Se cuantificó de acuerdo con lo previsto en el artículo 203.6.b) 2ºc) LGT.

Síguenos en...



3.Las cuestiones litigiosas que procede resolver son: la extemporaneidad del inicio del procedimiento sancionador; la falta de los elementos objetivos de la infracción; la ausencia de culpabilidad, y la falta de motivación de la misma; la falta de proporcionalidad de la sanción impuesta.

#### **SEGUNDO.- La extemporaneidad del inicio del procedimiento sancionador.**

4. El primer motivo de impugnación se refiere a la infracción del artículo 209.2 LGT que dispone: "2. Los procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución".

5.Ninguna duda existe que desde que se notificó la liquidación que puso fin al procedimiento del que dimanó la sanción y el inicio del procedimiento sancionador no habían transcurrido tres meses, por lo que la interpretación gramatical de la norma no avala la pretensión actora.

6.No obstante, ésta se fundamenta en una interpretación en virtud de la cual el día inicial del cómputo de los tres meses no es el de la notificación de la liquidación, sino desde que se incumplió el tercer requerimiento, en cuyo caso, el inicio del procedimiento sancionador necesario para sancionar esa conducta se habría demorado más de tres meses; se basa en una sentencia de esta Sala, Sección Séptima, de 15/6/2009 (recurso 496/2007; ECLI:ES:AN:2009:2949), y en otras de diferentes Tribunales Superiores de Justicia que resolvieron en el mismo sentido.

7.No podemos compartir esta interpretación; en primer lugar, porque no hay duda de que concurre el presupuesto de hecho de aplicación de aquella norma, porque este procedimiento sancionador se incoó como consecuencia de un procedimiento de inspección dirigido contra la entidad recurrente, y en ese caso los tres meses han de contarse desde que se notificó la liquidación; para aplicar la norma no es preciso (in claris non fit interpretatio) acudir a ninguna interpretación distinta de la gramatical. En segundo lugar, el apoyo argumental en la sentencia de esta Sala (aludida) es erróneo, como con acierto explica la contestación a la demanda de la Abogacía del Estado, que tras su análisis pormenorizado, que compartimos, -lo que nos releva de reiterarlo-, llega a la conclusión de que esta sentencia no avala la tesis del recurrente, puesto que la misma no examinó un supuesto de hecho como el actual, sino que se trataba de una sanción por infracción tributaria al incumplir el requerimiento de obtención de información con trascendencia tributaria, pero no en el curso de un procedimiento de inspección (o cualesquiera otro de los procedimientos expresados en el artículo 209.2 LGT), sino en un caso en el que al presunto infractor se le había requerido información con trascendencia tributaria respecto de otro sujeto.

8.Es cierto que el acuerdo sancionador ofrece argumentos sobre esta cuestión que no resultan atendibles, aunque sí la decisión, lo que es más que suficiente para considerarlo ajustado a derecho, puesto que resolvió que no hubo infracción de esta norma procedimental, aunque por razones diferentes. En cualquier caso, estos argumentos han sido ampliamente superados por la resolución del TEAC y por la posición procesal de la contestación a la demanda, si bien no suponen la subsanación de una hipotética incorrección de la resolución sancionadora

#### **TERCERO.- Los elementos objetivos del tipo.**

9.Se cuestiona la concurrencia del elemento objetivo de la infracción, aduciendo, en esencia, que no ha habido resistencia, obstrucción, excusa ni negativa a las actuaciones inspectoras.

10.La infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria se regula en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

"1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

Entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas:

(...)

b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.

(...)"

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

"6. En el caso de que el obligado tributario que cometa las infracciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, se le sancionará de la siguiente forma: a) Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que no desarrollen actividades económicas, se sancionará de la siguiente forma:

(...)

b) Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas, se sancionará de la siguiente forma:

1.º (...)

2.º Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:

a) Multa pecuniaria fija de 3.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.

b) Multa pecuniaria fija de 15.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.

c) Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:

- Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

- Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, la sanción será del 1 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

En cualquiera de los casos contemplados en este apartado, si el obligado tributario diese total cumplimiento al requerimiento administrativo antes de la finalización del procedimiento sancionador o, si es anterior, de la finalización del trámite de audiencia del procedimiento de inspección, el importe de la sanción será de la mitad de las cuantías anteriormente señaladas."

11. Antes de nada, conviene dejar claro que los hechos de la resolución sancionadora, contenidos fundamentalmente en el antecedente de hecho segundo, en sus diversos apartados y anexos, no han sido objeto de controversia, aunque sí de una diferente interpretación; por esa razón nos remitimos a los mismos, sin necesidad de reiterarlos.

12. Como se desprende del sustrato fáctico de la resolución sancionadora, la infracción cometida por el contribuyente se ha producido durante la comprobación de los gastos por compras de polímero, en el procedimiento inspector relativo al impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2012/2013 y 2013/2014.

13. Las compras de polímero de las entidades del grupo internacional se realizaban según un sistema de gestión centralizada de compras a nivel europeo. La Inspección desconocía las condiciones de compra pactadas con cada proveedor en los contratos. Y advierte que las facturas no desglosan la formación del precio base y de las primas de los diferentes tipos de polímero; que sólo incorporan los descuentos facturados a las sociedades fabricantes y no las de la central de compras; y que la mayor parte de las veces los descuentos en la factura al fabricante estaban meramente implícitos en el precio de partida, o separados, pero sin el detalle preciso de su modo de cálculo provisional o definitivo ni de su devengo temporal.

14. Conviene destacar que los requerimientos de la Inspección que han motivado esta sanción no se refieren a una cuestión menor o residual de la comprobación. Las compras de polímero, que es la materia prima principal de la sociedad, es una cuestión básica de la comprobación, de mucha relevancia cuantitativa: alrededor de 20 millones de euros anuales, que suponen alrededor del 45% de todos los gastos de las sociedades fabricantes. Además, el cambio en la metodología y en el procedimiento de cálculo de la retribución supuso aproximadamente multiplicar por 10 la retribución que previamente se satisfacía a la antigua central de compras del grupo por esa labor.

15. Para una adecuada comprobación del gasto deducido fiscalmente en los ejercicios objeto de comprobación por las compras de polímero, la Inspección consideró que debía aportarse el contrato suscrito entre las entidades fabricantes comprobadas y las centrales de compras y la documentación complementaria que justifique la adecuación de la retribución pactada a las normas sobre los precios de transferencia, los contratos de compra de polímero vigentes en los ejercicios comprobados con los cuatro proveedores principales y los contratos de compra vigentes en los ejercicios anteriores, y las liquidaciones durante la aplicación de los contratos de todos los descuentos entre el proveedor y el grupo internacional, incluyendo tanto las efectuadas

Síguenos en...

a las sociedades fabricantes como las efectuadas a la entidad que actuaba como central de compras. La documentación solicitada era necesaria para la comprobación del gasto deducido por compras, la comprobación de que el gasto deducido directa o indirectamente (como mayor precio de la compra) por la retribución a la Central de Compras era acorde con los términos pactados en el contrato con la propia Central de Compras, y la comprobación de que la retribución acordada con la Central de Compras es acorde con la normativa de precios de transferencia. Por todo ello, la trascendencia tributaria de la información solicitada resulta evidente.

16. Estos hechos no han sido contradichos por la demanda, aunque contiene afirmaciones que realizan una interpretación de ellos bien diferente, que la Abogacía del Estado se ha encargado de desmontar en la contestación a la demanda, con argumentos que nos resultan convincentes, no sólo por su brillante formulación (que también), sino porque la combatividad de que hizo gala la recurrente en la demanda se ha perdido conclusiones, que no rebaten ninguno de estos argumentos, y hubiera resultado provechoso enervarlos.

17. De los hechos expuestos, continúa diciendo la resolución sancionadora, se desprende que se han producido diversos incumplimientos:

a) Incumplimientos referidos a la aportación de contratos con proveedores. El obligado tributario aportó algunos contratos tras diversos requerimientos. Pero otros contratos no fueron aportados tras haberse efectuado tres o más requerimientos. Se incorpora en el ANEXO 2 de la Propuesta de sanción una lista con los contratos no aportados o aportados tardíamente, especificando el número de requerimientos y las fechas de aportación.

b) Incumplimientos referidos a la falta de aportación o a la aportación tardía del contrato y del Informe del KPMG, y de sus Anexos para justificar las retribuciones pactadas. El obligado tributario aportó el contrato dentro del plazo del tercer requerimiento, y aportó el informe completo de KPMG con sus Anexos una vez transcurrido el plazo fijado para su aportación en el tercer requerimiento. El obligado tributario nunca aportó la información que permitía cuantificar las afirmaciones vertidas en el Anexo VI del Informe "Descuentos que genera la CPF".

c) Incumplimientos por falta de aportación de las facturas y liquidaciones de descuentos percibidos por la central de compras. Esta documentación fue requerida en más de tres requerimientos, y no ha sido aportada por el contribuyente. Una parte de esa información ha sido aportada por los proveedores, mientras que otra parte no ha sido acreditada y se desconoce su cuantía real.

18. Se solicitaron, pues, varios datos y justificantes, pero al referirse a la comprobación del mismo objeto (los gastos por la compra de polímeros a través de la Central de Compras), la resolución sancionadora los consideró como un único incumplimiento. Los incumplimientos parciales se considerarían subsumidos en ese incumplimiento principal.

Este incumplimiento principal consistió en la falta de aportación, después de tres o más requerimientos, de la información y justificación referente a la aportación de contratos con proveedores, del informe completo de KPMG con sus Anexos, y de las facturas y liquidaciones de descuentos percibidos por la central de compras.

19. Este incumplimiento se encuentra tipificado en el art. 203.1 de la LGT, que establece que constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las conductas de "No atender algún requerimiento debidamente notificado".

20. Presupuesto lo anterior, resulta completamente acreditado que el obligado tributario fue requerido reiteradamente solicitándole, mediante requerimientos debidamente notificados, determinados datos con una indudable trascendencia tributaria, y que fueron desatendidos por parte del obligado tributario.

20. Entiende la resolución sancionadora que esta desatención pretendía dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por lo que se cumplen todos los elementos objetivos del tipo sancionado.

21. No se puede admitir, por falta de la necesaria prueba, y por resultar un relato incoherente, alejado de la realidad de las cosas, que este proceder estuviera amparado en la dificultad de obtener y aportar toda la documentación dentro de plazos razonables, en una situación societaria compleja, de un grupo multinacional, y afectando a terceros con los que se había firmado cláusulas de confidencialidad. La contestación a la demanda de la Abogacía del Estado desmonta una por una estas situaciones, en modo alguno, impeditivas de poder atender los diferentes requerimientos, algunos cumplidos tardíamente, otros cumplidos parcialmente, o de manera diferente a la solicitada (véase lo que afirma la resolución sobre las tablas Excel aportadas) y otros totalmente incumplidos, dificultando, de manera consciente y voluntaria, la labor inspectora, que finalmente pudo completarse acudiendo a otras fuentes de información,

fundamentalmente los contratistas, que no tuvieron ninguna dificultad para aportar los diferentes contratos, etc, pese a la cláusula de confidencialidad.

22. En la tipificación de los hechos, afirma la resolución que se cumplen los elementos objetivos del tipo pues:

- El obligado tributario que desatendió los requerimientos debidamente notificados estaba siendo objeto de un procedimiento de inspección.
- El obligado tributario era una entidad que desarrolla actividades económicas.
- El obligado tributario no ha facilitado la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto.

Así como las circunstancias agravantes que establece el subtipo del artículo 203.6.2º.c) de la LGT.

23. Por lo demás, la argumentación defensiva de la demanda, que es la misma que la de las alegaciones previas a la sanción, resultó convenientemente desmontada por la resolución sancionadora, diciendo, entre otras cosas: "...Las alegaciones del contribuyente se centran en la no aportación, por un lado, de los contratos. La Inspección no puede conocer cuáles son los contratos que se encuentran en poder del contribuyente. Presupone que todos los que se han firmado y rigen las relaciones comerciales con los proveedores de polímero en los periodos requeridos.

Lo que la Inspección puede afirmar es:

- 1) Que por el contribuyente no se han aportado todos los contratos que regían sus relaciones comerciales con los proveedores de polímero. Ello puesto que la Inspección ha tenido acceso a algunos de ellos aportados por los proveedores y no por el contribuyente.
- 2) Que el contribuyente se negó en primera instancia a aportar los citados contratos y que solo empezó a aportarlos (no todos) cuando la Inspección, ante las negativas del obligado tributario, se vio obligada a realizar requerimientos a los proveedores.
- 3) Que los proveedores de polímero aportaron los contratos sin mayores dificultades, aportando la documentación desde el primer momento.

En relación con este párrafo, señalar que la Inspección dispuso de los contratos, pero no porque se hubiesen aportado (al menos en su totalidad) por el contribuyente que estaba obligado a ello, sino porque se los remitieron los proveedores. Pretender que, porque se haya obtenido la información por otra vía (que ha supuesto retrasos en el procedimiento inspector y efectuar requerimientos a sociedades domiciliadas en terceros países), ello implique que no se ha cometido la falta de aportación de los contratos y que, en consecuencia, no se pueda sancionar, no es admisible. Lo que se sanciona con el art. 203 de la Ley 58/2003 General Tributaria es la no aportación por el contribuyente de una información (contratos) que estaba obligado a aportar para comprobar un determinado gasto.

La obtención de la información de esa contraparte supuso un retraso evidente en las actuaciones de la Inspección.

Finalmente, el hecho de que la Inspección haya requerido a los proveedores los contratos es lo que ha permitido constatar la falta de aportación de parte de los contratos por el contribuyente".

24. Poco más se puede decir ante este cúmulo de afirmaciones que dejan en muy mal lugar la conducta infractora, porque las alegaciones defensivas son muy endeble para desvirtuarlas.

Se desestima este motivo impugnatorio.

#### **CUARTO.-Sobre la concurrencia de culpabilidad. Motivación.**

25. Se alega la falta de motivación de la culpabilidad, y aún la ausencia de ésta.

26. Sin necesidad de detenernos en la dogmática y en la jurisprudencia, citada por la demanda y admitida por la contestación a la demanda, sobre la exigencia de culpabilidad para poder sancionar una infracción, sobre el onus probandi de la misma, que recae sobre la Administración que sanciona, y sobre la motivación que corresponde a la resolución sancionadora, lo cierto es que ésta ha expresado las razones por las que consideró culpable la conducta obstructiva de la entidad recurrente, que, saliendo al paso de las afirmaciones de la demanda, la consideró dolosa, y no meramente imprudente. Véase a este respecto la siguiente afirmación: "Seguidamente se procederá a justificar de forma motivada que la conducta del obligado tributario fue culpable y, en especial, que ha realizado, de forma consciente y deliberada, actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones".

27. Lo que, por otra parte, era ineludible, dado que la infracción es de tendencia, que mal se compecede con la imprudencia o negligencia, sino que ha de ser buscada de propósito, entendiéndose producida la infracción 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. Alguna expresión desafortunada de la resolución del TEAC no supone contradicción alguna, y si la hubiere, sería irrelevante, porque ya hemos dicho que corresponde a la resolución sancionadora la descripción de los elementos del tipo.

28.No puede afirmarse, con rigor, que la resolución sancionadora no haya motivado la culpabilidad, si leemos estos párrafos: "...Para valorar la conducta del obligado tributario deben examinarse las conductas previas y simultáneas a los incumplimientos efectuados. Entendemos que de los hechos que se describen anteriormente, referentes a la conducta del obligado tributario, se constata que éste quiso impedir ya desde el inicio el conocimiento por la Inspección de la existencia de la central de compras, su retribución y la política de percepción de los descuentos. Y que una vez que la Inspección detectó la situación, trató de dilatar y entorpecer la comprobación del gasto por compras de polímero. A este respecto, se pueden resaltar sucintamente las siguientes circunstancias:

a) El contribuyente ocultó deliberadamente ciertos hechos a la Inspección para que ésta no pudiera conocerlos o tuviera mayores dificultades para detectarlos.

b) El contribuyente no ha aportado parte de la documentación solicitada, estando obligado a hacerlo.

c) La parte de la información que ha aportado el contribuyente lo ha sido tras diversas negativas, dilaciones y retrasos, que demuestran una estrategia deliberada de entorpecimiento de la labor inspectora:

El contribuyente no aportaba la información que se le solicitaba, sino información que en buena parte era distinta de la solicitada, o aportaba información parcial e incompleta, y sin ningún soporte documental que justificara los porcentajes y cifras que describía el contribuyente. En otros casos se limitaba a aportar cifras globales, sin el detalle que se le había solicitado, que no se acreditaban y que no parecen coincidir con la realidad, o se limitaba a aportar simples muestras elegidas por el mismo. El Informe que aportó el contribuyente, tras diversas reiteraciones de la Inspección, se limitaba a ofrecer unos porcentajes finales de descuentos, pero no recogía el detalle de cómo se llegaba a estos porcentajes finales ni, por lo tanto, de los supuestos ahorros obtenidos.

- El contribuyente dilató reiteradamente la aportación de la documentación solicitada, y solo aportó finalmente parte de ella. Por ejemplo, desde la petición inicial de un simple contrato de servicios de central de compras el contribuyente tardó casi 10 meses en aportarlo, tras múltiples reiteraciones por parte de la Inspección.

- Se aprecian excusas y negativas en la conducta del contribuyente. Así, por ejemplo, cuando la Inspección solicitó los contratos con sus proveedores, el contribuyente se negó a aportarlos, aduciendo a que era "información comercial sensible" y que ni el propio contribuyente tenía.

De ello se desprende que el obligado tributario desatendió, consciente y deliberadamente, los requerimientos de obtención de información realizados por la Inspección de los tributos en el desarrollo del procedimiento de comprobación e investigación de sus obligaciones tributarias. Se trató de unas desatenciones a concretos y precisos requerimientos de información con una indudable trascendencia tributaria, relativos a datos a los que estaba obligado a aportar el contribuyente.

Además, dicha desatención fue reiterada, persistente y continuada, y carecía de cualquier justificación jurídica, siendo su objeto el dilatar y entorpecer la actuación de la Inspección tributaria".

29.De lo que cabe inferir, como se dice en el acuerdo sancionador, que la falta de atención a los requerimientos de documentación por parte del obligado tributario en el procedimiento se debe única y exclusivamente a su voluntad. Pudiendo concluirse que efectivamente dicha conducta constituyó una maniobra tendente a dilatar la duración del procedimiento inspector o a obstaculizarlo, frustrando su resultado.

30.En definitiva, los hechos probados, no controvertidos, constituyen la acción típica sancionada y la resolución sancionadora contiene el juicio de culpabilidad, adecuado y suficiente para considerar se cumple esta exigencia, pues tales hechos son reveladores de la voluntariedad de la conducta omisiva y obstructiva.

Por tanto, concurre el elemento de la culpabilidad.

Se desestima.

#### **QUINTO.- La proporcionalidad de la sanción.-**

Síguenos en...

31. La sanción se impuso de acuerdo con lo previsto en el artículo 203.6.b)2º.c) de la LGT, según el cual (omitimos los párrafos que no son necesarios para la comprensión del razonamiento): b) Cuando el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen actividades económicas, se sancionará de la siguiente forma:

1.º (...)

2.º Si la infracción se refiere a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos:

a) Multa pecuniaria fija de 3.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el primer requerimiento notificado al efecto.

b) Multa pecuniaria fija de 15.000 euros, si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el segundo requerimiento notificado al efecto.

c) Si no comparece o no se facilita la información exigida en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá:

- Si el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, en multa pecuniaria proporcional de la mitad del importe de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

- Si el incumplimiento no se refiere a magnitudes monetarias o no se conociera el importe de las operaciones requeridas, la sanción será del 1 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

32. La demanda y el escrito de conclusiones advierten la inconstitucionalidad de este precepto y en cualquier caso la falta de proporcionalidad de la sanción impuesta, alertando sobre la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en el recurso 1481/2019, bien que referida al inciso anterior, aunque en nota al pie reconoce que ambas sanciones contienen los mismos elementos y la respuesta que ofrezca la cuestión de inconstitucionalidad será aplicable también a nuestro caso.

33. Pues bien, tras la resolución de esta cuestión de inconstitucionalidad (el Tribunal Constitucional no apreció tal inconstitucionalidad), la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en el aludido recurso de casación 1481/2019 dictó sentencia el 29 de noviembre de 2022 ( ROJ: STS 4446/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4446), estableciendo la siguiente doctrina jurisprudencial:

"QUINTO.- Jurisprudencia que se establece.

Atendidos los anteriores fundamentos y el texto de la cuestión sobre la que nos interpela el auto de admisión, la doctrina que se fija es la siguiente:

1) En las particulares circunstancias impugnatorias de este proceso, a través de sus sucesivas instancias y fases, la sanción tributaria tipificada en el artículo 203.6.b)1º, que la LGT establece en un porcentaje de hasta el 2 por 100 de la cifra de negocios del sujeto infractor, sin que pueda ser inferior a una cantidad mínima ni superar un importe máximo delimitado en la propia Ley, no permite al aplicador de la norma -ni la Administración ni los Tribunales de Justicia- establecer una sanción pecuniaria intermedia dentro de estos límites máximo y mínimo, que atienda al examen de la conducta y de la culpabilidad del expedientado, esto es, graduando proporcionalmente la sanción.

Por el contrario, la norma no permite tales márgenes de apreciación, al disponer que, en todo caso, es la cifra de negocios el único elemento la que ha de tomarse en consideración exclusiva para cuantificar la sanción.

2) Ello sin perjuicio de la posibilidad de reducir la sanción en los términos del art. 203.6. 6º LGT, que exige unas circunstancias de cumplimiento tardío de los requerimientos que no concurren en el presente caso.

3) Tal doctrina, ceñida por necesidad al caso enjuiciado, lo es sin perjuicio de que quedan imprejuicados los posibles aspectos interpretativos acerca del tipo sancionador y de la culpabilidad, que pudieran suscitar dudas sobre el artículo 203.6.b) 1º LGT, en la medida en que no colisionen con lo declarado en esta sentencia y en la STC 74/2022, de 14 de junio.

34. Partiendo de esta jurisprudencia, no evidenciándose ninguna irregularidad en torno a los elementos objetivos de la infracción y a la culpabilidad del infractor, de acuerdo con lo que hemos manifestado, ni impugnándose los elementos de cuantificación de la sanción, procede concluir que la sanción impuesta fue ajustada al ordenamiento jurídico porque, como ha reconocido el Tribunal Supremo, la norma no permite márgenes de apreciación, al disponer que, en todo caso, es la cifra de negocios el único elemento la que ha de tomarse en consideración exclusiva para cuantificar la sanción.

Se desestima.

**SEXO.- Costas.-**

En cuanto a las costas, de acuerdo con el artículo 139.1º LJCA, procede imponerlas a la entidad recurrente al desestimar su pretensión.

En atención a cuanto se ha expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que nos confiere la Constitución Española,

**FALLAMOS**

Desestimar el recurso contencioso-administrativo número nº. 876/2020, promovido por la Procuradora Sra. Lázaro Gogorza, en nombre y representación de la entidad RPC Superfos Pamplona, S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), de 11 de junio de 2020, y contra la sanción de la que trae causa por ser ajustadas a derecho, imponiendo las costas del recurso a la entidad recurrente.

Líbrese y únase certificación literal de esta resolución a las actuaciones con inclusión de la original en el Libro de Sentencias.

Luego que sea firme la presente Sentencia, remítase testimonio de la presente resolución, junto con el expediente administrativo, a su oficina de origen, que deberá de acusar recibo dentro del término de los diez días, conforme previene el artículo 104 de la L.J.C.A., para que la lleve a puro y debido efecto.

Contra la presente resolución cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los art. 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, del Banco de Santander, a la cuenta general nº 2602 y se consignará el número de cuenta-expediente 2602 seguido de ceros y el número y año del procedimiento, especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros).

Así por esta nuestra Sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente D. Gerardo Martínez Tristán, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Letrado de la Administración de Justicia, certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).