

**RECLAMACIÓN Nº:** JEAC 2020/0507

**PROCEDIMIENTO:** Abreviado

**CONCEPTO:** Sanción tributaria

**OFICINA GESTORA:** Administración de Tributos a la Importación y Especiales de Santa Cruz de Tenerife

**INTERESADO:** XXXX, SLU

### **Resolución de 26 de mayo de 2021**

Reunida en Pleno la Junta Económico-Administrativa de Canarias para ver y fallar, en única instancia, la reclamación económico-administrativa de referencia, interpuesta por don ..., actuando en nombre y representación de la mercantil **XXXX, SLU** (en adelante, LA SOCIEDAD), provista de CIF. ...., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., versando sobre impugnación de resolución RE2020000022907 de 21 de agosto de 2020, de la Administración de Tributos a la Importación y Especiales de Santa Cruz de Tenerife, recaída en procedimiento sancionador n.º 2020/582615 (SATI 198/2020), siendo la cuantía de 1.500'00 euros, dictó la presente resolución con base en los siguientes:

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** En fecha 11 de septiembre de 2019, la Administración de Tributos a la Importación y Especiales de Santa Cruz de Tenerife emitió requerimiento a LA SOCIEDAD, al constatarse que era el destinatario e IMPORTADOR de acuerdo con los datos incluidos en la declaración de importación, con el siguiente detalle:

<b>Fecha importación</b>	<b>Declarante</b>	<b>NIF destinatario</b>	<b>Nombre destinatario</b>	<b>Declaración importación</b>	<b>Nº Bultos</b>	<b>Peso Bruto</b>
18/09/2019	YYYY,SL	....	XXXX, SLU	388318071431	1	1 Kg



Y, al amparo de lo previsto en el artículo 93.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en el requerimiento de referencia se solicitaba a LA SOCIEDAD que aportara la siguiente documentación: 1. Factura o contrato de compra de la mercancía introducida; y, 2. Justificante bancario del pago de la factura de la mercancía, y se le advertía que la no atención completa del requerimiento podría ser considerado infracción tributaria grave ex artículo 203 apartado 1 letra b) y apartado 2) de la LGT, y sancionable, como tal, con las multas establecidas en el apartado 5, letras a), b) y c) del citado precepto.

El citado requerimiento se puso a disposición de LA SOCIEDAD en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas de la Agencia Tributaria Canaria (ATC), el 23 de septiembre de 2019. Y habiendo transcurrido desde la puesta a disposición más de diez días sin que la entidad interesada o su representante accediera a su contenido, se entendió rechazada la notificación el día 4 de octubre de 2019, a las 00:00 horas, teniéndose por efectuado el trámite de notificación en esa fecha.

**SEGUNDO.-** Al no haberse atendido el requerimiento aludido supra, en fecha 28 de enero de 2020, la Administración de Tributos a la Importación y Especiales de Santa Cruz de Tenerife emitió segundo requerimiento a LA SOCIEDAD, solicitando la misma documentación y con la misma advertencia, requerimiento que también consta notificado (por rechazado) el 15 de febrero de 2020 en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas de la ATC.

**TERCERO.-** Habida cuenta que LA SOCIEDAD no había atendido los dos requerimientos emitidos por la Administración de Tributos a la Importación y Especiales de Santa Cruz de Tenerife, el 22 de junio de 2020 se acordó iniciar el expediente sancionador n.º 2020/582615 (SATI 198/2020), por incumplimiento del deber de colaboración, proponiéndose por su instructora una sanción consistente en multa de 1.500'00 euros (sanción reducida 1.125'00 euros), consecuente con la infracción tributaria tipificada



en el artículo 203.5 b) de la LGT. La citada propuesta, junto con la comunicación de la apertura del trámite de audiencia por un plazo de 15 días, se entendió notificada el 4 de julio de 2020 al no acceder la entidad interesada ni su representante al buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, pese a que se había puesto a su disposición el día 23 de junio anterior.

**CUARTO.-** Ante la falta de alegaciones a la propuesta formulada, con fecha 21 de agosto de 2020 dicta resolución el Administrador de Tributos a la Importación y Especiales de Santa Cruz de Tenerife, imponiendo a LA SOCIEDAD una sanción de 1.500'00 euros (importe reducido 1.125'00 euros), al considerar probado que la conducta del obligado tributario -no atender un segundo requerimiento debidamente notificado- constituye la infracción tributaria grave tipificada en el artículo 203. 5 b) de la LGT, para los supuestos de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración Tributaria. La citada resolución se entendió igualmente notificada el 5 de septiembre de 2020 al no acceder la entidad interesada ni su representante al buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, pese a que se había puesto a su disposición el día 25 de agosto anterior

**QUINTO.-** Y frente a la resolución recaída en el procedimiento sancionador n.º 2020/582615 (SATI 198/2020), LA SOCIEDAD interpuso la presente reclamación económico-administrativa, mediante escrito presentado el 21 de septiembre de 2020, formulando las siguientes alegaciones fundamentales: **1ª)** Que los requerimientos practicados se tuvieron por notificados por el transcurso del plazo de 10 días naturales desde su puesta a disposición en la dirección electrónica y es doctrina consolidada que (sic) *"las notificaciones por rechazo por NEO no equivalen, a efectos del art. 203 a notificación efectiva"* y debería complementarse con una comunicación informativa notificada en mano efectivamente; **2ª)** Para el caso de que procediese la sanción en todo caso sería de 300 euros, prevista en la letra a) del artículo 203.5 de la LGT, y no la prevista en la letra c) del mismo artículo 203.5; y, **3ª)** Falta de motivación, acreditación y prueba del elemento subjetivo de la sanción (culpabilidad), que considera



es estereotipada.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Este órgano -de conformidad con lo establecido en el artículo 33 de la Ley 9/2006, de 11 de diciembre, Tributaria de la Comunidad Autónoma de Canarias, en relación con la Disposición Adicional Sexta de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas- es competente para conocer de la presente reclamación, la cual han sido interpuesta en plazo hábil, con personalidad bastante y legitimación suficiente.

**SEGUNDO.-** La presente reclamación se sustancia a través del procedimiento económico-administrativo abreviado, regulado en los artículos 245 a 248 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por encontrarnos en el supuesto (reclamaciones de cuantía inferior a 6.000 euros, o 72.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones) previsto en el artículo 64 del Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

**TERCERO.-** Sostiene la representación de la entidad ahora reclamante, en primer lugar, que los requerimientos practicados se tuvieron por notificados por el transcurso del plazo de 10 días naturales desde su puesta a disposición en la dirección electrónica y es doctrina consolidada que (sic) *"las notificaciones por rechazo por NEO no equivalen, a efectos del art. 203 a notificación efectiva"* y debería complementarse con una comunicación informativa notificada en mano efectivamente (y cita resolución del TEAR de Las Palmas de Gran Canaria 35-03561-2016, de 6 de agosto de 2018), e invoca, asimismo, la sentencia nº 127/2018 (rec. 272/2017), del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, de Santa Cruz de Tenerife de 27 de abril de 2018, de la que destaca que aunque las notificaciones de los requerimientos se entiendan legalmente rehusados, no es posible afirmar su pleno



conocimiento por parte de la entidad a fin de poder aunar a dicho conocimiento algún comportamiento activo realizado por la misma dirigido a dilatar, entorpecer impedir, por lo que no sólo falta el elemento subjetivo de la culpabilidad, sino también el objetivo.

Pues bien, en cuanto a los efectos jurídicos del rechazo de las notificaciones electrónicas, resulta esclarecedor lo declarado por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria, en reciente resolución de fecha 12 de junio de 2020 (FD 5º)- que esta Junta comparte plenamente- a cuyo tenor (lo subrayado es propio)

" QUINTO.-(...)

*Y respecto a esta cuestión, la forma de notificación al reclamante de los actos administrativos desatendidos, expuestos en los antecedentes de esta resolución, llevan a este Tribunal a formular algunas consideraciones sobre la eficacia de las notificaciones electrónicas y la singularidad del elemento subjetivo en la infracción sancionada, aun no siendo cuestionable -aunque la reclamante lo cuestione de forma tangencial- la plena validez de las notificaciones desatendidas.*

*La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, supuso un avance definitivo en la construcción e implantación de la Administración Pública electrónica. Su artículo 27.6 dispuso que "reglamentariamente las Administraciones Públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando sólo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y disponibilidad de los medios tecnológicos precisos".*

*En desarrollo de la materia que nos ocupa en el ámbito tributario se dictaron diversas disposiciones de desarrollo, en particular el Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, que reguló supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Todo ello configuró el denominado sistema de notificación electrónica obligatoria (NEO).*



La Ley 11/2007 fue derogada y se integró en la hoy vigente Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones públicas (LPAC), cuyo artículo 41 establece:

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

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

(...)

5. Cuando el interesado o su representante rechace la notificación de una actuación administrativa, se hará constar en el expediente, especificándose las circunstancias del intento de notificación y el medio, dando por efectuado el trámite y siguiéndose el procedimiento.

(...)

Y su artículo 14.2 dispone

Artículo 14. Derecho y obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas.

(...)

2. En todo caso, estarán obligados a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas para la realización de cualquier trámite de un procedimiento administrativo, al menos, los siguientes sujetos:

a) Las personas jurídicas.

b) Las entidades sin personalidad jurídica.

c) Quienes ejerzan una actividad profesional para la que se requiera legislación obligatoria, para los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas en ejercicio de dicha actividad profesional. En todo caso, dentro de este



*colectivo se entenderán incluidos los notarios y registradores de la propiedad y mercantiles.*

*d) Quienes representen a un interesado que esté obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración.*

*e) Los empleados de las Administraciones Públicas para los trámites y actuaciones que realicen con ellas por razón de su condición de empleado público, en la forma en que se determine reglamentariamente por cada Administración.*

*Por último, su artículo 43 señala:*

*Artículo 43. Práctica de las notificaciones a través de medios electrónicos.*

*1. Las notificaciones por medios electrónicos se practicarán mediante comparecencia en la sede electrónica de la Administración u Organismo actuante, a través de la dirección electrónica habilitada única o mediante ambos sistemas, según disponga cada Administración u Organismo.*

*A los efectos previstos en este artículo, se entiende por comparecencia en la sede electrónica, el acceso por el interesado o su representante debidamente identificado al contenido de la notificación.*

*2. Las notificaciones por medios electrónicos se entenderán practicadas en el momento en que se produzca el acceso a su contenido.*

*Cuando la notificación por medios electrónicos sea de carácter obligatorio, o haya sido expresamente elegida por el interesado, se entenderá rechazada cuando hayan transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de la notificación sin que se acceda a su contenido.*

*(...)*

*Y en relación con lo dispuesto en los artículos 41.5 y 43.2 de la LPAC, y con referencia específica al ámbito tributario, el artículo 111.2 de la LGT señala que "el rechazo de la notificación realizado por el interesado o su representante implicará que se tenga por*



efectuada la misma".

Teniendo la entidad local recurrente personalidad jurídica de acuerdo con el artículo 11 de la Ley 7/1985, de 7 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, estando obligado por tanto a recibir las notificaciones por vía electrónica, entendiéndose rechazada sin acceder a su contenido una vez transcurridos diez días naturales desde su puesta a disposición, y siendo el efecto jurídico del rechazo de la notificación que la misma se tenga por efectuada, la eventual falta de diligencia en la recepción de las notificaciones por vía electrónica por los obligados a ello no perjudica la eficacia de los actos administrativos a notificar, pues esta es la pretensión de la normativa reproducida, y es evidente que la ignorancia de las leyes no excusa de su cumplimiento, de acuerdo con el artículo 6 del Código Civil.

En este sentido, la jurisprudencia viene reconociendo que el conocimiento real de los actos que afectan a los interesados queda vinculado al derecho de defensa y a la tutela judicial efectiva que asiste a los ciudadanos, a no ser que esa falta de conocimiento real tenga su origen y causa determinante en el "desinterés, pasividad, negligencia o malicia del interesado o éste haya adquirido dicho conocimiento a pesar del defecto de comunicación" (Sentencia núm. 167/1992, de 26 octubre, del Tribunal Constitucional, Sala Segunda). De igual modo, el Tribunal Supremo en su Sentencia de 12 de diciembre de 1997, Recurso de casación en interés de la Ley núm. 6561/1996, señalaba que el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que impone el artículo 31.1 de la Constitución obliga a una conducta diligente por parte de los contribuyentes para la recepción de las notificaciones, lo que justificaría el procedimiento de notificación previsto y regulado en los artículos reproducidos de la LPAC.

Pues bien, en el supuesto aquí controvertido -al estar obligada LA SOCIEDAD a la recepción por medios electrónicos de las comunicaciones y notificaciones a realizar por la ATC- todas las notificaciones practicadas en el expediente se pusieron a disposición del interesado en el buzón electrónico asociado a la dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas de la ATC, "dejando" el interesado



transcurrir los diez días naturales desde la puesta a disposición de los actos objeto de notificación sin acceder a su contenido, por lo que todas las notificaciones se entendieron como rechazadas, teniéndose por efectuado el trámite de notificación y siguiéndose el procedimiento, sin que el interesado interviniera en ningún momento en el procedimiento, hasta que -tal como hemos detallado en los AH4º Y 5º- el Administrador de Tributos a la Importación y Especiales de Santa Cruz de Tenerife dictó la resolución que ultimaba el expediente sancionador n.º 2020/582615 (SATI 198/2020), y por la que se imponía a LA SOCIEDAD una sanción de 1.500'00 euros, que se entendió igualmente notificada (por rechazo) el 5 de septiembre de 2020 al no acceder la entidad interesada ni su representante al buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas. Y, ahora sí -y a pesar de "entenderse rechazada" igualmente esta última notificación-, LA SOCIEDAD debemos entender que "tuvo conocimiento de su contenido", puesto que interpuso el 21 de septiembre de 2020 la presente reclamación frente a dicha resolución, de lo que cabría inferir que, efectivamente, esa "falta de conocimiento real" -que pretende hacer valer el interesado- del contenido de las anteriores notificaciones realizadas por la Administración, todas ellas a través del Servicio de Notificaciones Electrónicas, pudo haber tenido su origen en el "desinterés, pasividad o negligencia del interesado", no accediendo al contenido de los actos debidamente notificados, a través del Servicio de Notificaciones Electrónicas de la ATC.

Por todo ello, este argumento no puede prosperar, y procede la desestimación de este motivo de impugnación, si bien las consideraciones sobre la singularidad del elemento subjetivo en la infracción sancionada, y su necesaria concurrencia en la conducta infractora, elemento esencial para que proceda la imposición de la sanción, se analizará en el Fundamento de Derecho Quinto de la presente resolución

**CUARTO.-** LA SOCIEDAD -como segundo motivo de oposición- manifiesta que en el caso de que procediese la sanción en todo caso sería de 300 euros, prevista en la letra a) del artículo 203.5 de la LGT, y no la prevista en la letra c) del mismo artículo 203.5, conforme al criterio recogido en la sentencia nº 701/2016, de 5 de julio (JUR



2016\245982), del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, que tiene declarado (FD4º), en síntesis, que es necesario que el apercibimiento ponga de manifiesto expresamente que es el segundo o tercer requerimiento y que su no atención tiene relevancia a efectos de calificar la conducta infractora, lo que no acontece en el presente caso. Y dicho argumento debe correr la misma suerte desfavorable para los intereses de la entidad reclamante que el anterior.

En efecto, lo que para la LGT constituye la infracción tributaria tipificada en su artículo 203 no es la falta de aportación de documentos, sino la no atención del requerimiento. Recordemos en este punto el literal del reiterado artículo 203 (el subrayado es, igualmente, nuestro):

*"Artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.*

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

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

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

*a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.*

*b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.*

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



d) *Negar o impedir indebidamente la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionados con las obligaciones tributarias.*

e) *Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria.*

2. (...)”

Y, en cuanto al importe de la sanción impuesta, que defiende que habría correspondido aplicar la sanción de 300 euros, prevista en la letra a) del artículo 203.5 de la LGT, y no la prevista en la letra c) del mismo artículo 203.5, debemos precisar, en primer lugar, que la sanción impuesta no es la del apartado c), sino la del apartado b) de 1.500,00 euros, a que se refiere el apartado 5 del mismo precepto.

Pues bien, al respecto el tan traído apartado 5 del artículo 203 de la LGT dispone lo siguiente (lo subrayado y la negrita es propio):

*"5. Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria se refiera a la aportación o al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento por personas o entidades que realicen actividades económicas del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, o del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consistirá en:*

*a) **Multa pecuniaria fija de 300 euros**, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido **en el primer requerimiento notificado al efecto.***

*b) **Multa pecuniaria fija de 1.500 euros**, si no se comparece o no se facilita la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido **en el segundo requerimiento notificado al efecto.***



*c) Multa pecuniaria proporcional de hasta el dos por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquél en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros, cuando no se haya comparecido o no se haya facilitado la actuación administrativa o la información exigida en el plazo concedido **en el tercer requerimiento notificado al efecto** (...)*

Pues bien, en el caso que nos ocupa es evidente que nos encontramos en el supuesto a que hacer referencia el apartado 5, por cuanto el requerimiento hacía referencia a la factura o contrato de compra de la mercancía importada, así como justificante bancario del pago. Y, en lo que toca al importe de la multa impuesta, corresponde a lo establecido en la letra b) del mismo apartado 5, por cuanto el requerimiento no había sido atendido en dos ocasiones, y en el segundo requerimiento (página 4 del expediente) se hacía constar expresamente en su encabezado "SEGUNDO REQUERIMIENTO", y se le advertía que la no atención completa del requerimiento podría ser considerado infracción tributaria grave ex artículo 203 apartado 1 letra b) y apartado 2) de la LGT, y sancionable, como tal, con las multas establecidas en el apartado 5, letras a), b) y c) del citado precepto. Y, siendo así que se trataba sin lugar a dudas de un "SEGUNDO REQUERIMIENTO" debidamente notificado y no atendido, es por lo que corresponde la sanción prevista en la letra b) del artículo 203.5 de la LGT, parcialmente transcrito más arriba, con independencia de lo declarado en la sentencia invocada por el interesado, toda vez que la norma nada exige al respecto, y se trata del pronunciamiento puntual de un tribunal que no sienta jurisprudencia.

**QUINTO.-** Pero, continuando con la necesaria concurrencia del elemento subjetivo en la conducta infractora, esto es, si se ha producido una conducta "culpable", es lo cierto que el artículo 183.1 de la LGT prevé 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*», lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias,



excluyéndose la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta del contribuyente, este Órgano ha tenido ocasión de pronunciarse, entre otras, en resolución de 17 de octubre de 2019, recaída en la reclamación económico-administrativa JEAC 2018/895.

Así, en concordancia con el criterio establecido, es necesario, que el obligado tributario haya actuado con negligencia, mínimo respecto del cual puede darse por existente una infracción tributaria desde la perspectiva de la culpabilidad, y que no concurra en su conducta ninguna circunstancia de las previstas en el artículo 179.2 de la citada Ley al objeto de poder apreciar la ausencia de responsabilidad en la comisión de la infracción tributaria. Y, a tal efecto, señalemos que es comúnmente admitido que culpabilidad se equipara con responsabilidad, entendiéndose que existe culpa cuando el sujeto no aplica el cuidado objetivo requerido en el ámbito de la relación jurídica considerada, cuidado objetivo que, en el ámbito tributario, debe comprender al menos un diligente y veraz cumplimiento de las obligaciones formales impuestas por la normativa de cada tributo (llevarza de libros y registros obligatorios, presentación completa y exacta de declaraciones tributarias, etc.).

Al respecto debe matizarse que el concepto "diligencia necesaria" es un concepto jurídico indeterminado que ha de concretarse en cada caso, teniendo en cuenta la obligación tributaria de que se trata, la naturaleza de la norma de cuidado, el grado de atención o dificultad que requiere su cumplimiento, el resultado lesivo y las circunstancias concurrentes, tanto del hecho como personales, sin caer en un subjetivismo exacerbado, sino tendiendo a una objetivación sobre la base de la diligencia propia de un ordenado contribuyente medio. En definitiva, la LGT castiga no sólo las infracciones cometidas dolosa o intencionalmente, sino también las que revisten la más leve forma de culpabilidad, la negligencia en cualquier grado. Y la esencia de la *negligencia* a la que alude el artículo 183 radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma (en nuestro caso, los intereses de la Hacienda Pública, intereses que se concretan en las



normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución), no exigiendo, en consecuencia, como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma, siendo la doctrina jurisprudencial al respecto (Vid. STS. de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de mayo de 1999) la que vincula la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de la norma aplicable, debiendo tenerse en cuenta que por tal interpretación se entiende “aquella que esté respaldada por una fundamentación objetiva”, sin que a tal efecto sea suficiente cualquier tipo de alegación contraria a la postura sostenida por la Administración.

Pues bien, partiendo de las consideraciones expuestas con anterioridad, y en lo que hace al supuesto controvertido, es lo cierto que la Administración de Tributos a la Importación y Especiales de Santa Cruz de Tenerife ha utilizado en la tramitación del expediente sancionador una fundamentación genérica en lo que atañe a la existencia de una conducta negligente del obligado tributario, sin que haya quedado claro el vínculo existente entre esa conducta y la posible culpabilidad de aquel; utilizando una fórmula generalizada y estereotipada que en ningún caso puede ser considerada como motivación suficiente para apreciar la culpabilidad del presunto infractor. Así, en la propuesta de imposición de sanción se refleja en el apartado dedicado a la “Motivación y Propuesta del expediente sancionador” como única motivación específica para el supuesto concreto, que:

(...) Ahora bien en el supuesto presente, la normativa tributaria aplicable resulta precisa y clara, no ostenta ninguna ambigüedad y, en consecuencia, ninguna duda razonable puede suscitar sobre su interpretación. No debemos olvidar que las infracciones a que se hace referencia en el presente expediente tienen su origen en:



La resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Considerando que no ha existido una interpretación razonable de la norma, resulta manifiesto que la actitud del infractor discrepa de forma injustificada con la propia norma fiscal y, en consecuencia, incurre en ese menoscabo, esa laxitud, ese cierto desprecio del deber impuesto por la norma (...)."

Y, posteriormente, en el dictado de la resolución mediante la que se impone la sanción -objeto de esta reclamación- repite de forma literal el transcrito argumento contenido en la propuesta de imposición de sanción, resultando que esta motivación, en lo que atañe a la culpabilidad, elemento esencial para que proceda la imposición de la sanción, no contiene referencias suficientes, más allá de meras generalidades, y este déficit de motivación conllevaría la anulación del acuerdo sancionador

En efecto, a este respecto, conviene tener en cuenta que la Doctrina y la Jurisprudencia viene rechazando cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación. Por ello, los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamente 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.

Y, el criterio de esta Junta Económico-Administrativa viene a corroborar lo proclamado en resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 18 de febrero de 2016, por la que se resuelve el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, de la que -por su interés y aplicación directa al supuesto que nos



ocupa- reproducimos sus Fundamentos de Derecho Segundo a Quinto en su integridad (lo subrayado es nuestro):

« FUNDAMENTOS DE DERECHO (...)

SEGUNDO: La cuestión controvertida consiste en determinar si puede entenderse como motivación suficiente en un acuerdo sancionador, para considerar que se ha acreditado por la Administración la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, la expresión siguiente: "analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad".

*TERCERO: La cuestión controvertida es de gran importancia pues nos movemos en el ámbito del derecho sancionador cuyas exigencias, materiales y formales, así como las limitaciones constitucionales a la actuación de la Administración, son mayores que en otros ámbitos administrativos. En especial por la existencia del derecho a la presunción de inocencia que recoge nuestra constitución en su artículo 24.2, principio que se aplica no sólo al derecho penal sino también al derecho sancionador administrativo.*

*El Tribunal Supremo, basándose en sentencias del Tribunal Constitucional, se ha pronunciado sobre la necesidad de adecuación de las resoluciones administrativas sancionadoras al principio de presunción de inocencia en varias sentencias: de 6 de Junio de 2008 (Rec. nº. 146/2008), de 12 de Julio de 2010 (Rec. nº. 480/2007), de 20 de Diciembre de 2013 (Rec. nº. 1537/2010) y de 21 de febrero de 2014 (Rec. nº. 4185/2011), entre otras.*

*Este TEAC, acogiendo la doctrinal del Tribunal Supremo, también se ha pronunciado sobre la exigencia de la aplicación del principio de presunción de inocencia a las resoluciones administrativas sancionadoras, y en concreto sobre el elemento subjetivo la infracción, en resoluciones, baste citar por todas, de 7 de junio de 2011 (RG 1013/2009) y de 21 de mayo de 2015 (RG 1564/2012).*



*Por ello cualquier análisis de la motivación, objeto de este recurso, debe hacerse desde la posición de la salvaguarda del principio de presunción de inocencia, no pudiendo admitirse interpretaciones contrarias a él.*

*CUARTO: Las mismas sentencias y resoluciones administrativas mencionadas rechazan la posibilidad de que baste el cumplimiento de los elementos objetivos de la infracción (por ejemplo dejar de ingresar) para que pueda considerarse que existe culpabilidad, es decir, la Administración ha de probar, además del elemento objetivo, el subjetivo, la culpabilidad, ya sea a título de dolo o de simple negligencia.*

*El artículo 183.1 LGT exige la concurrencia de la culpabilidad en cualquiera de sus dos modalidades (dolo o culpa) "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".*

*El análisis de la existencia de la culpabilidad se debe realizar en el procedimiento administrativo sancionador, de entre cuyos elementos toma protagonismo la motivación, no sólo por ser la cuestión debatida aquí, sino porque es a través de la motivación como se debe llegar a la conclusión de si la conducta fue culpable (en el caso que aquí interesa, si fue una conducta negligente).*

*Así la sentencia ya mencionada del Tribunal Supremo de 6 de Junio de 2008 (Rec. nº. 146/2008) señala:*

*«... la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2003 ignora la obligación de motivar que deriva de la Ley y la Constitución porque, como ya hemos recalcado antes, no puede fundarse la existencia de infracción en la mera referencia al resultado de la regularización practicada por la Administración tributaria o, como en el caso enjuiciado, en la simple constatación de la falta de un ingreso de la deuda tributaria, porque el mero dejar de ingresar no constituía en la LGT de 1963 -ni constituye ahora- 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. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la citada STC 164/2005, al señalar 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, extremo del que en la resolución judicial viene a prescindirse», y que **«no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere»** (FD 6). Y la misma doctrina vino a sentar la Sección Segunda de este Tribunal cuando en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 216/2002 ), señaló: «Es patente, de lo transcrito, que no se ha producido ni en la vía administrativa, ni en la jurisdiccional, la valoración de los específicos hechos que configuran la infracción tributaria sancionada. Tanto en una como en otra resolución se limitan a realizar formulaciones genéricas y abstractas sobre el elemento intencional de las infracciones tributarias, **pero no llevan a cabo, como es necesario, un análisis de esas ideas con referencia a los específicos hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico de la infracción enjuiciada.**- Al no haberse hecho así se ha infringido la doctrina sentada en las sentencias de contraste, por lo que se está en el caso de estimar el recurso, anulando la sanción impuesta» (FD Cuarto).»

Asimismo debe traerse a colación la sentencia también de nuestro Alto Tribunal de 12 de Julio de 2010 (Rec. nº. 480/2007), en la que se afirma:

«... este Tribunal ha declarado que debe rechazarse el automatismo consistente en que la falta de oposición a la liquidación supone, sin más, la imposición de la sanción, pues ello significaría desterrar el elemento esencial de culpabilidad e incorporar el criterio objetivo de la responsabilidad [sentencia de 23 de octubre de 2009 (casación 3121/03, FJ 3º )]. En el mismo sentido hemos resaltado la necesidad de prueba, pues esa aquiescencia no supone sin más la concurrencia de culpabilidad [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casación 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º , respectivamente)]. En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542 / 03, FJ 6º ).La imposición de sanciones tampoco puede fundarse en la mera constatación de que procedía la regularización del ejercicio, dado que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse como el desenlace, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente [sentencias de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/06, FJ 3º) y 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 4º )]. Así lo ha puesto de manifiesto también, en términos que no dejan lugar a dudas, el Tribunal Constitucional en la



sentencia 164/2005 , al señalar **que se vulnera el derecho a la presunción de inocencia cuando se impone la sanción por la simple circunstancia de no ingresar la cuota tributaria, pero sin acreditar la existencia de un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio** (FJ 6º). Para poder apreciar la existencia de una motivación suficiente y de un juicio razonable de culpabilidad resulta menester enjuiciar si la Administración probó la culpabilidad del sujeto pasivo y si concurrían elementos bastantes para considerar que hubo infracción del ordenamiento jurídico [sentencias de 15 de octubre de 2009 (casaciones 6567/03 y 4493/03, FFJJ 8º y 5º , respectivamente). En igual sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2009 (casación 3542/03, FJ 6º )]. **Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere** [sentencias de 6 de junio de 2008 (casación 146/04, FJ 6º) y 6 de noviembre de 2008 (casación 5018/06, FJ 6º )].»

En relación con todo ello, la sentencia citada de 20 de diciembre de 2013 (Rec. nº. 1587/2010), se dispone:

«... si la Administración tributaria consideraba que el sujeto pasivo no actuó diligentemente, como aquí acontece, debía haber hecho 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**, dado que las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias [ sentencia de 16 de marzo de 2002 (casación 9139/96 ), FJ 3º), cuya doctrina reitera la antes citada de 6 de junio de 2008 (casación para la unificación de doctrina 146/04 , FJ 5º)].

**Ni el Tribunal Económico-Administrativo Central, ni la Audiencia Nacional podían subsanar la falta de motivación de la culpabilidad** en el acuerdo sancionador, porque es al órgano competente para sancionar, a la Inspección de los Tributos en el presente caso, a quien incumbía motivar la imposición de la sanción [confróntense las sentencias de 30 de septiembre de 2010 (casación 6428/05, FJ 3º) y 23 de septiembre de 2010 (casación 6163/05 , FJ 4º)].»



*Estas sentencias, al referirse a la motivación, lo hacen imponiendo a la Administración una exigencia y detalle que implica un importante esfuerzo de definición y de razonamiento. Así cuando se dice: "hechos enjuiciados que es lo que pone de relieve la concurrencia del elemento culpabilístico" o "Se revela imprescindible, por lo tanto, una motivación específica en torno a la culpabilidad o la negligencia, y las pruebas de las que se infiere" o "sino por datos de hecho suficientemente expresivos y detallados", se está rechazando cualquier fórmula objetiva y objetivada, imprecisa o generalizada; bien al contrario, se está exigiendo a la Administración que se traigan los elementos concretos de la conducta que indiquen la culpabilidad, es más, incluso detallados, para incorporarlos al razonamiento que concluya con la existencia de culpabilidad.*

*A su vez se rechaza cualquier automatismo, de tal forma que los elementos objetivos del tipo infractor han de darse como elemento necesario, pero no suficiente. Pero el que exista el elemento subjetivo de la culpabilidad ha de hacerse patente en el procedimiento sancionador mediante la motivación. Hasta tal punto se es exigente, que una motivación basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo criterio de este 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 fundamente 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.*

*QUINTO: Llegados a este punto procede analizar si la fórmula propuesta por la reclamante "analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad", puede ser válida como motivación suficiente de la culpabilidad.*

*La Directora, en apoyo de su pretensión, aporta resoluciones de este TEAC, como la de 24 de septiembre de 2003 (REG. 3722/2001). La parte transcrita y aportada por la Directora se refiere al concepto de negligencia, que nada tiene que ver con la*



*motivación, ya que una cosa es que exista la negligencia y otra, cuándo está suficientemente motivada.*

*De forma similar, la resolución de 27 de junio de 2007, RG 594/2007, se refiere a la definición del elemento subjetivo y su concurrencia. De nuevo se trata de argumentos que nada tienen que ver con la motivación.*

*La Directora transcribe el siguiente texto de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2010 (Rec. nº. 480/207), ya mencionada:*

*"Cabe recordar que nuestra jurisprudencia, de la que hemos dejado constancia en el fundamento anterior, impide castigar y, por consiguiente, estimar que hubo culpabilidad por el mero y automático hecho de constatarse la aislada presencia de alguno de los pormenores a los que nos hemos referido. Pero en modo alguno niega la posibilidad de inferir, razonada, razonablemente y de forma suficientemente explicada, la existencia de aquel elemento subjetivo del juego conjunto de las circunstancias concurrentes. De otro modo, se correría el riesgo de dejar vacía de contenido la potestad sancionadora de la Administración tributaria."*

*El propio párrafo aportado por la Directora detalla una serie de condicionantes que a juicio del Tribunal Supremo deben cumplirse para poder entender que estamos ante una motivación suficiente:*

- Ha de inferirse: es decir, debe ser una conclusión conectada a elementos conocidos y derivada de ellos.*
- Ha de hacerse de forma razonada: es decir, utilizando procesos deductivos o inductivos, e incluso las presunciones, conforme a los criterios del razonamiento humano.*
- Ha de hacerse razonablemente: es decir, de forma que sea una inferencia sostenible y fundada.*
- Ha de ser suficientemente explicada: es decir, no dejando que cada lector tenga que fabricarse la explicación y correlación detallada de hechos y reglas jurídicas.*
- Ha de basarse en el juego conjunto de las circunstancias concurrentes: es decir, todo ello ha de relacionar los elementos de hecho con los elementos de la lógica, y para ello han de ser mencionados (de forma directa, indirecta, expresa o tácita, todos*



los que influyen en el proceso y conclusión) unos y otros, y de tal forma que permitan una conclusión.

*La Directora considera que la fórmula sometida aquí a análisis no ocasiona indefensión al obligado tributario, ya que éste sabe qué grado de culpabilidad se le atribuye, en este caso, en grado mínimo. Pero la indefensión existe cuando el interesado no sabe cuál o cuáles de las circunstancias concurrentes están siendo tenidas en cuenta como elementos conformadores de la culpabilidad (de su negligencia), tanto a nivel fáctico como jurídico. Si conoce los elementos de hecho y jurídicos que se han tenido en cuenta, y cómo han sido razonados, tendrá ocasión de argumentar en sentido contrario, basándose en unos o en otros, o en la correlación que se haya realizado en la motivación. De no conocerlos, por ser una motivación genérica y estereotipada, para defenderse tendría que suponerlos, a veces adivinarlos, y tendría que razonar sobre unos elementos que no sabe si son los que se han tenido en cuenta. También podría, para asegurarse de que acierta en la elección de los elementos fácticos y jurídicos, intentar razonar con todos los hechos y argumentos jurídicos que él crea en juego y además prever sus posibles combinaciones, trasladándose de facto todos los aspectos de la carga de la prueba de la culpabilidad y toda la motivación de su inocencia sobre el presunto infractor, cuando esa carga y motivación le corresponde a la Administración. En esta situación, el obligado tributario se encuentra en una posición de incertidumbre por falta de explicación de hechos y argumentos específicos, lo que dificulta enormemente su defensa. Es a esta situación a la que se refiere el TEAR cuando dice "la falta de una explicación objetiva que permita formular, en su caso, oposición con cabal conocimiento de sus posibilidades impugnatorias". Admitir que una motivación que implique no conocer por parte del obligado tributario los elementos concretos tenidos en cuenta al apreciar su culpabilidad y su ligazón lógica y válida, con la consecuencia de que sea el obligado tributario quien tenga que hacer ese esfuerzo para contrarrestar esas carencias en la motivación, y que sin embargo la Administración no tenga que hacer esfuerzo alguno en dar a conocer claramente su propio argumentario, es contrario a la lógica más elemental, y desde el punto de vista jurídico y constitucional, es contrario al principio de presunción de inocencia.*

La unificación que se solicita no encaja con la jurisprudencia del Tribunal Supremo ni tampoco con la doctrina de este TEAC. La fórmula propuesta por la Directora



reclamante como válida para entender que se está cumpliendo con los requisitos de la motivación: "analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad", además de ser una fórmula genérica, pues puede ser utilizada en cualquier supuesto y con todo obligado tributario, sin análisis ninguno, es difícil que pueda ser considerada como suficientemente motivada, no merece tal consideración una fórmula que puede ser empleada en cualquier supuesto para dar por existente el elemento subjetivo que debe ser probado y explicado, con la consecuencia del traslado de la carga al obligado tributario; carece de la más mínima adecuación al caso concreto; y en cuanto "al juego de las circunstancias concurrentes", permitir usar esa fórmula como válida, implicaría permitir no mencionar ninguna circunstancia, ni su efecto o importancia, ni como se relacionan entre sí, en la apreciación de la negligencia.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por LA DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, ACUERDA DESESTIMARLO, unificando criterio en el sentido de que la utilización de la expresión "analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad" no supone motivar suficientemente el elemento subjetivo de la culpabilidad en una resolución sancionadora; bien al contrario, resulta una fórmula generalizada y estereotipada que no es motivación suficiente para apreciar la culpabilidad del presunto infractor».**

En idéntico sentido se pronuncian, entre otras muchas, las sentencias del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, de 16 de julio de 2015 (recurso para la unificación de doctrina 650/2014) a cuyo tenor:



*"Esa total y absoluta ausencia de la necesaria motivación de la apreciación de la culpabilidad nos lleva a concluir, con la actora, que la Administración ha impuesto la sanción mecánicamente, al constatar simplemente la realización de la conducta típica por parte del sujeto pasivo, pero sin valorar desde un punto de vista culpabilístico la conducta del mismo, si el desvalor de la acción le era imputable, lo que constituye un claro supuesto de responsabilidad objetiva, proscrita por nuestro ordenamiento. Si como en el caso, no queda acreditado el elemento subjetivo de la infracción y la sanción se impone por medio de una motivación genérica e insuficiente, ha de concluirse que lo procedente ha de ser su anulación, puesto que reposa, exclusivamente, en una presunción de intencionalidad contraria a la presunción de inocencia constitucionalmente consagrada"*

(el subrayado es propio)

A la vista del criterio doctrinal y jurisprudencial expuesto, y tal y como propugna la reclamante, hemos de concluir que la resolución aquí combatida deviene carente de motivación suficiente en lo que concierne a la acreditación del elemento subjetivo de culpabilidad.

En su virtud, este Órgano, en el día de la fecha y por los fundamentos expuestos, resuelve en ÚNICA INSTANCIA: **ESTIMAR** la presente reclamación económico-administrativa JEAC 2020/00507, por no venir ajustado a Derecho el acto impugnado. Notifíquese.

Contra esta resolución, que pone fin a la vía administrativa, cabe recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, a interponer en el plazo de DOS MESES desde su notificación, sin perjuicio de cualquier otro que pudiera interponerse.