

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ093582

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de abril de 2024

Sala 2.^a

R.G. 773/2022

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. Cuantificación. Una entidad realiza una actividad económica y en el seno de un procedimiento inspector no aportó, tras más de tres requerimientos, las facturas emitidas y recibidas de tres ejercicios comprobadas, siendo sancionada conforme a lo previsto en el primer guion del art. 203.6.b).2º.c) de la Ley 58/2003 (LGT) -magnitudes monetarias conocidas-.

Siendo esto así, cabe afirmar que está presente el elemento objetivo del tipo infractor, pues esta falta de actuación constituye resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria, ahora bien, la entidad alega que el cálculo de la sanción es erróneo pues la cuantía de la sanción no se puede calcular por años, ya que ésta se produciría en el año 2018, y no en 2014, 2015 y 2016.

Dicho de otro modo, la entidad realiza una actividad económica, y dado que las infracciones se cometieron en el seno de un procedimiento inspector, en el acuerdo sancionador se ha aplicado lo dispuesto en el art. 203.6.b) de la Ley 58/2003 (LGT). Asimismo, dado que el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, después del tercer requerimiento debidamente notificado al efecto, se atendió a lo dispuesto en el párrafo primero del apdo. 2º c).

Según este precepto, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de la mitad de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

Las magnitudes sobre las que aplica la sanción son, de acuerdo con lo dispuesto en el citado acuerdo sancionador, el importe de las facturas emitidas y las facturas recibidas respecto de las que se ha solicitado la aportación de los justificantes sin que se haya hecho efectiva tal aportación.

De acuerdo con lo anterior se determina una sanción respecto del período 2014, otra respecto del período 2015 -por operar el límite legal- y otra respecto del período 2016, por operar asimismo el límite legal.

Pues bien, el Tribunal no comparte dicha forma de cuantificar la sanción, pues únicamente se ha cometido una única infracción tributaria consistente en no atender un requerimiento formulado en el curso de un procedimiento inspector, con independencia de que las facturas requeridas y no aportadas se refieran a diversos ejercicios. Por ello, el límite máximo de la sanción impuesta, 600.000 euros, se debe aplicar atendiendo a la magnitud monetaria total de las facturas solicitadas y no aportadas. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 29, 34, 99, 107, 150, 179, 183 y 203.

Constitución Española, arts. 1, 9, 18, 25 y 31.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 19/11/2021 tuvo entrada en este Tribunal el presente recurso de alzada, interpuesto el 15/11/2021 contra la resolución dictada el 29 de septiembre de 2021 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid desestimando las reclamaciones económico-administrativas 28-03221-2020, 28-26125-2020 y 28-26126-2020, formuladas contra el acuerdo dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de imposición de sanción por infracción tributaria consistente en la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, tipificada en el artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Segundo.

En relación con la entidad XZ CB, comunidad de bienes dedicada a la prestación del servicio de medicina estética, se iniciaron en fecha 8 de mayo de 2018 actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de carácter general, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los periodos 2T de 2014 a 4T de 2016 y "entidades en régimen de atribución de rentas, declaración informativa" años 2014 a 2016.

Como consecuencia de las citadas actuaciones de comprobación e investigación se instruyó el acta de disconformidad A02-...0 relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, proponiendo la regularización de la situación

tributaria del obligado tributario al haberse puesto de manifiesto en el curso de las actuaciones inspectoras, por un lado, la existencia de ingresos obtenidos por la sociedad que no habían sido declarados, estando sujetos y no exentos, y por otro lado, la existencia de gastos no relacionados con el ejercicio de la actividad desarrollada o respecto de los cuales no se había aportado el documento o factura que los respaldase.

El contenido del citado Acta se confirmó en el correspondiente Acuerdo de liquidación A23-...0, emitido el 26 de diciembre de 2019 y notificado el 6 de enero de 2020.

Los hechos recogidos en el Acta y en el correspondiente Acuerdo de liquidación determinaron una deuda tributaria de 216.956,55 euros, imponiéndose sanción conforme a lo previsto en el artículo 191 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Asimismo, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid consideró que la conducta del obligado tributario en el curso del procedimiento inspector era constitutiva de la infracción tributaria prevista en el artículo 203 de la LGT, consistente en el incumplimiento de las obligaciones de facturación, entre otras, la de expedición, remisión, rectificación y conservación de facturas, justificantes o documentos sustitutivos, pues la Inspección solicitó de forma reiterada, en el curso del citado procedimiento inspector, determinada documentación que nunca fue aportada.

De esta forma, tras el correspondiente procedimiento sancionador iniciado el 2 de septiembre de 2019, se dictó, en fecha 20 de diciembre de 2019, acuerdo de imposición de sanción (Referencia: A23-...2) por la comisión de la infracción tributaria recogida en el artículo 203.6 b) 2ºc) de la LGT, elevándose la sanción a ingresar a un total de 1.378.998,15 euros.

Este acuerdo de sanción consta notificado el 30 de diciembre de 2019.

Tercero.

Contra el Acuerdo de imposición de sanción A23-...2 descrito en el punto anterior se interpuso el 30 de enero de 2020 reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, lo que determinó la apertura por este Tribunal de las reclamaciones económico-administrativas nº 28-03221-2020 por el ejercicio 2014, nº 28-26125-2020 por el ejercicio 2015, y nº 28-26126-2020 por el ejercicio 2016.

El TEAR de Madrid resolvió acumuladamente las reclamaciones 28-03221-2020, 28-26125-2020 y 28-26126-2020, al amparo de lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dictando resolución en primera instancia el 29 de septiembre de 2021, por la que desestima las reclamaciones y confirma el acto impugnado.

Esta resolución se notifica al interesado el 15 de octubre de 2021.

Cuarto.

Contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid XZ CB interpone el presente recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central el 15 de noviembre de 2021, alegando en síntesis lo siguiente:

- Inconstitucionalidad del artículo 203.6 b) de la Ley General Tributaria. La sanción recurrida no cumple el principio de proporcionalidad del Derecho administrativo sancionador recogido en el artículo 178 de la Ley General Tributaria.

- La ejecución de la entrada y registro efectuados el 8 de mayo de 2018 por la Inspección al inicio del procedimiento en el domicilio del obligado tributario, se realizaron violando todos los derechos fundamentales protegidos en el artículo 18 de la Constitución, al no respetarse las garantías mínimas para asegurar la autenticidad de la documentación obtenida y para evitar las pérdidas, extravíos o manipulaciones de la misma.

- Toda la documentación reclamada en el curso del procedimiento inspector fue obtenida por la Inspección en el procedimiento de entrada y registro realizado el 8 de mayo de 2018, de manera que, como ya se había facilitado, cuando se le requirió para que hiciese una nueva aportación el contribuyente hizo constar que ya lo tenía la Administración en su poder, amparándose en el artículo 99 apartado 2 de la Ley General Tributaria.

- No hay ninguna culpabilidad que permita imponer la sanción recurrida pues la conducta sancionada es justamente la descrita en el art 34.1. de la LGT que en su apartado h) dispone que el contribuyente tiene el Derecho "a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó." En el mismo sentido se pronuncia el artículo 99.2 de la Ley General Tributaria.

- El Tribunal Económico Administrativo Regional, transforma una única sanción, en tres sanciones, y en tres procedimientos distintos, numerados como 28-03221-2020, 28-26125-2020 y 28-26126-2020 que dice que acumula. Teniendo en cuenta esta circunstancia, la resolución impugnada no se corresponde con la reclamación planteada, ya que transforma un único acto administrativo que impone una sanción, que es la recurrida, en tres actos administrativos sancionadores, y resuelve sobre tres sanciones. Estamos ante una incongruencia entre lo pedido y

lo resuelto, que determina la nulidad de la resolución recurrida. Pero además constituye una clara "reformatio in peius" proscrita en nuestro ordenamiento jurídico.

- Ausencia de culpabilidad. Interpretación razonable de la norma.
- Non bis in idem. Auto del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2021, en el que entiende que si se ha sancionado como consecuencia de la regularización, como sucede en este caso, es inconstitucional la exigencia de otra sanción.
- Cuantificación errónea. Si existe resistencia u obstrucción, la cuantía de la sanción no se puede calcular por años, ya que ésta se produciría en el año 2018, y no en 2014, 2015 y 2016.

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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:
La conformidad a Derecho del acto impugnado.

Tercero.

De acuerdo con los antecedentes de hecho descritos y con la documentación que obra en el expediente, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid inició el 8 de mayo de 2018 actuaciones de comprobación e investigación de alcance general mediante personación en el domicilio del obligado tributario.

En dicha personación se incautaron varios documentos, tanto en papel como de carácter informático, recogiendo en diligencia las actuaciones realizadas a estos efectos. Analizada la documentación incautada, la Inspección constata la falta de determinada documentación necesaria para la realización de la comprobación inspectora, siendo solicitada de forma reiterada en el curso del procedimiento inspector, si bien la misma nunca fue aportada, manifestado el obligado tributario que *"toda la documentación solicitada obra en poder de la Administración"*.

Toda vez que el obligado tributario no aporta la documentación y justificantes solicitados, se inicia un expediente sancionador al considerarse los hechos descritos subsumibles en el tipo de infracción tipificada en el artículo 203.6 de la LGT, consistente en ofrecer resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Dicho procedimiento finaliza mediante Acuerdo de imposición de sanción por infracción grave por importe de 178.998,15 euros en 2014, 600.000,00 euros en 2015 y 600.000,00 euros en 2016, que se impugna primero ante el TEAR de Madrid, el cual desestima la correspondiente reclamación económico-administrativa, y ahora ante este Tribunal, a través de recurso de alzada.

La información y documentación requerida por la Inspección y no aportada, se refiere, en esencia, a:

- las facturas emitidas correspondientes a la facturación de MUNICIPIO_1 desde junio a diciembre de 2014,
- las facturas emitidas correspondientes a la facturación de MUNICIPIO_1 y MUNICIPIO_2 de los años 2015 y 2016,
- las facturas recibidas de los años 2014, 2015 y 2016,
- libros registros que cumplan los requisitos legalmente establecidos,
- la justificación de la aplicación de la exención en el IVA.

Considera **XZ** CB que la ejecución del registro realizado el 8 de mayo de 2018, se efectuó violando todos los derechos fundamentales protegidos en el artículo 18 de la Constitución, al no respetarse las garantías mínimas para asegurar la autenticidad de la documentación obtenida y para evitar las pérdidas, extravíos o manipulaciones de la misma.

Asimismo, alega que la citada documentación no se aportó porque la misma ya se había aportado en las citadas actuaciones de entrada y registro efectuadas el 8 y 9 de mayo de 2018, estando por tanto en poder de la

Administración. Así, de acuerdo con el artículo 99 apartado 2 de la LGT, aplicable a los procedimientos sancionadores:

"Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante."

Por tanto, de acuerdo con el razonamiento expuesto, se estaría imponiendo una sanción sobre una obligación inexistente, es más, la sanción se impone porque el obligado tributario ha ejercido el derecho reconocido en los artículos 34.1.h y 99.2 de la LGT.

Para apoyar esta argumentación, la entidad recurrente señala:

- En relación con la documentación en papel incautada durante la personación realizada el 8 y 9 de mayo de 2018, que *"al efectuarse la entrada y registro debería levantarse un acta en la que figure la lista completa de la documentación incautada, debiendo estar la documentación en papel debidamente sellada y foliada, para garantizar su autenticidad"*. Afirma que los actuarios confiesan haberse llevado los bloques de facturas sin comprobar, sin sellarlas, numerarlas, ni rubricarlas, lo que conlleva que se hayan podido perder, ocultar, extraviar o manipular, sin que el contribuyente pueda ser sancionado por la falta de diligencia de la Administración.

- En relación con los archivos informáticos que figuran en el expediente afirma que los mismos carecen de valor probatorio pues, dado que las huellas digitales de los archivos copiados en el registro efectuado el 8 de mayo de 2018 no se corresponden con las huellas digitales de los archivos que figuran en el expediente, no es posible afirmar que la documentación requerida no estaba en los archivos informáticos copiados o incautados. Se aporta a estos efectos informe tecnológico forense.

Asimismo, alega que la Inspección tenía en su poder facturas tanto del ejercicio 2015 como del ejercicio 2016.

Cuarto.

Atendiendo a la documentación que obra en el expediente, se verifican los siguientes hechos:

- En la Comunicación de inicio notificada el día 8 de mayo de 2018, la Inspección solicitó copia en soporte informático de los Libros Registros contables obligatorios junto con los Libros Registros de Facturas Emitidas y facturas Recibidas de los años objeto de comprobación; las facturas emitidas y facturas recibidas; el cuadro de amortización y cálculos explicativos de la misma, así como copia de las facturas de adquisición de los bienes de inmovilizado amortizados; copia de los contratos de prestación de servicios o de representación suscritos por la entidad que estén en vigor en los años objeto de comprobación; aportación de los documentos y justificantes que han servido para la determinación del importe de la retribución satisfecha en los años 2015 y 2016 al Sr. **Dmv**.

- En las Diligencias Nº 1, 2, 3 y 4 de 8 y 9 de mayo se recogen los hechos y circunstancias acontecidos durante la personación llevada a cabo en el domicilio fiscal del obligado tributario a los que éste presta su conformidad. De acuerdo con lo dispuesto en las mismas, los actuarios hicieron fotocopias de determinados documentos, incautaron asimismo documentación original, se accedió a los equipos informáticos y se realizó la copia y volcado de una parte de la información existente en los mismos calculando la huella electrónica de los archivos, asimismo, se adoptaron medidas cautelares (fundamentalmente precintado y depósito de algunos armarios) las cuales son descritas en las propias diligencias.

- En la Diligencia Nº 10 de 7 de junio de 2018 se incluye el fichero con datos de la caja de MUNICIPIO_1 obtenido de la copia del disco duro precintado e incautado en la entrada y registro de la clínica. En ese fichero aparecen lo que podrían ser los ingresos y pagos efectuados por caja de la entidad correspondientes a la sede de MUNICIPIO_1. En la información de los tres primeros meses de ese año existen una serie de entradas y, sobre todo, salidas de fondos, que van acompañados de la expresión "en B". Se solicita se explique el significado de este campo. Igualmente, la Inspección pregunta sobre el significado de los conceptos "Salida Dr. **Dmv**" que figuran en la imagen anterior, y se acredite dónde se ha enviado ese dinero.

- En la Diligencia Nº 11 de 27 de junio de 2018 se reitera por parte de la Inspección la solicitud de aportación de determinada documentación: facturas emitidas de los años 2015 y 2016, facturas de gastos exentos de IVA de todos los años objeto de Inspección, libros registros factura por factura y no por conceptos, y el resto de la documentación que falta por aportar solicitada en la comunicación de inicio.

Se advierte en la propia Diligencia que la desatención de esta petición puede constituir una infracción de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración prevista en el artículo 203.1 de la LGT, sancionable conforme al apartado 6 del mismo artículo.

Por su parte, el obligado tributario solicita el plazo máximo de 60 días naturales para que la Inspección no realice actuaciones con el obligado tributario y quede suspendido el plazo para atender los requerimientos efectuados, conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 4 del artículo 150 de la LGT.

- En la Diligencia Nº 12 de 4 de octubre de 2018, tras manifestar que no se aporta documentación alguna pues toda la documentación solicitada y no aportada fue recogida en la intervención efectuada por la inspección, la actuario muestra al compareciente, Don **Bts**, representante autorizado de la entidad, la documentación que se recogió en relación al obligado tributario en la personación (concretamente el día 9 de mayo) y que es la siguiente:

"- Facturas emitidas por servicios prestados en MUNICIPIO_2 - ejercicio 2014.

- Facturas emitidas por servicios prestados en MUNICIPIO_1 de los meses de enero a junio de 2014, no obstante, este último mes no está completo.

- Justificantes de cobros efectuados con tarjeta, tanto de los servicios prestados en MUNICIPIO_2 como en MUNICIPIO_1 de todos los ejercicios en inspección, tanto de cobros por servicios prestados en MUNICIPIO_2, como en MUNICIPIO_1.

*- Que la inspección le ha mostrado a Don **Bts** los archivos encontrado en la auditoría informática llevada a cabo en los ordenadores de la empresa, y que con independencia de determinados listados informativos de materias relacionadas con el funcionamiento de la clínica, como los listados de los pacientes, listados de visitas etc, en lo que respecta a las facturas emitidas, Don **Bts** ha podido ver, que existen unos archivos con el nombre de facturación de los ejercicios del 2013 al 2017, que están vacíos de contenido."*

Incluso, se insta al obligado tributario para que se persone en la siguiente comparecencia y vea in situ la documentación que se recogió.

Se vuelve a requerir la documentación que no ha sido aportada, entre ella las facturas emitidas de los meses de junio a diciembre de servicios prestados en la Clínica de MUNICIPIO_1 del ejercicio 2014 y todas las facturas emitidas, tanto de MUNICIPIO_1 como de MUNICIPIO_2 de los ejercicios 2015 y 2016.

- En la Diligencia Nº 13 de 18 de octubre de 2018 se vuelve a requerir la aportación de la documentación solicitada, las facturas emitidas de los meses de junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre y diciembre del ejercicio 2014, de los servicios prestados en la Clínica de MUNICIPIO_1 y todas las facturas emitidas, tanto de MUNICIPIO_2 como de MUNICIPIO_1, de los ejercicios 2015 y 2016. Asimismo, se reitera el requerimiento de la documentación que no ha sido aportada y la acreditación de la exención de los importes de las operaciones declaradas como tal.

La Inspección detalla los archivos obtenidos en los discos duros del obligado tributario y le pide información sobre ellos y las facturas relativas a dichos archivos. El obligado tributario alega que no aporta la documentación solicitada por considerar que se trata de una documentación que ya está en poder de la Inspección.

- En la Diligencia Nº 14 de 14 de noviembre de 2018 se reitera de nuevo que no se ha aportado documentación alguna de la solicitada en diligencias anteriores, es decir, facturas emitidas en su totalidad de los meses de junio a diciembre, por servicios prestados en MUNICIPIO_1 del ejercicio 2014 y todas las facturas emitidas en los ejercicios 2015 y 2016, facturas de gastos de todos los ejercicios que se inspeccionan y acreditación de los ingresos declarados como exentos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, manifestando el compareciente al respecto *"Que el obligado tributario se reitera de que toda la documentación solicitada obra en poder de la Administración"*.

Se vuelve a informar al obligado tributario en lo que se refiere a la reiteración de la documentación solicitada y no aportada, de que el incumplimiento de la obligación de aportar la documentación solicitada podría ser constitutivo de infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración prevista en el artículo 203.1 de la LGT, sancionable conforme al apartado 6.

- En la Diligencia Nº 15 de 4 de diciembre de 2018 se dice que no se ha aportado documentación alguna de la solicitada en varias diligencias instruidas en el trascurso de la comprobación inspectora, reiterando el compareciente, que le ha manifestado el obligado tributario, que *"toda la documentación solicitada obra en poder de la Administración"*.

- En la Diligencia Nº 16 de 14 de febrero de 2019 se solicita que se aporte a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria la siguiente documentación:

- Las facturas emitidas por tratamientos realizados en MUNICIPIO_2 y en MUNICIPIO_1 de los ejercicios 2015 y 2016, no aportadas a la Inspección y solicitadas en la primera notificación.
- En cuanto a los libros registros de facturas emitidas, se solicita que se aporten los libros, cumpliendo con los requisitos legalmente establecidos a efectos del impuesto señalado, es decir, registro de factura por factura, con fecha, nº de facturas, concepto, base imponible e IVA repercutido.

- La aportación de los libros registros de todos los gastos a efectos de la determinación del rendimiento neto de la actividad económica.

- Facturas de los profesionales que trabajan con la entidad, durante los ejercicios que se inspeccionan.

Se reitera que la falta de aportación de la documentación solicitada podría ser constitutiva de infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración prevista en el artículo 203.1 de la LGT, sancionable conforme al apartado 6.

- En la Diligencia N° 17 de 11 de Junio de 2019 se indica que se devuelve al obligado tributario la documentación en formato papel que se recogió de la clínica de la calle (...). Que, en el trascurso de la actuación inspectora, se ha solicitado documentación y el obligado tributario ha manifestado *"Que toda la documentación solicitada obra en poder de la Administración"*.

Nuevamente, se advierte sobre la posibilidad de aplicar la sanción prevista en el artículo 203 de la LGT por infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración.

Analizadas las diligencias que figuran en el expediente, las cuales se consideran, por definición, documentos públicos que hacen prueba del hecho que motive su formalización salvo prueba en contrario (artículo 107 de la LGT), no se aprecia que las actuaciones efectuadas por los actuarios durante la personación produjeran la violación de todos los derechos fundamentales protegidos en el artículo 18 de la Constitución (el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen) como afirma la entidad recurrente.

En este sentido, como ya señaló el TEAR en su resolución, *"la autorización de entrada y registro en la clínica ha sido sometida a control jurisdiccional y ha sido confirmada por el TSJ de Madrid en sentencia firme, por lo que todas las alegaciones dirigidas a cuestionar la legalidad de la entrada y registro en la clínica del Dr. Dmv deben ser rechazadas."*

Por otro lado, consta en las diligencias incoadas por la Inspección y suscritas en conformidad por el representante de la entidad, el detalle de la documentación incautada y de los archivos informáticos copiados, así como la adopción de medidas cautelares consistentes, fundamentalmente, en precintar diversos armarios y cajones donde se encontraba parte la documentación, que posteriormente se desprecintan en presencia de persona legitimada para ello.

En lo que respecta a los archivos informáticos, de acuerdo con lo dispuesto en el Acuerdo de liquidación A23-...0, donde ya se planteó por la entidad ahora recurrente que los ficheros que obran en el expediente no tienen la misma huella digital, ni el mismo nombre, que los copiados cuando se efectuó la entrada y registro de la Comunidad de Bienes, cualquier acción que se realiza con un fichero supone un mínimo intercambio de bits y por ello la huella pasa a ser distinta, aunque solo sea abrir, imprimir y cerrar, que es lo que sucede con los ficheros que el contribuyente dice que por fuera son diferentes (nombre, huellas, quien lo ha guardado, etc).

Asimismo indica la Inspección que, *"lo relevante es determinar si la información es la obtenida del contribuyente o es distinta, cosa que no alega el contribuyente, aunque tiene los ficheros en su formato original pues le obligaría a indicar en que difieren y no lo hace porque la información contenida en los ficheros es la misma"*.

Por su parte, el Acuerdo sancionador A23-...2 señala, en relación a que no figuran en el expediente administrativo todos los documentos incautados en el registro ni todos los archivos informáticos incautados con su huella digital, lo siguiente:

"A- El obligado tributario en el trascurso de la actuación inspectora ha sido informado de toda la documentación que se encontraba en las oficinas de la inspección, toda ella escaneada e incorporada en el expediente electrónico. En cuanto a los archivos informáticos que fueron incautados según huella digital, en la personación en las instalaciones de la entidad, con independencia de la información que se ha indicado al obligado tributario en las distintas diligencias, se le instó para que compareciese ante la inspección y fuese testigo del contenido de los archivos. Respecto de dichos archivos, la Inspección exclusivamente ha utilizado e incorporado al expediente electrónico, aquellos que han servido para la regularización practicada, con objeto de poder determinar los ingresos y gastos comprobados de la entidad. No obstante, en dichos archivos incautados solo se encontraron las facturas a las que se ha hecho mención en el texto de la correspondiente propuesta de sanción, por lo que, el expediente sancionador se ha instruido porque el obligado tributario no ha aportado las facturas de ingresos y gastos que no estaban dichos archivos; así pues, los archivos relacionados con las facturas emitidas, estaban vacíos de contenido y en lo que se refiere a las facturas recibidas, el obligado tributario no ha aportado facturación alguna, todo ello, no solo queda reflejado en el texto de la propuesta de sanción sino que también aparece en diferentes diligencias instruidas al obligado tributario en el trascurso de la actuación inspectora."

Asimismo, en el curso del procedimiento inspector se ha solicitado reiteradas veces, tal y como se expone en la propuesta de imposición de sanción, que se aportasen las facturas emitidas de que no disponía la Inspección por no haber sido aportadas, y no haberse tampoco encontrado entre la documentación obtenida en la incautación, como tampoco se ha aportado la documentación justificativa de la aplicación de la exención del IVA, y tampoco han sido aportadas ninguna de las facturas recibidas. Todo ello se ha reiterado en el curso de las actuaciones inspectoras y es esa actuación de resistencia y no colaboración la que ha dado lugar a la incoación de este expediente

sancionador. El obligado tributario se ha limitado a indicar que toda la documentación la tiene la Inspección. Circunstancia que tal y como se ha indicado en las distintas diligencias, y ha quedado claramente constatado en la propuesta de sanción, no ha sido así.

B- En cuanto a la manifestación "de que no se ha tenido en cuenta los documentos aportados a lo largo de la inspección", se le indica al obligado tributario de manera reiterada tanto en las diligencias extendidas como en el texto de la propuesta de sanción, donde se hace constar claramente los documentos que ha aportado o se han obtenido directamente en la personación en las oficinas de la actividad, y los que no han sido aportados, a lo que el obligado tributario en todas las diligencias instruidas responde con la reiterada frase: " Toda la documentación la tiene la inspección, retirada en el intervención ". El obligado tributario no ha aportado documentación alguna fuera de la que la inspección recogió en la personación y, respecto de la cual, el obligado tributario ha sido informado reiteradamente, con la finalidad de que aportase el resto de documentación requerida; en concreto parte de la facturación de ingresos del ejercicio 2014 y toda de los ejercicios 2015 y 2016, junto con las todas facturas recibidas de los ejercicios inspeccionados."

Quinto.

A la vista de lo expuesto, no resulta controvertido que la entidad no aportó la documentación reiteradamente solicitada por la Inspección. La cuestión que se suscita es si la negativa de la obligada tributaria puede, en este caso, ampararse en el derecho a no aportar documentos ya presentados a la Administración Tributaria regulado en los artículos 34.1.h) y 99.2 de la LGT.

La letra h) del artículo 34.1 de la Ley General Tributaria dispone que:

"1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

(...;)

h) Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó."

Por su parte, el artículo 99, apartados 1 y 2 de la LGT, establece lo siguiente:

"1. En el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos en los apartados siguientes.

2. Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados."

Como señala el Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de septiembre de 2021 (Rec. n.º 8250/2019), de este artículo 99 de la LGT se deduce: (i) que el mismo no se circunscribe a un concreto procedimiento, se contempla para todo tipo de procedimientos, e incluso de actuaciones; (ii) se puede rehusar la presentación de documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria, (iii) así como también se se puede rehusar la presentación de documentos previamente presentados por el propio contribuyente que se encuentren en poder de la administración actuante, y (iv) la administración tiene la facultad de ratificar los datos específicos propios o de terceros previamente aportados.

Adviértase que, como señala el Tribunal Supremo, en la sentencia arriba referida:

"el obligado tributario queda exonerado de presentar los documentos que ya estén en poder la administración actuante, pero no quedan exonerado de indicar esos extremos, poniéndose de esta manera en primer plano los principios de celeridad, economía y eficacia de las actuaciones administrativas."

Atendiendo al tenor de lo dispuesto en el citado artículo 34.1.h) de la LGT "... siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó", su posible aplicación requiere de una primera conducta activa por parte del obligado tributario, consistente en la presentación de la documentación, con el visto bueno de la correspondiente Administración, que es la que confirmará que la misma es correcta y completa, siendo lo verdaderamente aportado lo manifestado por el contribuyente.

La motivación del derecho a no aportar documentos que ya hayan sido presentados radica, fundamentalmente, en evitar la exigencia abusiva de documentación por parte de la Administración (al solicitar a los contribuyentes documentación ya existente en su propio seno), y evitar las dilaciones que esta solicitud de documentación (ya aportada) puede generar en los procedimientos, pero para ello, se parte de la hipótesis de que

dicha documentación se encuentra efectivamente en poder de la Administración, pues ya ha sido aportada por el propio contribuyente con carácter previo.

En el presente caso, no se aprecia la existencia de dicha conducta activa previa, pues es la Inspección la que, en el curso de la personación, fotocopia e incauta diversos documentos en papel y copia los archivos de los equipos informáticos, para analizar los mismos posteriormente y determinar si entre dicha documentación se encuentra toda la documentación solicitada y necesaria para efectuar la correspondiente regularización. Es más, una vez analizada la documentación en papel y en soporte informático, se determina que no están todos los documentos solicitados en la comunicación de inicio. Por lo tanto, a la vista de lo indicado, en ningún caso se puede considerar que la documentación solicitada ha sido previa y completamente aportada por el contribuyente, no cumpliéndose la hipótesis de partida que libera al obligado tributario de aportar la documentación que le fue requerida en el curso del procedimiento inspector.

A la vista de lo expuesto, solo cabe desestimar las alegaciones relacionadas con la falta de aportación de documentación al amparo de los artículos 34.1.h) y 99.2 de la LGT, y confirmar que la interesada incumplió su obligación de aportar la documentación requerida por la Inspección.

Sexto.

Una vez resueltas las cuestiones anteriores, cabe señalar que de acuerdo con el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria: "*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 implica la necesaria concurrencia tanto de un elemento objetivo como subjetivo para que exista una infracción tributaria y por ende la posibilidad de una respuesta sancionadora por parte de la Administración, estando constituido el elemento objetivo por una conducta tipificada y sancionada por la Ley, y el elemento subjetivo por la presencia de culpabilidad, incluso en su último escalón, la simple negligencia, que puede traducirse como desatención o poco cuidado en el cumplimiento de las obligaciones que le son exigibles al imputado.

La Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid considera que **XZ** CB cometió la infracción tipificada en el artículo 203 de la LGT conforme al cual:

"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.

(...;)

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) (...)

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

1.º Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 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.

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."

Dado que, como se ha expuesto en los antecedentes de hecho y fundamentos de derecho anteriores, tras los repetidos requerimientos solicitando determinada documentación, efectuados por parte de los actuarios de la Dependencia Regional de Inspección a lo largo del procedimiento, la citada documentación no fue finalmente aportada por el contribuyente, cabe afirmar que está presente el elemento objetivo del tipo pues esta falta de actuación constituye resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración Tributaria.

Séptimo.

Alega la interesada la inconstitucionalidad del artículo 203.6.b) 2º de la Ley General Tributaria. Señala que el citado precepto vulnera lo dispuesto en el artículo 1 CE, el artículo 25.1 CE y el artículo 31.1 CE, y de esta forma el principio de proporcionalidad. Manifiesta asimismo la entidad recurrente su sorpresa en relación a la velocidad de resolución por parte del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, dado que resuelve sin esperar al pronunciamiento del Tribunal Constitucional acerca de cuestión de inconstitucionalidad en relación con el artículo 203.6.b) 1º de la LGT planteada por el Tribunal Supremo, como se recoge en el Auto de 25 de febrero de 2021 (Nº de recurso: 1481/2019).

Cabe señalar en primer lugar, que el Tribunal Constitucional ha descartado la desproporción del precepto 203.6.b) 1º de la LGT mediante la desestimación, el 14 de junio de 2022 (STC 74/2022), de la cuestión de inconstitucionalidad nº 1643-2021, justificando que el legislador no ha incurrido en un patente derroche inútil de coacción al diseñar el precepto, teniendo (FJ 4 e) "*suficientemente en cuenta, en su propia configuración legal, las circunstancias que el legislador -de un modo que no cabe tachar de irrazonable ni arbitrario- ha considerado relevantes para la cuantificación de la sanción, entre las que se encuentran la gravedad de la conducta infractora, el tipo de sujeto infractor, el contexto procedimental en que se verifica la infracción, su modalidad de comisión y su trascendencia para la correcta comprobación de las obligaciones tributarias*".

De la Sentencia se extrae que la Constitución no impone el diseño de las sanciones permitiendo la proporcionalidad aplicativa, afirmando (FJ 4 b) que "*en principio, no cabe deducir del art. 25.1 CE una exigencia de que el legislador reserve en todo caso márgenes de graduación de la sanción a los órganos encargados de aplicar las sanciones administrativas -ya sea la propia administración o bien el juez de lo contencioso-administrativo que revisa su actuación-. En otras palabras, no se puede derivar del art. 25.1 CE una prohibición prima facie de que la ley prevea de manera taxativa y cerrada la reacción sancionadora correspondiente a las infracciones administrativas legalmente previstas*".

En este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo en el Auto de fecha 5 de julio de 2023 en el que inadmite el recurso de casación 8306/2022. La parte recurrente planteaba como cuestión con interés casacional la siguiente:

"[...] si el principio de proporcionalidad en materia sancionadora (en particular, el art. 178 LGT) y una interpretación "conforme" con la Constitución, permiten aplicar el artículo 203.6.b).2º.c LGT sin tener en cuenta las circunstancias del caso, y en particular, el alcance de la inspección, el tributo y hecho imponible inspeccionados y la concreta documentación que se solicita" y, en segundo lugar, en caso de respuesta afirmativa al anterior interrogante, se suscita la eventual "[...] inconstitucionalidad del artículo 203.6.b).2º.c LGT, al vulnerar lo dispuesto en los artículos 1, 9.3, 25.1, 24.2 y 31.1 CE, de acuerdo con lo expuesto en el apartado Segundo de este escrito,

por lo que consideramos procedente que, en tal caso, esa Sala eleve la citada cuestión ante el Tribunal Constitucional".

Y considera el Tribunal Supremo:

"Pues bien, el Tribunal Constitucional concluyó (refiriéndose a la Sentencia 74/2022 de 14 de junio) que el artículo 203.6.b.1 LGT satisface los citados cánones constitucionales puesto que permite graduar la sanción en atención a las circunstancias del caso en el momento de la aplicación de la norma. Y entiende, en esencia, que ello es así porque (i) el último párrafo del artículo 203.6 LGT -que también es aplicable al precepto hoy controvertido- permite tener en cuenta las circunstancias del caso concreto (FJ 4.c), (ii) no se trata de una sanción asociada a una conducta infractora tipificada de manera abierta, sino, al contrario, se asocia a un tipo infractor definido de manera restrictiva y cerrada (FJ 4.d), y (iii) el tipo infractor contempla tres elementos que cualifican y lo diferencian del resto de apartados del artículo 203 LGT: que el sujeto infractor esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, que, además, desarrolle actividades económicas y que la conducta se refiera a alguna de las concretamente indicadas en el supuesto (FJ 4.d).

Los anteriores criterios son igualmente aplicables al 203.6.b.2.c) de la LGT, que constituye otra submodalidad del tipo infractor del artículo 203.6 de la LGT, de modo que decae la mayor parte de la argumentación de la parte recurrente. (...);

(...;) La STC 74/2022 asevera, por una parte, que "no cabe derivar del art. 25.1 CE una exigencia general de que las infracciones tributarias referidas al incumplimiento de obligaciones "formales" (art. 29 LGT) sean sancionadas tomando como criterio de referencia el importe de las obligaciones materiales que, en su caso, hubieran resultado infringidas de manera conexa. Como venimos reiterando, la fijación de los parámetros conforme a los cuales ha de determinarse el alcance de las sanciones es una decisión que corresponde al legislador, sometida únicamente a los límites de la prohibición de la manifiesta desproporción y de la interdicción de la arbitrariedad." (FJ 5.e). Por otra parte, añade que "no cabe concluir que la disposición cuestionada vulnere el principio de proporcionalidad por el hecho de que atribuya un fuerte desvalor -y, por ello, una consecuencia sancionadora muy represiva- al incumplimiento de una obligación tributaria formal calificada por el legislador como "grave" y que afecta a la eficacia de la labor administrativa dirigida a asegurar el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE), con independencia de que ello pueda resultar en sanciones más elevadas que el importe de las obligaciones materiales en su caso incumplidas o que el importe de las sanciones asociadas a su incumplimiento." (FJ 5.d), consideración que, aun referida al ya citado artículo 203.6.b.1º de la LGT, contiene un criterio relevante y atendible al analizar otras sanciones, como la actualmente controvertida."

En consecuencia, procede desestimar lo alegado en este punto.

Octavo.

En cuanto al elemento subjetivo de la infracción, se alega ausencia de culpabilidad, e interpretación razonable de la norma. A este respecto, si bien es cierto que en nuestro ordenamiento jurídico sancionador no tiene cabida una responsabilidad objetiva, lo que implica que para que la conducta realizada sea constitutiva de infracción tributaria debe apreciarse la existencia de culpabilidad en la misma, exigencia recogida por el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria, se ha de tener en cuenta lo previsto en el artículo 179 de la LGT, que establece que:

"1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de la infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

b) Cuando concurra fuerza mayor.

(...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta

formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados."

Por ello el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad, en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza, y es un principio que opera no solo a la hora de analizar la conducta determinante de la infracción, sino también sobre las circunstancias agravantes, y que supone analizar las razones expuestas por la recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterios de interpretación absolutamente insostenibles, teniendo en cuenta que la norma delimita el mínimo respecto del cual ante la simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable.

En este sentido, este Tribunal Económico-Administrativo Central ha dicho en numerosas ocasiones que la negligencia no exige 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. Por tanto, para apreciar la existencia de culpabilidad no es preciso que el contribuyente sea consciente de que obtiene el resultado prohibido, y que además dicha obtención sea deliberada (conciencia y voluntad que configuran el dolo), sino que basta con que no actúe de forma diligente en el cumplimiento de su deber de autoliquidación.

En cuanto a la interpretación razonable de la norma, el anteriormente transcrito artículo 179 de la Ley 58/2003, General Tributaria, regula en su apartado 2 la exoneración de responsabilidad al sujeto infractor en los supuestos en que este haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, puesto que se entenderá en tales casos que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y en consecuencia no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria.

Como se ha visto anteriormente, **XZ CB** se acoge a lo dispuesto en el artículo 99.2 de la LGT, que permite a los obligados tributarios rehusar la presentación de los documentos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante, y al derecho reconocido en el art 34.1 de la LGT que en su apartado h) dispone que el contribuyente tiene el derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

No obstante, ya se ha indicado que en el presente caso no es de aplicación este derecho, pues no concurre la hipótesis inicial de aportación de la documentación por el contribuyente, remitiéndonos a lo señalado en el punto SEXTO.

A juicio de este Tribunal concurre culpabilidad en la conducta de la entidad recurrente, sin que quepa apreciar una posible interpretación de la norma que pudiera amparar la conducta del sujeto infractor.

La esencialidad de la documentación aportada no es discutible y, en opinión de este Tribunal, la falta de buena fe por parte de la entidad recurrente, que trata de obstaculizar la labor inspectora no aportando una documentación que ya poseía, tampoco.

No se trata de un supuesto en el que la empresa no tuviese la documentación solicitada y se le hubiese exigido su elaboración, sino de un supuesto en el que tenía los documentos, pues no manifiesta lo contrario, y de hecho en un determinado momento del procedimiento solicita un periodo de suspensión *"con el fin de recabar la mayor documentación posible"*, pero aun teniéndolos no quiso aportarlos.

Este Tribunal no puede dar amparo a una conducta como la descrita, pues recuérdese que el obligado tributario, tiene un deber general de colaboración, de manera que, de acuerdo con el artículo 29 de la LGT, los obligados tributarios tienen, entre otras, las siguientes obligaciones:

"f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido."

En consecuencia, este Tribunal Central considera adecuada a las concretas circunstancias que nos ocupan, el Acuerdo de imposición de sanción en el que se pone de manifiesto la falta de diligencia en la conducta de la entidad recurrente, entendiéndose asimismo este Tribunal que concurre, como mínimo, culpabilidad a título de negligencia simple en la falta de atención en plazo de los requerimientos de información formulados por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid.

Noveno.

Por otra parte, afirma la entidad recurrente que el Tribunal Supremo, en su Auto de 25 de febrero de 2021 (recurso número 1481/2019), ya mencionado, entiende que si se ha sancionado como consecuencia de la regularización, como sucede en este caso, es inconstitucional la exigencia de otra sanción (prohibición del bis in idem).

El Auto al que se refiere la entidad recurrente, como ya se ha indicado, es un Auto en el que el Tribunal Supremo decide plantear cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 203.6.b) 1º de la LGT, debido a su eventual oposición a los artículos 25.1, en relación con los artículos 1.1 y 9.3, de la Constitución Española (principios de proporcionalidad, culpabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos), y que se resuelve por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 74/2022 de 14 de junio, en el que concluye que el precepto legal cuestionado no incurre en vulneración del principio de proporcionalidad de las sanciones, lo que conduce a desestimar también las tachas de inconstitucionalidad (planteadas en conexión con aquélla) relativas a la prohibición de la arbitrariedad de los poderes públicos y al valor superior justicia que subyace a la cláusula estructural de Estado de Derecho.

Desestimada la cuestión de inconstitucionalidad por el Tribunal Constitucional, el propio Tribunal Supremo dictó sentencia de fecha 29 de noviembre de 2022 en la que desestima el recurso de casación interpuesto. Por tanto, solo cabe desestimar la alegación planteada por la entidad recurrente.

Décimo.

Por último, la entidad alega que el cálculo de la sanción es erróneo pues la cuantía de la sanción no se puede calcular por años, ya que ésta se produciría en el año 2018, y no en 2014, 2015 y 2016.

La entidad recurrente realiza una actividad económica, y dado que las infracciones se cometieron en el seno de un procedimiento inspector, en el Acuerdo sancionador se ha aplicado lo dispuesto en el apartado b) del artículo 203.6 de la LGT. Asimismo, dado que el incumplimiento se refiere a magnitudes monetarias conocidas, después del tercer requerimiento debidamente notificado al efecto, se atendió a lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 2º c).

Según este precepto, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional de la mitad de las operaciones requeridas y no contestadas, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros.

Las magnitudes sobre las que aplica la sanción son, de acuerdo con lo dispuesto en el citado Acuerdo sancionador, el importe de las facturas emitidas y las facturas recibidas respecto de las que se ha solicitado la aportación de los justificantes sin que se haya hecho efectiva tal aportación. Dichos importes ascienden en el año 2014 a 357.996,29 euros, en el año 2015 a 1.347.616,79 euros y en el año 2016 a 1.436.650,32 euros.

De acuerdo con lo anterior se determina una sanción de 178.998,15 euros respecto del período 2014, de 600.000 euros respecto del período 2015 (por operar el límite legal) y de 600.000 euros respecto del período 2016, por operar asimismo el límite legal. Ello supone una sanción a ingresar de 1.378.998,15 euros.

Este Tribunal no comparte dicha forma de cuantificar la sanción, pues únicamente se ha cometido una única infracción tributaria consistente en no atender un requerimiento formulado en el curso de un procedimiento inspector, con independencia de que las facturas requeridas y no aportadas se refieran a diversos ejercicios. Por ello, el límite máximo de la sanción impuesta, 600.000 euros, se debe aplicar atendiendo a la magnitud monetaria total de las facturas solicitadas y no aportadas.

En consecuencia, se estiman las alegaciones de la recurrente en este punto.

Décimoprimer.

Por último, en lo referente a la alegación según la cual, presentado un escrito de interposición de reclamación ante el TEAR, este transforma una única sanción en tres sanciones y en tres procedimientos distintos, numerados como 28-03221-2020, 28- 26125-2020 y 28-26126-2020 que acumula, solo cabe señalar que la apertura por el TEAR de Madrid de las tres reclamaciones económico administrativas, identificando cada una con un ejercicio (2014, 2015 y 2016), responde exclusivamente a una cuestión organizativa.

De esta forma, cabe afirmar que dicha forma de numerar las reclamaciones no supone una incongruencia entre lo pedido y lo resuelto, ni constituye "reformatio in peius", como se alega, pues no afecta al contenido del Acuerdo sancionador, ni produce un empeoramiento de la situación inicial del reclamante.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo.

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando la resolución impugnada en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Públicas