

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ094423

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid)**

Sentencia 434/2024, de 12 de abril de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1342/2022

**SUMARIO:**

**Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. Culpabilidad. Non bis in idem.** La actora impugna un acuerdo sancionador por infracción tributaria grave relacionado con el incumplimiento de tres requerimientos de documentación en relación con la declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de 2018, por un importe de 10.000 euros. La recurrente alega que se vulneró el principio *non bis in idem*, ya que fue sancionada previamente con 300 euros por incumplimientos similares relacionados con el IVA de 2019. Según la recurrente, al estar ambos incumplimientos vinculados al mismo tipo de impuesto (el IVA) y con requerimientos de naturaleza similar, las infracciones deberían haberse tramitado conjuntamente. De no ser así, se estarían imponiendo sanciones de manera duplicada, lo que vulneraría este principio. Además, la recurrente sostiene que la notificación de uno de los requerimientos realizados por la Agencia Tributaria fue defectuosa. En concreto, se refiere al tercer requerimiento, emitido el 5 de enero de 2022, el cual fue recibido por una empresa que ya no ostentaba poder de representación de la sociedad en ese momento. La recurrente subraya que otra gestoría era la apoderada de la empresa en ese periodo y, por tanto, la notificación debía dirigirse a esta última. Al haberse notificado de manera incorrecta, la recurrente argumenta que dicha notificación no debería haber sido tomada en cuenta para la imposición de la sanción, pues afecta su derecho a una correcta defensa. En consecuencia, solicita que se considere solo el segundo requerimiento como válido, lo que, de acuerdo con el artículo 203.5.b de la LGT, debería reducir la sanción a 1.500 euros, en lugar de los 10.000 euros impuestos. Por su parte, la Abogacía del Estado sostiene que la notificación realizada a la gestoría anterior era válida, ya que en el expediente no consta que la recurrente haya notificado formalmente a la Agencia Tributaria el cambio de apoderado. La Agencia Tributaria considera que la sociedad recurrente tenía la obligación de informar del cambio de representante, conforme al artículo 112.5 del RGAT, que exige a las entidades comunicar modificaciones en la representación. Al no constar esta notificación, la Agencia defiende que el requerimiento enviado a la gestoría es correcto y válido. Respecto a la alegación sobre el principio *non bis in idem*, la Abogacía del Estado sostiene que las infracciones sancionadas son independientes y corresponden a ejercicios fiscales distintos (2018 y 2019). El hecho de que ambas sanciones se relacionen con el IVA no implica que las infracciones sean las mismas ni que deban sancionarse de manera conjunta. Cada periodo impositivo se considera autónomo, y las sanciones pueden imponerse por cada incumplimiento en los distintos ejercicios fiscales, conforme al artículo 3.2 del Rgto. Régimen Sancionador Tributario. A juicio de la Sala, las infracciones que se sancionan en este caso corresponden a ejercicios fiscales distintos (2018 y 2019) y, aunque se refieran al mismo impuesto (IVA), se consideran infracciones autónomas y separadas, cometidas en periodos impositivos diferentes. El tribunal explica que el principio *non bis in idem* impide sancionar dos veces el mismo hecho, pero en este caso se trata de hechos diferentes ocurridos en años distintos, por lo que no existe duplicidad de sanciones. Por tanto, cada incumplimiento puede ser sancionado de manera independiente. En cuanto a la notificación de los requerimientos que originan la sanción impuesta, la Sala considera que la notificación del tercer requerimiento fue defectuosa, ya que fue recibida por una gestoría que ya no tenía poderes de representación de la sociedad recurrente. Sin embargo, los dos primeros requerimientos fueron correctamente notificados. Aunque la recurrente tenía la obligación de comunicar cualquier cambio de apoderado a la Agencia Tributaria, al haberse demostrado que el apoderado que recibió la notificación no estaba en funciones en ese momento, el tribunal concluye que dicho requerimiento no puede ser considerado válido para la imposición de la sanción máxima de 10.000 euros. Por lo tanto, la sanción debe adecuarse únicamente a los requerimientos válidamente notificados, es decir, a los dos primeros requerimientos. Dado que solo dos de los tres requerimientos fueron válidamente notificados, el tribunal decide que la sanción debe reducirse. De acuerdo con el artículo 203.5.b de la LGT, cuando se incumple un segundo requerimiento, la sanción impuesta debe ser de 1.500 euros. En este caso, al haber sido notificados correctamente dos requerimientos, el tribunal establece que la sanción debe ser reducida de los 10.000 euros impuestos inicialmente a 1.500 euros.

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), art. 203.

RD 2063/2004 (Rgto. Régimen Sancionador Tributario), art. 3.  
RD 1065/2007 (RGAT), art. 11.

**PONENTE:**

*Doña Maria Antonia Lallana Dupla.*

Magistrados:

Don AGUSTIN PICON PALACIO  
Don MARIA ANTONIA LALLANA DUPLA  
Don FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ  
Don FRANCISCO JAVIER ZATARAIN VALDEMORO

**T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD**

VALLADOLID

SENTENCIA: 00434/2024

Equipo/usuario: MMG

C/ ANGUSTIAS S/N

Correo electrónico: tsj.contencioso.valladolid@justicia.es

N.I.G: 47186 33 3 2022 0001360

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0001342 /2022

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De: PAVIMENTOS BURGALÉSES MONTEHERMOSO SL

ABOGADO: JOSE FERNANDO MARIN LAZARO

PROCURADOR: D. ANDRES JOSE JALON PEREDA

Contra: TEAR

ABOGADO: ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR:

S E N T E N C I A nº 434

ILTMOS. SRES.:

MAGISTRADOS:

D. AGUSTÍN PICÓN PALACIO.

Dª. MARÍA ANTONIA DE LALLANA DUPLÁ.

D. FRANCISCO JAVIER PARDO MUÑOZ.

D. FRANCISCO JAVIER ZATARÁIN Y VALDEMORO.

En Valladolid, a doce de abril de dos mil veinticuatro.

Visto por esta Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, el presente proceso en el que se impugna:

La resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de treinta y uno de agosto de dos mil veintidós, que desestima la reclamación económico administrativa núm. 47/1374/2022, referida a la declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido del año dos mil dieciocho (sanción).

Son partes en dicho proceso: de una y en concepto de demandante, la compañía mercantil " PAVIMENTOS BURGALÉSES MONTEHERMOSO, S.L.", defendida por el Letrado don Fernando Marín Látaro y representada por el Procurador de los Tribunales don Andrés Jalón Pereda; y de otra, y en concepto de demandada, la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, defendida y representada por la Abogacía del Estado; siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada doña María Antonia de Lallana Duplá, quien expresa el parecer de la Sala.

### ANTECEDENTES DE HECHO

#### Primero.

Interpuesto y admitido a trámite el presente proceso y recibido el expediente administrativo, la parte recurrente dedujo demanda en que, con base en los hechos y fundamentos de derecho que se tuvieron por convenientes, solicitó de este Tribunal que se dictase sentencia por la que « anulando parcialmente la resolución de fecha 31 de agosto de 2022, dictada por el Tribunal Económico-administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Valladolid, por medio de la cual se desestimó la reclamación económico administrativa interpuesta, se declare en consecuencia la nulidad de la misma por no ser conforme con el ordenamiento jurídico, con expresa condena en costas a la parte demandada».

#### Segundo.

En el escrito de contestación, con base en los hechos y fundamentos de derecho expresados en el mismo, se solicitó de este Tribunal se dictase sentencia que desestimase las pretensiones de la parte actora.

#### Tercero.

Mediante decreto se fijó la cuantía del proceso en 10.000,00 €.

Mediante auto se denegó el recibimiento a prueba del recurso por ser innecesaria la prueba propuesta.

Conferido traslado a las partes para presentar conclusiones, se evacuó el trámite por ambas, se señaló para votación y fallo el día 4 de abril de dos mil veinticuatro.

#### Cuarto.

En la tramitación de este proceso se han observado, sustancialmente, las prescripciones recogidas en el ordenamiento vigente, salvo los plazos fijados por el legislador, por causa del volumen de pendencia y trabajo que soporta la Sala.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

La compañía mercantil demandante formula, a través de su representación procesal, la impugnación de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de treinta y uno de agosto de dos mil veintidós, que desestima la reclamación económico administrativa núm. 47/1374/2022, interpuesta contra el acuerdo desestimatorio del recurso de reposición presentado contra la resolución con imposición de sanción por infracción tributaria grave, dictada por la Dependencia de Gestión Tributaria de la A.E.A.T. en Valladolid, clave de liquidación A4785422500007039, de 10.000,00 euros de cuantía, en relación a la declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido del año dos mil dieciocho. Considera el TEAR que la interesada cometió la infracción tributaria prevista en el art. 203 de la LGT que sanciona " la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria", al hacer caso omiso a los tres requerimientos que le fueron debidamente notificados (en fechas 8 de noviembre de 2021, 16 de diciembre de 2021 y 7 de enero de 2022) para que aportara diversa documentación en relación con el concepto, ejercicio y periodos objeto de regularización, indicándole en los requerimientos el plazo en el que habían de ser atendidos así como las posibles consecuencias sancionadoras que podrían derivarse de la falta de atención. En lo que atañe a la cuantificación de la sanción, se

ha impuesto en el acuerdo impugnado una multa de 10.000,00 €, que es la sanción mínima prevista en la letra c) del art. 203.5 LGT, dado que el interesado no compareció en el plazo concedido en el tercer requerimiento notificado al efecto.

La recurrente Pavimentos Burgaleses Montehermoso, S.L. alega en la demanda la ilegalidad de la sanción impuesta por dos motivos: 1º) La falta de notificación en forma del requerimiento de fecha 5 de enero de 2022 al haber sido recepcionado por el anterior asesor fiscal de la actora Aslane Asesores, S.L. y no por la Gestoría Martín Portugal, S.L., pese a ser la apoderada designada y constar en el mismo requerimiento estar dirigido a ella, tal y como se puede observar en el acontecimiento 35 del expediente; dicha omisión afecta a la culpabilidad y a la graduación de la sanción, según lo dispuesto en el artículo 203.5 de la Ley General Tributaria; por tanto, dicha notificación no es válida, y en consecuencia no se debe tener en cuenta dicho requerimiento para graduar la sanción a imponer, por lo que quedaría reducida la sanción a imponer en la suma de 1.500,00 €, según consta en el artículo 203.5.b de la LGT. 2º) Aplicación del principio del "non bis in idem". La recurrente fue objeto de varios requerimientos en relación con las labores de comprobación referentes al IVA del ejercicio 2019, por falta de atención que culminó en la incoación de un expediente sancionador por resistencia, obstrucción o excusa a actuaciones, por el que le impuso a la recurrente una sanción de 300,00 €. Alega que conforme dispone el 165.5 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, Reglamento General de las actuaciones y de los procedimientos de gestión e inspección tributaria, en relación con la tramitación del procedimiento de comprobación limitada, permite la acumulación de los ámbitos temporales objeto de reclamación, en nuestro caso el IVA de los ejercicios 2018 y 2019, que bien pudieron haberse tramitado conjuntamente, habiendo sido de este modo una sanción y no dos, como la Administración ha procedido contra la actora.

Por el contrario, la Abogacía del Estado, en la representación que legalmente tiene conferida, según los artículos 551 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, y 1 de la Ley 52/1997, de 22 de noviembre, de Asistencia Jurídica del Estado e Instituciones Públicas, pide la desestimación de la demanda y la confirmación de la resolución dictada, al entender que lo resuelto es ajustado a derecho. Considera que no figura acreditado que la actora hubiera comunicado a la Agencia Tributaria el cambio de asesoría, carga de la prueba que corresponde al obligado tributario conforme dispone el art. 112.5 del RD 1065/2007, de 27 de junio, del Reglamento General, si quiere invalidar lo actuado por su representante; por lo que no puede tenerse por acreditado que la falta de atención al tercer requerimiento de la Agencia Tributaria se debiera a una causa que no le fuera imputable. Subsidiariamente alega que incluso si hubiera existido efectivamente un cambio de representante a efectos tributarios en el curso del procedimiento, este hecho debió ser comunicado en todo caso a la Agencia Tributaria (ex art. 111.5 del RGGI). Así, la culpabilidad de la recurrente por no atender el requerimiento es evidente. Y respecto a la alegación de la vulneración del principio non bis in idem, mantiene el error de la recurrente que viene dado porque mezcla el régimen aplicable a la liquidación y el aplicable a la sanción. En este caso, nos encontramos, no en el ámbito de liquidación de la deuda tributaria sino en el sancionador, por lo que es de aplicación el art. 3.2 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario; así, el resultado hubiera sido el mismo aunque se hubieran comprobado simultáneamente los ejercicios 2018 y 2019.

## Segundo.

Consta en el expediente como antecedentes del caso que la actora fue objeto de un procedimiento revisorio de las autoliquidaciones correspondientes a los trimestres 1º, 2º, 3º y 4º del ejercicio 2018 para lo que la Agencia Tributaria realizó, según consta en el expediente administrativo, tres requerimientos remitidos con fecha 8/11/2021, 16/12/2021 y 7/01/2022, a través de los que se reclamó a la actora las facturas recibidas correspondientes a los periodos 1T, 2T, 3T y 4T de 2018 en relación con el IVA. La aportación tardía de tales documentos en el curso del recurso de reposición interpuesto contra la liquidación que se le giró en un primer momento ha sido resuelta por sentencia estimatoria de fecha de 22 de enero de 2024, dictada por esta Sala en el P.O. nº 1341/2022, en el recurso planteado frente a la resolución del TEAR de Castilla y León, de fecha 31 de agosto de 2022, dictada en la reclamación económico administrativa nº 47/906/2022, que ha anulado dicha liquidación.

Del examen de expediente se constata la recepción del tercer requerimiento de fecha 7/01/2022, acontecimiento 37, pues el mismo fue recepcionado por Aslane Asesores, S.L, que ya no era apoderada de la actora a la sazón, pues como puede observarse en los propios requerimientos (notificados el 8/11/2021, 16/12/2021 y 7/01/2022), éstos iban dirigidos a Gestoría Martín Portugal, S.L, acontecimientos 24, 31 y 35, que era la apoderada en aquel tiempo de la recurrente.

Con anterioridad a estos requerimientos con la actora en relación con los periodos correspondientes a 1T, 2T, 3T Y 4T del ejercicio 2019, así mismo de IVA, fue objeto de tres requerimientos de aportación de documentación, el primero de fecha 20/05/2020, el segundo de fecha 17/12/2020 y un tercer requerimiento de fecha 30/12/2020. Ante el incumplimiento de los requerimientos se incoó por parte de la Agencia Tributaria un expediente sancionador por infracción grave en relación con el IVA de los periodos correspondientes a los 1T, 2T, 3T Y 4T del ejercicio 2019 por el que se impuso una sanción por resolución de 26 de julio de 2021 a la actora de 300,00 € por la comisión de

una infracción grave del art. 203.5 de la LGT; en todas estas actuaciones actuó como representante de la actora Aslane Asesores, S.L.

El artículo 203 LGT dispone en su apartado 1 que "constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria", que "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", y que "entre otras, constituyen resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria las siguientes conductas: (...) b) No atender algún requerimiento debidamente notificado. (...) " El apartado 2 de este precepto califica la infracción como grave.

En lo que se refiere a la cuantificación de la sanción dispone el art. 203.5 de la LGT:

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. Si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 ó 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, uno, 1,5 y dos por ciento del importe de la cifra de negocios, respectivamente."

Consecuencia de lo expuesto es que al haber cambiado la actora de asesoría y haber notificado el cambio a la Agencia Tributaria, como se evidencia de que los tres requerimientos (notificados el 8/11/2021, 16/12/2021 y 7/01/2022) y la sanción en relación con el IVA del año 2019, iban dirigidos a Gestoría Martín Portugal, S.L. y alegar la actora no haber tenido constancia de la notificación del tercer requerimiento por haberse practicado éste en la dirección de Aslane Asesores, S.L. y no en la de la apoderada Gestoría Martín Portugal, S.L., ni en la de la obligada tributaria (como se constata en el expediente acontecimiento 37) dicha notificación no es válida ( art. 102 de la LGT y 111.5 y 112.5 del R.D. 1065/2007) por lo que no se debe tener en cuenta dicho tercer requerimiento para graduar la sanción a imponer por lo que debe quedar reducida la sanción impuesta en la suma de 1.500.- €, según determina el art. 203.5.b) LGT.

Por otra parte, el principio del "non bis idem" alegado por la actora no resulta aplicable a este caso, pues en el ámbito sancionador en el que os encontramos, no en el ámbito de liquidación de la deuda tributaria, es de aplicación el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, cuyo artículo 3.2 señala:

"2. Cuando en un mismo procedimiento de verificación de datos, comprobación limitada o inspección se comprueben varios periodos impositivos o de liquidación, se considerará, a efectos de su calificación, que existe una infracción, en relación con cada uno de los distintos supuestos de infracción tipificados por la ley, por cada tributo y periodo objeto del procedimiento."

Por lo tanto, en contra de lo sostenido por la actora, aunque se hubieran comprobado conjuntamente los ejercicios 2018 y 2019, cada vez que se hubiera cometido el tipo infractor -desatender un requerimiento- se hubiera impuesto la sanción correspondiente por cada período impositivo -2018, 2019-. Es decir, el resultado hubiera sido el mismo que tramitándose sendas comprobaciones por cada período impositivo, por lo que no cabe hablar de vulneración del "non bis in ídem".

Por las razones expuestas procede la estimación de la demanda.

### Tercero.

Procede por tanto estimar parcialmente la pretensión deducida y ello sin hacer expresa condena en las costas de este proceso, de acuerdo con el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.



Vistos los preceptos legales citados y los demás de general aplicación y administrando, en nombre de S.M. el Rey, la Justicia que emana del Pueblo Español,

**FALLAMOS**

Que estimamos parcialmente la demanda presentada por el Procurador de los Tribunales don Andrés Jalón Pereda, en la representación procesal que tiene acreditada en autos contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de treinta y uno de agosto de dos mil veintidós, dictada en la reclamación económico administrativa núm. 47/1374/2022, referida a la imposición de sanción en relación con la declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido del año dos mil dieciocho, que, como las actuaciones de las que trae causa, se anula parcialmente por su disconformidad con el ordenamiento jurídico, quedando reducida la sanción impuesta a 1.500,00 €. No se efectúa expresa imposición de las costas procesales.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de conformidad con lo previsto en el artículo 86 de la LJCA cuando el recurso presente interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia; mencionado recurso se preparará ante esta Sala en el plazo de treinta días siguientes a la notificación de la sentencia y en la forma señalada en el artículo 89.2 de la LJCA.

Así, por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.