

## ESTUDIO APROXIMATIVO DE LAS INFRACCIONES GENÉRICAS POR RESISTENCIA, OBSTRUCCIÓN, EXCUSA O NEGATIVA A LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

APPROXIMATE ANALYSIS OF THE GENERIC INFRACTIONS OF  
RESISTANCE, OBSTRUCTION, EXCUSE OR REFUSAL COMPLY  
TO THE ACTIONS OF THE TAX AUTHORITIES

Iván Pérez Jordá

Funcionario de Administración Local con habilitación de carácter nacional. Doctor en Derecho Financiero y Tributario. Profesor Asociado de Derecho Administrativo en la Universidad de Valencia. Profesor de Derecho financiero y tributario en la UNIR. Profesor colaborador de Derecho Administrativo en la UOC. Profesor tutor de Derecho financiero y tributario en la UNED. Licenciado en Ciencias Políticas. Doctorando en Filosofía y Letras en la UNED.

**Sumario:** *I. El tipo infractor por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. I.A. La conducta infractora por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. Introducción. I.B. Análisis de la obstaculización en el examen de datos con trascendencia tributaria. I.C. Aspectos procedimentales de la desatención a requerimientos de la Administración tributaria. I.D. La incomparecencia ante la Administración tributaria a requerimiento de ésta. I.E. La negativa a la entrada o reconocimiento de espacios o maquinaria por parte de la Administración tributaria. I.F. El supuesto de coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria. II. Consumación del tipo infractor. III. Injustificada diferenciación sancionadora por razón del infractor. IV. Imposibilidad de infracciones objetivas y necesidad de culpa V. Presun-*

*ción de inocencia, culpabilidad y exigencias de comunicación formal de la actuación tributaria. VI. Problemática autoinculpatoria del tipo. VII. Impugnabilidad de los requerimientos de información. VIII. Concurrencia de infracciones. IX. Conclusiones. X. Bibliografía.*

**Resumen:** El presente artículo se analiza el injusto tipo infractor, consumación y compatibilidad entre diversos tipos infractores por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

**Palabras clave:** Consumación, infracción, resistencia, obstrucción, excusa, negativa Administración tributaria.

**Abstract:** This article analyses the unjust type of infraction, consummation and compatibility between different types of offence for resisting, obstructing, excusing or refusing the actions of the Tax Administration.

**Keywords:** Consummation, infringement, resistance, obstruction, excuse, refusal of tax administration.

Recepción original: 28/07/2022

Aceptación original: 14/11/2022

## I. EL TIPO INFRACTOR POR RESISTENCIA, OBSTRUCCIÓN, EXCUSA O NEGATIVA A LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA<sup>1</sup>

### I.A. La conducta infractora por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. Introducción

El artículo 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), regula como infracción tributaria por incumplimiento de obligaciones formales que no causan perjuicio económico<sup>2</sup> evaluable, aunque sí lo puedan provocar de modo indirecto, previendo así la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria-en general—, tipo que subsume *actuaciones-omisivas o activas, según el tipo— tendentes-de modo finalista— a*

---

<sup>1</sup> Este tipo de injusto se sancionaba al amparo del derogado artículo 78. 1. b) y f) LGT 1963. DÍEZ OCHOA, J. M.: *Derecho Tributario Sancionador. Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2005, pág. 96.

<sup>2</sup> MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J.: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, CISS, Valencia, 2005, pág. 201.

*dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones*<sup>3</sup> de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones. La Ley ya no se refiere a las actuaciones de los órganos de inspección y recaudación sino, en general, a la Administración Tributaria<sup>4</sup>, tratándose de una conducta que se podrá producir en los procedimientos de gestión, de inspección y de recaudación, aunque los casos más frecuentes son los relativos a la comprobación por parte de la Inspección<sup>5</sup>.

Con la actual regulación de las infracciones, la infracción analizada se comete no sólo en la fase de inspección, a diferencia de lo que ocurría antes de la Ley 25/1995, de 20 de julio, sino que también puede cometerse en la fase de gestión o de recaudación, con el consiguiente efecto de que los órganos de dichas fases van a poder actuar con mayor eficacia<sup>6</sup>.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 193.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGI), a efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la LGT, se entenderá que existe resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora cuando concurra alguna de las conductas reguladas en el artículo 203.1 de dicha ley. De modo diverso, aunque concretando los supuestos del artículo 199 LGT, el artículo 193.4 RGGI.

El tipo infractor puede ser cometido tanto por los obligados tributarios (artículo 203.6º, 1er párrafo e *in fine*) —concepto detallado ex artículo 35 LGT — como por los infractores tributarios expresados en el artículo 181 LGT (artículo 203 apartados 1.2º, 5.c, 5.c.2º, 6.a *in fine* y 8 LGT), sin perjuicio que quepa un caso de autoría especial por funcionarios extranjeros respecto de las actuaciones que éstos realicen en España *en procedimientos de asistencia mutua*.

---

<sup>3</sup> La actuación entorpecida puede ser en cualquiera de sus fases, gestión, recaudación o inspección. MUNÓZ PÉREZ, M. y OBESO PÉREZ-VICTORIA, B.: «Infracciones y Sanciones Tributarias», en la obra colectiva *La Nueva Ley General Tributaria*, MEH-IEF, 2004, pág. 832; FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español: Instituciones*, Marcial Pons, Madrid, 2006, págs. 492 y 493.

<sup>4</sup> RUÍZ GARIJO, M.: «Infracciones y sanciones tributarias: régimen transitorio tras la entrada en vigor de la nueva LGT», *QF*, núm. 4, 2005;.

<sup>5</sup> PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2009, pág. 422.

<sup>6</sup> QUEROL GARCÍA, M. T.: *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*, Deusto, Bilbao, 1991, pág. 12.

Del tenor literal del artículo 203.1 LGT *a sensu contrario*, y atendido que no sanciona la reiteración de tal comportamiento, la conducta infractora recogida vendría a penalizar, si se pone en relación con el primer párrafo del artículo 203.4 LGT, a las actuaciones de colaboración sobre las que «no medie requerimiento». Así se trata de penalizar comportamientos transgresores crasos, claros y lesivos del bien jurídico tributario protegido, derivados de un ejercicio legítimo de la potestad tributaria de comprobación e inspección, sin que ello sea óbice a que obligado tributario no pueda soslayar el cumplimiento de sus deberes formales de colaboración amparándose en el derecho a no declarar contra sí mismo —propio del derecho punitivo o sancionador—, derecho que se incardina en el deber de contribuir y constituye una obligación que no puede ser objetada<sup>7</sup>.

Para algún autor<sup>8</sup>, lo acertado, en términos de seguridad jurídica y respeto al principio de tipicidad, es entender que las conductas típicas son exclusivamente las contempladas en los cinco epígrafes del apartado primero del artículo 203.1 LGT. Otros autores, consideran que, cualquier conducta que trate de ampliar el espectro detallado por la LGT, debe hacerlo mediante norma con rango legal<sup>9</sup>, sin que se admita a tipificación indirecta ni la tipificación en base a referencias genéricas de incumplimientos de obligaciones tributarias<sup>10</sup>, pues las conductas infractoras han de ser racionalmente cognoscibles por tratarse de deberes y obligaciones de ineludible cumplimiento que han de entenderse tanto de necesario cumplimiento como de evidente conocimiento, exigiendo *lex certa* en los supuestos de los artículos 200, 201, 202 y 204 de la LGT.

En el tipo, no se diferencian los comportamientos, que son definidos de modo conjunto como si fueren idénticos, por lo que deberemos de diferenciar la negación, obstrucción y resistencia según la mayor o menor persistencia en la negativa, y la excusa según se evidencia la negación<sup>11</sup>.

---

<sup>7</sup> SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A.: *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, Madrid, 2004, pág. 41.

<sup>8</sup> Pese a la genérica tipificación que pretende realizar el artículo 203, lo cierto es que un adecuado respeto a la seguridad jurídica y al principio de tipicidad nos lleva a entender que las conductas típicas son exclusivamente las contempladas en las cinco letras del apartado primero. ANEIRO PEREIRA, J.: *Las sanciones tributarias*, Madrid: Marcial Pons, 2005, págs. 121 y ss.

<sup>9</sup> MUÑOZ PÉREZ, M. y OBESO PÉREZ-VICTORIA, B.: «Infracciones... op. cit.», pág. 832.

<sup>10</sup> SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *Las infracciones... op. cit.* pág. 100.

<sup>11</sup> SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *Las infracciones... op. cit.*, pág. 375.

### **I.B. Análisis de la obstaculización en el examen de datos con trascendencia tributaria**

Entre las (otras) conductas, y de manera aperta, la Ley considera como «resistencia, obstrucción, excusa o negativa»<sup>12</sup>, no facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal<sup>13</sup> o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria<sup>14</sup>.

En vía de inspección remitimos a los arts. 171 a 173 del RGGI; Así ocurre cuando se deba determinar la existencia de actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria. Estas actuaciones pueden haber tenido lugar en diferentes momentos, incluso distantes en el tiempo, y es precisamente su reiteración, la suma de esos hechos, la que llevaría a calificar la conducta como resistencia, obstrucción, excusa o negativa. Esa necesidad de acumulación de hechos se puede mostrar inoperante cuando alguno de hecho haya prescrito. ¿Cabría su acumulación para tipificar con el resto no prescrito? Pensamos que no<sup>15</sup>.

En aquellos supuestos de inicio de actuaciones inspectoras por personación si se pretendiere el acceso a los equipos informáticos de la empresa que contuvieren los datos contables, la negativa al acceso a tales equipos no bastaría para acreditar la consumación de la infracción tributaria tipificada en el artículo 203.1.a) de la LGT, si se hallasen ubicados en un espacio que puede responder al concepto jurisprudencial de domicilio constitucionalmente protegido. Para que concurra, particularmente, el elemento objetivo tipificado en el apartado a) de aquel precepto, es preciso que la negativa se refiera a facilitar la información contable tras haber sido expresamente requerida por la Inspección, y no a facilitar el acceso a determinados espacios o dispositivos<sup>16</sup>.

---

<sup>12</sup> PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 1996, pág. 242.

<sup>13</sup> Se puede requerir la aportación en las oficinas públicas de todo aquello que no sea la contabilidad oficial original (RTEAC de 25. 6. 2009).

<sup>14</sup> Sobre todo en los requerimientos individualizados. ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información», *Civitas-REDF*, núm. 68, 1990, págs. 529 y 530.

<sup>15</sup> LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones y sanciones tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2005, pág. 219.

<sup>16</sup> Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (RTEAR) de Galicia de 9. 11. 2018. En idéntico sentido, la RTEAR de Galicia de 14. 5. 2021.

No conviene olvidar que nos encontramos en el plano del ámbito sancionador tributario, en el cual corresponde a la Administración, como ha reiterado la jurisprudencia, la acreditación adecuada del presupuesto objetivo de la infracción, en este caso, la excusa o negativa a facilitar el examen de archivos informáticos, de manera que si para acceder a los mismos se plantea la entrada a un espacio que puede reunir las condiciones de domicilio constitucionalmente protegido, ha de quedar demostrada la negativa indebida a su acceso.

En este sentido, ya ha advertido este Tribunal en otras ocasiones, en las que en el momento de actuación de la Inspección en un domicilio considerado constitucionalmente protegido no se dispone de autorización judicial, que la facultad que aquella dispone de examinar la documentación relacionada en el artículo 142.1 de la LGT en alguno de los lugares citados en el artículo 151.3 de la misma Ley («domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas»), junto a la obligación del sujeto comprobado de poner a disposición del personal inspector aquella documentación (artículo 171 RGGI), hace perfectamente posible que, en el momento de la personación, los funcionarios actuantes requieran al obligado tributario para que, tanto la documentación como los datos contenidos en los equipos informáticos que revistan trascendencia tributaria, se pongan a su disposición en cualquier dependencia del domicilio, desconectada del espacio constitucionalmente protegido. Si frente al anterior requerimiento el obligado tributario se negase injustificadamente, tal conducta sí tendría encaje en el tipo objetivo de la infracción que se pretende imputar («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»); pero eso sí, siempre que el requerimiento de examen en ese otro lugar físico y la posterior negativa resultasen debidamente acreditados.

No se considera resistencia a la actuación inspectora la negativa del contribuyente a abrir su caja de seguridad en un banco, que previamente había sido precintada por la Inspección como medida cautelar. Los sujetos pasivos tienen un derecho, circunscrito a aceptar o a denegar dicha apertura, y el ejercicio del mismo, en este caso, decidiendo la alternativa de denegación, no puede ser constitutivo de la comisión de la infracción imputada, precisamente porque no se está incumpliendo una obligación, sino que, como se ha dicho, se está ejercitando un derecho. Y en esta tesitura, no hay resistencia,

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

Por *trascendencia tributaria* nos referimos a materiales con los que la Administración es capaz de «comprobar o constatar la realización del hecho imponible del tributo por parte del contribuyente al que dicha información tributaria puede afectar»<sup>17</sup>. Sin embargo, no conviene olvidar que tanto las infracciones, como los delitos y las faltas, poseen un «carácter eminentemente circunstanciado», lo que conlleva a que su apreciación debe llevarse a cabo teniendo en cuenta el contexto en que se han producido, y que sus elementos constitutivos poseen una trascendencia propia «tanto en sí como en las interrelaciones de las concausas en presencia»<sup>18</sup>. Para que exista dicha trascendencia la conducta típica debe ser relativa a requerimientos cuya falta de contestación tenga tal trascendencia que impida la labor de la Administración tributaria o la dificulte. En ese sentido, el Tribunal Supremo<sup>19</sup> ha establecido que, sobre el concepto jurídico indeterminado de trascendencia tributaria, y en relación con los artículos 93 y 94 de la LGT a los que se refiere el apartado 5 del artículo 203 LGT, existe una abundantísima jurisprudencia que resulta suficiente para dar respuesta a la cuestión con interés casacional, sin necesidad de añadir el plus que pretende la parte recurrente de que en el ámbito sancionador se delimite dicho concepto con referencia a una concreta actuación de la Administración tributaria que se vea gravemente dificultada, impedida o entorpecida por la falta de ratificación o aportación de los datos requeridos.

Dicho concepto ha sido objeto de atención y de definición desde antiguo por la jurisprudencia, entendiéndose por tal como «la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia. Y esta utilidad puede ser directa (cuando la información solicitada se refiere a hechos imposables, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la ley anuda el gravamen) o indirecta (cuando la información solicitada se refiere solo a datos colaterales, que pueden servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imposables presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la

---

<sup>17</sup> SAN núm. 4333/2011, de 6 de octubre.

<sup>18</sup> MORILLO MÉNDEZ, A.: *Las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996 pág. 67.

<sup>19</sup> STS 16 de marzo de 2022 (Rec. 4850/2020).

labor inspectora que, no se olvida, no puede alcanzar absolutamente a todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible—hacia ciertas y determinadas personas».

Aún cuando estemos ante un concepto jurídico indeterminado que es necesario despejar y delimitar en cada caso, y por lo tanto resultando esencial atender a las circunstancias concurrentes del supuesto, sin embargo la jurisprudencia se ha esforzado por aportar criterios que ayuden a definir lo que se debe entender por trascendencia tributaria. Al respecto se ha de partir, como primer y principal presupuesto, en el sentido de que la información sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, considerándose suficiente por la jurisprudencia que dicha utilidad sea potencial, indirecta o hipotética; utilidad que normalmente se obtiene de los datos económicos, patrimoniales, no personales, aún cuando no quepa identificar miméticamente datos económicos o patrimoniales con trascendencia tributaria; y sin que su petición esté vedada por una norma legal que impida la entrega del dato o datos solicitados.

Cumpliendo, pues, los citados criterios, en general, ha de identificarse la trascendencia tributaria con independencia de que los datos vayan a dar lugar o no a una actuación concreta de aplicación de los tributos.

Cuando para la obtención de la información se utilicen los requerimientos individualizados, estos han de ser concretos y singulares, tanto desde el punto de vista subjetivo como objetivo; por lo que no resultan correctos los requerimientos abstractos, genéricos e indiscriminados; evitándose posibles arbitrariedades y posibilitando un posterior control jurisdiccional. Es importante señalar que, en otras ocasiones, se ha identificado jurisprudencialmente la trascendencia tributaria respecto de datos que implícitamente incorpora, con su mera descripción, la trascendencia tributaria exigida, de suerte que va a resultar suficiente la mera mención objetiva de los elementos de información que se demandan y de las normas que fundamentan el requerimiento.

Se ha ponderado, en otras ocasiones, el principio de proporcionalidad en relación con la trascendencia tributaria, dejando patente su importancia pues sólo cabe extender la solicitud de datos a aquellos que sirvan al objeto de la norma, esto es, a la aplicación estricta de los tributos, entendiendo esta expresión en términos generales.

Dicho lo anterior, y en relación al concepto trascendencia tributaria que se establece en la infracción tipificada en el artículo 203.5.c) de la LGT, entendemos que *si bien se exige*, en todo caso, por expresa-

mente venir así dispuesto en el texto legal, *la concurrencia de la trascendencia tributaria, pero sin que quepa vincular la trascendencia tributaria, en todo caso, a que la no ratificación o aportación de los datos por el obligado tributario dilate, entorpezca o impida la actuación administrativa, sino que basta que reúna los criterios jurisprudencialmente dispuestos, de suerte que afecte a la aplicación estricta de los tributos, en su expresión general, no circunscrita a determinados procedimientos de gestión o de inspección, y que aporten, al menos, una utilidad potencial, indirecta o hipotética*, en los términos antes concretados.

Frente a la autoincriminación se ha aducido que los documentos contables tienen en todo caso una existencia cierta e independiente de la voluntad del obligado tributario (García Novoa, Sarró Riu). Por nuestra parte, sin embargo, no compartimos la afirmación anterior. La Administración tributaria puede, en efecto, exigir coactivamente al obligado tributario que aporte toda la documentación contable precisa para determinar el tributo, pero en tal caso no puede utilizarla como fundamento de las sanciones pertinentes si de su examen resulta que el interesado no ha cumplido con sus obligaciones fiscales. Expresa gráficamente esta idea la Decisión del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) de 10.9.2002 (asunto *Allen c. Reino Unido*) donde se afirma que «el derecho a no autoincriminarse no confiere una inmunidad general relativa a los actos motivados por la voluntad de escapar a un control fiscal» (apdo. 1)... En cuanto a los libros contables de llevanza obligatoria, alguna doctrina ha sostenido también que pueden ser objeto de exigencia coactiva a su titular sin perder su virtud probatoria a efectos de sustentar una ulterior sanción o condena. Uno de los motivos aducidos para ello es que, al tratarse de una documentación obligatoria, el actuario la tiene a su disposición «desde el punto de vista normativo». Sin embargo, el hecho de que exista una obligación de llevanza y exhibición de los libros contables, a efectos tributarios, no es un dato suficiente para afirmar que tienen existencia independiente de la voluntad del sujeto, al menos con arreglo a la concepción del TEDH<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> GARCÍA BERRO, F.: «Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 19, 2010, BIB 2010\2210, pág. 9; HERRERA MOLINA, P. M. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: «Defensa de las Actas con Acuerdo como cauce ordinario del procedimiento inspector», *QF*, núm. 11, 2005, pág. 4.

### **I.C. Aspectos procedimentales de la desatención a requerimientos de la Administración tributaria**

También el artículo 203.1 la LGT considera como «resistencia, obstrucción, excusa o negativa» el no atender algún requerimiento debidamente notificado<sup>21</sup>.

Mediante el presente precepto se sanciona el incumplimiento de un concreto requerimiento, a diferencia del incumplimiento del deber general y obligación legal de suministro de información propia o ajena que se regula en el artículo 198 LGT. Ahora bien, el artículo 199 LGT tiene por base un previo requerimiento individualizado de información incumplido, siendo el segundo requerimiento de información incumplido el que constituye la infracción del artículo 203 LGT<sup>22</sup>.

El artículo 29.2.f) y g) de la Ley 58/2003, regula, dentro de las obligaciones de carácter formal de la relación jurídico-tributaria, los deberes cuyo incumplimiento puede dar lugar a la comisión de la infracción tributaria ahora analizada. En el mismo sentido, los arts. 134.2, 138.2 y 142 de la citada ley<sup>23</sup>.

Esta infracción puede ser cometida por personas o entidades, realicen o no actividades económicas y se refieran o no al ámbito de su actividad. Según cada uno de dichos supuestos se aplicará un tipo u otro de gradación sancionatoria.

En el procedimiento de captación la infracción sólo podrá apreciarse respecto de los concretos datos solicitados, sin que, en consecuencia, pueda entenderse realizada en el caso de requerimientos genéricos o de alcance indeterminado, respecto de los que no será posible verificar el incumplimiento tipificado como infracción<sup>24</sup>.

En este caso, la infracción expuesta no sólo se entiende producida cuando se desatiende de forma total un requerimiento de información con trascendencia tributaria, sino también cuando se desatiende parcialmente<sup>25</sup>.

---

<sup>21</sup> Respecto a la finalidad de estos deberes, véase MANTERO SÁENZ, A. y CUESTA RODRÍGUEZ, M.: *El procedimiento en la Inspección tributaria*, Edersa, Madrid, 1990, pág. 494.

<sup>22</sup> SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *Las infracciones en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2007, pág. 364.

<sup>23</sup> Díez Ochoa, J. M.: *Derecho Tributario...* op. cit. pág. 458.

<sup>24</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador*, Civitas, Madrid, 1992, pág. 263.

<sup>25</sup> SAN núm. 287/2008, de 20 de marzo de 2011.

En los arts. 14 y 18 del Real Decreto 1930/1998, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Procedimiento para el Ejercicio de la Potestad Sancionadora, también se exigía el apercibimiento. Hoy aunque la Ley General Tributaria no lo exija también se realiza en la práctica<sup>26</sup>.

Entendemos que nunca puede considerarse que exista resistencia cuando el interesado no comparece o atiende a los órganos administrativos y la citación o requerimiento se le hubiera efectuado por medio de Boletín<sup>27</sup>.

Para que esta infracción concorra con la del artículo 198.3 LGT se precisarán dos requerimientos uno por cada precepto<sup>28</sup>.

Los requerimientos formulados deben poseer trascendencia tributaria tal como es definida por el Tribunal Supremo, entre otras, en sentencias de 26.11.2008 (recurso de casación nº 6007/2006) y de 03.11.2011 (recurso de casación nº 2117/2009, como «...la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley.» Y esa utilidad puede ser «directa» (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda el gravamen) o «indirecta» (cuando la información solicitada se refiere sólo a datos colaterales, que puedan servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora —que no se olvide, no puede alcanzar a absolutamente todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible hacia ciertas y determinadas personas)»<sup>29</sup> [FD 4].

Del tenor del artículo 189.3.b) de la LGT, al igual que del de los artículos 66 y 68 de la LGT, al tratar el plazo de prescripción esti-

---

<sup>26</sup> MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, C. J.: *Guía de infracciones...* op. cit. pág. 232.

<sup>27</sup> MANCHO ROJO, R.: *El régimen sancionador tributario y su aplicación a las haciendas locales*, Fundación Asesores Locales, Málaga, 2005, pág. 139.

<sup>28</sup> SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *Las infracciones...* op. cit. pág. 270; CALVO ORTEGA, R. (Dir.), TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (coord.) *et alii: Los nuevos reglamentos tributarios*, Thomson-Civitas, Navarra, 2006, págs. 312 a 315.

<sup>29</sup> En el mismo sentido, Sentencia de 14 de marzo de 2007 (rec. cas. núm. 1320/2002), FD Tercero 2, reiterada en la RTEAC de 2. 03. 2017.

mamos<sup>30</sup> que estos requerimientos de obtención de información se dirigen en última instancia a investigar o comprobar determinados hechos con trascendencia tributaria, en ningún caso puede aceptarse que éstos produzcan la interrupción de la prescripción de otros tipos infractores. Basta para ello acudir a la reiterada doctrina del Tribunal Supremo a la que se alude en la Sentencia de 17 de marzo de 2008 y que supone que sólo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurren las siguientes notas: 1.<sup>a</sup>) actividad real dirigida a la finalidad de la liquidación o recaudación de la deuda tributaria; 2.<sup>a</sup>) que sea jurídicamente válida; 3.<sup>a</sup>) notificada al sujeto pasivo; 4.<sup>a</sup>) y precisa en relación con el concepto impositivo de que se trata. En los requerimientos de información sobre datos del propio obligado tributario es claro que falta esa finalidad liquidatoria, al menos de forma directa y en ningún modo la actuación es precisa en relación con el concepto y período impositivo de que se trata.

#### **I.D. La incomparecencia ante la Administración tributaria a requerimiento de ésta.**

La incomparecencia, *salvo causa justificada*, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado es susceptible de conformar el tipo de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria.

Recordemos que, *ex* artículo 154.2 LGT, cuando el obligado tributario o su representante se niegue a recibir o suscribir el acta, ésta se tramitará como de disconformidad. En ese sentido, *ex* artículo 185.2 RGGI, [l]as actas serán firmadas por el funcionario y por el obligado tributario. Si el obligado tributario no supiera o no pudiera firmarlas, *si no compareciera* en el lugar y fecha señalados para su firma o si se negara a suscribirlas, serán firmadas sólo por el funcionario y *se hará constar la circunstancia* de que se trate... Si el obligado tributario no hubiera comparecido, las actas *deberán ser notificadas* conforme lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se suspenderá el cómputo del plazo del procedimiento inspector desde el intento de notificación del acta al obligado tributario hasta que se consiga efectuar la notificación. Si el obligado tributario compareciese y se negase a suscribir las actas se considerará rechazada la notificación a efectos de lo previsto en el artículo 111 de dicha ley. Cuando

---

<sup>30</sup> DEL MORAL GONZÁLEZ, A.: «Requerimientos de información sobre datos del propio obligado tributario», *Impuestos*, núm. 13, Sección Doctrina, quincena del 1 al 15 Jul. 2009, Año XXV, Ref. D-597, pág. 125, tomo II.

el interesado no comparezca o se niegue a suscribir las actas, deberán formalizarse actas de disconformidad. Así *la no comparecencia a la firma de las actas no debe dar lugar a un supuesto de obstrucción por cuanto la consecuencia de la misma, no es otra que la tramitación de las actas en disconformidad.*

El mayor problema que plantea es el de la extensión de lo que ha de entenderse como causa justificada y en qué momento ha de hacerse valer. Y así, el corto plazo de tiempo facilitado al interesado para la entrega de la documentación puede llevarnos a « estimar que —la incomparecencia— del mismo pueda ser valorada como causa justificada y a dejar sin efecto la sanción impuesta, por cuanto podría advertirse falta de culpabilidad en el sujeto pasivo»<sup>31</sup>. A nuestro parecer, también tendría cabida como causa justificativa, la imposibilidad material de asistencia por diversos motivos de enfermedad, accidente, fuerza mayor, caso fortuito, extrema necesidad, urgencia, incluso el cumplimiento de otro deber de inexcusable atención por un interés igual o racionalmente superior.

### **I.E. La negativa a la entrada o reconocimiento de espacios o maquinaria por parte de la Administración tributaria**

También conforma el tipo del artículo 203.1 de la LGT la negativa o impedimento *indebido* a la entrada o permanencia en fincas o locales a los funcionarios de la Administración tributaria o el reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionadas con las obligaciones tributarias.

La negativa a la autorización de acceso a la zona de toma de decisiones y a la entrega de agenda personal (siempre que la inspección pretenda acceder a un domicilio constitucionalmente protegido, y por ello necesite contar con autorización judicial) podría darse porque estuvieran mezclados documentos, informes y datos de carácter confidencial, privado y personalísimo, tanto de socios y administradores como de clientes, proveedores y empleados, razón por la cual debería de concederse a la empresa un plazo razonable para separar la documentación con «trascendencia tributaria», tal como recoge el artículo 29.f) de la citada Ley General Tributaria. Tanto las leyes generales del Derecho Administrativo como las relativas a la protección de datos de carácter personal no sólo exigen que la custodia de tales documentos o datos, privados y confidenciales sea severa a cargo de su deposita-

---

<sup>31</sup> STSJ Cataluña, de 4 de marzo de 2010 (JT/2010/528).

rio, sino que la responsabilidad derivada de su entrega a terceros (y la Agencia Tributaria lo es en los datos de esta naturaleza) puede alcanzar dimensión penal. La negativa al acceso por parte del representante de la empresa en ese caso estaría justificada, aunque no se admitiera en cierta ocasión por la Doctrina Económico-administrativa<sup>32</sup>, como en la RTEAR de Castilla y León, de 27.03.2018.

En opinión del Tribunal Constitucional (TC) se puede considerar necesaria la entrada en el domicilio de una empresa, desde un punto de vista jurídico, cuando la entrada domiciliaria por parte de la Inspección sea *necesaria* o *imprescindible* y no, por el contrario, que sea simplemente *útil* o *conveniente*, lo que equivale a decir que la entrada domiciliaria únicamente será ajustada a derecho cuando, para el desarrollo de las actuaciones inspectoras, hayan resultado infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas.

La facultad que dispone la Inspección de examinar la documentación relacionada en el artículo 142.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria en alguno de los lugares citados en el artículo 151.3 de la misma Ley («domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas»), junto a la obligación del sujeto comprobado de poner a disposición del personal inspector aquella documentación (artículo 171 RGGI), hace perfectamente posible que en el momento de la personación los funcionarios actuantes requieran al obligado tributario para que, tanto la documentación como los datos contenidos en los equipos informáticos que revistan trascendencia tributaria, se pongan a su disposición en cualquier dependencia del domicilio, desconectada del espacio constitucionalmente protegido. Si frente al anterior requerimiento el obligado tributario se negase injustificadamente, tal conducta sí tendría encaje en el tipo objetivo de la infracción que se pretende imputar («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»), siempre, eso sí, que el requerimiento del examen en ese otro lugar físico y la posterior negativa resultasen debidamente acreditados (como elemento objetivo tipificado en el artículo 203.1.a) de la LGT)<sup>33</sup>.

---

<sup>32</sup> RTEAR de Castilla y León, de 27. 03. 2018.

<sup>33</sup> RTEAR de Galicia de 9. 11. 2018.

El precepto, al citar a los lugares, fincas, locales, instalaciones o explotaciones relacionadas con las obligaciones tributarias, no cita el domicilio constitucionalmente protegido de las personas físicas y jurídicas, sino sólo menta a aquellos lugares a los que tienen acceso los funcionarios al servicio de algún órgano administrativo.

El desarrollo de las obligaciones tributarias a que remite el apartado, ahora comentado, se encuentra en los artículos 142 LGT y 172 RGGI. En cualquier caso la denegación del acceso debe ser *indebidamente realizada* por el infractor; siempre que se haya *solicitado* su entrada de acuerdo *con las previsiones* legales y se ha de tratar de finca o local nunca de domicilio.

### **I.F. El supuesto de coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria**

Las coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria son la última de las explícitas modalidades de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria.

En primer lugar, hubiera resultado más apropiado utilizar el término *empleados públicos*, ya que el apartado 2 del artículo 8 del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público, recoge otros sujetos, si bien únicamente el personal funcionario puede gozar de la condición de autoridad.

La coacción consistirá en el ejercicio de la fuerza o la violencia física o psíquica contra las personas para obligarlas a realizar una acción determinada. En un sentido amplio comprendería todo tipo de violencia, incluida la intimidación. En sentido estricto sólo englobaría los casos de violencia real, física o psicológica<sup>34</sup>. Sin embargo, y de modo contrario, algún autor, estima que se trata de un supuesto susceptible de integrar la descortesía grave del interesado, sin integrar ni un concepto lato ni estricto del mismo, que tampoco incurre en delito o falta contra un funcionario, de modo que se haga compatible con la no subordinación del ciudadano<sup>35</sup>.

En tipo de coacciones a los funcionarios de la Administración tributaria ofrece una serie de dificultades. La primera, versa sobre la determinación y la constatación de su existencia, al ser un tipo penal, y

---

<sup>34</sup> LAMOCA PÉREZ, C.: *Infracciones...* op. cit. pág. 426.

<sup>35</sup> Citando a Gota Losada, SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *Las infracciones...* op. cit. pág. 376.

tener un elemento subjetivo más cualificado que el exigido para las infracciones en general, lo cual no deja de ser una incongruencia notable con el elemento subjetivo exigido en general para las infracciones en el artículo 183 LGT. El tipo penal de coacciones penales se regula en el artículo 172 del Código Penal<sup>36</sup>, que la define como «impedir a otro con violencia hacer lo que la ley no prohíbe, o le compeliere a efectuar lo que no quiere, sea justo o injusto, sin estar legítimamente autorizado».

El tipo de infracción se refiere singularmente al personal funcionario, excluyendo al laboral que ejercite laborales de comprobación, presuponemos por la condición de agente de la autoridad que les otorga el artículo 60.1.1º RGGI., aunque sólo el personal inspector, ex artículo 142.4º LGT, es objeto de este artículo. Así, según el artículo 169 RGGI, que trata del personal inspector: Las actuaciones inspectoras se realizarán por los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desempeñen los correspondientes puestos de trabajo integrados en los órganos con funciones de inspección tributaria y, en su caso, por aquellos a que se refiere el artículo 61.2. Corresponde a cada Administración tributaria, de acuerdo con la normativa que le sea aplicable, determinar en los distintos órganos con funciones inspectoras los puestos de trabajo que tengan a su cargo el desempeño de tales funciones y concretar sus características y atribuciones específicas. Las actuaciones preparatorias y las de comprobación o prueba de hechos o circunstancias con trascendencia tributaria podrán encomendarse al personal al servicio de la Administración tributaria que no tenga la condición de funcionario. Por ello, no hacía falta regular esta conducta como una forma de resistencia, obstrucción o negativa<sup>37</sup>.

La segunda, trata sobre el momento en que se debe entender se produce la comisión, pues normalmente obedecerá a *una serie de hechos reiterados*, con el problema que la acumulación suscita a la hora de encuadrar la conducta en el tipo.

Por último, la propia existencia de la infracción derivada, en virtud del propio *non bis in idem*, y de su incompatibilidad con el tipo de delito de coacciones a que pudiera dar lugar, obligará a trasladar las actuaciones al ámbito judicial.

---

<sup>36</sup> Aprobado mediante Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre.

<sup>37</sup> La coacción es un delito tipificado en el artículo 172 del Código Penal. SIMÓN ACOSTA, E.: «Tipología de las infracciones tributarias en la LGT», en su obra colectiva SIMÓN ACOSTA, E. (Dir): *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 772.

## II. CONSUMACIÓN DEL TIPO INFRACTOR

El artículo 203 LGT regula como infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, entendiéndose producido y *consumado* este hecho *cuando el sujeto infractor, debidamente notificado*<sup>38</sup>*al efecto, haya realizado esas actuaciones-omisivas o activas, según el tipo —tendientes de modo finalista— a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.*

La Ley ya no se refiere a las actuaciones de los órganos de inspección y recaudación sino, en general, a la Administración Tributaria<sup>39</sup>. Se trata de una conducta que se podrá producir en los procedimientos de gestión, de inspección y de recaudación, aunque los casos más frecuentes son los relativos a la comprobación por parte de la Inspección<sup>40</sup>. A efectos de lo dispuesto en el artículo 53.1 de la LGT, se entenderá que existe resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora cuando concurra alguna de las conductas reguladas en el artículo 203.1 de dicha ley [de modo diverso, aunque concretando los supuestos del artículo 199 LGT, el artículo 193.4 RGGI].

El sujeto sólo puede incurrir en esta conducta en la medida en que haya sido individualmente compelido al cumplimiento de una determinada obligación, no pudiendo incardinarse en este incumplimiento el de obligaciones establecidas de forma genérica. Paradójicamente el tipo alude a sujeto infractor antes de que se haya cometido y descrito la propia infracción, cuando la culpa nunca se presume, lo propio hubiera sido hablar de imputado<sup>41</sup>, aunque debiera indicarse obligado tributario<sup>42</sup>.

La actuación entorpecida puede ser en cualquiera de sus fases, gestión, recaudación o inspección<sup>43</sup>.

El momento de la comisión coincide con el momento en que se producen los hechos, si bien la producción de estos ofrece dificultades prácticas de prueba, máxime cuando, en determinados casos, son

---

<sup>38</sup> MANCHO ROJO, R.: *El régimen sancionador...* op. cit. pág. 138.

<sup>39</sup> RUÍZ GARIJO, M.: «Infracciones... op. cit. », *QF*, núm. 4, 2005

<sup>40</sup> PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero ...* 2009, op. cit. pág. 422;

<sup>41</sup> SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *Las infracciones...* op. cit. 2007, pág. 377.

<sup>42</sup> MUÑOZ PÉREZ, M. y OBESO PÉREZ-VICTORIA, B.: «Infracciones... op. cit. », pág. 832.

<sup>43</sup> MUÑOZ PÉREZ, M. y OBESO PÉREZ-VICTORIA, B.: «Infracciones... op. cit.», pág. 832; FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho...* 2006. op. cit. págs. 492 y 493.

hechos acumulativos, cuya adición total es la que constituye el tipo de la infracción.

En otros casos, la fijación del momento es más sencilla, así *el no atender a requerimientos se consuma cuando finaliza el plazo concedido para su atención. La no comparecencia, se consideraría ejecutada en el momento en que finalice el plazo para comparecer. Y la negativa a la entrada o permanencia en fincas o locales, se consuma cuando se produzca tal hecho.*

«La negativa a la exhibición de documentos contables requeridos», *se consuma bien cuando finaliza el plazo que se especifica en el requerimiento para aportar los mismos, o en otro caso, esto es, cuando no hay requerimiento previo sino que se desatiende un requerimiento verbal del inspector actuario, la consumación se produce en el mismo instante en el que resulte desatendido.* Esta exigencia, se preveía en el anterior artículo 83.3.f) LGT de 1963<sup>44</sup>, junto a la ‘falta de aportación de pruebas y documentos contables’, cuya redacción vigente se ha adecuado al principio de presunción de inocencia.

El deber de exhibición debe venir establecido en la normativa tributaria general o en la propia de cada tributo, y el requerimiento debe ser individual y no basado en un deber genérico de aportación de datos.

En relación al requerimiento de carácter verbal, dicho aspecto remarca la existencia de una peligrosa proximidad de la relación jurídico-tributaria, con relaciones administrativas de carácter organizativo, de supremacía especial, que son las propias de sujetos integrados o que pertenecen al ámbito interno o doméstico de la Administración<sup>45</sup>. Tal errónea perspectiva es la que apuntan algunas resoluciones administrativas<sup>46</sup> del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) cuando señalan que «el incumplimiento del requerimiento hecho por la Administración es un acto encuadrable en la desobediencia, un acto de policía tributaria, potestad de supremacía especial, no general».

La postura mantenida por el Tribunal Constitucional, en sus SsTC 76/1990, de 26 de abril, y 18/2005, de 10 de febrero, ha sido objeto de crítica señalándose que éste opta por «el sacrosanto deber de tributar» ante las garantías de los sujetos, luciendo una vez más

---

<sup>44</sup> Aprobada mediante Ley 230/1963, de 29 de diciembre.

<sup>45</sup> SÁNCHEZ HUETE, M. A.: «Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT», *JT*, 2006, BIB 2006\327.

<sup>46</sup> TEAC de 26 de febrero de 1999 ( JT 1999, 1382).

«la ideología estatista y la concepción despótica de la Administración cuando se trata de cuestiones impositivas», predominando «lo colectivo económico sobre lo económico individual», sin que el TC haya podido encontrar una «salida lógica en completo respeto al orden constitucional». Algún autor<sup>47</sup>, estima afortunadamente que los criterios mantenidos por el TC han sido anulados por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en sus sentencias de 25 de febrero de 1993 (*Funke*) y de 24 de febrero de 1994 (*Bendenoun*), ya que el derecho a no autoinculparse se encuentra reconocido en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos. En relación al Auto del Tribunal Constitucional número 642/1986, para algún autor<sup>48</sup>, el TS parte de la idea equivocada de considerar a estos deberes de colaboración como normas tributarias sancionadoras, olvidando que la exhibición de libros y documentos contables se realiza en un procedimiento de comprobación dirigido a determinar la veracidad de las declaraciones, y no en un procedimiento administrativo sancionador en el que rige el derecho a no declarar contra uno mismo con ciertos matices.

Partiendo de ello, la consumación y el comienzo de la prescripción de la responsabilidad derivada de la infracción es distinto según la modalidad de procedimiento prevista en el RGGI para hacer exigible dicho deber. Así cuando el requerimiento tiene lugar para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale, la infracción se consume en el día señalado en la correspondiente notificación, comenzando en este mismo momento la prescripción. En otro caso, cuando el requerimiento se produce sin previa comunicación, mediante la personación del inspector actuando en las oficinas, instalaciones o almacenes del interesado, la consumación se verifica cuando, ante este requerimiento verbal, el interesado no lo atiende, comenzando la prescripción de esa infracción en el mismo instante<sup>49</sup>.

---

<sup>47</sup> GARCÍA AÑOVEROS, J.: «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», *REDF*, núms. 78 y 90, 1996, págs. 222 y 22; FALCÓN Y TELLA, R.: «El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 1997; *Ibidem*: «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1995; HERRERA MOLINA, P. M.: «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra si mismo en el procedimiento inspector», *Impuestos*, núms. . 15-16, 1997.

<sup>48</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *El sistema de infracciones*. . . , op. cit., pág. 260.

<sup>49</sup> MARTÍN CÁCERES, A. F.: *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 126.

Cuando la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria se refiera a la no facilitación del 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 del artículo 203.1.3º.a) de la LGT, proporciona una relación exhaustiva de los elementos sobre cuyo examen puede recaer la actuación inspectora, y no ofrece, en cambio, una descripción concreta de la conducta que tipifica como resistencia a la actuación inspectora, de modo que, en ese supuesto *la comisión del tipo puede verificarse a partir de la fecha en que se desatiende el segundo requerimiento escrito*, mientras que en el supuesto del artículo 203.1.3º.b) de la LGT se cometería desde el incumplimiento del plazo para el cumplimiento primer y único requerimiento debidamente notificado.

Debemos recordar que, con ocasión de actuaciones de comprobación limitada, el artículo 136.2 de la LGT expresa aquellas actuaciones que podrán ser llevadas a término, *prohibiendo*, en su apartado c), *el examen de la contabilidad mercantil*. Sin embargo, el RGGI, en su artículo 164.2 permite que se requiera el libro diario simplificado, cuando su naturaleza contable está fuera de toda duda, por lo que no debería resultar posible su requerimiento, al menos, por razón del rango de la norma que lo establece<sup>50</sup>. El artículo 29.2 del RGGI, al que remite el 164.2 del RGGI dispone que el libro diario simplificado «se considerará como libro registro de carácter fiscal de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional tercera del Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se prueba el régimen simplificado de la contabilidad, en aquellos casos en que sustituya a los libros registros exigidos por la normativa tributaria». Ahora bien, lo que la citada disposición adicional dispone es que la llevanza del libro diario simplificado «permitirá atender el cumplimiento de los requisitos de información en materia contable exigidos por la normativa tributaria», sin embargo, no atribuye a dicho libro el carácter de registro fiscal.

La negativa o impedimento —siempre que resulte «indebido»— a la entrada en fincas o locales —no al domicilio— a los funcionarios, o al reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionadas con las obligaciones tributarias, siempre que se haya

---

<sup>50</sup> PALAO TABOADA, C.: «La gestión tributaria y el proyecto de Reglamento», *QF*, núm. 4, 2006.

solicitado y obtenido conforme a las previsiones legales, se consuman en el momento en que se produzca tal impedimento.

El local comercial no es domicilio, pues la Constitución protege en su artículo 18 una proyección de la intimidad que no es una manifestación de la propiedad (SsTS de 4 y 6 de octubre de 2004). En las entradas administrativas al domicilio es menester autorización judicial prescrita en el artículo 18.2 CE (STC 22/1984, de 17 de febrero). El domicilio es un derecho fundamental inviolable por resultar emanación de la persona y de la esfera privada de ella (STC 59/1983, de 21 de febrero). En caso de negativa del morador es necesario mandamiento motivado y concreto. (STC 50/1995, de 23 de febrero)

Exige de autorización del delegado o directo del departamento del que dependa el órgano actuante si inicialmente no se autorizare por el interesado. Así no se cometerá dicha infracción en caso de que los órganos que pretendieran entrar en la finca lo hicieren sin el consentimiento del custodio y sin autorización administrativa o sin cumplir los requisitos legales (v.gr. realización fuera del horario usual de funcionamiento de la empresa)<sup>51</sup>. Así no se consumiría con la primera negativa al acceso si no fuera acompañada de autorización administrativa, el supuesto de hecho exige negativa particular cuando el funcionario cuenta con autorización, es en este caso cuando la voluntad individual no tiene poder enervante<sup>52</sup>.

La infracción por incomparecencia *injustificada*<sup>53</sup> se consume, y principia su prescripción, en el momento en que finalice el plazo concedido para comparecer.

Pues bien, dado que estas infracciones de omisión no precisan la producción de un resultado, *se consuman en el momento en el que a través de las mismas se pone en peligro la recaudación tributaria, y ese momento coincide con el momento en el que dejan de realizarse, con independencia de las repercusiones que, posteriormente, de ellas se deriven*. La conducta del sujeto debe ser tendente, no es preciso que el sujeto alcance su objetivo para que exista infracción, es suficiente con que la conducta pudiera dar lugar a alguna de estas consecuencias, aunque la Administración pueda soslayar, por otras vías, esta falta de colaboración, y obtener la información que precisaba, incluso a partir de otros datos aportados por el infractor<sup>54</sup>.

---

<sup>51</sup> SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *Las infracciones...* op. cit. pág. 388.

<sup>52</sup> ATC 171/1989, de 3 de abril.

<sup>53</sup> Un supuesto de justificación se dió en la STSJ de Murcia de 30 de noviembre de 2002.

<sup>54</sup> MANCHO ROJO, R.: *El régimen sancionador...* op. cit. pág. 139.

### III. INJUSTIFICADA DIFERENCIACIÓN SANCIONADORA POR RAZÓN DEL INFRACTOR

En el caso de que el obligado tributario, que cometa esas infracciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado tercero del artículo 203.1 de la LGT, esté siendo objeto de un *procedimiento de inspección* —y no de otro tipo de procedimiento de aplicación de los tributos—, se le sancionará de modo diferente según el incumplimiento lo realicen personas o entidades que desarrollen o no actividades económicas (artículo 203.6º LGT).

No se alcanza a comprender la justicia de la diferenciación sancionadora entre personas o entidades que desarrollen o no actividades económicas, pues la exposición de motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, únicamente indica que se efectúa *‘a la vista de la experiencia acumulada en relación con la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa.....para evitar diversos problemas detectados, así como para mejorar su efecto disuasorio e impedir que estos defectos permitan dilatar los procedimientos’*, lo cual más bien dice poco de la justificación del diferente trato.

Cuando nos hallemos ante un procedimiento de inspección, el incumplimiento lo realice una entidad que desarrolle actividades económicas y la infracción se refiera a lo dispuesto en la letra c) del apartado 1 del artículo 203 LGT, debemos interpretar que, el supuesto prevenido en el número 2º del artículo 203.6.b) LGT, únicamente puede ser aplicado por la inspección para imponer sanciones en aquellos supuestos en que la infracción «se refiera a la falta de aportación de datos, informes, antecedentes, documentos, facturas u otros justificantes concretos» y no la mera incomparecencia a una actuación inspectora para la firma de las actas y no para la aportación de documentación o justificantes.

En el caso anterior, resulta patente, que no resultará procedente en el ámbito sancionador una extensión analógica de los preceptos, y aclaramos que la referencia a la incomparecencia de la letra a) del número 2º del artículo 203.6.b) LGT, se debe referir a la incomparecencia para la aportación de los documentos precitados. Por el contrario, es el artículo 203.5 de la LGT el que, cuanto más, podría, en esa hipótesis, ser objeto de aplicación para la determinación de la cuantía de la sanción<sup>55</sup>, lo cual no es baladí, pues se habla de cantidades diez veces mayores en unos supuestos que en otros.

---

<sup>55</sup> RTEAR de Cataluña de 23. 06. 2020.

A este respecto, debemos recordar que, en los casos en los que los procedimientos sancionadores se inicien como consecuencia de la falta de atención a requerimientos de información emitidos de conformidad con el artículo 93 de la Ley General Tributaria, tales procedimientos sancionadores no están citados en alguno de los procedimientos a los que expresamente se refiere el artículo 209.2 de la LGT (así el procedimiento iniciado mediante declaración, los procedimientos de verificación de datos, comprobación o inspección), y que, por tanto, llevan aparejada la notificación de una liquidación o resolución. Por lo tanto, en estos supuestos no opera la limitación que establece el citado artículo 209.2 LGT, de tres meses para iniciar el procedimiento sancionador desde la notificación de la liquidación o resolución, al no existir acto de notificación de liquidación o resolución alguno<sup>56</sup>.

#### IV. IMPOSIBILIDAD DE INFRACCIONES OBJETIVAS Y NECESIDAD DE CULPA

De modo evidente, para que la incidencia en uno de los supuestos de la enumeración «*ad exemplum*» del tercer párrafo del artículo 203.1º LGT sea constitutiva de la infracción que nos ocupa será necesario que la conducta en cuestión tenga encaje en la definición genérica recogida en el segundo párrafo; así, a pesar del tenor literal de la letra b), el solo hecho de que se produzca la desatención de un requerimiento que haya sido debidamente notificado no basta por sí solo para que se entienda cometida la infracción, puesto que para ello será necesario que concurren el elemento subjetivo imprescindible para la existencia de cualquier infracción tributaria y lo que tiene especial relevancia en el presente caso, el elemento subjetivo específico exigido por el tipo infractor. Aquí radica el *quid* de la cuestión porque el acuerdo sancionador debe motivar la concurrencia de la culpabilidad sin tener en cuenta el elemento subjetivo específico o cualificado de la infracción sancionada.

La intencionalidad del sujeto obligado en dilatar, entorpecer u obstaculizar las actuaciones de la Administración tributaria se traduce en que la infracción sólo puede cometerse dolosamente, «pues la negligencia no puede abarcar el ánimo exigido a dichas conductas», si bien corresponde a la Administración probar dicha intención, de manera que el mero incumplimiento del requerimiento, sin prueba

---

<sup>56</sup> RrTEAC de 30 de marzo de 2012, de 4 de mayo de 2011 y 2 de marzo de 2017; y STS de 9. 07. 2020.

del elemento intencional mencionado, no justifica la imposición de la sanción prevista<sup>57</sup>. A juicio del TEAC, la infracción tipificada en el artículo 203 LGT requiere, no sólo la culpabilidad necesaria para la existencia de las infracciones tributarias en general, para la que bastaría con la culpa o negligencia en cualquier grado, sino, como hemos dicho, una intencionalidad específica. Ello se desprende, en primer lugar, de la propia acepción gramatical de los términos «resistencia, obstrucción, excusa o negativa». En segundo lugar, del hecho de que nos encontremos ante una infracción calificada legalmente como grave, por lo que la culpabilidad necesaria para su existencia deberá ser adecuada a dicha calificación legal. En tercer lugar, y sobre todo, del propio examen del precepto, que habla de actuaciones «tendientes a» dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria, lo cual evidencia el elemento intencional específico; la conducta infractora «por acción u omisión» ha de tender a un fin concreto, a saber: dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria; y mal pueden llevarse a cabo conductas que tengan por fin dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria por quien no tenga un conocimiento real de la existencia de estas últimas. No puede sancionarse la desatención de un requerimiento si el obligado tributario no tenía conocimiento *real* del mismo. Estamos ante una infracción que ha de cometerse a sabiendas de que existe una actuación de la Administración tributaria y con intención «dolosa o gravemente culposa» de dilatar, entorpecer o impedir dicha actuación (RTEAC de 21.05.2021). Así pues, es el contribuyente quien conociendo (realmente) su inclusión en el sistema de notificación electrónica no abre (formalmente) su buzón, sin que haya comunicado a la Administración su voluntad de que se le notifique (formalmente) por otros medios. Es claro que dicha conducta conlleva un intento (real) de no ser localizado ni recibir notificaciones (formales) para posteriormente poderlo aducir en las alegaciones que pudiera formular tanto a lo largo de los distintos procedimientos como en vía de recursos o reclamación.

Las conductas infractoras tipificadas en el artículo 203 de la LGT requieren una intencionalidad subjetiva específica —dolosa o culposa—, es decir, la finalidad de dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria, con lo que difícilmente puede existir tal intencionalidad en quien no conoce «realmente» la existencia de tales actuaciones, aun cuando la notificación de éstas se haya hecho, postal o electrónicamente, en la forma debida. Nuestro sistema de sanciones tributarias es un sistema de carácter evidentemente

---

<sup>57</sup> SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *Las infracciones en la nueva Ley...*, op. cit. pág. 378.

te subjetivo en el que se precisa la concurrencia tanto del elemento subjetivo como del objetivo para la existencia de la infracción<sup>58</sup>. El tipo infractor no se puede entender cometido objetivamente por mor de incurrir en el supuesto de hecho de las propias conductas, pues no cabe valorar la antijuridicidad en el derecho público sancionador español por su naturaleza objetiva, sino por la demostración administrativa de la intencionalidad —subjetiva— de quien las realiza —el presunto infractor—, intención subjetiva que debe tener como objeto en dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria, es decir el sujeto pretende la realización del supuesto de hecho, y la realización del supuesto de hecho es la que conforma la intencionalidad.

Todo ello que engarza con la necesidad de la motivación suficiente de la actuación tributaria. Así la ausencia de motivación específica de la culpabilidad, en el concreto ámbito tributario, determinó que la STC 164/2005, de 20 de junio, llegara a la conclusión de que la imposición de una sanción por la comisión de una infracción tributaria grave tipificada en el artículo 79 a) de la Ley General Tributaria, vulneraba el derecho de los recurrentes a la presunción de inocencia. Lo esencial es, pues, la acreditación de unos hechos que fundamenten un juicio razonable de culpabilidad, y sobre ello se presente una motivación específica. El presupuesto subjetivo de la culpabilidad está constituido por los elementos cognoscitivos y volitivos que se han producido con ocasión de las circunstancias concurrentes en la comisión de la supuesta comisión del ilícito administrativo; la culpabilidad viene configurada por la relación psicológica de causalidad entre la acción imputable y la infracción de las disposiciones administrativas, y para el reproche es necesario que se acredite que el sujeto pudo haber actuado de manera distinta a como lo hizo, lo que exige valorar las circunstancias fácticas específicas de cada caso, tal como razonaba la STS de 24 de abril de 2007.

El principio de culpabilidad<sup>59</sup> constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionables, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo, lo que supone analizar las razones expuestas por el recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias para descartar las que sean meros pretextos o se basen en criterio de interpretación absolutamente insostenibles.

---

<sup>58</sup> STS de 8 de mayo de 1987.

<sup>59</sup> RTEAR de Cataluña de 11. 03. 2021.

Por último, y respecto de los responsables en el pago de las sanciones a que refiere el artículo 41.4 de la LGT, ello no obsta para que los órganos de inspección o recaudación prueben que las conductas del obligado tributario y del responsable puedan considerarse delictivas en el caso de que concurra un grado más de intencionalidad. En el caso que sea así, la Administración tributaria tienen que poner en conocimiento del juez o fiscal la comisión de un delito, sin que ello suponga la interrupción del procedimiento de declaración de responsabilidad. Sentencia de la AP de Almería de 10 de marzo de 2001. Y es que, no podemos olvidar que, la mayoría de la ejecución de los impagos discurre por vía civil a través de las acciones de nulidad y subrogatorias, mientras que la vía penal se circunscribe a determinados supuestos dónde se aprecia un grado mayor intencionalidad, cuando el deudor finge una solvencia de la que carece —estafa—, o siendo solvente, provoca de forma intencionada su propia situación de insolvencia con la finalidad de impedir que el acreedor satisfaga su crédito del que es titular sobre todos los bienes presentes y futuros —insolvencias punibles—. Sin embargo, las actuaciones que sí merecen un reproche en el ámbito penal, el legislador no las considera como constitutivas de infracciones. Sólo en el caso que el obligado y el responsable, en su caso, se nieguen, o pongan resistencia, u obstruyan la actuación de la Administración, se podría sancionar, según el artículo 203 de la LGT. En concreto, mientras que en el derecho tributario sancionador la culpa no puede ser objetiva, sino que necesita de intencionalidad; en el instituto de la responsabilidad, cuando el presupuesto de hecho se circunscribe a una actuación antijurídica como la nuestra, el legislador no exige una intención dolosa o «*animus nocendi*», de tal modo que sólo resulta necesario que exista un «*sciencia fraudes*», es decir, una conciencia o conocimiento de que se puede producir un perjuicio, ya que conscientemente se busque la desigualdad entre los acreedores y eludir lo dispuesto en los artículos 1911 y 1913 del Código Civil. Sin embargo, la inclusión de las sanciones en el párrafo segundo del artículo 41.4 LGT vulnera el principio de culpabilidad, como manifestación de la necesidad del elemento subjetivo de la culpa y el dolo de la infracción y, por lo tanto, de la correlativa sanción. El principio de personalidad de las sanciones condiciona la actividad de la Administración desde el primer momento, ya que, bajo el amparo de este principio, deberá determinar frente a quién —o quienes— dirige el expediente sancionador<sup>60</sup>.

---

<sup>60</sup> RUIZ HIDALGO, C.: «La Ley 7/2012 de lucha y prevención contra el fraude fiscal en relación con los supuestos de responsabilidad del artículo 42. 2 de la LGT», *Quincena Fiscal Aranzadi* núm. 1, 2013, BIB 2013\94.

## V. PRESUNCIÓN DE INOCENCIA, CULPABILIDAD Y EXIGENCIAS DE COMUNICACIÓN FORMAL DE LA ACTUACIÓN TRIBUTARIA

El principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad, y comporta, entre otras exigencias, la de que la Administración pruebe y por ende motive, no solo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que constituyan un criterio de graduación, sino también la culpabilidad que justifique la imposición de sanción<sup>61</sup>.

Así las cosas, el tipo del artículo 203.1.b) LGT exige una notificación material o efectiva de la actuación administrativa (de requerimiento), no bastando para sancionar con que dicha notificación se haya producido (edictal y) formalmente conforme a Derecho y no se haya atendido lo que no se pudo notificar (postal o electrónicamente), pues mal cabrá contestar lo que no se conoce. De este modo, sostenemos que la desatención a un requerimiento de forma culpable no es mero efecto de tener por hecha una notificación.

Muy matizadamente, por no decir en contra<sup>62</sup>, se pronuncia la RTEAC de 21 de mayo de 2021, aunque sostiene que «*[h]abiéndose entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información como consecuencia de no accederse a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, puede concurrir el elemento subjetivo necesario a efectos de imponer la sanción por la infracción tipificada en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de que puedan apreciarse, en su caso, las circunstancias de exoneración de responsabilidad a que se refiere el artículo 179 de la misma norma*»

Así, aun habiendo sido válidamente notificado (postal o electrónicamente) el requerimiento formulado y no habiendo sido atendido en tiempo y forma (por no hallarse en el domicilio o por no retirar la notificación electrónica en plazo), si no está probado su conocimiento

---

<sup>61</sup> Las SsTS de 3 de junio de 2008, recurso de casación para unificación de doctrina núm. 146/2004, y 27 de junio de 2008, recursos de casación para unificación de doctrina 324/2004 y 396/2004, recuerdan la doctrina del Tribunal Constitucional, entre otras, las SsTC 76/1990, de 26 de abril; 14/1997, de 28 de enero, 209/1999, de 29 de noviembre y 33/2000, de 14 de febrero.

<sup>62</sup> Lo que quepa considerar como interpretación razonable de la norma podemos colegirlo de lo declarado en el FD 18 de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 2011 (Rec. Casación 5259/2006).

real por parte del obligado tributario, debe entenderse que la sanción impuesta ex artículo 203.1.b) LGT no se ajustaría a Derecho. Las actuaciones del obligado deben resultar «tendientes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones», y entre esas obligaciones materiales o formales —de las previstas en los artículos 29 y 93 LGT, y en el Título II del RGGI— no consta la exigibilidad de recibir todos y cada uno de los intentos de notificaciones electrónicas, más bien dicho mecanismo es un medio de comunicación administrativo<sup>63</sup> de todas las actuaciones tributarias, sean o no requerimientos, y no por ello, cuando una liquidación no se notifica el procedimiento no se obstaculiza. Así debemos exigir que el conocimiento real —aún no formal de la actuación tributaria— requiera la prueba de un conocimiento efectivo por el sujeto infractor de que tales actuaciones se estaban desarrollando para poder encajar en el tipo.

Es verdad que dicha argumentación podría incitar al incumplimiento general de los requerimientos, simplemente por la mera desatención deliberadamente deseada, aunque ello debe estimular el tratar de buscar mecanismos alternativos para obtener la información requerida, incluso, a través de autorizaciones de entrada o registro, más no sancionando al particular por incumplir la no contestación de lo no formalmente notificado. Si la pretensión de la Administración Tributaria es la obtención de información trascendente, de qué sirve sancionar al requerido no notificado, quizás lo conveniente sea ahuyentar a dichos «objetores de información» a que se atengan a las consecuencias que les depare el sistema jurídico globalmente considerado.

## VI. PROBLEMÁTICA AUTOINCULPATORIA DEL TIPO

Debemos traer a colación la posible oposición de este precepto con el derecho a no autoinculparse, en la medida en que la no aportación de pruebas, datos o antecedentes sea sancionada se puede haber vulnerado el derecho a no declarar contra sí mismo, en la medida que esos datos se utilicen para imponer una nueva sanción<sup>64</sup>. Así lo ha entendido la STEDH de 3 de mayo de 2001 (caso *J.B. c. Suiza*), aunque

---

<sup>63</sup> Es un modo de llevar a término la *obligación de relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas*, así los arts. 109-112 LGT en relación al artículo 14 y 43 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP).

<sup>64</sup> SOLER ROCH, M. T.: «Procedimiento separado» en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999, pág.

lo que sí podrá sancionarse, sin que ello vulnere derecho alguno, son las conductas del sujeto tendentes a dilatar o entorpecer la actuación de la Administración en el desarrollo de los procedimientos de aplicación de los tributos<sup>65</sup>. No obstante, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado en la Sentencia 18/2005, de 10 de febrero, en unos términos muy restrictivos respecto de la aplicación de este derecho en los procedimientos de comprobación e investigación.

El derecho a no autoinculparse es un elemento de protección de su presunción de inocencia<sup>66</sup>. Las consecuencias que debe deducir un juez nacional en caso de conflicto entre el Derecho nacional y el CEDH, debe recordarse que, si bien los derechos fundamentales reconocidos por el CEDH forman parte del Derecho de la Unión como principios generales —como confirma el artículo 6 TUE, apartado 3—, y el artículo 52, apartado 3, de la Carta exige dar a los derechos contenidos en ella que correspondan a derechos garantizados por el CEDH el mismo sentido y alcance que les confiere dicho Convenio, éste no constituye, dado que la Unión no se ha adherido a él, un instrumento jurídico integrado formalmente en el ordenamiento jurídico de la Unión. En consecuencia, el Derecho de la Unión no regula la relación entre el CEDH y los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros y no establece tampoco las consecuencias que debe deducir un juez nacional en caso de conflicto entre los derechos que garantiza dicho Convenio y una norma de Derecho nacional (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de abril de 2012, *Kamberaj*, C 571/10, Rec. p. I 0000, apartado 62; STJUE de 26 de febrero de 2013, *Hans Åkerberg Fransson*, C 617/10, Rec., apartado 44).

Sentada así, por una parte, la eficacia del derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario sancionador y, por otra, la necesidad de interpretar su contenido de acuerdo con la doctrina del TEDH, no pueden concluir estas consideraciones introductorias sin la somera mención de ciertas sentencias del citado Tribunal, producidas en una primera fase de construcción de este derecho.

La primera de ellas es la conocida STEDH de 25 de febrero de 1993 (asunto *Funke c. Francia*), en la que se anuló una sanción impuesta al recurrente por su negativa a facilitar datos y documentos. El Tribunal consideró que la sanción había vulnerado el derecho a no autoincriminarse del interesado porque la única finalidad de la

---

594. ; TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *Civitas-REDF*, núm. 82, 1994, págs. 277 y ss.

<sup>65</sup> ANEIRO PEREIRA, J.: *Las sanciones...* op. cit. pág. 121.

<sup>66</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. J.: *El sistema...* op. cit. pág. 260.

solicitud de información era que éste aportase las pruebas necesarias para sustentar una acusación penal contra su propia persona. De esta sentencia cabe inteligir la prohibición de sancionar a un sujeto por negarse a facilitar información reclamada por el poder público cuando éste busca con ello en exclusiva obtener la prueba de un ilícito imputable al propio destinatario del requerimiento.

Con posterioridad, la STEDH de 17 de diciembre de 1996 (asunto *Saunders c. Reino Unido*) vino a servir de complemento a la anterior, al consagrar la prohibición de sustentar la condena del imputado en unas declaraciones realizadas por éste bajo coacción durante un procedimiento previo e independiente, cuyo fin no era la adopción de medidas punitivas. En esta ocasión, el corolario evidente parecía ser que, si bien existe obligación de colaborar con las autoridades en el curso de actuaciones orientadas a la realización de intereses públicos carentes de naturaleza penal, los elementos probatorios facilitados por un sujeto en tales circunstancias no pueden ser utilizados más tarde como fundamento para la adopción de medidas punitivas contra él en el marco de un procedimiento penal ulterior<sup>67</sup>.

Por último, la STEDH de 3 de mayo de 2001 (asunto *J.B. c. Suiza*) supuso un nuevo impulso a la doctrina derivada del antes citado asunto *Funke*, al anularse una multa impuesta al recurrente por negarse a facilitar información a las autoridades fiscales en un procedimiento que, si bien se dirigía por un lado a realizar una finalidad no punitiva, como era la determinación de sus obligaciones tributarias pendientes, también tenía por objeto, de acuerdo con su normativa reguladora, sancionar al interesado por las infracciones tributarias advertidas a consecuencia de su tramitación. Cabía deducir de ello, por consiguiente, que no puede imponerse una multa por falta de colaboración a quien se niega a facilitar información en el curso de actuaciones que, de forma inequívoca, tienen por objeto adoptar medidas punitivas contra su persona, por más que el procedimiento persiga al mismo tiempo otros fines relevantes de interés público<sup>68</sup>.

La serie de sentencias del TEDH sirvieron para que la doctrina española se cuestionase la posible vulneración del derecho a no autoincriminarse en relación, en especial, con aquellos procedimientos en los que, en palabras de del Profesor Tejerizo López, los particulares no precisan el «terreno de juego» de las actuaciones. Desde la STC 76/1990, parece que se descarta que el alcance del derecho a no au-

---

<sup>67</sup> GARCÍA BERRO, F.: «La sentencia «Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno»», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 1997, BIB 1997, 1099.

<sup>68</sup> GARCÍA BERRO, F.: «Derecho a no autoincriminarse... op. cit. », pág. 3.

toinculparse pueda traducirse en una negativa a aportar cualquier información que se pueda considerar incriminatoria —así Herrera Molina y Lago Montero—, parece que lo que sí está claro es que no cabe utilizar, en el seno de un procedimiento sancionador, datos obtenidos coactivamente en el procedimiento de comprobación e investigación —así Falcón y Tella, Aguallo Avilés, García Berro<sup>69</sup>—.

«Todo aquello cuya existencia no se conoce con seguridad es susceptible de ampararse en el derecho a no autoinculparse, porque existirá la presunción de que debe ser producido». Sin embargo, para cierta doctrina<sup>70</sup>, la no autoincriminación se reduce «al ámbito de las declaraciones o manifestaciones y no a otro tipo de información que preexista al margen de la voluntad del acusado», pues «no parece razonable considerar que la eventual imposición de una sanción, que con carácter general se establece en 150 euros, cuya ejecutividad además queda suspendida sin garantía hasta que sea firme, pueda ser considerada como coacción capaz de doblegar la voluntad de un contribuyente «presunto» responsable de una defraudación millonaria o de un delito contra la Hacienda Pública».

Para refutar el planteamiento anterior, tal vez bastaría invocar la jurisprudencia del TEDH, que como hemos visto avala la relevancia de las sanciones pecuniarias como coacción suficiente a efectos de considerar vulnerado el derecho a no autoincriminarse. Así resulta, desde luego, del asunto *J.B. c. Suiza*; pero la misma conclusión podría extraerse también de su doctrina en los asuntos *Funke c. Francia* o *Saunders c. Reino Unido*.

Con todo, sin necesidad de invocar la jurisprudencia del TEDH como argumento de autoridad, basta con hacer notar que si el ordenamiento contempla una sanción es porque, cuando menos de modo tendencial, su amenaza se presume capaz de condicionar la voluntad del así compelido llevándolo a actuar en el sentido deseado por la norma. *No se trata por tanto de discutir si en alguno o en muchos casos las sanciones previstas pueden considerarse insuficientes para lograr los fines disuasorios* que en abstracto sin ninguna duda se persiguen con su establecimiento.

De alcanzarse esa conclusión lo que habría que hacer es demandar una reestructuración del vigente catálogo de sanciones para adecuar-

---

<sup>69</sup> GARCÍA NOVOA, C.: «Una aproximación del Tribunal Constitucional al derecho a no autoinculparse ante la Inspección Tributaria en relación con los delitos contra la Hacienda Pública», *JT*, 2005, BIB 2005948.

<sup>70</sup> Lo sugiere así SARRÓ RIU, J.: *El derecho a no autoinculparse del contribuyente*, Bosch, Barcelona, 2009, págs. 115, 125, 144-145.

lo a las necesidades que con él se busca servir. Pero lo único cierto es que mientras las posibles deficiencias del sistema punitivo no sean reconocidas y, en su caso, subsanadas por el legislador, no cabe *sino presumir que, ante un requerimiento administrativo de información, lo que condiciona la colaboración del destinatario es la expectativa de padecer la sanción prevista en caso de negativa.*

Por expresar una concepción parecida en nuestro país, el Tribunal Constitucional ha señalado por su parte la necesidad de distinguir a estos efectos entre los conceptos de «aportar» y «soportar» prueba. El Tribunal Constitucional ha señalado así la necesidad de distinguir, a estos efectos, entre los conceptos de «aportar» y «soportar» prueba. Sólo cuando alguien es objeto de coacciones dirigidas a que «aporte» la prueba del ilícito, cabe considerar afectado su derecho a no autoincriminarse. Sólo cuando alguien es objeto de coacciones dirigidas a que «aporte» la prueba del ilícito cabe considerar afectado su derecho a no autoincriminarse. Aceptando en esencia la validez y el sentido de esta distinción, hace tiempo hemos afirmado que existe «aportación» siempre que un sujeto es obligado a revelar elementos probatorios que, al serle requeridos, se encuentran fuera del alcance del poder público<sup>71</sup>. Lo que protege el derecho a no autoinculparse no es tanto la aportación sino la producción de pruebas. La STC 142/2009, de 15 de junio, ha continuado reiterando esta idea, al afirmar que tales derechos «entroncan también con una de las manifestaciones del derecho a la presunción de inocencia, en virtud de la cual la carga de la prueba en el proceso penal corresponde a la acusación, sin que pueda hacerse recaer en el acusado la obligación de aportar elementos de prueba que supongan una autoincriminación» (FJ 3º). En conclusión, si un sujeto decide facilitar a la Administración información reveladora de sus incumplimientos con el Fisco, las máximas de la experiencia conducen a presumir que no lo hace de manera voluntaria, movido por un sentido cívico no demostrado antes, sino por el deseo de evitar la imposición de las sanciones previstas en el ordenamiento para el caso de que se niegue a hacerlo.

En ocasiones se ha negado que las sanciones pecuniarias previstas por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración (artículo 203 LGT), puedan considerarse sin más coacción suficiente desde la perspectiva de este derecho. Se ha afirmado, recientemente, a tal efecto que, por lo general, la cuantía de las

---

<sup>71</sup> GARCÍA BERRO, F.: «Derecho a no autoincriminarse... op. cit. », pág. 5; De esta opinión son HERRERA MOLINA, P. M. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C.: «El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales», *Impuestos*, núm. 14, 2005, La Ley 3792/2005, pág. 4;

multas carece de aptitud disuasoria para modificar la conducta del contribuyente, pues éste soporta en la mayor parte de los casos —de acuerdo con esta tesis— un perjuicio menor exponiéndose a sufrirlas que cumpliendo los deberes que con ellas supuestamente se protegen. Según esta idea, sólo las sanciones más graves previstas por falta de colaboración podrían, y no siempre, alcanzar el grado de intensidad necesario para ser consideradas coacción relevante a efectos de desatar los efectos propios del derecho a no autoincriminarse. Aun en estos casos, la alegación del derecho exigiría probar de manera directa que la causa inmediata determinante de que el sujeto aporte la información ha sido la amenaza de ser sancionado. Por nuestra parte, si las autoridades solicitantes no están en disposición de obtener el documento de forma más o menos inmediata, la exigencia de su aportación coactiva por el interesado sería bastante para activar las garantías contra la autoincriminación, aunque, según la STEDH de 29.06.2007 (asunto *O'Hallorand y Francis c. Reino Unido*), *para considerar aplicable el derecho a no autoincriminarse, la coacción del poder público destinada a lograr la aportación de pruebas por el sujeto debía ser posterior a la comisión del ilícito punible. La coacción ejercida con carácter previo, por tanto, carecería de relevancia a estos efectos.* Dicho de otro modo<sup>72</sup>, si desde antes de cometerse el ilícito hay constancia de que en un momento posterior, predeterminado normativamente, el sujeto deberá presentar una declaración reveladora de su actuación punible, no podrá éste alegar su derecho a no autoincriminarse al objeto de impedir que tal declaración se utilice como prueba de la infracción o del delito cometidos. En otras palabras, el ejercicio de la coacción preexiste a la comisión del ilícito, y, cuando, pese a tener constancia de ello, el sujeto decide después perpetrar la conducta punible, él mismo se pone por propia voluntad en la situación de tener que aportar más tarde las pruebas que lo incriminan.

Hemos de advertir que hoy en día, tras la admisión del principio *societas delinquere potest*, no compartimos las manifestaciones de cierta doctrina<sup>73</sup>, cuando afirma que «puede decirse que en la medida en que la sociedad como persona colectiva o como ficción carece en

---

<sup>72</sup> PALAO TABOADA, C.: *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Thomson-Civitas, Madrid, 2008, págs. 166-167. Trata de explicarlo afirmando que el derecho a no autoincriminarse «no exculpa de una infracción cometida con el fin de ocultar la comisión de otra anterior». Y en el pie de página se ve obligado a precisar: «la nueva infracción debe ser distinta de la infracción formal consistente en rehusar la información».

<sup>73</sup> ARTACHO, D.: «El derecho a no autoincriminarse de las personas jurídicas en los delitos fiscales», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 750, 2008, BIB 2008, 510, pág. 2.

el orden penal de capacidad para la acción típica o para la culpabilidad, de forma que la misma corresponderá en su caso a las personas físicas que la dirigen o gestionan, del mismo modo puede defenderse que la sociedad no sufrirá nunca una coacción capaz de alterar su voluntad, sino que serán sus órganos de gobierno, en definitiva, las personas físicas que los ocupen, quienes sufrirán materialmente la coacción y cuya voluntad podrá verse violentada». Así la coacción contra la sociedad lo es también contra todos los administradores susceptibles de ser declarados responsables por las sanciones tributarias impuestas a aquélla<sup>74</sup>.

Pese a que ni el artículo 208.3 LGT ni el artículo 53.2 Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP) lo reconocen, asiste al obligado el derecho constitucional, como parte del derecho de defensa, a no declarar contra sí mismo (artículo 24.2 CE), *nemo tenetur*, y tal derecho ha sido últimamente interpretado en este ámbito por la Sección 2ª de la Sala 3ª del Tribunal Supremo (entre otras, SsTS 23.7.2020, casación nº 1993/2019; 15.9.2020, casación nº 3277/2019; 5.11.2020, casación nº 2004/2019 y 17.12.2020, casación nº 4780/2019), concluyendo sobre la salvaguarda de tal derecho que *«de acuerdo con el Tribunal Europeo de Derechos Humanos el derecho a no autoincriminarse es un derecho que puede manifestarse de dos formas distintas, en función de las circunstancias concurrentes: de una parte, puede manifestarse como el derecho de todo imputado en un procedimiento punitivo («acusado en materia penal») a no aportar si no lo desea información autoincriminatoria que le reclame el poder público (entre otras, en este sentido, SSTEDH de 25 de febrero de 1993, asunto Funke c. Francia; de 21 de diciembre de 2000, asunto Heaney y McGuinness c. Irlanda; y de 3 de mayo de 2001, asunto J. B. c. ); y, de otra parte, puede concretarse en el derecho de toda persona a que la información que se ha visto obligada o inducida a aportar al poder público sin su consentimiento en el curso de cualquier procedimiento no se emplee para fundamentar ulteriormente contra ella una condena penal o una sanción administrativa (SsTEDH de 17 de diciembre de 1996, asunto Saunders c. Reino Unido; de 19 de septiembre de 2000, asunto I.J.L., G.M.R. y A.K.P. c. Reino Unido; o, en fin, de 27 de abril de 2004, asunto Kansal c. Reino Unido)»*. Y así, en el concreto caso de la normativa española, ello funciona y se justifica de modo que la información que ha sido obtenida bajo medios coactivos —concurriendo la coacción legal que se deriva del artículo 203 LGT— en el procedimiento inspector no se permite que sea utilizada posteriormente en el seno del procedimiento tributario sancionador

---

<sup>74</sup> GARCÍA BERRO, F.: «Derecho a no autoincriminarse... op. cit. », pág. 16.

para enervar la presunción de inocencia del obligado tributario y, más concretamente, para fundamentar por parte de la Administración tributaria la imposición de cualesquiera de las sanciones que se cuantifican en función del importe<sup>75</sup> de la cuota liquidada al término del procedimiento de inspección.

Es criterio jurisprudencial que, cuando se desconoce la magnitud económica de las operaciones que fueron objeto de los requerimientos, tras el tercer requerimiento no atendido, sólo se puede sancionar con la multa mínima prevista en el artículo 203.5 tercer párrafo de la Ley General Tributaria. Para la aplicación de los criterios de graduación, contenidos en la letra c) del primer párrafo del artículo 203.5 LGT, debe motivarse suficientemente en el acuerdo de imposición de sanción el importe o cuantificación de las operaciones respecto de las que versaban los requerimientos desatendidos<sup>76</sup>.

En el supuesto en que al obligado se le requiera información que tenga exclusivamente relevancia punitiva y no tributaria, debe colegirse que las potestades ejercitadas lo habrán sido a efectos exclusivamente sancionadores, y en tal ámbito, como hemos indicado, el artículo 24.2 CE impide obligar coactivamente a aportar información incriminatoria, habiendo de anularse la sanción impuesta por la negativa a dicha aportación<sup>77</sup>.

En el ámbito penal, la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de abril de 1987, entre otras, señala a este respecto que, «[e]l derecho a la presunción de inocencia se concreta en una forzosa e inicial incertidumbre sobre la participación del acusado en el hecho punible que se le imputa, de la que el Tribunal no puede salir, dictando un pronunciamiento de condena, sino cuando se haya practicado ante él, con las debidas garantías, 665 una suficiente actividad probatoria de cargo cuya valoración, en principio, solamente puede ser realizada por el propio Tribunal a cuya presencia se celebre. Con frecuencia, la prueba con que la presunción inicial se desvirtúa es prueba presuntiva, indiciaria o indirecta, en cuya virtud el Tribunal, a partir de unos hechos indiscutiblemente ciertos y a través de un razonable proceso deductivo, llega a estimar como probados otros hechos, no directamente conocidos, en los que basa su veredicto de culpabilidad». La prueba de cargo puede ser indiciaria, esto es, por inferencia lógica a partir de otros hechos, siempre que se cumplan los requisitos de que, a) la prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados; y

---

<sup>75</sup> STS de 8 de octubre de 2012 (Rec. Casación 6112/2010).

<sup>76</sup> RTEAC 05. 06. 2014

<sup>77</sup> RTEAR de Cataluña, de 11. 03. 2021.

b) los hechos constitutivos de delito han de deducirse de esos hechos completamente probados a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano. En ese contexto, la irrazonabilidad podrá producirse, tanto por la falta de lógica o de coherencia de la inferencia, en el sentido de que los indicios constatados excluyan el hecho que de ellos se hace derivar o no conduzcan naturalmente a él, como por el carácter no concluyente de la inferencia, por excesivamente abierta, débil o indeterminada<sup>78</sup>.

## VII. IMPUGNABILIDAD DE LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN

La susceptibilidad de impugnación de los requerimientos de información es indiscutida si afectan a terceros<sup>79</sup>, pero se niega si afecta a un propio sujeto pasivo, por la referida consideración como un mero acto de trámite<sup>80</sup>. Razón por la cual se entiende, también, que los requerimientos de información dirigidos a terceros podrán ser impugnados por dicho tercero pero no por el afectado<sup>81</sup>. Aunque como ha señalado la propia jurisprudencia<sup>82</sup>, la consideración de acto de trámite debe ser interpretada restrictivamente, al encontrarse afectado el derecho a la tutela judicial efectiva, bajo cuya perspectiva, y en lugar de negar sistemáticamente la procedencia del recurso, quizá sería conveniente analizar si se vulneran los derechos fundamentales o si se causa indefensión<sup>83</sup>.

El requerimiento de obtención de información, como acto de la Administración tributaria que declara una obligación o un deber, es susceptible de reclamación económico-administrativa de acuerdo

<sup>78</sup> SsTC 189/1998, de 17 de octubre, FJ 3; 220/1998, de 16 de noviembre, FJ 4; 91/1999, de 26 de mayo, FJ 3; 120/1999, de 28 de junio, FJ 3.

<sup>79</sup> Resoluciones del TEAC, de 23 de septiembre de 1987, de 8 de marzo y de 15 de noviembre de 1989, de 25 de abril de 1990 y de 2 de julio de 1991, y de 25 de septiembre de 1998.

<sup>80</sup> Aunque la posibilidad de su impugnación se ha defendido por algún pronunciamiento del TS —p. ej. la Sentencia de 30 de enero de 1989—. Además de los ya citados, sobre esta cuestión puede consultarse en Jurisprudencia Tributaria. *Jurisprudencia Tributaria*: «Sobre el alcance de los actos de trámite y su impugnación en vía económico-administrativa», 1993, T. III, págs. 974 y ss.

<sup>81</sup> Recs. TEAC 2 de julio y de 3 de diciembre de 1991 o de 25 de septiembre de 1998. También la SAN de 7 de abril de 1990, entendiéndose que para el tercero a quien afecta la información el requerimiento no es un acto final sino un acto de trámite.

<sup>82</sup> Así se afirma en la Sentencia de 15 de marzo de 1997.

<sup>83</sup> FABRA VALLS, M. J.: «La suspensión de los requerimientos de información», *JT*, núm. 4, 2000, donde se explicitan exhaustivamente los presupuestos procesales y jurisprudencia al respecto.

con lo dispuesto en la letra a) del número 1 del artículo 227 de la LGT<sup>84</sup> y, por tanto, también podrá ser objeto del previo y potestativo recurso de reposición, atendiendo al contenido del artículo 222 del mismo texto legal, estando legitimado el requerido en su condición de obligado tributario *ex* artículo 232 LGT.

## VIII. CONCURRENCIA DE INFRACCIONES

En caso de que se considerare la concurrencia de la infracción de los apartados 4 y 5 del artículo 199 de la LGT con la del artículo 203, apartados 1.b) por desatención de requerimiento administrativo, podemos concluir que ambas infracciones tipifican el mismo desvalor, que el tipo de injusto del artículo 199 no contempla la reiteración del requerimiento, y que no existe indicación en el artículo 199 análoga a la prevista en el artículo 198.3 o 180.2 de la LGT que declare la compatibilidad con el artículo 203<sup>85</sup>.

Esta situación se agrava en el caso de cumplimientos parciales a requerimientos del artículo 203 para los que la LGT omite sanción alguna.

En cualquier caso debemos intuir que la opción del legislador ha sido la de otorgar compatibilidad a tales infracciones y aplicarlas cumulativamente, de modo que con la del artículo 199 se sancione el incumplimiento del primer requerimiento—de presentar declaración—, mientras que en la del 203 se sancione el segundo y ulteriores requerimientos de obligación de colaboración. En contra se posiciona cierto sector doctrinal<sup>86</sup>, para el que, a pesar de advertir dicha omisión, la justifica en que la información del artículo 198 LGT debía haber sido facilitada con carácter general, sin necesidad de llegar al requerimiento, por lo que se entiende que hay un primer incumplimiento en ese momento y otro posterior cuando no se contesta a la solicitud de la Administración.

Aunque *el cuarto requerimiento desatendido*, y ante la ausencia de previsión típica de la sanción de dicho comportamiento, *devendrá una conducta impune*<sup>87</sup>.

---

<sup>84</sup> DEL MORAL GONZÁLEZ, A.: «Requerimientos ... op. cit.».

<sup>85</sup> SÁNCHEZ HUETE, M. A.: *Las infracciones...* op. cit. pág. 365, aunque dicho autor en las págs. 385 y 386 acaba concluyendo lo contrario.

<sup>86</sup> PALAO TABOADA, C.: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004, pág. 573.

<sup>87</sup> SÁNCHEZ HUETE, M. A.: «Elementos para un análisis del sistema de infracciones de la Ley General Tributaria», *CT*, núm. 132, 2009, pág. 191.

Por último, el injusto ahora tratado puede, en determinados supuestos, tener incidencia en la aplicación de los tributos. El artículo 53.1.b) de la LGT, permite aplicar el método subsidiario de estimación indirecta para la cuantificación de la base imponible si se da la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora. En igual sentido, el artículo 56.2 LGT para la determinación de la cuota tributaria por el método de estimación indirecta, igualmente, con carácter subsidiario. Este método de determinación de la base imponible o de las cuotas no supone, en ningún caso, que se excluya la consideración como conducta infractora, sancionándose como tal, puesto que no existe duplicidad de sanciones, sino simplemente concurrencia entre sanción y una forma de determinación de una magnitud tributaria basada en la imposibilidad de determinar la misma por el método ordinario —directo u objetivo— como consecuencia de una determinada conducta del obligado tributario<sup>88</sup>.

## IX. CONCLUSIONES

El artículo 203 LGT penaliza como infracción tributaria, que no causa perjuicio económico y subsume, *actuaciones* —no necesariamente inspectoras o recaudatorias— *omisivas o activas tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones* de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

El tipo infractor puede ser cometido tanto por los obligados tributarios, como por los infractores tributarios que indica el artículo 181 LGT, así como por funcionarios extranjeros *en procedimientos de asistencia mutua*.

El artículo 203.1 LGT penaliza las actuaciones claras de colaboración sobre las que «no medie requerimiento», debiendo ser las conductas típicas, exclusivamente, las contempladas en los cinco epígrafes del apartado primero del artículo 203.1 LGT, y no otras, salvo que una ley así lo contemple.

El obligado tributario no puede obviar el cumplimiento de sus deberes formales de colaboración amparándose en el derecho a no declarar contra sí mismo.

---

<sup>88</sup> DÍEZ OCHOA, J. M.: *Derecho Tributario...* op. cit., págs. 458 y 459. Dicho autor mantiene que la infracción tipificada en el artículo 203 LGT es perfectamente compatible con las infracciones tributarias tipificadas en los artículos 191 a 202 LGT, por cuanto responden a conductas ilícitas diferentes.

A la vista de la relación no exhaustiva que ‘parece’ realizar el apartado 3 del artículo 203.1 de la LGT, cualquier conducta que trate de ampliar el espectro detallado por la LGT, debe hacerlo mediante norma con rango legal por exigencias del principio de tipicidad y de legalidad punitiva.

Pese a que el precepto les dé igual carácter, debemos de diferenciar las conductas de negación, obstrucción y resistencia según la mayor o menor persistencia en la negativa, y la excusa según se evidencia la negación.

La existencia de actuaciones reiteradas tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria, efectuadas incluso en diferentes momentos distantes en el tiempo, nos debe llevar a calificar la conducta como resistencia, obstrucción, excusa o negativa.

La negativa indebida al acceso a un espacio que puede reunir las condiciones de domicilio constitucionalmente protegido, ha de quedar demostrada en los casos que se disponga de autorización judicial. Sin embargo, resulta posible que, en el momento de la personación, los funcionarios actuantes requieran al obligado tributario para que, tanto la documentación como los datos contenidos en los equipos informáticos que revistan trascendencia tributaria, se pongan a su disposición en cualquier dependencia del domicilio, desconectada del espacio constitucionalmente protegido.

Por *trascendencia tributaria* nos debemos referir a materiales con los que la Administración es capaz de «comprobar o constatar la realización del hecho imponible del tributo por parte del contribuyente al que dicha información tributaria puede afectar», con independencia de que los datos vayan a dar lugar o no a una actuación concreta de aplicación de los tributos, esto es, aquellos hechos o actos que pueden ser útiles, directa o indirectamente, a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia.

Defendemos que la Administración tributaria puede, en efecto, exigir coactivamente al obligado tributario que aporte toda la documentación contable precisa para determinar el tributo, pero en tal caso no puede utilizarla —de modo autoincriminatorio y so pretexto de tener existencia independiente de la voluntad del sujeto— como fundamento de las sanciones pertinentes si de su examen resulta que el interesado no ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

La desatención total o parcial de algún acto de requerimiento formalmente notificado difiere del incumplimiento del deber general y obligación legal de suministro de información propia o ajena que se regula en el artículo 198 LGT.

Por su parte, el artículo 199 LGT tiene como fundamento la contravención de un previo requerimiento individualizado de información, entretanto que el incumplimiento de un segundo requerimiento de información conformará la infracción del artículo 203.1 LGT.

La desatención total o parcial del requerimiento puede ser cometida por personas o entidades, realicen o no actividades económicas y se refieran o no al ámbito de su actividad.

Los requerimientos formulados deben poseer trascendencia tributaria, aunque no producirán la interrupción de la prescripción de otros tipos infractores que no sean objeto del concreto concepto impositivo.

Para que la infracción del artículo 203.1.3º.b) LGT concorra con la del artículo 198.3 LGT se precisarán dos requerimientos uno por cada precepto.

La incomparecencia, *salvo que concorra causa justificada*, en el lugar y tiempo que se hubiera señalado por la Administración tributaria, es susceptible de conformar el tipo de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación tributaria. Sin embargo, entendemos que, cuando el interesado no comparezca o se niegue a suscribir las actas, deberán formalizarse actas de disconformidad, de modo que *la no comparecencia a la firma de las actas no debe dar lugar a un supuesto de obstrucción por cuanto la consecuencia de la misma, no es otra que la tramitación de las actas en disconformidad* (art. 154.2 LGT).

Por causa justificada entendemos que debe ser aquella que permita exonerar la culpa del obligado tributario como consecuencia, entre otras, de falta de tiempo bastante, pero también la imposibilidad material de asistencia por diversos motivos de enfermedad, accidente, fuerza mayor, caso fortuito, extrema necesidad, urgencia, incluso el cumplimiento de otro deber de inexcusable atención por un interés igual o racionalmente superior.

Conformará el tipo infractor básico analizado la negativa o impedimento *indebido* a la entrada o permanencia en fincas o locales solicitado por los funcionarios de la Administración tributaria o al reconocimiento de locales, máquinas, instalaciones y explotaciones relacionadas con las obligaciones tributarias, salvo que en dicho lugar se encontraran entremezcladas con elementos ‘confidenciales’ de

otros obligados, en cuyo caso, habría que dar tiempo suficiente para separar dichos elementos.

La autorización judicial de entrada al domicilio empresarial o personal debe resultar *necesaria o imprescindible* y no, por el contrario, simplemente *útil o conveniente*, siempre tras el resultado infructuoso de otros posibles medios o medidas alternativas para el desarrollo de la actuación tributaria. A falta de dicha autorización, el momento de la personación los funcionarios actuantes sí podrán requerir —bajo apercibimiento de cometer infracción— al obligado tributario para que, tanto la documentación como los datos contenidos en los equipos informáticos que revistan trascendencia tributaria, se pongan a su disposición en cualquier dependencia del domicilio, desconectada del espacio constitucionalmente protegido.

Las coacciones, intimidación, fuerza o la violencia física o psíquica, incluida la descortesía grave, contra los funcionarios de la Administración tributaria conforman la última manera de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria.

La conducta coactiva tributaria exige de una serie de hechos *reiterados*, y no uno solo como contempla la penal, lo que resulta más paradójico aún.

El tipo de infracción de coacciones se refiere singularmente al personal funcionario, excluyendo al laboral que ejercite laborales de comprobación, y en concreto lo ciñe al personal funcionario inspector. Por ello, y atendida la condición de autoridad del personal inspector, entendemos que el presente supuesto debería de haberse omitido, habida cuenta de su regulación penal en el artículo 172 CP y por aplicación del principio *non bis in idem*.

El tipo de injusto tributario del artículo 203.1 LGT se comete y *consume cuando el sujeto infractor, debidamente notificado y compelido 'individualmente'— y no de modo genérico— al efecto, haya realizado esas actuaciones-omisivas o activas, según el tipo— tendentes de modo finalista— a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones, y según se trate de actuaciones de resistencia, de obstrucción, de excusa o de negativa en cada caso.*

La conducta obstaculizadora se podrá producir en los procedimientos de aplicación de los tributos de gestión, de inspección y de recaudación, aunque, en general, lo será en los de comprobación por parte de la Inspección.

De igual modo, la actuación impedida puede darse en cualquiera de las fases del procedimiento de aplicación de los tributos en vía de gestión, recaudación o inspección.

El deber de exhibición debe venir establecido en la normativa tributaria general o en la propia de cada tributo.

Entendemos que los deberes administrativo-tributarios de colaboración, por su trascendencia, exigen y deben revestirse de garantías suficientes, por cuanto pueden conllevar la aplicación de normas tributarias sancionadoras.

El momento de la comisión coincide con el momento en que se producen los hechos, si bien, se genera cierta complejidad en los supuestos de tipos requeridos de acumulación de circunstancias para su consumación.

Dado que cada subtipo de conducta dispone de un momento o lapso diferente de consumación, el *dies a quo* para la prescripción de la responsabilidad derivada de dicha infracción diferirá según cada deber.

Estas infracciones se deben calificar de omisión, por cuanto no precisan la producción de un resultado, *consumándose en el momento en el que a través de las mismas se pone en peligro la recaudación tributaria, y ese momento coincide con el momento en el que dejan de realizarse, con independencia de las repercusiones que, posteriormente, de ellas se deriven*. La conducta del sujeto debe ser tendente, no es preciso que el sujeto alcance su objetivo.

La resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación de la Administración tributaria consistente en la no facilitación del 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 o cualquier otro dato con trascendencia tributaria *la comisión del tipo, entendemos, se materializa a partir de la fecha en que se desatienda el segundo requerimiento escrito*.

Cuando el requerimiento tenga lugar para que se persone en el lugar, día y hora que se le señale, la infracción se consumará en el día señalado en la correspondiente notificación, comenzando en este mismo momento la prescripción. En otro caso, cuando el requerimiento se produce sin previa comunicación, mediante la personación del inspector actuario en las oficinas, instalaciones o almacenes del interesado, la consumación se verificará cuando, ante este requerimiento

verbal, el interesado no lo atienda, comenzando la prescripción de esa infracción en ese mismo instante.

El no atender a requerimientos se consumará cuando finalice el plazo concedido para su atención.

La no comparecencia injustificada, se considerará ejecutada en el momento en que finalice el plazo para comparecer sin que exista justificación alguna para dicha desobediencia.

La negativa a la entrada o permanencia en fincas o locales, se consumará cuando se produzca tal hecho.

La negativa a la exhibición de documentos contables requeridos, se consumará bien cuando finalice el plazo que se especifica en el requerimiento para aportar los mismos, o en otro caso, esto es, cuando no haya requerimiento previo sino que se desatienda un requerimiento verbal del inspector actuario, la consumación se producirá en el mismo instante en el que resulte desatendido.

Defendemos la injustificada diferenciación sancionadora por razón del infractor en caso que se cometa alguna de las infracciones tipificadas en el artículo 203.1 LGT en el ínterin de un procedimiento inspector tributario, cuyo basamento, según la exposición de motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, únicamente se refiere a la experiencia acumula por la Administración, lo cual no aclara porqué deben existir distingos entre sujetos infractores según desarrollen o no actividades económicas.

La intencionalidad o *animus* del sujeto obligado en dilatar, entorpecer u obstaculizar las actuaciones de la Administración tributaria se traduce en que la infracción sólo puede cometerse dolosamente, «pues la negligencia no puede abarcar el ánimo exigido a dichas conductas», si bien corresponde a la Administración probar y motivar dicha intención o juicio de culpabilidad. Nuestro sistema de sanciones tributarias es un sistema de carácter evidentemente subjetivo en el que se precisa la concurrencia tanto del elemento subjetivo (*animus*) como del objetivo (supuesto de hecho activo u omisivo) para la existencia de la infracción. El principio de presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria adecuadamente motivada y respecto de un deber individualizado y conocido formal y realmente —y, según nosotros, no de mera manera edictal— por ese sujeto infractor.

El derecho a no autoinculparse en tipo infractor del artículo 203.1 LGT, a nuestro modo ver, comporta que la no aportación de pruebas, datos o antecedentes si se sanciona, bien puede haber vulnerado el

derecho a no declarar contra sí mismo, en la medida que esos datos se utilicen para imponer una nueva sanción, habida cuenta de la necesidad de interpretar su contenido de acuerdo con la doctrina del TEDH. La relevancia de las sanciones pecuniarias, como elemento amenazante o intimidatorio, cabe considerarlo elemento coactivo suficiente a efectos de considerar vulnerado el derecho a no autoinculparse. La coacción del poder público destinada a lograr la aportación de pruebas por el sujeto debe ser posterior a la comisión del ilícito punible. La coacción ejercida con carácter previo, por tanto, carecería de relevancia a estos efectos. Sin embargo, para nuestro TC, sólo cuando alguien es objeto de coacciones dirigidas a que «aporte» la prueba del ilícito, cabe considerar afectado su derecho a no autoincriminarse, puesto que lo que protege el derecho a no autoinculparse no es tanto la aportación sino la producción de pruebas.

Esa coacción entendemos que cabe tanto contra la sociedad como contra todos los administradores susceptibles de ser declarados responsables por las sanciones tributarias impuestas a aquélla, habida cuenta de la admisión de la responsabilidad (imputabilidad y reprochabilidad) penal societaria.

Cuando la información requerida quepa inteligir que tiene exclusivamente relevancia punitiva y no tributaria, el tenor del artículo 24.2 CE, entendemos, impide obligar coactivamente a aportar información incriminatoria, debiendo de anularse la sanción impuesta por la negativa a dicha aportación.

Es criterio jurisprudencial que, cuando se desconoce la magnitud económica de las operaciones que fueron objeto de los requerimientos, tras el tercer requerimiento no atendido, sólo se puede sancionar con la multa mínima prevista en el artículo 203.5 tercer párrafo de la Ley General Tributaria.

La susceptibilidad de impugnación de los requerimientos de información es indiscutida si afectan a terceros, pero no debe negarse si afecta a un propio sujeto pasivo, pese a que sea un mero acto de trámite cuando comporte vulneración de los derechos fundamentales o se cause indefensión.

Consideramos que el tipo de injusto del artículo 199 LGT no contempla la reiteración del requerimiento, y que no existe indicación en el artículo 199 análoga a la prevista en el artículo 198.3 o 180.2 de la LGT que declare la compatibilidad con el artículo 203.1.3.b) LGT. Por nuestra parte, entendemos compatibles ambas infracciones si se aplican cumulativamente, de modo que con la del artículo 199 LGT se sancione el incumplimiento del primer requerimiento-de presentar

declaración—, mientras que en la del 203 LGT se sancione el segundo y ulteriores requerimientos de obligación de colaboración. Por su parte, *el cuarto requerimiento desatendido*, y ante la ausencia de previsión típica de la sanción de dicho comportamiento, *devendrá una conducta impune*.

En el caso de cumplimientos parciales a requerimientos del artículo 203 LGT, la LGT omite sanción alguna, por lo que entendemos dudosa la posibilidad de sancionarlos.

## X. BIBLIOGRAFÍA

- Alonso González, L.M.: «El Número de Identificación Fiscal y las obligaciones de información», *Civitas-REDF*, núm. 68, 1990.
- Aneiros Pereira, J.: *Las sanciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 2005.
- Calvo Ortega, R. (Dir.), Tejerizo López, J.M. (coord.) et alii: *Los nuevos reglamentos tributarios*, Thomson-Civitas, Navarra, 2006.
- Artacho, D.: «El derecho a no autoincriminarse de las personas jurídicas en los delitos fiscales», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 750, 2008, BIB 2008, 510.
- Del Moral González, A.: «Requerimientos de información sobre datos del propio obligado tributario», *Impuestos*, núm. 13, Sección Doctrina, quincena del 1 al 15 Jul. 2009, Año XXV, Ref. D-597, tomo II.
- Díez Ochoa, J.M. *Derecho Tributario Sancionador. Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2005.
- Fabra Valls, M.J.: «La suspensión de los requerimientos de información», *JT*, núm.4, 2000.
- Falcón y Tella, R.: «Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1995
- «El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 1997.
- Ferreiro Lapatza, J.J.: *Curso de Derecho Financiero Español: Instituciones*, Marcial Pons, Madrid, 2006.

- García Añoveros, J.: «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», *REDF*, núms. 78 y 90, 1996.
- García Berro, F.: «La sentencia «Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno»», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 1997, BIB 1997, 1099.
- «Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, Aranzadi, núm. 19, 2010, BIB 2010\2210.
- Herrera Molina, P.M.: «Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra si mismo en el procedimiento inspector», *Impuestos*, núms. 15-16, 1997.
- Herrera Molina, P.M. y García-Herrera Blanco, C.: «Defensa de las Actas con Acuerdo como cauce ordinario del procedimiento inspector», *QF*, núm.11, 2005.
- «El derecho a no autoincriminarse en materia tributaria: revisión crítica y aplicación a los administradores sociales», *Impuestos*, núm. 14, 2005, La Ley 3792/2005.
- *Jurisprudencia Tributaria*: «Sobre el alcance de los actos de trámite y su impugnación en vía económico-administrativa», 1993, T. III, págs. 974 y ss
- Lamoca Pérez, C.: *Infracciones y sanciones tributarias. Análisis crítico del nuevo sistema de infracciones y sanciones en la Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2005.
- Mancho Rojo, R.: *El régimen sancionador tributario y su aplicación a las haciendas locales*, Fundación Asesores Locales, Málaga, 2005.
- Mantero Sáenz, A. y Cuesta Rodríguez, M.: *El procedimiento en la Inspección tributaria*, Edersa, Madrid, 1990.
- Martín Cáceres, A.F.: *La prescripción del crédito tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994.
- Mestre García, E. y Cervantes Sánchez-Rodrigo, C. J.: *Guía de infracciones y sanciones tributarias*, CISS, Valencia, 2005.
- Morillo Méndez, A.: *Las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996.
- Muñoz Pérez, M. y Obeso Pérez-Victoria, B.: «Infracciones y Sanciones Tributarias», en la obra colectiva *La Nueva Ley General Tributaria*, MEH-IEF, 2004.

- Palao Taboada, C.: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, CEF, Madrid, 2004.
- «La gestión tributaria y el proyecto de Reglamento», *QF*, núm. 4, 2006.
- *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Thomson-Civitas, Madrid, 2008.
- Pérez Royo, F. y Aguallo Avilés, A.: *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Navarra, 1996.
- Pérez Royo, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Civitas, Madrid, 2009.
- Querol García, M.T.: *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*, Deusto, Bilbao, 1991.
- Ruíz Garijo, M.: «Infracciones y sanciones tributarias: régimen transitorio tras la entrada en vigor de la nueva LGT», *QF*, núm. 4, 2005.
- Ruiz Hidalgo, C.: «La Ley 7/2012 de lucha y prevención contra el fraude fiscal en relación con los supuestos de responsabilidad del artículo 42.2 de la LGT», *Quincena Fiscal*, Aranzadi núm. 1, 2013, BIB 2013\94.
- Sánchez Huete, M.A.: «Una visión crítica del sistema sancionador de la LGT», *JT*, 2006, BIB 2006\327.
- *Las infracciones en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2007.
- Sanz Díaz-Palacios, J.A.: *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Colex, Madrid, 2004.
- Soler Roch, M.T.: «Procedimiento separado» en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999.
- Tejerizo López, J.M. : «El principio de tutela judicial efectiva y los procedimientos tributarios», *Civitas-REDF*, núm. 82, 1994.
- Zornoza Pérez, J.J.: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Los principios constitucionales del derecho sancionador*, Civitas, Madrid, 1992.

