

EXPEDIENTE 244E-2023

En la ciudad de Pamplona a 30 de mayo de 2023, reunido el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra, ha dictado la siguiente Resolución:

Visto escrito presentado por AAA, con NIF XXX, en relación con sanción por la comisión de infracción tributaria simple.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 14 de julio de 2020 se notifica al interesado requerimiento de presentación, de fecha 2 de julio de 2020, de Modelo 190 correspondiente al año 2019.

SEGUNDO.- En fecha 4 de marzo de 2022 se notifica al interesado documento de inicio de expediente sancionador en relación con el incumplimiento de la obligación a la que hacía referencia el antecitado requerimiento.

En el referido documento se concedía plazo de quince días para la formulación de alegaciones.

TERCERO.- En fecha 25 de marzo de 2022 el interesado presenta escrito de alegaciones al documento de inicio de expediente sancionador al que se hace referencia en el Antecedente de hecho anterior.

CUARTO.- Mediante Resolución del Jefe de Sección de IRPF, de fecha 10 de abril de 2022, notificada en esa misma fecha, se desestiman las alegaciones formuladas y se confirma la sanción propuesta en el documento de inicio del procedimiento sancionador incoado.

QUINTO.- Mediante escrito presentado en el Registro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en fecha 10 de mayo de 2022 interpone el interesado reclamación económico-administrativa contra la Resolución a la que se hace referencia en el Antecedente anterior, solicitando su anulación con fundamento en las argumentaciones que estima procedentes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite de la presente reclamación económico-administrativa, según lo dispuesto en los artículos 153 y siguientes de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones concordantes del Reglamento de desarrollo de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión de actos en vía administrativa, aprobado por Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre.

SEGUNDO.- El primer motivo de impugnación formulado por el interesado defiende la nulidad del procedimiento administrativo sancionador incoado por mor de lo establecido en el artículo 70.2 de la LFGT, al haber transcurrido más de seis meses entre la notificación, en fecha 14 de julio de 2020, del requerimiento de presentación del Modelo anual informativo 190 de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo, de determinadas actividades empresariales y profesionales, premios y determinadas imputaciones de renta, correspondiente al año 2019, y la incoación del procedimiento sancionador por la comisión de infracción tributaria simple derivada de la no atención al referido requerimiento, cuyo documento de inicio fue notificado en fecha 4 de marzo de 2022.

El referido art 70.2 de la LFGT, establece: *“La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado antes de dictar la resolución correspondiente. Los procedimientos sancionadores que deban incoarse como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación no podrán iniciarse una vez transcurrido el plazo de seis meses desde que se hubiese notificado o hubiese de entenderse notificada la correspondiente liquidación.”*

Pues bien, vaya por delante que, tal y como acto seguido se expondrá, a nuestro juicio, el artículo 70.2 de la LFGT no resulta de aplicación al caso, por lo que la alegación formulada va a ser rechazada.

Y es que, en efecto, de la redacción del requerimiento notificado el día 14 de julio de 2020 puede deducirse que lo que se envió por parte de la HFN fue un mero recordatorio o reclamo de cumplimiento de su obligación formal, establecida *ex lege*, de presentar el Modelo 190 de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo, de determinadas actividades empresariales y profesionales, premios y determinadas imputaciones de renta, correspondiente al año 2019, y en modo alguno un acto de inicio, ni tampoco enclavable, dentro de un procedimiento de comprobación limitada dirigido a determinar la situación tributaria del contribuyente en relación con el referido impuesto y año ni, menos aun lógicamente, de un procedimiento de comprobación e investigación.

El artículo 90 del Decreto Foral 174/1999, de 24 de mayo, que aprueba el Reglamento del IRPF, establece que “1...// 2. El retenedor, así como el obligado a ingresar a cuenta, deberán presentar, durante el año inmediato siguiente, un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados durante el año anterior. En este resumen, además de sus datos de identificación, podrá exigirse que conste una relación nominativa de los perceptores con los siguientes datos: a) Nombre y apellidos. b) Número de Identificación Fiscal. c) Renta obtenida, con indicación de la identificación, descripción y naturaleza de los conceptos, así como del ejercicio en que dicha renta se hubiera devengado, incluyendo las rentas no sometidas a retención o ingreso a cuenta por razón de su cuantía, así como las dietas exceptuadas de gravamen y las rentas exentas. d) Reducciones aplicadas con arreglo a lo previsto en los artículos 17.2 y 32.2 de la Ley Foral del Impuesto. e) Gastos deducibles a que se refieren los artículos 18 y 32.1.a) de la Ley Foral del Impuesto, a excepción de las cuotas satisfechas a colegios profesionales, siempre que hayan sido deducidos por el pagador de los rendimientos satisfechos. f) Circunstancias personales y familiares que hayan sido tenidas en cuenta por el pagador para la aplicación del porcentaje de retención correspondiente. g) Importe de las pensiones compensatorias entre cónyuges que se hayan tenido en cuenta para la práctica de las retenciones. h) Retención practicada o ingreso a cuenta efectuado. i) Cantidades reintegradas al pagador procedentes de rentas devengadas en ejercicios anteriores. A las mismas obligaciones establecidas en los párrafos anteriores estarán sujetas las entidades domiciliadas residentes o representantes en España, que paguen por cuenta ajena rentas sujetas a retención o que sean depositarias o gestionen el cobro de las rentas de valores. 3...// 4. ...// 5. Las declaraciones a que se refiere este artículo y, en su caso, el ingreso correspondiente, se realizarán en los modelos, plazos y forma que para cada clase de renta establezca la persona titular del Departamento competente en materia tributaria, estando obligado el retenedor u obligado a ingresar a cuenta a cumplimentar la totalidad de los datos contenidos en las declaraciones que le afecten.”

En este sentido, cabe recordar que el Decreto Foral 126/2005, de 10 de octubre, estableció el plazo de presentación de determinadas declaraciones informativas, entre ellas el Modelo 190, entre el día 1 y 31 de enero de cada año.

Posteriormente, la Orden Foral 4/2016, de 18 de enero, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, con fecha de comienzo de efectos en las declaraciones referidas al año 2015, alteró parcialmente este plazo estableciendo que el mismo sería el comprendido entre el 1 de enero y 5 de febrero de cada año.

Pues bien, es en el mero hecho de la no presentación del Modelo 190 correspondiente al ejercicio 2019 en el plazo legalmente establecido en el que hay que enlazar el requerimiento de presentación formulado en fecha 14 de julio de 2020, constituyendo este, en realidad, tal y como antes afirmamos, un mero recordatorio o reclamo de cumplimiento de esa obligación formal que, en principio, y según constaba a la Hacienda Foral de Navarra (en adelante HFN) el interesado -que además había presentado incluso las correspondientes declaraciones trimestrales en concepto de retenciones e ingresos a cuenta en el ejercicio 2019, tal y como afirma el acto atacado- debía presentar.

A partir de ahí, ciertamente, puede entenderse iniciado un procedimiento administrativo, aunque el ordenamiento jurídico tributario navarro resulte muy parco en relación con esta cuestión, que incluye un plazo de alegaciones, y cuya resolución dependerá de la propia reacción del obligado tributario ante ese requerimiento.

Así, la satisfactoria atención al mismo, naturalmente determina el agotamiento de la orden de presentación que contiene. La realización de alegaciones en plazo, dará lugar a la toma en consideración de las mismas, con la resolución que en su caso se dicte, que podrá admitir la innecesariedad de esa presentación o reiterarse en el requerimiento. Y su no atención, o su atención defectuosa, dará lugar a la imposición de sanción por la comisión de infracción simple tipificada en el artículo 67.1 de la LFGT, tal y como se recoge en el propio requerimiento, amén, por supuesto, de poder dar lugar al inicio de actuaciones de comprobación e investigación -que si bien pueden estar conectadas con el requerimiento de presentación inatendido resulta conceptualmente desligado y procedimentalmente independiente de este- de cara a determinar la situación tributaria del obligado en relación con el referido impuesto y año. Esa es la lógica inherente a la institución jurídica del requerimiento en el ordenamiento jurídico navarro.

De todas maneras, y si, dado lo parco de la regulación de esta institución jurídica de los requerimientos de presentación de declaraciones en el ordenamiento jurídico tributario navarro, quisiera plantearse la existencia de algún tipo de laguna jurídica que, en aplicación del artículo 10 de la LFGT, que establece que “Tendrán carácter supletorio las normas tributarias de régimen común, las disposiciones generales de Derecho administrativo, las normas del ordenamiento civil foral y las restantes de Derecho común.”, aconsejara acudir a la aplicación supletoria del Derecho estatal, véase que el Real Decreto 52/2005, de 27 de julio, regulador 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 de la Hacienda Estatal, que sí contempla, en su artículo 153, como un procedimiento específico el relativo al “control de presentación de declaraciones, auto-liquidaciones y comunicaciones de datos.”, da una respuesta muy similar a la que acabamos de ofrecer, es-

tableciendo lo siguiente: “1. *Corresponde a la Administración tributaria el control del cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos en los siguientes supuestos: a) Cuando resulten obligados a ello de acuerdo con su situación censal. b) Cuando se ponga de manifiesto por la presentación de otras declaraciones, autoliquidaciones o comunicaciones de datos del propio obligado tributario. c) Cuando se derive de información que obre en poder de la Administración procedente de terceras personas. d) Cuando se ponga de manifiesto en el curso de otras actuaciones o procedimientos de aplicación de los tributos.* 2. *En el supuesto previsto en el apartado 1.a) la Administración tributaria podrá requerir al obligado tributario para que presente la autoliquidación o declaración omitida o, en su caso, comunique la correspondiente modificación o baja censal.* 3. *En el supuesto previsto en el apartado 1.b), la Administración tributaria entenderá que existe omisión en la presentación de la declaración o autoliquidación y podrá requerir su presentación, entre otros casos, cuando la obligación de presentar una declaración, autoliquidación o comunicación de datos se derive de la presentación por el propio obligado de declaraciones o autoliquidaciones a cuenta o cuando se omita la presentación de comunicaciones de datos o de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información y se hayan presentado declaraciones o autoliquidaciones periódicas asociadas a aquella.* 4. *En el supuesto previsto en el apartado 1.c), se considerará que se ha omitido la presentación de declaraciones o autoliquidaciones y podrá requerirse su presentación. Cuando el obligado tributario alegue inexactitud o falsedad de dicha información se podrá requerir al tercero para que ratifique la información suministrada.* 5. *En los casos en que no se atienda el requerimiento o en los que, atendándose este, se presente una declaración o autoliquidación en la que se aprecien discrepancias respecto de los importes declarados o autoliquidados por el obligado tributario o por terceros, podrá iniciarse el correspondiente procedimiento de comprobación o investigación.* 6. *El procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos terminará de alguna de las siguientes formas: a) Por la presentación de la declaración, autoliquidación o comunicación de datos omitidas. b) Por la justificación de la no sujeción o exención en el cumplimiento de la obligación de presentación. De dicha circunstancia se dejará constancia expresa en diligencia. c) Por el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación. d) Por caducidad, una vez transcurrido el plazo de tres meses sin haberse notificado resolución expresa que ponga fin al procedimiento.*”

En definitiva pues, en este caso no ha existido actuación alguna de comprobación e investigación por parte de la HFN, lo cual excluye la posibilidad de aplicación del artículo 70.2 de la LFGT, que, como sabemos, circunscribe la prohibición de incoación de procedimiento sancionador que establece, a los casos en que este deba iniciarse como consecuencia de un procedimiento de comprobación e investigación y además condiciona esa prohibición al transcurso del plazo de seis meses desde el dictado de la liquidación que resulta propia de los procedimientos de comprobación e investigación, y que en este caso, precisamente por la propia naturaleza del procedimiento incoado, ni se dictó ni podía haberse dictado.

En suma, y por todo lo anterior, la alegación formulada debe ser rechazada.

TERCERO.- Y sentado lo anterior, pasemos ahora al análisis de una segunda cuestión que, si bien formulada dentro de la primera alegación formulada en su reclamación económico-administrativa - probablemente, dicho sea con el máximo respeto, por desconocimiento o confusión al respecto del alcance y contenido del artículo 70.2 de la LFGT, como ahora se verá-, sin embargo tiene una individualidad conceptual que nos conduce a un análisis separado de la cuestión anterior.

Y es que, en efecto, el interesado mezcla el artículo 70.2 de la LFGT, en los términos anteriormente analizados, con el concepto de prescripción, concepto este totalmente diferente y desconectado del referido precepto.

Pues bien, centrándonos en esa posible prescripción de la infracción cometida, el reclamante invoca el artículo 30 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (en adelante LRJSP).

Sin embargo, véase que el numeral primero del referido precepto establece que “Las infracciones y sanciones prescribirán según lo dispuesto en las leyes que las establezcan. Si éstas no fijan plazos de prescripción, las infracciones muy graves prescribirán a los tres años, las graves a los dos años y las leves a los seis meses; las sanciones impuestas por faltas muy graves prescribirán a los tres años, las impuestas por faltas graves a los dos años y las impuestas por faltas leves al año.”

Mientras que la Disposición Adicional Décimo séptima de la misma norma, afirma: “La Agencia Estatal de Administración Tributaria se regirá por su legislación específica y únicamente de forma supletoria y en tanto resulte compatible con su legislación específica por lo previsto en esta Ley.”. (La mención a la Agencia Estatal de Administración Tributaria entendemos que debe considerarse referida a cualquier Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones de gestión, inspección, recaudación y revisión de los tributos).

Precepto similar se encuentran en la legislación propia de la Comunidad Foral de Navarra, en la Disposición adicional segunda de la Ley Foral 11/2019, de 11 de marzo, de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y del Sector Público Institucional Foral.

Por su parte, el artículo 10 de la LFGT, dispone que *“1. Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza y carácter, se regirán: a) Por el Convenio Económico. b) Por la presente Ley Foral y demás disposiciones de rango legal que la complementen. c) Por las Leyes Forales propias de cada tributo. d) Por los Reglamentos dictados en desarrollo de esta Ley Foral y por los propios de cada tributo. e) Por las demás disposiciones reglamentarias emanadas del Gobierno de Navarra y de la persona titular del departamento competente en materia tributaria. 2. Tendrán carácter supletorio las normas tributarias de régimen común, las disposiciones generales de Derecho administrativo, las normas del ordenamiento civil foral y las restantes de Derecho común. 3. Lo establecido en los apartados anteriores se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados o Convenios Internacionales suscritos por el Estado, que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno. El acceso, la cesión o la comunicación de información de naturaleza tributaria se regirán en todo caso por su legislación específica.”*

Así pues, como vemos, las infracciones y sanciones prescribirán según lo dispuesto en las leyes del orden tributario que las establezcan, y sólo si éstas no fijaran plazos de prescripción, resultarían de aplicación los plazos establecidos en la legislación administrativa general.

Sin embargo, véase que el ordenamiento jurídico-tributario navarro, en realidad como no podía ser de otra manera, sí establece el régimen de prescripción correspondiente a las infracciones y sanciones tributarias que en el mismo se establecen.

Así, en efecto, el artículo 55 de la LFGT, establece: *“Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones: a) ...// b) ...// c) La acción para imponer sanciones tributarias. d) ...//”*

Precisando a este respecto el artículo 56 de la misma norma que *“El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior como sigue: En el caso a) ...// en el caso b) ...// en el caso c) desde el momento en que se cometieron las respectivas infracciones; y en el caso d) ...//”*

En este caso, la infracción se cometió con la no presentación del Modelo 190 correspondiente al ejercicio 2019.

Por tanto, la conducta infractora tuvo lugar en fecha 5 de febrero de 2020, fecha límite legal para la presentación del referido Modelo de declaración, tal y como hemos visto.

Este *dies a quo* inicial, no obstante, fue alterado por la circunstancia de la notificación, en fecha 14 de julio de 2020, del requerimiento de presentación formulado por la HFN, que obligaba a iniciar de nuevo el cómputo a partir de la fecha de finalización del plazo de quince días hábiles que, para su atención, se contenía en el mismo, lo cual trasladaría la fecha inicio del cómputo de plazo de prescripción al 5 de agosto de 2020.

Por su parte el documento de inicio del procedimiento sancionador incoado en relación con el referido incumplimiento se notificó en fecha 4 de marzo de 2022.

Así pues, es evidente que no habiendo transcurrido cuatro años desde la comisión de la infracción simple imputada, no cabe hablar de prescripción de la acción de la HFN para sancionar.

En suma, también en este caso, el argumento de oposición al acto impugnado formulado por el interesado debe ser objeto de rechazo.

CUARTO.- Y sentado lo anterior, pasemos ahora a la segunda de las alegaciones del interesado.

En este caso, el reclamante se refiere a la falta de proporcionalidad de la sanción impuesta, habida cuenta de la inexistencia de perjuicio económico para la HFN.

Pues bien, a este respecto, simplemente resulta pertinente recordar que este Tribunal, en su labor de resolución de reclamaciones económico-administrativas como la planteada, se constituye como un órgano meramente revisor de la adecuación derecho de las actuaciones de la HFN. Así se desprende del artículo 16 del Decreto Foral 85/2018, de 17 de octubre, que aprueba el Reglamento de desarrollo de la LFGT, en materia de revisión de actos administrativos, que afirma que *“Se entenderá por reclamación económico-administrativa, tanto si en ella se suscitan cuestiones de hecho como de Derecho, la que verse sobre las siguientes materias: a) La gestión e inspección de los tributos y de las exacciones parafiscales, así como la recaudación, en general, de todos los ingresos de Derecho Público cuya gestión esté encomendada a la Hacienda Tributaria de Navarra. b) El ejercicio de la potestad sancionadora en materia tributaria c) Cualesquiera otras respecto de las que así se establezca en virtud de Ley Foral.”*, precepto este precisado por el artículo siguiente de la misma norma, es decir el artículo 17 de la misma, cuyo numeral primero establece que *“1.*

Podrán plantearse reclamaciones económico-administrativas sobre las materias delimitadas en el artículo anterior contra los siguientes actos: a) Los que de forma provisional o definitiva reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación. b) Los de trámite que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto, pongan término al procedimiento, lo hagan imposible, suspendan su continuación o produzcan la indefensión del interesado."

Por su parte, el Organismo Autónomo HFN, en su condición de Administración tributaria, tiene por objeto la gestión, inspección y recaudación de los derechos económicos de la Hacienda Pública de Navarra derivados de las obligaciones jurídico-tributarias de los contribuyentes. Así se desprende del artículo 3 del Decreto Foral 300/2019, de que aprueba los Estatutos del Organismo Autónomo Hacienda Foral Navarra que establece que, *"Sin perjuicio de cualquier otra función que se le pueda atribuir por el ordenamiento jurídico, corresponde al organismo autónomo la aplicación del sistema tributario de la Hacienda Pública de Navarra. A tal efecto, es responsable de coordinar adecuadamente todos los elementos personales, materiales y técnicos para lograr una correcta y eficaz gestión y recaudación de los tributos, con el objetivo de alcanzar un esmeroso y general cumplimiento de la normativa fiscal, sin menoscabo de la seguridad jurídica del contribuyente, con minimización de la presión fiscal indirecta que la referida normativa origina. Para ello, la Hacienda Foral de Navarra realizará cuantas actividades contribuyan al cumplimiento de esos fines."*

Así pues, véase que el papel de la HFN en relación con los tributos cuya gestión tiene encomendada se limita a la aplicación de la normativa vigente en cada momento, mientras que el de este Tribunal se limita al control de legalidad de esa actuación llevada a cabo por la HFN como Administración tributaria.

Quiere decirse con lo anterior, que ni la HFN ni este Tribunal tiene capacidad alguna para entrar a valorar la proporcionalidad o no de las sanciones que, para una infracción tributaria tipificada como tal, establece una norma como la LFGT, que es lo que parece pretender el interesado, sin que a esta circunstancia obstente la existencia o no de perjuicio económico para la Hacienda Pública de Navarra.

En este caso, tal y como afirma el acto impugnado, la sanción que corresponde a esta infracción tributaria simple está regulada en el numeral segundo del artículo 72 de la LFGT, que establece que *"El incumplimiento de los deberes de suministrar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, bien con carácter general, bien a requerimiento individualizado, a que se refieren los artículos 103 y 104 de esta Ley Foral, se sancionará con multas de 6,01 a 1.202,02 euros por cada dato omitido, falseado o incompleto que debiera figurar en las declaraciones correspondientes o ser aportado en virtud de los requerimientos efectuados, (...)*

Si, como consecuencia de la resistencia del sujeto infractor o del incumplimiento de sus obligaciones contables y formales, la Administración tributaria no pudiera conocer la información solicitada ni el número de datos que ésta debiera comprender, la infracción simple inicialmente cometida se sancionará con multa que no podrá exceder del 5 por 100 del volumen de operaciones del sujeto infractor en el año natural anterior al momento en que se produjo la infracción, sin que, en ningún caso, la multa pueda ser inferior a 901,52 euros."

En este caso, tal y como se razona en el acto atacado, ha existido, por parte del ahora reclamante, resistencia al cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales, al no atender al requerimiento, notificado en la forma que por sus características como sujeto pasivo resultaba procedente, de presentación de la declaración de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF sobre rendimientos del trabajo, de determinadas actividades empresariales y profesionales, premios y determinadas imputaciones de renta, correspondiente al año 2019, Modelo 190, correspondiente al ejercicio 2019, por lo que le resulta de aplicación lo dispuesto en el párrafo segundo, del artículo 72.2 de la LFGT.

A partir de ahí, la sanción impuesta resulta ser la mínima legal para este tipo de casos, es decir 901,52 euros.

Por tanto, tal y como afirma la Resolución impugnada, el importe de la sanción se corresponde perfectamente con lo indicado en la Ley, tomando de hecho, como acabamos de afirmar, el mínimo señalado en aquella para este tipo de situaciones.

En suma, la sanción impuesta resulta correspondiente con lo que legalmente resulta procedente para el caso que nos ocupa, sin que ni este Tribunal, ni tampoco la HFN, pueda entrar a valorar la proporcionalidad o no de la sanción legalmente establecida, función esta que corresponde en exclusiva al legislador navarro en el ejercicio de su función de producción normativa.

Así pues, también en este caso, la alegación realizada por el interesado, debe ser objeto de rechazo.

En definitiva, analizados los motivos de impugnación señalados por el interesado, los mismos han de ser objeto de desestimación, por lo cual, la Resolución atacada debe ser objeto de íntegra confirmación.

En consecuencia, este Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra resuelve desestimar la reclamación económico-administrativa a la que se refiere el presente expediente, todo ello en los términos señalados en la fundamentación anterior.

Contra la presente Resolución podrá interponer recurso contencioso-administrativo ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de Pamplona en el plazo de dos meses contados desde el día siguiente a la fecha de su notificación.