

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, Resolución de 14 May. 2021, Rec. 17/00006/2021

Nº de Recurso: 17/00006/2021

Imposibilidad de sancionar por obstrucción cuando la propia Inspección admite la condición de espacio constitucionalmente protegido del lugar inspeccionado

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS. Actuaciones sancionables. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. Negativa expresada por el obligado tributario al examen y toma de datos contables y demás de trascendencia fiscal de los equipos informáticos de la empresa. Personación inspectora realizada en el domicilio social y fiscal de la entidad. Examen de la consideración de domicilio de una persona jurídica, a efectos de la protección otorgada por el art. 18.2 de la Constitución. Admitida la condición de espacio constitucionalmente protegido del lugar inspeccionado la sanción basada en la obstrucción por parte del obligado tributario no resulta motivada.

El TEAR Galicia estima reclamación contra el acuerdo dictado por la Dependencia Regional de Inspección por el que se impone sanción por la comisión de la infracción tributaria regulada en el artículo 203 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

L 58/2003 de 17 Dic. (General Tributaria) art. 203

Presidente:

PEDRO IBÁÑEZ BRILLAS

Vocales:

PURIFICACIÓN MORANDEIRA CARREIRA

JOSÉ ANTONIO RAPA FERNÁNDEZ

FRANCISCO JAVIER FERNÁNDEZ ALONSO

FEDERICO CRUZ CANCHO

CARLOS DIAZ-VARELA GARCIA- PUMARINO

Abogada del Estado - Secretaria:

ADELA ALVAREZ CARAMÉS

Tribunal Económico-Administrativo

Regional de Galicia

Pleno

FECHA: 14 de mayo de 2021

PROCEDIMIENTO: ...

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. I.SDES.

NATURALEZA: PRIMERA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: XY

REPRESENTANTE: AA

DOMICILIO: CALLE001

En La Coruña , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en primera instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo de fecha 28-08-2018 dictado por la Dependencia Regional de Inspección por el que se impone sanción por la comisión de la infracción tributaria regulada en el artículo 203 de la Ley 58/2003 General Tributaria, por cuantía de 301.537,38 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 26/09/2018 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta el 24/09/2018 contra el acuerdo de imposición de sanción arriba identificado, en el que se impone sanción por la infracción tributaria tipificada en el artículo 203.1.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria, al apreciarse resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la de la Administración tributaria, con ocasión de la negativa expresada por el obligado tributario al examen y toma de datos contables y demás de trascendencia fiscal de los equipos informáticos de la empresa, en el día (03-05-2018) en que se personaron las funcionarios actuantes en el domicilio social y fiscal de la entidad a fin de notificar el inicio de las actuaciones de comprobación con alcance general sobre el Impuesto sobre Sociedades y el IVA de los ejercicios 2015 y 2016.

La cuantía de la sanción asciende, de acuerdo con el artículo 203.6.b).1º de la Ley 58/2003, al 2 % del importe de la cifra de negocios del sujeto infractor correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros (en este caso asciende la cifra de negocios del ejercicio 2016 -ejercicio de referencia-, a 15.076.869,23 euros).

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- si se ajusta o no a derecho la sanción impuesta, a la vista de las alegaciones planteadas.

TERCERO.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 203 de la Ley 58/2003 General Tributaria:

"1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. Se entiende producida esta circunstancia cuando el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones.

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

a. No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, factures,

justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otra dato con trascendencia tributaria.

b. No atender algún requerimiento debidamente notificado.

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

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

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

2. La infracción prevista en este artículo será grave.

3. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros salvo que sea de aplicación lo dispuesto en los apartados siguientes de este artículo.

(....)

6. En el caso de que el obligado tributario que cometa las infracciones a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado 1 esté siendo objeto de un procedimiento de inspección, se le sancionará de la siguiente forma:

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

1.º Si la infracción se refiere a la aportación o al examen de libros de contabilidad, registros fiscales, ficheros, programas, sistemas operativos y de control o consista en el incumplimiento del deber de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, consistirá en multa pecuniaria proporcional del 2 por ciento de la cifra de negocios correspondiente al último ejercicio cuyo plazo de declaración hubiese finalizado en el momento de comisión de la infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros (....)".

CUARTO.- En el presente caso, la responsabilidad imputada obedece a la conducta tipificada en el artículo 203.1.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria ("*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*"), con apoyo en el relato de hechos acontecidos durante la personación inspectora realizada en el domicilio social y fiscal de la entidad (sito en CALLE001), documentados en la diligencia de fecha 03-05-2018, fecha en la que se hace entrega al administrador de la empresa (Sr. Diego), tanto de la comunicación de inicio de las actuaciones de comprobación, como de la Autorización "para la entrada y reconocimiento de locales de negocio" y "para realizar las actuaciones inspectoras fuera de la jornada laboral de la oficina o de la actividad" firmadas por la Delegada Especial de la A.E.A.T. de Galicia.

De conformidad con el relato de los hechos descritos en aquella diligencia, el administrador habría negado su permiso para examinar cualquier ordenador de la empresa tras ser debidamente requerido, excusando su negativa en la protección constitucional de la que gozaría "el domicilio social de la empresa donde no tenía acceso el público", así como en la existencia de información relativa a otras personas (incluyendo clientes, proveedores y administradores) que no podría revelar so pena de las consecuencias penales establecidas en la Ley de Protección de Datos.

En la diligencia de actuación de describen los espacios físicos de los que dispone el inmueble, así como los lugares en los que discurrió la actuación de los actuarios, poniendo de manifiesto la existencia de una planta baja (con un almacén y un mostrador de atención a clientes), una primera planta (donde se halla el departamento técnico y se hacen demostraciones a clientes) y una segunda planta, en la que se sitúa el departamento de administración (las dependencias que comprendería esa

segunda planta son las siguientes: el despacho del jefe de administración, un archivo donde se encuentran los servidores de la empresa -con una puerta sin cerradura-, el despacho del administrador, la habitación que se usa como sala de espera, y una sala abierta con 6 ordenadores separada del pasillo por un mostrador).

QUINTO.- El acuerdo sancionador niega que el lugar en el que se desarrollaron las actuaciones y donde se ubican los equipos informáticos a los que se pretendía acceder (en esencia, los seis ordenadores que, colocados detrás del mostrador, se situaban en la segunda planta) gozase de las características propias de un espacio constitucionalmente protegido (conforme a lo establecido por el Tribunal Supremo, entre otras, en la Sentencia de fecha 24-04-2010 -Rec. 3791/2006-: "(...) a la luz de la delimitación del ámbito especial de protección domiciliaria efectuada por el Tribunal Constitucional, tienen la consideración de domicilio, a efectos de la protección constitucional otorgada por el art. 18.2 de la Constitución respecto de las personas jurídicas, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado (.....)").

Por contra, la entidad reclamante sostiene la condición de domicilio acreedor de protección constitucional del que participaría el lugar en el que actuó la Inspección (cita la segunda planta del inmueble, donde se situaba el departamento de administración), y como prueba de sus afirmaciones se remite al Auto de autorización de entrada y registro (adjunta copia) que fue dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Santiago de Compostela en fecha 27-06-2018, alegando que esa autorización judicial fue necesaria por afectar a espacios subsumibles dentro del concepto de domicilio constitucionalmente protegido. Dicho Auto fue emitido tras la solicitud formulada en fecha 22-06-2018 por la Delegada Especial de la AEAT de Galicia (también adjunta la copia), declarando entre otros extremos, que "*(...) en el presente caso, se considera que el lugar donde se propone hacer la personación, entrada y -registra para el desarrollo de la comprobación, pudiera ser un "domicilio constitucionalmente protegido, y ello, porque es un inmueble donde se ubica la actividad administrativa y de gestión de la sociedad investigada" y "En definitiva, por considerar el lugar en el que se solicita la entrada un domicilio constitucionalmente protegido, para el respeto de los derechos del obligado tributario, se solicita dicha autorización judicial para la entrada al amparo del artículo 142, 113 de la Ley General Tributaria y artículo 172.3 del Real Decreto 1065/2007"*.

Es el propio órgano inspector el que, por tanto, y a la vista de la documentación anterior, admite la condición de espacio constitucionalmente protegido del lugar en el que se iban a desarrollar las actuaciones, por lo que la negativa de acceso a dicho espacio expresada por el obligado tributario no puede quedar revestida de tintes antijurídicos a efectos de motivar la imposición de sanción por vía del artículo 203 de la Ley 58/2003 General Tributaria; y más cuando esa condición de domicilio constitucionalmente protegido se reconoce previamente a ser dictado el acuerdo sancionador ahora impugnado.

SEXTO.- El acuerdo viene a justificar, no obstante, que la sanción finalmente impuesta se desligue de la controversia sobre la calificación del lugar de actuación como constitucionalmente protegido. No en vano expone que, "*Más allá de la controversia acerca de la calificación de ese lugar como constitucionalmente protegido, se ha sancionado la negativa a verificar y examinar la contabilidad, desde los sistemas de gestión, en los equipos informáticos de la empresa; esta obligación, como vamos justificar, está desligada de la protección de ese domicilio, y que "(...) la inspección de los Tributos, a la hora de proponer la presente sanción, no ha querido centrar la discusión en la constitucionalidad o no del local, poniendo el acento en otra tarea inspectora que es la que se ha obstaculizado (el acceso a los archivos informáticos), y que habría dado origen al presente expediente*

sancionador, por cuanto está entre las obligaciones del interesado, disponer todo lo necesario para que la Inspección pueda llevarla a efecto, y si se considera que se encuentra en un lugar protegido constitucionalmente, debe facilitar que la tarea se lleve a cabo en otro lugar diferente".

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 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 del Real Decreto 1065/2007 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), 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. En el presente caso, sin embargo, la lectura de la diligencia de personación de fecha 03-05-2018 no desvela la formulación de ningún requerimiento en aquellos términos.

SÉPTIMO.- En definitiva, y tras lo expuesto, no cabe concluir que la actuación del obligado tributario merezca la calificación de "*resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria*", a efectos del tipo objetivo tipificado en el artículo 203.1.a) de la Ley 58/2003 General Tributaria, por lo que la sanción impuesta ha de ser anulada.

Por lo expuesto

FALLO

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

RECURSOS

Contra la presente resolución se puede interponer recurso de alzada ante este Tribunal Económico-Administrativo Regional en el plazo de un mes a partir del día siguiente a la fecha de su notificación, siendo competente para su resolución el Tribunal Económico-Administrativo Central. Sin perjuicio del recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis de la LGT, que se podrá interponer, en los casos señalados en este artículo, en el citado artículo, en el plazo de 15 días a partir del día siguiente a la fecha de su notificación, ante este Tribunal Regional. La interposición del recurso de anulación suspenderá el plazo para la interposición del recurso ordinario de alzada, cuyo cómputo se iniciará de nuevo el día siguiente al de la notificación de la resolución desestimatoria del recurso de anulación.

NOTA INFORMATIVA

En cumplimiento del apartado Séptimo, 1.1.2, de la Resolución de 21 de diciembre de 2005 de la

Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos (BOE del 3 de enero de 2006), se informa del contenido de los artículos siguientes, por ser de interés en caso de que de la presente resolución resulte una cantidad a ingresar sin necesidad de practicar una nueva liquidación, si hubiera mediado suspensión del procedimiento de recaudación durante la tramitación de la reclamación.

RGRVA. Art. 66.1

1. *"Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias. La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión".*

RGRVA. Art. 66.6

6. *"Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y éste hubiera estado suspendido en período voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en período ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión...;"*

LGT Art. 233.8

8. *"La suspensión de la ejecución de acto se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico administrativo en todas sus instancias..."*

LGT Art. 233.9

9. *"Se mantendrá la suspensión producida en vía administrativa cuando el interesado comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Dicha suspensión continuará, siempre que la garantía que se hubiese aportado en vía administrativa conserve su vigencia y eficacia, hasta que el órgano judicial adopte la decisión que corresponda en relación la suspensión solicitada.*

Tratándose de sanciones, la suspensión se mantendrá en los términos previstos en el párrafo anterior sin necesidad de prestar garantía, hasta que se adopte la decisión judicial"

- PLAZOS DE INGRESO

LGT Art. 62.2, 62.5 y 62.7

2. *"En el caso de deudas tributarias resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración, el pago en período voluntario deberá hacerse en los siguientes plazos:*

a) *Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 del mes posterior o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*

b) *Si la notificación de la liquidación se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del segundo mes posterior o, si éste no fuera hábil" hasta el inmediato hábil siguiente"*

5. *"Una vez iniciado el período ejecutivo y notificada la providencia de apremio, el pago de la deuda tributaria deberá efectuarse en los siguientes plazos:*

a) *Si la notificación de la providencia se realiza entre los días uno y 15 de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día 20 de dicho mes o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente.*

b) Si la notificación de la providencia se realiza entre los días 16 y último de cada mes, desde la fecha de recepción de la notificación hasta el día cinco del mes siguiente o, si éste no fuera hábil, hasta el inmediato hábil siguiente".

7.- "Las deudas tributarias aduaneras y fiscales derivadas de operaciones de comercio exterior deberán pagarse en el plazo establecido por su propia normativa".