

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086343

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LAS ISLAS CANARIAS (Sede en Santa Cruz de Tenerife)

Sentencia 365/2021, de 1 de julio de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 188/2020

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. Tipificación. Entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido. En el presente caso, la Administración sancionó a la recurrente por la resistencia y negativa a permitir el acceso a su programa de contabilidad y al de gestión con motivo de la entrada y registro en el domicilio social, fiscal y de actividad de la recurrente. Se obtuvo el consentimiento de la administradora para la entrada al local, pero la administradora negó el acceso a los registros contables y de actividad. A juicio de la Sala, el consentimiento eficaz tiene como presupuesto la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir las concretas razones que justifican la entrada y el derecho del contribuyente a negarse u oponerse a la misma y las consecuencias de ello. El anexo de derechos y obligaciones entregado a la recurrente menciona el «poner a disposición de la inspección para su examen documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros», «permitir la entrada de la Inspección en las condiciones fijadas reglamentariamente» y, «cuando sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, deberá obtenerse su consentimiento o la oportuna autorización judicial». La recurrente no fue debidamente informada de su derecho a oponerse a la entrada y registro, por lo que, no cabe sancionarla por el entorpecimiento u obstrucción a la actuación inspectora, pues se pretendió el examen de la contabilidad en la sede de la recurrente sin informarle debidamente de su derecho a oponerse a la entrada y registro.

PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 18.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 108, 113, 142 y 203.

PONENTE:

Doña María del Pilar Alonso Sotorrío.

Magistrados:

Don PEDRO MANUEL HERNANDEZ CORDOBES

Doña MARIA DEL PILAR ALONSO SOTORRIO

Don EVARISTO GONZALEZ GONZALEZ

?

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA. SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO. SECCIÓN PRIMERA

Plaza San Francisco nº 15

Santa Cruz de Tenerife

Teléfono: 922 479 385

Fax.: 922 479 424

Email: s1contadm.tfe@justiciaencanarias.org

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000188/2020

NIG: 3803833320200000366

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000365/2021

Demandante: NASITO , S.L.; Procurador: HARA ROJAS JIMENEZ

Demandado: TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

?

SENTENCIA

Ilmo. Sr. Presidente Don Pedro Manuel Hernández Cordobés

Ilma. Sra. Magistrado Doña María del Pilar Alonso Sotorrío (Ponente)

Ilmo. Sr. Magistrado Doña Evaristo González González

En Santa Cruz de Tenerife a 1 de julio de 2021, visto por esta Sección Primera de la SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS, con sede en Santa Cruz de Tenerife, integrada por los Señores Magistrados anotados al margen, el recurso Contencioso-Administrativo seguido con el nº 188/2020 por cuantía de 20.000 euros interpuesto por NASITO S.L. , representado/a por el Procurador de los Tribunales Don/ña Hara Rojas Jiménez y dirigido/a por el Abogado Don/ña Rafael José Peña Cabrera, habiendo sido parte como Administración demandada TEAR y en su representación y defensa el Abogado del Estado, se ha dictado EN NOMBRE DE S.M. EL REY, la presente sentencia con base en los siguientes:

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero: *Pretensiones de las partes y hechos en que las fundan*

A. En resolución de fecha 31 de enero del 2020 dictada por el TEAR se desestimó la reclamación económica administrativa interpuesta frente a la resolución dictada por la Dependencia de Inspección financiera y tributaria de la Delegación de la AEAT en el expediente sancionador por el que se imponía a la hoy recurrente sanción tributaria en relación al IS ejercicio 2018 e importe de 20.000 euros.

B. La representación de la parte actora interpuso recurso contencioso-administrativo, formalizando demanda con la solicitud de que se dictase sentencia en virtud de la cual, estimando en todas sus partes el recurso, se declarase la nulidad de los actos administrativos dictados en el procedimiento sancionador y de la resolución recurrida declarando que la entrada en el domicilio es ilegal y no cuenta con las seguridades suficientes y necesarias; vulneración de la inviolabilidad del domicilio; vulneración del derecho a la confidencialidad de los datos de los pacientes; caducidad del derecho de la administración a iniciar procedimiento sancionador y vulneración del principio de non bis in idem, al juzgar dos veces los mismos hechos.

C. La representación procesal de la Administración demandada se opuso a la pretensión de la actora e interesó que se dictase sentencia por la que se desestimase el recurso interpuesto por ajustarse a Derecho el acto administrativo impugnado, condenando en costas a la recurrente.

Segundo: *Pruebas propuestas y practicadas*

Recibido el juicio a prueba se practicó la propuesta y admitida con el resultado que consta en las actuaciones.

Tercero: *Conclusiones, votación y fallo*

Practicada la prueba y puesta de manifiesto, las partes formularon conclusiones, quedando las actuaciones pendientes de señalamiento para la votación y fallo, teniendo lugar la reunión del Tribunal en el día de hoy,

habiéndose observado las formalidades legales en el curso del proceso, dándose el siguiente resultado y siendo ponente el Ilma. Sra. Magistrado Doña María del Pilar Alonso Sotorrió que expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

Primero: *Objeto del recurso*

Constituye el objeto del presente recurso determinar la adecuación o no a derecho de la resolución de fecha 31 de enero del 2020 dictada por el TEAR por la que se desestimó la reclamación económica administrativa interpuesta frente a la resolución dictada por la Dependencia de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación de la AEAT en el expediente sancionador por el que se imponía a la hoy recurrente sanción tributaria en relación al IS ejercicio 2018 e importe de 20.000 euros.

La representación procesal de la parte actora postula la nulidad de dichos actos por las consideraciones siguientes:

El día de la visita de los funcionarios estos pretendieron acceder al programa de contabilidad y al de gestión, denominado ROQDENTAL, que es el que administra los datos personales, médicos y el historial clínico de los pacientes de la clínica.

No se informó al contribuyente de sus derechos de oposición, solo de su obligación de mostrar datos y consecuencias del incumplimiento de sus interpelaciones.

La actuación implicó violación del domicilio, violación de datos personales y médicos de personas, violación del deber del profesional médico de mantener la confidencialidad de los datos de sus pacientes, violación del derecho de información de los contribuyentes y ante la amenaza de los actuarios, solo pudo la recurrente oponerse a lo requerido.

Desde que se identificaron solicitaron acceso al ordenador de la sociedad y acceso a los programas donde se recogen los datos confidenciales de ellos pacientes.

Tras más de un año y cinco meses de inició procedimiento sancionador.

Lo alegado se encuentra amparado por la LO 15/99 de protección de datos de carácter personal y Ley 41/2002 de autonomía del paciente y derechos y obligaciones en materia de información y documentación clínica.

Inviolabilidad del domicilio.

Sin que se pueda acceder al mismo sin el consentimiento del titular.

La inspección se personó en su domicilio sin previo aviso y con pretensión de acceder y registrar la documentación contable y societaria, libros, ficheros y demás datos con trascendencia tributaria e incluso extraer información oportuna para obtener indicios de posible ilícito tributario.

Siendo precisa la autorización judicial en caso de negativa.

Se enseñó una autorización de la Delegada de Hacienda de la que se desconoce sus competencias, sin informarles del derecho de oposición o de acudir a la autorización judicial.

Caducidad del expediente sancionador por cuanto acaecidos los hechos el 27/6/2017 no se inició hasta el 16 de noviembre del 2018.

Siendo de aplicación el art 206.3 de la LGT, se había excedido en mucho el plazo de 3 meses.

La sanción impuesta no depende del acta sino de lo acontecido el 27/6/2017, que es lo que se sanciona.

Siendo de aplicación la sentencia de la AN de 8/6/2019, recurso 942/17. y del TS de 9/7/2020.

Conculcación del principio non bis in idem, sancionando dos veces al contribuyente por los mismos hechos.

El hecho que se pretende tomar como infracción para ser objeto de sanción, ya fue considerado como parte del procedimiento principal de comprobación de la situación tributaria del contribuyente constituyendo un elemento esencial para catalogar su situación tributaria.

La Administración demandada contesta a la demanda solicitando su desestimación por entender que:

Procede reiterar los fundamentos de la resolución impugnada.

No habiéndose producido vulneración alguna en la entrada en el domicilio de la persona jurídica, conforme a los art 113 y 142.2 de la LGT.

La inspección se personó en el domicilio social, fiscal y de actividad de la recurrente, obteniendo el consentimiento para acceder al local, negándose el acceso a los programas informáticos hasta las 16.30 a presencia del contable.

Lo que se solicitó fue el acceso a la pantalla o impresión de determinada documentación.

El art 93 de la LGT dispone la obligación de los profesionales de facilitar información de trascendencia tributaria.

Conteniendo concreción del derecho de confidencialidad de los datos que los profesionales conozcan por razón de su cargo, que no pueden ser solicitados por la administración tributaria.

La identidad del cliente e importe de la factura son datos que deben figurar en la factura y no afectan a la intimidad.

El art 93.5 de la LGT prevé que no cabe oponer el secreto profesional para impedir la comprobación de la situación tributaria.

No existe caducidad de la acción para la imposición de sanción tributaria conforme al art 209.2 de la LGT.

No existe vulneración del principio aludido, al no coincidir ni los tipos ni el bien jurídico protegido.

Una cosa es obstaculizar la actuación inspector mediante el incumplimiento de deberes formales y otra dejar de ingresar.

Segundo:

Conforme al expediente administrativo por la Delegada de Hacienda se autorizó, en uso de las facultades que le atribuye el art 142 de la LGT, el 19 de junio del 2017 la entrada y reconocimiento de instalaciones y fincas de negocio por el personal inspector a desarrollar el 27 de junio siguiente a fin de "proceder a la toma de todo tipo de datos contables y extracontables o procedentes de sus relaciones económicas con terceras personas" a la vista de dicha autorización "la persona que ostente mayor autoridad en ese momento en la empresa deberá, sin más trámites, permitir el acceso de la inspección a su oficina y poner a su disposición la documentación requerida", en caso contrario autorizaba la adopción de las medidas del art 146 de la LGT, permitiendo, igualmente, dicha autorización "acceder a los programas y archivos en soportes magnéticos, exigiendo en su caso, la utilización del teclado, la visualización en pantalla, o la impresión de los correspondientes listados de datos, archivados en soportes informáticos, así como al ejercicio del resto de las facultades reconocidas en la normativa aplicable."

La recurrente es una sociedad constituida por escritura de 10 de junio del 2004, que conforme a sus estatutos tiene su domicilio en e Edificio HLS Center 1º derecho, Urbanización Miraverde, término municipal de Adeje, provincia de Santa Cruz de Tenerife.

El día 27/6/2017 se le comunicó el inicio de actuaciones de comprobación e investigación en relación a IS ejercicios 2014 a 2015 de carácter general mediante personación en la sede de la recurrente, sita en Edif HLS Center Ur Miraverde s/n 1º derecho de Adeje, advirtiéndole que "La desatención a lo solicitado en la presente comunicación, sin causa justificada, podría determinar la aplicación de las responsabilidades y sanciones previstas en el artículo 203 de la LGT."

Conteniendo anexo de documentación requerida con información de derechos y obligaciones, entre ellos "2. Poner a disposición de la Inspección para su examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relacionados con actividades económicas, así como la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias. Tratándose de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por éstas a los que se refiere el artículo 136.2.c) LGT, podrá requerirse su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen."

La inspección se personó del 27/6/2017 siendo autorizados para la entrada en el local, comunicándole el inicio de las actuaciones, y requerida para que permitiera el acceso al programa CONTAPLUS y programa de gestión ROQDENTAL, "La administradora se niega a otorgar el consentimiento para acceder a los programas citados, indicando que el acceso a la contabilidad se podrá realizar a las 16:30 en presencia de la contable, pero en ningún caso se puede acceder al programa de gestión por la protección de datos de los pacientes.

En este momento a la administradora se le muestra la autorización administrativa de la delegada para el acceso a las instalaciones reiterando su negativa.

Ante la negativa manifestada por doña Leticia se solicita, en cumplimiento del artículo 142.1 de La Ley General Tributaria, en adelante LGT, y el artículo 171 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, en adelante RGAT, que se muestre para su examen, bien en pantalla o mediante impresión, la siguiente documentación que debe estar a disposición de la Inspección: Contabilidad del año 2014 y 2015, que deberá comprender tanto los registros y soportes contables como las hojas accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables. La administradora manifiesta que el acceso a la contabilidad se podrá realizar a partir de las 16:30."

No constando en el expediente remitido la liquidación que finalmente se dictara en dicho procedimiento de comprobación e investigación.

El día 14 de noviembre del 2018 el Inspector Regional Adjunto autorizó el inicio de expediente sancionador "por los hechos o actuaciones que se pongan de manifiesto en el curso del procedimiento de comprobación e investigación, para el caso de apreciar que los mismos pudieran constituir infracciones tributarias."

Dictándose propuesta de resolución sancionadora el 16/11/2018, notificada a la recurrente el mismo día, dictándose la resolución sancionadora el día 14 de marzo del 2019.

Conforme al mismo y tras detallar lo acaecido el día 27 de junio del 2017, cuando los inspectores se personaron en el domicilio de la recurrente, considerar que tales hechos constituyen la infracción tipificada en el art 203 de la LGT, "Estimar la voluntariedad de la conducta del sujeto infractor, apreciando la necesaria concurrencia del elemento subjetivo de culpa, a efectos de lo dispuesto por el artículo 183.1 de la LGT."

En concreto en relación a la culpabilidad se indica que no existe deficiencia u oscuridad en la norma infringida; en relación a la condición o circunstancias personales y subjetivas del sujeto obligado señala "En el caso que nos ocupa, la entidad obligada tributaria es una persona jurídica. De modo que las transgresiones normativas que motivan el presente expediente sancionador no parten de un ciudadano común, sino de una sociedad que realizaba operaciones económico- financieras de cuya complejidad deriva, racionalmente, un conocimiento de la normativa tributaria que convierte su actuación, cuanto menos, en notoriamente negligente.

En efecto, debido a la mayor complejidad de sus relaciones jurídicas y económicas, la entidad mercantil debe estar precisamente más atenta al conjunto de la normativa que rige su actividad y sus obligaciones fiscales. Y de ahí que el umbral de la "simple negligencia" deba responder a un rasero distinto, y superior, que el que correspondería, por ejemplo, a un particular en su actuación como administrado.

Ha de advertirse, además, que en el presente caso no sólo puede decirse que la sociedad obligada tributaria debiera ser conocedora de sus obligaciones fiscales, materiales y/o formales, sino que puede afirmarse que era, de hecho, perfectamente conocedora de su obligación de facilitar el examen de su contabilidad a requerimiento de la Inspección. Así lo demuestran las siguientes circunstancias " que el anexo de la comunicación de inicio de las actuaciones se informaba de sus derechos y obligaciones, en concreto el poner a disposición de la inspección documentos, libros, contabilidad .

Concluyendo que "Así pues, la entidad obligada tributaria era necesariamente sabedora de sus derechos y obligaciones en el procedimiento inspector. La consecuencia lógica que cabe extraer de ello es que la conducta antijurídica y típica que se analiza difícilmente puede tacharse como un simple error, involuntario o comprensible. Más bien, evidencia una conducta consciente pues la sociedad conocía su obligación de poner a disposición de la Inspección su contabilidad principal y auxiliar y de facilitar el examen de los programas informáticos referidos a su actividad, tan pronto fuera requerida para ello. "

Sin que concurra causa de exclusión de la responsabilidad, tipificando la infracción como grave al amparo del art 203.2 de la LGT imponiendo la sanción en su cuantía mínima.

Y sin que "Tampoco le exime de culpa al interesado el hecho de haber aportado unos días después la contabilidad requerida, pues la conducta que se sanciona es el entorpecimiento u obstrucción a la actuación inspectora que ha supuesto la no aportación de esa contabilidad en el momento en que se le exigía. Esto es, el posterior cumplimiento de la obligación mediante la aportación de la contabilidad no resarce el previo incumplimiento de no haberla facilitado cuando la Inspección se lo solicitó, entorpeciendo u obstaculizando con ello, claramente, la labor de comprobación e investigación que había de ser realizada."

Interpuesta reclamación económica administrativa, la misma fue desestimada por la resolución que constituye el objeto del presente recurso.

Tercero:

Se alega en primer lugar la violación del domicilio de la recurrente toda vez que los actuarios acudieron al domicilio social de la recurrente pretendiendo acceder a la contabilidad y datos personales de los pacientes.

Disponiendo el art 113 de la LGT en relación a la autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios que "Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial."

El art 142.2 del mismo texto legal señala "2. Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Si la persona bajo cuya custodia se encontraran los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley".

En relación a los lugares donde se puede desarrollar las actuaciones el art 151 dispone "1. Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse indistintamente, según determine la inspección:

a) En el lugar donde el obligado tributario tenga su domicilio fiscal, o en aquel donde su representante tenga su domicilio, despacho u oficina.

- b) En el lugar donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas.
- c) En el lugar donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible o del presupuesto de hecho de la obligación tributaria.
- d) En las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse las actuaciones puedan ser examinados en ellas.

2. La inspección podrá personarse sin previa comunicación en las empresas, oficinas, dependencias, instalaciones o almacenes del obligado tributario, entendiéndose las actuaciones con éste o con el encargado o responsable de los locales.

3. Los libros y demás documentación a los que se refiere el apartado 1 del artículo 142 de esta ley deberán ser examinados en el 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. No obstante, la inspección podrá analizar en sus oficinas las copias en cualquier soporte de los mencionados libros y documentos.

Por otra parte el art 172 del RD señala en relación a la entrada y reconocimiento de fincas que: "1. Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando aquellas así lo requieran.

2. En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan.

En el ámbito de la Dirección General del Catastro la autorización a que se refiere el párrafo anterior corresponderá al Director General.

3. Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial."

En el presente recurso el lugar donde se van a desarrollar las actuaciones lo constituye el domicilio social, fiscal y sede de la actividad de la recurrente, habiendo obtenido el consentimiento de Doña Leticia para la entrada al local, quien sin embargo se negó a darles acceso a los registros contables y de actividad, indicando que podrían tener dicho acceso a las 16.30 a presencia de su contable.

Esta Sala desconoce la liquidación que en su caso se dictó aunque si disponemos de la autorización para el inicio del expediente sancionador y sanción impuesta.

La sanción impuesta los es al amparo del art 203 de la IGT conforme al cual: " 1. Constituye infracción tributaria la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

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

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

- a) No facilitar el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas y archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria.
- b) No atender algún requerimiento debidamente notificado.
- 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.

A) Se alega que el expediente sancionador se inició una vez transcurridos tres meses desde la entrada efectuada en su domicilio social, momento en el que se produjo la negativa a la entrega de la contabilidad, que ha sido sancionada.

Pues bien el Tribunal Supremo en la reciente sentencia n.º 742/2021, de 26 de mayo recaída en el recurso 6368/2019 señala en relación a dicho plazo que con remisión a la de 25 de marzo del 2013, recaída en el recurso

de casación para unificación de doctrina n.º 2885/2012 señaló que "cuando los referidos procedimientos sancionadores tuvieren su origen, no en la declaración o merced a un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, sino como consecuencia de la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones inspectoras de la Administración tributaria, no sería de aplicación el plazo trimestral señalado, sino únicamente el plazo general de prescripción del artículo 189 LGT...", distinguiendo claramente que el procedimiento sancionador venga directamente conectado, esto es, "se incoen como consecuencia de", un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección, que entonces sí es de aplicación el art. 209.2 de la LGT, del supuesto en que el procedimiento sancionador carezca de dicha conexión o vinculación con los referidos procedimientos, por más que los hechos determinantes de la incoación del procedimiento sancionador se hayan producido en el seno de alguno de los citados procedimientos, como es el caso, en el que no es de aplicación el citado precepto y el plazo que contempla, tal y como resulta claramente tanto de su tenor literal, como de los antecedentes históricos y de la finalidad del precepto como señala la jurisprudencia citada."

De modo que sancionándose la resistencia u obstrucción no será de aplicación el plazo de tres meses sino el general de prescripción.

B) Sancionada la entidad recurrente por "resistencia, obstrucción, excusa o negativa" a la entrega de la documentación requerido por la inspección el día 27-6-2017, recogiendo el acuerdo sancionador que la "conducta de la entidad obligada tributaria, consistente en el incumplimiento de facilitar el examen de documentación con trascendencia tributaria a requerimiento de la inspección" que supuso el incumplimiento de las obligaciones tributaria formales contenidas en el art 29.2, 142, 151 todos ellos de la LGT y 171 del RGIT .

La autorización para entrada y reconocimiento de la Delegada de la AEAT informaba a la persona "que ostente mayor autorización en ese momento en la empresa deberá, sin más trámite" y como anexo a la notificación de inicio de las actuaciones se aporta hoja en la que se recogen los derechos y obligaciones, entre los segundos se recoge en su punto segundo "poner a disposición de la inspección para su examen documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros .." ; punto 3, permitir la entrada de la Inspección en las condiciones fijadas reglamentariamente . "cuando sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, deberá obtenerse su consentimiento o la oportuna autorización judicial".

Considerando la inspección que la recurrente fue debidamente informada de sus obligaciones y derechos y por ello la negativa al acceso a la contabilidad y programas informáticos constituyó la comisión de infracción tributaria.

El consentimiento eficaz tiene como presupuesto la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir las concretas razones que justifican la entrada así como el derecho del contribuyente a negarse u oponerse a la misma y las consecuencias de ello.

Sin necesidad de resolver en el presente recurso si se está o no ante un domicilio protegido constitucionalmente, conforme señala el TC en sentencia 54/2015, lo cierto es que la autorización de la Delegada de la AEAT y el anexo de derechos y obligaciones no contenía la información necesaria a fin de que quien la recibiera, (véase que la autorización no hace referencia a que sea el administrador o representante el que deba permitir el acceso sino que lo dirige a quien tenga mayor autorización, incurriendo en defecto por ello por cuanto en modo alguno sería legal el consentimiento por dicha persona otorgado por carecer de facultades para ello al no ser administrador o representante de la persona jurídica) tuviera conocimiento de que pudiera tener la consideración de domicilio protegido constitucionalmente y por ello fuera necesaria la autorización judicial en caso de negarse el acceso con los requisitos exigidos por el TS en la reciente sentencia 1231/2020 de 1 de octubre; tampoco consta que se le informara que dicha negativa pudiera dar lugar a una infracción tributaria, tal como se ha efectuado por la AEAT.

Habiendo señalado el Tribunal Constitucional en sentencia 54/2015 que "la advertencia de derechos lógicamente debía incluir este dato, esto es, que portaban una autorización administrativa para el caso de negativa u oposición del obligado tributario, lo cual nos sitúa en una hipótesis de información manifiestamente insuficiente para recabar el consentimiento, pues la autorización administrativa en modo alguno habilita la entrada en los espacios físicos que constituyen el domicilio de la persona jurídica objeto de protección constitucional"

A lo que hay que añadir que tal como recoge la inspección en modo alguno estamos ante una oposición, negativa u obstrucción pues no se negó al examen de lo requerido, sino que se señaló que quería que estuviera presente el contable de la recurrente y que podrían examinarla junto al mismo a las 16.30 horas, debiendo recordar que el art 151 en su número 3 reconoce el derecho a que se examine dicha documentación en su domicilio, local, despacho u oficina a su presencia o a presencia de la persona que designe, en este caso el contable de la recurrente.

Estimando que en el presente caso ni la autorización de la Delegada de la AEAT era conforme a derecho ni la recurrente fue debidamente informada de sus derechos y obligaciones y consecuencia de las misma, ni estamos ante la comisión de la infracción por la que ha sido sancionada, recordemos que lo fue por "la resistencia, obstrucción, excusa o negativa" por "el entorpecimiento u obstrucción a la actuación inspectora que ha supuesto la no aportación de esa contabilidad en el momento en que se le exigía" que no concurre cuando se permite su examen

a presencia del contable en la sede de la recurrente y no se le informa de sus derechos y obligaciones y de la consecuencia de la negativa a la entrada en su sede social y domicilio fiscal y centro de actividad.

Finalmente ha de indicarse que en modo alguno cabría justificar la concurrencia de la culpabilidad en el dato de que la recurrente es una persona jurídica y por ello debe conocer sus obligaciones fiscales.

Cuarto: *Sobre las costas procesales.*

De conformidad con lo previsto en el art. 139 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, procede hacer expresa imposición de las costas a la demandada.

FALLO

En atención a lo expuesto, la Sala ha decidido estimar el recurso interpuesto contra la resolución de fecha 31 de enero del 2020 dictada por el TEAR, resolución que se revoca y anula conforme a los fundamentos de la presente sentencia.

Con expresa imposición de las costas causadas a la demandada.

RECURSOS

Notifíquese esta resolución a las partes en legal forma haciéndoles saber que la misma no es firme y que contra ella cabe interponer ante esta Sala, por escrito, en el plazo de treinta días hábiles y cumpliendo los trámites, requisitos y condiciones exigidos por los arts. 86 y siguientes de la LJC-A, recurso de CASACIÓN del que conocerá la Sala correspondiente del Tribunal Supremo, debiendo, en su caso, la parte actora realizar el depósito previo de 50 euros en la cuenta de consignaciones de esta Sección, acreditándolo al interponer el recurso, sin lo cual no se admitirá a trámite el mismo, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

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

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