

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086992

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CANARIAS (Sede en Las Palmas de Gran Canaria)

Sentencia 157/2021, de 4 de febrero de 2021

Sala de lo Contencioso

Rec. n.º 11/2020

SUMARIO:

Procedimiento tributario. Base imponible. Estimación indirecta. Anomalías que determinan la aplicación del régimen. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora. No cabe aplicar el régimen de estimación indirecta por la desatención a los requerimientos de documentación notificados al obligado tributario cuando la Administración ha obtenido mediante un registro domiciliario autorizado judicialmente, copia de todo el listado de pacientes, tratamientos, presupuestos y facturación que acreditaba la totalidad de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo. El uso de los datos contenidos en las historias clínicas de los pacientes requiere del consentimiento de los afectados. En el presente caso, la recurrente es una clínica dental a la que la Inspección había solicitado, en numerosas ocasiones, los justificantes que acreditasen las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores. La obligada desatendió los requerimientos y no aportó ningún soporte documental que justificase la veracidad de los ingresos declarados en los ejercicios en los que se declararon dichas bases negativas, por lo que la Administración corrigió las bases imponibles aplicando el régimen de estimación indirecta. La Administración tuvo acceso a la documentación requerida mediante el registro practicado en el domicilio de la recurrente. A juicio de la Sala, se produjo una clara infracción de los principios de calidad los datos y de proporcionalidad recogidos en la Ley Orgánica de Protección de Datos Personales, pues el acceso a los datos de la historia clínica con finalidad de control del cumplimiento de la normativa fiscal por los profesionales que atendieron al paciente, no tendría cabida en las previsiones del art. 7.3 LOPD, salvo consentimiento expreso del afectado. No consta en el expediente ni un solo consentimiento, a pesar de obrar en él los principales datos personales de cada paciente y los tratamientos practicados. No existió obstrucción alguna que justificase el uso del método de estimación indirecta, ya que la Administración tuvo acceso a la historia clínica de los pacientes, no tanto para determinar la correcta base imponible, sino para utilizarlas como una mera comparativa con la facturación de establecimientos similares. La nulidad de la deuda tributaria conlleva la de la multa, en cuanto resultaría antinómico sostener la validez de una sanción cuya razón de ser se encuentra, exclusivamente, en una deuda anulada.

PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 18.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 53, 103, 104, 105, 108, 142,183 y 191.

Ley Orgánica 15/1999 (Protección de datos de carácter personal), art. 7.

PONENTE:

Don Francisco José Gómez de Lorenzo-Cáceres.

Magistrados:

Don JAIME BORRAS MOYA

Don FRANCISCO JOSE GOMEZ DE LORENZO-CACERES

Don ANTONIO DORESTE ARMAS

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

Plaza de San Agustín N° 6

Las Palmas de Gran Canaria

Teléfono: 928 30 64 80

Fax.: 928 30 64 86

Email: s1contadm.lpa@justiciaencanarias.org

Procedimiento: Procedimiento ordinario

Nº Procedimiento: 0000011/2020

NIG: 3501633320200000010

Materia: Administración tributaria

Resolución: Sentencia 000157/2021

Demandante: ADRAPE S.L.; Procurador: MARIA ELENA GUTIERREZ CABRERA

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CANARIAS

SENTENCIA

Ilmos. Srs.:

Presidente:

Don Jaime Borrás Moya

Magistrados:

Don Francisco José Gómez Cáceres

Don Antonio Doreste Armas

En la ciudad de Las Palmas de Gran Canaria, a cuatro de febrero de dos mil veintiuno.

Visto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, constituida por los Magistrados Ilmos. Sres. anotados al margen, el presente recurso contencioso-administrativo, que, con el número 11 de 2020, pende ante ella de resolución, interpuesto por la Procuradora doña Elena Gutiérrez Cabrera, en nombre y representación de la entidad "ADAPRE, S.L.", bajo la dirección del Letrado don Leopoldo Gandarias Cebrián.

En este recurso ha comparecido, como parte demandada, la Administración General del Estado, representada y dirigida por la Sra. Abogada del Estado.

La cuantía del asunto se ha fijado en la suma de 8.536 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 7 de enero de 2020 la Procuradora doña María Elena Gutiérrez, en nombre y representación de "ADAPRE, S.L.", presentó ante esta Sala escrito de interposición de recurso contencioso-administrativo contra - copiamos a la letra el pasaje correspondiente del referido escrito inicial- "la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (TEAR), con núm. de referencia: 35/00560/2017 y acumuladas, 35/00584/2017, 35/0585/2017 y 35/00586/2017, dictada el 30 de septiembre de 2019, desestimando las pretensiones deducidas."

Segundo.

Entre los antecedentes fácticos de la resolución recurrida se encuentran los siguientes:

"PRIMERO.- Por parte de la Dependencia Regional de Inspección, de la Delegación Especial de la AEAT en Canarias, se llevaron a cabo actuaciones inspectoras en relación a la entidad referenciada, correspondientes al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2013 y 2014.

Como consecuencia de las citadas actuaciones de comprobación e investigación, de carácter general, se instruyó, con fecha 28/10/2016, Acta de disconformidad modelo A02 y número de referencia 72721906, la cual dio lugar a posterior acuerdo de liquidación, objeto de la presente reclamación económico-administrativa.

El referido acuerdo, confirmando la propuesta de regularización recogida en el Acta previa, determina la exigencia de una deuda tributaria total por importe de 10.267,99 euros (cuota de 9.606,56 euros e intereses de demora por importe de 661,43 euros), a la cual se llega mediante la aplicación, en los dos ejercicios analizados, del régimen de estimación indirecta de determinación de bases imponibles, previsto en los artículos 53 de la Ley 58/2003, de diciembre, General Tributaria (LGT) y 193 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de jul por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos Gestión e Inspección Tributaria (RGAT).

Y la justificación de la aplicación de dicho régimen subsidiario de determinación de base imponibles se recoge en el acuerdo administrativo, tras ponerse de manifiesto los hechos relevantes acaecidos durante el procedimiento inspector (página 4), en los siguientes términos:

"Por lo que respecta a la cuantificación de las bases imponibles, la resistencia u obstrucción a la labor inspectora imposibilitó la determinación de los rendimientos reales de la actividad, por lo que el Instructor se vio obligado a acudir al método de estimación indirecta de base imponibles para cuantificar los rendimientos sujetos a tributación en los periodos objeto de comprobación.

Respecto a las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, La sociedad ADAPRE S.L. viene declarando pérdidas casi todos los años desde su constitución. ADAPRE S.L. inició sus operaciones en fecha 29/10/2004. En particular:

En numerosas ocasiones, la Inspección solicitó los justificantes o soportes documentales que acreditasen las bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores. El obligado tributario no aportó ningún soporte documental que justifique la veracidad de los ingresos declarados en los ejercicios en los que se declaran dichas bases negativas.

Por tanto, el Instructor del procedimiento no pudo considerar acreditadas las bases negativas que la mercantil ADAPRE S.L. consigna en sus declaraciones tributarias de los periodos 2013 y 2014".

Se explica extensamente en la liquidación efectuada el desarrollo de las actuaciones inspectoras, detallándose las visitas de la Inspección a las instalaciones de la clínica donde se desarrolla la actividad de la entidad y se localiza su domicilio fiscal, así como la documentación solicitada al representante del obligado tributario.

Asimismo, se expone la propuesta de regularización realizada, a efectos de la determinación del beneficio contable a integrar en base imponible del Impuesto sobre Sociedades de los periodos objeto de comprobación (2013 y 2014), argumentándose la necesidad de recurrir a la aplicación del régimen de estimación indirecta, las causas habilitantes para la aplicación de dicho régimen subsidiario, así como los medios elegidos para la cuantificación del beneficio:

"En el caso que nos ocupa, y como aplicación en conjunto de los medios establecidos en el apartado 2 del artículo 53 de la LGT, la base imponible gravable por el IS en el ejercicio objeto de comprobación se determinó en base a lo siguiente:

Respecto a los ingresos, se acudió a una muestra externa que incluía la totalidad de sujetos pasivos que cumplieran los mismos parámetros que la propia entidad obligada en aras de "garantizar su adecuación a las características del obligado tributario."

El detalle de la muestra utilizada, parámetros, empresas y cálculos realizados por el Instructor se recoge en las páginas 26 a 28 (inclusive) del informe de disconformidad y estimación indirecta (INF nE 22-72721906) que damos aquí por reproducidas.

El resultado de los cálculos efectuados se resume en:

Respecto a los gastos deducibles, los datos declarados en el apartado de gastos deducibles de la actividad económica de la sociedad ADAPRE S.L. fueron debidamente acreditados mediante la documentación aportada por el obligado, consistente en facturas de suministros, sueldos y otros pagos, y han podido ser cotejados por la información proporcionada por terceros (información proporcionada por la Seguridad Social e imputaciones de terceros a través del modelo de declaración 347 Declaración Informativa anual de operaciones con terceras personas).

Por otro lado, el obligado tributario también justificó a través de facturas aportadas las inversiones efectuadas que se acogen a la Deducción por Inversiones en Canarias regulada en la Ley 19/1991.

A pesar de las limitaciones propias de la aplicación del régimen de estimación indirecta, este Órgano considera que el procedimiento seguido por el instructor del procedimiento asegura la mayor aproximación a los ingresos obtenidos en los periodos objeto de comprobación, por lo que este Órgano CONFIRMA los medios elegidos y los cálculos realizados".

En cuanto a las Bases Imponibles Negativas (BIN) procedentes de ejercicios anteriores (desde 2004 a 2012, con la excepción de 2009), se hace constar en el acuerdo de liquidación que las mismas no han sido debidamente acreditadas por el sujeto pasivo:

"Por una parte, en lo relativo a los períodos respecto de los que ya hablan transcurrido diez años en el momento del inicio del procedimiento (periodo 2004, respecto del que se debería haber aportado certificado de depósito de cuentas en el Registro Mercantil). En este sentido, debe destacarse que carece de efecto alguno a los efectos exigidos en los preceptos citados la aportación de un certificado de depósito de cuentas extemporáneo, que refleja que éste se llevó a cabo incluso iniciado el procedimiento inspector. Ello resta toda virtualidad a dicho documento aportado, que como es lógico, trata de salvaguardar la credibilidad y fehaciencia de la contabilidad de los periodos en que se había generado la base negativa. Es por ello que resultaría totalmente improcedente una eventual aplicación de la base negativa del periodo 2004 al no haberse acreditado.

Por otra parte, con relación a las bases negativas generadas desde 2005, la verificación realizada por la Inspección podría abarcar, como así ha sido, a la totalidad de justificantes documentales y registros contables de los periodos comprobados. Pese a haberlos solicitado en reiteradas diligencias, no se aporta ninguno de los soportes documentales que justifiquen la veracidad de los ingresos declarados en los ejercicios en los que se declaran dichas bases negativas.

Habiendo comprobado en las actuaciones que los gastos de los periodos 2013 y 2014 se declaran y justifican, éstos se consideran correctos. Sin embargo, los ingresos declarados, que son los que, a tenor de lo visto, carecen de fiabilidad, ni siquiera se han intentado documentar presentando las facturas de ingresos en su oportuna correlación junto con algún justificante bancario, o recibo de cobro.

En base a lo anterior, este Órgano comparte el criterio del instructor al concluir que con la documentación aportada no se pueden considerar en absoluto acreditadas las bases negativas que la mercantil ADAPRE S.L. consigna en sus declaraciones tributarias de los periodos 2013 y 2014".

Tercero.

Presentado el recurso, el Sr. Letrado de la Administración de Justicia, mediante diligencia de ordenación, requirió a la Administración para que remitiese a esta Sala el expediente administrativo, ordenándole la práctica de los emplazamientos previstos en el artículo 49 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción para que, cuantos apareciesen como interesados en el recurso pudiesen personarse como demandados en el plazo de nueve días.

Una vez recibido el expediente, se tuvo por personada a la Administración General del Estado y se ordenó hacer entrega del expediente al representante procesal de la entidad recurrente para que en el plazo de veinte días presentase la correspondiente demanda, efectuándolo con fecha 17 de julio de 2020 mediante escrito en el que, tras consignar los hechos y fundamentos jurídicos que estimó convenientes, termina con la súplica de que se estime el recurso y, en consecuencia, se anule el acto impugnado, con imposición de costas a la Administración.

Cuarto.

Presentada la demanda, el Sr. Letrado de la Administración de Justicia dio traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo, a la parte demandada, concediendo a la representación procesal de la Administración General del Estado el plazo de veinte días para contestarla, llevándose a efecto mediante escrito presentado ante esta Sala el día 2 de octubre. En dicho escrito expuso la representación procesal de la demandada los hechos y fundamentos jurídicos que consideró oportunos, terminando con la súplica de que se desestime el recurso y se confirme el acto recurrido, por ser ajustado a Derecho; con imposición de las costas a la parte actora.

Quinto.

El recurso no se recibió a prueba.

Mediante diligencia de fecha 6 de octubre de 2020 se concedió a la representación procesal de la parte actora el plazo de diez días para presentar escrito de conclusiones sucintas, efectuándolo con fecha 21 de octubre, insistiendo -en esencia- en el planteamiento de su escrito de demanda.

Sexto.

Recibido el escrito de conclusiones de la parte actora, el Sr. Letrado de la Administración de Justicia de esta sección 1ª dictó diligencia confiriendo a la representación procesal de la demandada igual plazo de diez días para evacuar el trámite de conclusiones, lo que realizó dicha representación el 20 de noviembre de 2020 mediante escrito en el que, al igual que la recurrente, viene a reiterar el contenido del de, en este caso, contestación a la demanda.

Séptimo.

Declarado concluso el pleito, quedaron las actuaciones pendientes de señalamiento para cuando por turno correspondiese, fijándose inicialmente para la votación y fallo del recurso la audiencia del día 4 de diciembre de 2020, si bien dicho acto tuvo efectivamente lugar en el día de la fecha de la presente (por lo que este ponente pide perdón a las partes y a sus compañeros del Tribunal), con observancia, por lo demás, de las reglas establecidas por la Ley.

Siendo Ponente el Ilmo. Sr. don Francisco José Gómez Cáceres.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

El objeto del presente proceso lo constituye la pretensión de la entidad "Adapre, S.L." conducente a la anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias de 30 de septiembre de 2019, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas deducidas por dicha entidad contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanciones adoptados por la AEAT, relativos al Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los periodos impositivos 2013 y 2014.

Segundo.

Los motivos impugnatorios concernientes a la deuda tributaria consignados en la demanda rectora del proceso gravitan, en primer término y principalmente, en torno a la eventual vulneración por la AEAT, tanto del derecho fundamental de la actora a la inviolabilidad del domicilio, como de las normas reguladoras de la protección de datos de los pacientes de la Clínica dental. Después, con carácter, digamos, subsidiario, argumenta la recurrente que las operaciones de liquidación de la deuda se efectuaron empleando de modo improcedente el método de estimación indirecta, resultando igualmente incorrecta la decisión de eliminar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores declaradas por la demandante.

Y en lo que a las sanciones concierne, afirma "Adapre, S.L." que, bajo ningún concepto, cabe apreciar en el caso el crucial elemento de la culpabilidad, cuya existencia se erige en condición necesaria para la validez de las multas recurridas.

Tercero.

Por razones de lógica elemental procede iniciar el examen de los diversos motivos articulados en el presente recurso con los referidos a la deuda tributaria, y, dentro de estos, con el sustentando en la hipotética violación por la Inspección de Hacienda del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, en cuanto, naturalmente, la eventual estimación del motivo señalado conllevaría la nulidad de todos y cada uno de los acuerdos originariamente impugnados.

Cuarto.

A juicio del Tear, es incuestionable que no ha habido infracción del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio de la recurrente, en cuanto medida amparada por el Auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº 3 de 24 de mayo de 2016.

Sin embargo, la actora cuestiona aquí la propia resolución judicial, calificando de "insostenible" la motivación del citado Auto, reducido a las siguientes líneas:

"En el presente caso, y a la vista de la información aportada, que se concreta en la petición formulada por la Delegada Especial de la AEAT en Canarias, que se adjunta con el escrito del Sr. Abogado del Estado, se estima pertinente la concesión de la autorización interesada, habida cuenta que, de otra forma, podría ser harto difícil acceder a la información que precisa la Administración, para contrastar la que ya obra en su poder, y dicha autorización debe ser concedida "inaudita parte" a fin de preservar el efecto sorpresivo que este tipo de actuaciones conlleva, como así ha puesto de manifiesto el propio Tribunal Superior de Justicia de Canarias, en resoluciones de fecha 25 de febrero de 2009, 12 de enero de 2010 y 10 de octubre de 2013, siguiendo doctrina del Tribunal Constitucional".

Textualmente, argumenta la representación de la demandante que "en relación con la entrada mediando autorización judicial en un domicilio constitucionalmente protegido, se ha manifestado el TS recientemente, en

sentencia de 10 de octubre de 2019 (Rec. núm. 2818/2017) de la que cabe destacar, entre otros aspectos, la advertencia sobre el casuismo de la materia "siendo así que -como veremos inmediatamente- es el caso concreto el que permitirá dilucidar si la medida invasiva que nos ocupa era -o no- idónea, necesaria y proporcional al fin perseguido. Dicho de otro modo, la medida en cuestión -sea a efectos tributarios, sea en relación con otros sectores de la actuación administrativa- solo podrá reputarse necesaria y proporcionada si, analizada en concreto a tenor de las circunstancias del caso, reúne esos requisitos, sin que sea posible establecer aquí una doctrina general -y válida para cualesquiera supuestos- sobre la concurrencia de aquellas exigencias."

De los requisitos que deben darse para acceder a un domicilio constitucionalmente protegido -prosigue la dirección letrada de la actora- con autorización judicial, pone la sentencia especial énfasis en la necesidad de la entrada y registro: "esto es, la constatación de que tal actuación es el único medio apto para obtener el fin legítimo perseguido por la Administración que, en el caso de las inspecciones tributarias, habrá de ser la obtención de unos datos imprescindibles -que no pueden conseguirse de otro modo menos invasivo- para determinar la existencia de un comportamiento ilícito del contribuyente o de un incumplimiento de las obligaciones que le incumben." En suma, el juez autorizante, debe superar el triple juicio de idoneidad de la medida (toda vez que ésta debe ser útil para la actuación inspectora), el de necesidad (esto es, que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende) y el de proporcionalidad en sentido estricto (pues han de ponderarse los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental).

La STS -continúa la recurrente- parte de que se trata de un domicilio constitucionalmente protegido (de ahí las referencias al juez autorizante, que derivan del artículo 113 de la LGT), y las circunstancias del caso que nos ocupa, que se agotaron en un requerimiento (masivo, eso sí) de documentación que pudo entregarse posteriormente, sugieren la aplicación del artículo 151.1 b) de la LGT, que otorga prevalencia que las actuaciones inspectoras se celebren en las oficinas de la Administración tributaria, cuando los elementos sobre los que hayan de realizarse puedan ser examinados en ellas, lo que conecta con el derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran la intervención del obligado se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, establecido en el artículo 34.1 k) de la LGT.

No menos interesante en este aspecto se presenta la solución que pueda darle el TS al asunto admitido a trámite mediante Auto de 3 de octubre de 2019 (Rec. 2966/2019), en el que la cuestión que presenta interés casacional objetivo, en síntesis, consiste en precisar si la entrada en el domicilio puede justificarse exclusivamente en el hecho de que el contribuyente, titular de un establecimiento de hostelería, haya tributado, con base en sus datos declarados, de los que resulta que la media de rentabilidad es inferior a la media a nivel nacional y si, consecuentemente, puede inferirse de ese solo dato que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas. De hecho, en cuanto ahora nos concierne, las bases imponible se han determinado mediante una estimación indirecta sobre la base de elementos ajenos al obligado tributario, utilizando el método de comparación con otros establecimientos similares, lo que, amén de impreciso, pondría en cuestión la necesidad de la entrada en el domicilio, si, como dice la Administración actuante, y el TEAR ratifica en el FD 4º de su resolución (pág. 14 y ss.), "en este supuesto, con los antecedentes puestos de manifiesto en el desarrollo de las actuaciones inspectoras no era posible determinar la base imponible por el régimen de estimación directa" (pág. 15 de la resolución recurrida).

En suma -seguimos con la transcripción-, la ausencia de justificación del auto autorizante de la entrada en el domicilio de mi mandante y el resultado finalmente aplicado, consistente en determinar la facturación, que no la base imponible, pues los gastos (igual que las deducciones) se dan por buenos, mediante una suerte de media obtenida de muestras de negocios similares, ponen de relieve que dicha intromisión resultó un exceso y una quiebra del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, merecedor del reproche que el artículo 11.1 de la LOPJ determina al respecto. En este sentido, la página 16 de la liquidación causante de la resolución del TEAR es clara, al poner de manifiesto lo siguiente: "En dicha entrada se procedió a la copia en soporte digital de los archivos existentes en el programa de gestión de la entidad, en el servidor y en un ordenador portátil que se encontraba en el propio despacho personal de la representante legal, asimismo, se extrajeron también unos libros en papel en los que se anotaban, de forma manuscrita, las colaboraciones de médicos externos, dentistas esencialmente, en las prestaciones de servicios realizadas en la clínica. No parece dudoso convenir en que el despacho personal de un representante legal constituye un "domicilio constitucionalmente protegido" que debió merecer una mayor consideración por parte del juzgado autorizante, y desde luego justifica la negativa inicial a permitir la entrada a los órganos de la Administración tributaria que la pretendieron sin aquella, considerando las circunstancias concurrentes. A dicha negativa inicial no se le puede atribuir reproche, como hace el TEAR aludiendo continuamente a la obstrucción (siguiendo la línea marcada por la Administración tributaria), si acudimos a la STC 54/2015, de 16 de marzo. En ella recuerda el TC que el consentimiento eficaz tiene como presupuesto el de la garantía formal de la información expresa y previa, que debe incluir los términos y alcance de la actuación para la que se recaba la autorización inherente, de modo que, en el ámbito del derecho a la intimidad, se aprecia la vulneración de dicha garantía en los casos en que la actuación no se ajusta a los términos y el alcance para el que

se otorgó el consentimiento, quebrando la conexión entre la actuación que se realiza y el objetivo tolerado para el que fue recabado el consentimiento (SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, y 70/2009, de 23 de marzo).

Partimos de la base, como es obvio -continuamos copiando-, de que el contribuyente debe ser informado de sus derechos (artículos 34.1, letra ñ, y 147.2 de la LGT). Y como quiera que el intento de entrada en las dependencias de mi representada se produjo sin advertencia de la posibilidad de oponerse, ni el conocimiento de su concreto alcance, habida cuenta de que la comunicación de inicio de las actuaciones se redactó en la misma entrada del domicilio, la autorización habría sido dudosamente eficaz, pudiendo dar lugar, en palabras del TC, a "una quiebra esencial de la garantía de información para recabar consentimiento del interesado, que de esta forma resulta viciado, de lo que se concluye que no hay un consentimiento eficaz para Justificar la intromisión domiciliaria en el supuesto contemplado y ello determina la apreciación de la lesión del art. 18.2 CE".

[...]

Lo cierto es que la aplicación de la doctrina expuesta condujo al TC a entender vulnerada la garantía de no autoincriminación reconocida en el artículo 24.2 CE, como habría sucedido en lo que nos concierne, de no haberse opuesto legítimamente el obligado tributario a defender lo que consideró su derecho; lo que paradójicamente se le vuelve en contra, en forma de sanción y de un constante reproche a su actitud obstruccionista y resistente, dando al traste, mediante tan singular pirueta, con una protección efectiva de los derechos fundamentales concernidos.

[...]

Dicho lo anterior, la cuestión controvertida en este aspecto podría resumirse, prácticamente, en una línea: en lugar de protegerse el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio de mi mandante, se vulnera sin fundamento ni justificación y se le reprocha su defensa, al punto de que en la resolución impugnada llega a afirmarse que lo hace "con la excusa de la confidencialidad de los datos de los pacientes", lo que, amen de legítimo, es solo parcialmente cierto, si se atiende a lo expuesto hasta aquí y a lo manifestado al respecto en las alegaciones formuladas ante el TEAR."

Quinto.

Antes de hacer explícita la suerte que correrá este motivo, la Sala se ve en la necesidad de explicar que el hecho de haber reproducido la mayor parte de las docenas y docenas de líneas que la representación procesal de la actora ha dedicado al tema en cuestión, ha obedecido a una razón tan simple como inusual:

Cerciorarnos, a medida que copiábamos, de que, en efecto, no era una especie de visión, una inoportuna ilusión sensorial, aquello que así nos había parecido de primeras, a saber, que es cierto que la recurrente reprocha al Tear algo así como haberse desentendido de los mismos extensos párrafos que la interesada consagró al asunto de la inviolabilidad en su escrito de alegaciones.

Pero ¿¿¿¿¿ como pudo siquiera pensar por un instante la sociedad inspeccionada que iba el Tear a cuestionar una entrada específicamente autorizada por la correspondiente resolución judicial!!!??

Ah! No se nos olvide: Por si fuera poco, esa resolución judicial no fue recurrida en apelación. No. Fue consentida por la hoy actora, como brillantemente recuerda el Sr. Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda.

Sexto.

Abordamos a continuación el examen del segundo de los motivos deducidos frente a la deuda tributaria.

Considera la sociedad demandante que la actuación inspectora vulneró la normativa de protección de datos personales, al acceder a los de los pacientes de la clínica.

El Tear rechazó tal tesis aduciendo que la Inspección se aseguró especialmente de que no fuera revelado dato alguno susceptible de desvelar los tratamientos recibidos por los pacientes de la clínica dental actora, entre otras razones porque - advierte la demandada- "tales datos no eran relevantes a los efectos del procedimiento inspector, aunque sí lo eran el número de pacientes, el importe abonado por los tratamientos recibidos... de ahí que sí fuera relevante contar con un listado de pacientes (aun con los datos blanqueados) para así poder obtener, de forma lo más fiable posible, los ingresos obtenidos por la Sociedad en los ejercicios inspeccionados."

Subraya, asimismo, "que tal recopilación de datos se hizo necesaria por la falta de colaboración de la Sociedad, que se negó obstinadamente a facilitar a la Inspección la documentación solicitada. Documentación que sólo fue obtenida, de forma parcial y sesgada, tras la criticada entrada en su domicilio...".

Concluyendo el Sr. Abogado del Estado que "conviene traer aquí a colación lo señalado por el TEAR, por su claridad y porque de contrario no ha sido rebatido: [...] En este caso, la Ley Orgánica de Protección de Datos de

Carácter Personal (LOPD) en ningún momento ha sido violada por los funcionarios actuantes. Muy al contrario, de las diligencias extendidas por los mismos se aprecia su especial cuidado en esta materia. A título de ejemplo, en la mentada diligencia 3, en la que se solicita la "Relación de pacientes atendidos en consulta en cada día del periodo comprobado, agrupados por el importe facturado a cada uno de ellos por cada consulta. En este cuadro deberán diferenciarse, en su caso, los pacientes atendidos a través de una compañía de seguros, el Servicio Canario de Salud o con carácter privado", se puntualiza de manera absolutamente clara lo siguiente: "Se hace constar que respecto a la Información solicitada, la AEAT no le requiere ningún dato de naturaleza médica en cuanto a tratamiento, historial o patología del paciente. En el caso de aparecer dicha información en algún documento de naturaleza tributaria (facturas) podrá ser omitida o blanqueada."

"Es decir -aclara a renglón seguido el Sr. Abogado del Estado-, advertida la obligada tributaria sobre la irrelevancia de los datos personales de los pacientes a efectos del procedimiento inspector, se le solicitó que omitiera o blanqueara dichos datos. Esta solicitud encontraba su fundamento en la propia normativa de protección de datos, al ser la Sociedad la responsable del fichero de datos que obraba en su poder. En efecto, el artículo 25 de la LOPD de 1999, entonces vigente, señalaba lo siguiente: "Podrán crearse ficheros de titularidad privada que contengan datos de carácter personal cuando resulte necesario para el logro de la actividad u objeto legítimos de la persona, empresa o entidad titular y se respeten las garantías que esta Ley establece para la protección de las personas."

Siendo éste un fichero de naturaleza privada -continúa explicando la representación procesal de la demandada-, al tratarse de datos de pacientes de una clínica dental, se aplica el artículo 27.1. de la LOPD, a cuyo tenor:

"1. El responsable del fichero, en el momento en que se efectúe la primera cesión de datos, deberá informar de ello a los afectados, indicando, asimismo, la finalidad del fichero, la naturaleza de los datos que han sido cedidos y el nombre y dirección del cesionario. "

El responsable del fichero es, por tanto, quien ha de respetar, en el tratamiento de los datos integrantes del fichero, los principios de la LOPD. La Sociedad, por tanto, como le advirtió la Inspección, debía blanquear u omitir aquellos datos relativos a tratamientos... que carecían de relevancia para la Inspección y que afectaban a la esfera íntima de los pacientes, protegida por la LOPD.

Sin embargo, como refleja el TEAR, fue la propia Sociedad quien incumplió dicha obligación: [...] El anuncio anterior, que se repite en las diligencias siguientes dio lugar al siguiente aviso del actuario en la diligencia 5: "[...] En ellas ha sido omitido el detalle del tratamiento o servicio prestado a cada cliente. Sin embargo, se observa por esta Inspección y se pone en conocimiento del compareciente que en alguna de ellas no se ha omitido dicho tratamiento."

Es decir -termina así el Sr. Abogado del Estado-, la propia Inspección, advertido el error cometido por la Sociedad en lo que a la normativa de protección de datos se refiere, lo pone en conocimiento de la Sociedad."

Séptimo.

Como podrá suponerse, el planteamiento que en esta materia defiende la Administración no es compartido por la entidad actora, que en su demanda razona como sigue:

"En lo atinente a la protección de los datos personales, afirma la resolución recurrida en su pág. 12 lo siguiente:

"En definitiva, la correcta actuación administrativa en relación con el debido respeto y protección de los datos de carácter personal de los clientes de la entidad, no puede ser afeada, ni tampoco cuestionada por la parte recurrente. En relación con ello, la copia en soporte digital de los archivos existentes en el programa de gestión de la entidad, en el servidor, o en el ordenador portátil de la representante legal, de la que se pudieron extraer listados de pacientes, de tratamientos, de presupuestos o de facturación, únicamente estuvo ligada al fin último de la actuación inspectora, enormemente dificultada por el interesado (sic), consistente en determinar la correcta base imponible de cada uno de los ejercicios inspeccionados."

No deja de ser una paradoja -continúa la dirección letrada de la recurrente- que se haya determinado la facturación por estimación indirecta mediante un muestreo de empresas similares y simultáneamente se afirme que el acceso a datos personales haya tenido como finalidad determinar "la correcta base imponible".

En efecto, en la pág. 16 del acto de liquidación inicialmente impugnada se afirma lo siguiente: "El programa de gestión ofrecía listados de pacientes y de tratamientos así como de presupuestos y facturación. La copia de dicho programa, que consta incorporada al expediente, abarcaba tanto los periodos 2013 y 2014 como periodos anteriores en los que se habían declarado bases imponibles negativas".

Es decir, que la Administración ha tenido acceso a la historia clínica de los pacientes de mi representada, no tanto para determinar "la correcta base imponible" pues a ella se ha llegado mediante una mera comparativa de la facturación de establecimientos similares, sino en una búsqueda que no debió producirse por ese conducto, contaminando el resultado de una liquidación insostenible.

La demandada le atribuye la responsabilidad a mi mandante, que se limitó a aportar la información requerida en el ejercicio de su función comprobadora, lo que no deja de ser igualmente paradójico si se atiende al mandato del artículo 4.2 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público: "Las Administraciones Públicas velarán por el cumplimiento de los requisitos previstos en la legislación que resulte aplicable, para lo cual podrán, en el ámbito de sus respectivas competencias y con los límites establecidos en la legislación de protección de datos de carácter personal, comprobar, verificar, investigar e inspeccionar los hechos, actos, elementos, actividades, estimaciones y demás circunstancias que fueran necesarias."

En suma -concluye de este modo el representante procesal de la entidad demandante-, y al contrario de lo que afirma la Abogada del Estado, sí existe vulneración de la normativa de protección de datos, conforme se expone en el escrito de demanda."

Octavo.

A diferencia del primero, el motivo impugnatorio que ahora tratamos ha de ser estimado.

Entre otras razones porque en el presente caso se ha producido una clara infracción de los principios de calidad los datos y de proporcionalidad recogidos en la Ley Orgánica de Protección de Datos Personales, vinculados con el consentimiento de las terceras personas ajenas a la regularización tributaria.

Para la mejor comprensión de esta conclusión vamos a volver sobre el método de determinación de bases empleado, así como a lo concerniente a la extinción del crédito fiscal de la actora.

Respecto a ambas cuestiones ya hemos tenido la ocasión de leer en los antecedentes fácticos de esta sentencia (en el 2º, en concreto) cuál es el criterio del Tear.

Los recordamos: "Y la justificación de la aplicación de dicho régimen subsidiario de determinación de bases imposables -señala el Tear-, se recoge en el acuerdo administrativo, tras ponerse de manifiesto los hechos relevantes acaecidos durante el procedimiento inspector (página 4), en los siguientes términos:

"Por lo que respecta a la cuantificación de las bases imposables, la resistencia u obstrucción a la labor inspectora imposibilitó la determinación de los rendimientos reales de la actividad por lo que el Instructor se vio obligado a acudir al método de estimación indirecta de bases imposables para cuantificar los rendimientos sujetos a tributación en los periodos objeto de comprobación. Respecto a las bases imposables negativas de ejercicios anteriores, La sociedad ADAPRE S.L. viene declarando pérdidas casi todos los años desde su constitución. ADAPRE S.L. inicia sus operaciones en fecha 29/10/2004. [...] En numerosas ocasiones, la Inspección solicitó los justificantes o soportes documentales que acreditasen las bases imposables negativas procedentes de ejercicios anteriores. El obligado tributario no aportó ningún soporte documental que justifique la veracidad de los ingresos declarados en los ejercicios en los que se declaran dichas bases negativas."

Pues bien, anticipamos que en el caso no ha existido obstrucción alguna, tal y como explicaremos más adelante.

Resta, entonces, dilucidar si, en las circunstancias concurrentes, se ajustó o no a Derecho el sistema utilizado por la Inspección.

Y para ello es suficiente destacar que la AEAT no vacila a la hora de afirmar que los datos concernientes a la información personal de los pacientes de la clínica no le han servido de nada, por lo que no pudieron constituir la base de la regularización practicada.

Así las cosas, tiene razón la dirección letrada de la recurrente cuando afirma que "no deja de ser una paradoja que se haya determinado la facturación por estimación indirecta mediante un muestreo de empresas similares en lo tocante y se afirme que el acceso a datos personales haya tenido como finalidad determinar "la correcta base imponible".

En efecto -sigue diciendo la demandante-, en la pág. 16 del acto de liquidación inicialmente impugnada se afirma lo siguiente: "El programa de gestión ofrecía listados de pacientes y de tratamientos así como de presupuestos y facturación. La copia de dicho programa, que consta incorporada al expediente, abarcaba tanto los periodos 2013 y 2014 como periodos anteriores en los que se habían declarado bases imposables negativas".

Es decir -continúa la actora su argumentación al respecto, que esta Sala hace explícitamente suya-, que la Administración ha tenido acceso a la historia clínica de los pacientes de mi representada, no tanto para determinar "la correcta base imponible" pues a ella se ha llegado mediante una mera comparativa de la facturación de establecimientos similares, sino en una búsqueda que no debió producirse por ese conducto, contaminando el resultado de una liquidación insostenible.

En efecto, la propia Agencia Española de Protección de Datos, por conducto de su Gabinete jurídico, emitió un informe, de 27 de septiembre de 2010 (Informe núm. 242/2010), en contestación a una consulta que plantea diversas cuestiones relacionadas con la solicitud de documentación efectuada por la Agencia Tributaria a profesionales médicos, referida a sus intervenciones profesionales, como son el consentimiento informado de cualquier intervención quirúrgica, la historia clínica completa de sus pacientes, pruebas clínicas, etc, con fines de inspección, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos

de Carácter Personal (LOPD), y a su Reglamento de desarrollo, aprobado por el Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre.

Al respecto, el aludido informe empieza por afirmar que la comunicación de los datos referidos en la consulta constituye una cesión de datos de carácter personal, definida en el artículo 3 i) de la Ley Orgánica 15/1999 como "Toda revelación de datos realizada a una persona distinta del interesado".

En el caso que nos ocupa, dice la AEPD, los datos cuya cesión se solicita se refieren a personas que han recibido asistencia sanitaria de los profesionales médicos requeridos por Hacienda, datos que tendrán la consideración de datos de salud de conformidad con la definición contenida en el 5.1.g) del Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, aprobado por Real Decreto 1720/2009, de 21 de diciembre, según el cual serán datos de carácter personal relacionados con la salud "las informaciones concernientes a la salud pasada, presente y futura, física o mental, de un individuo. En particular, se consideran datos relacionados con la salud de las personas los referidos a su porcentaje de discapacidad y a su información genética."

Debe así tenerse en cuenta, continua afirmando el informe, que el tratamiento y comunicación de datos de carácter personal, cuyo régimen aparece recogido con carácter general en los artículos 6 y 11 de la Ley Orgánica 15/1999, se encuentra, por vía de excepción, sometido a particulares restricciones en lo que a los datos de salud respecta, por el artículo 7 de la citada Ley Orgánica, cuyo apartado 3 establece como regla general que "Los datos de carácter personal que hagan referencia al origen racial, a la salud y a la vida sexual sólo podrán ser recabados, tratados y cedidos cuando, por razones de interés general, así lo disponga una Ley o el afectado consienta expresamente".

Tras analizar pormenorizadamente la cuestión, la AEPD concluye que la comunicación o acceso a los datos de la historia clínica con finalidad de control del cumplimiento de la normativa fiscal por los profesionales que atendieron al paciente, no tendría cabida en las previsiones del artículo 7.3 de la LOPD, salvo consentimiento expreso del afectado.

Es fácil advertir -agrega la representación de la recurrente- que, según el autorizado criterio de la AEPD, encargada de velar por el cumplimiento de la legislación sobre protección de datos y controlar su aplicación, la comunicación o acceso a los datos de la historia clínica con una finalidad de control del cumplimiento de la normativa fiscal por los profesionales que atendieron al paciente, no tendría cabida en las previsiones del artículo 7.3 de la LOPD, aplicable *ratione temporis*, salvo consentimiento expreso del afectado.

No es necesario decir que no consta en el expediente ni un solo consentimiento en este sentido, a pesar de obrar en él los principales datos personales de cada paciente y los tratamientos practicados."

Noveno.

Lógicamente, la nulidad de la deuda tributaria conlleva la de la multa, en cuanto resultaría antinómico sostener la validez de una sanción cuya razón de ser se encuentra, exclusivamente, en una deuda anulada.

Décimo.

La estimación íntegra del recurso impone condenar a la Administración al pago de las costas causadas, de conformidad con lo que al efecto previene el art. 139.1 LJCA.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución,

FALLO

1º.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad "ADAPRE, S.L." contra la resolución de fecha 30 de septiembre de 2019, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias; acto que anulamos por ser contrario a Derecho.

2º.- Anular la deuda y sanción originariamente impugnadas, cuyos respectivos importes, de haber sido satisfechos, deberán ser devueltos a la entidad actora, incrementados con el interés legal devengado desde la fecha en que tales sumas fueron ingresadas.

Si se hubiese suspendido la ejecutividad de tales obligaciones económicas -o de cualquiera de ellas- mediando la oportuna garantía, la Administración deberá reembolsar a "Adapre, S.L." los gastos que le ocasionó la constitución de la misma.

3º.- Imponer las costas del recurso a la Administración demandada.

Al notificarse a las partes la presente sentencia, se les hará expresa indicación de qué recurso cabe contra la misma, así como de los requisitos legalmente establecidos para la validez de la notificación.

Así por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos. Jaime Borrás Moya.- Francisco José Gómez Cáceres.- Antonio Doreste Armas.-

PUBLICACIÓN.- La anterior sentencia ha sido pronunciada en Audiencia Pública por el Ilmo. Sr. D. Francisco José Gómez Cáceres, Magistrado Ponente de la misma, de lo que yo, Letrado de la Administración de Justicia, doy fe.

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.