TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL
Resolución de 23 de junio de 2026
Sala 1.ª
R.G. 513/2023

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Clases de infracciones. Infracciones de la Ley 58/2003. Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. *Incumplimiento del requerimiento expreso para facilitar el acceso a los archivos informáticos desde cualquier otra dependencia no protegida constitucionalmente*. El TEAC confirma la sanción impuesta a una sociedad por la comisión de la infracción prevista en el art. 203.1.a) LGT, consistente en resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, como consecuencia de su negativa a facilitar a la Inspección el acceso a los datos contables y demás información con trascendencia tributaria almacenada en sus equipos informáticos. La entidad alegó que los servidores se encontraban en dependencias constitutivas de domicilio constitucionalmente protegido, pero el TEAC precisa que la conducta sancionada no fue la negativa a permitir la entrada en esos espacios, sino el incumplimiento del requerimiento expreso para facilitar el acceso a los archivos informáticos desde cualquier otra dependencia no protegida. El Tribunal considera acreditado que la sociedad fue requerida para permitir dicho examen desde un espacio no protegido y que se negó a hacerlo. Aprecia la concurrencia de culpabilidad, al considerar que la negativa fue voluntaria, que la sociedad conocía sus obligaciones y había sido advertida de las consecuencias de su incumplimiento, sin que concurriera una interpretación razonable de la norma ni otra causa de exclusión de responsabilidad. Tampoco considera que la entrega de documentación en papel excluya la infracción, puesto que la actuación inspectora tenía por objeto examinar directamente los datos digitales y comprobar su correspondencia con los documentos aportados. Finalmente, estima proporcionada la multa equivalente al 2% de la cifra de negocios de la entidad, y rechaza la práctica de nuevas pruebas al considerar que el expediente contenía elementos suficientes para resolver y que no se produjo indefensión. En consecuencia, desestima la reclamación y confirma tanto la resolución del TEAR como el acuerdo sancionador.

En MADRID, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se ha visto el presente recurso de alzada promovido por la mercantil **XZ** SL (en adelante, **XZ**) contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (en adelante, TEAR de Galicia) de fecha 25/11/2022, recaída en la reclamación económico-administrativa n.º 15/2450/2019, interpuesta contra el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador A23-…674 de fecha 15/04/2019 dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 02/10/2018, se iniciaron actuaciones inspectoras frente a la entidad **XZ** por parte de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia, en relación con el Impuesto sobre Sociedades y el IVA de los ejercicios 2015 y 2016. Las actuaciones se iniciaron mediante personación de la Inspección en el domicilio social de **XZ**, sito en **DIRECCIÓN_1**, en **MUNICIPIO_1**, ….

La Inspección contaba con autorización dictada por la Delegada Especial de la AEAT en Galicia, para acceder al local y tomar datos. Tanto la comunicación de inicio como la autorización del Delegado fueron entregados al representante legal de la entidad Don **Axy**, con DNI ….

Don **Axy**, representante de **XZ**, negó el acceso a los equipos informáticos alegando que se encontraban en un domicilio constitucionalmente protegido. La Inspección ofreció realizar el examen desde un lugar no protegido, pero el representante se negó, facilitando únicamente documentación en soporte papel.

SEGUNDO.- Con fecha 17/10/2018, se inició expediente sancionador al considerar la AEAT que la negativa de la entidad constituía una infracción grave conforme al artículo 203.1.a) de la LGT, por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Con fecha 15/04/2019, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Galicia dictó acuerdo de resolución del procedimiento sancionador A23-…674 por el que se entendía cometida la infracción prevista en el artículo 203.1.a) LGT, al negar la interesada a la Inspección el examen y la toma de datos contables y demás de trascendencia fiscal de los equipos informáticos de la empresa, imponiendo una sanción que ascendía a un importe de 507.645,85 euros. Dicho acuerdo fue notificado a la entidad ese mismo día 15/04/2019.

TERCERO.- Disconforme con dicho acuerdo sancionador, interpuso la mercantil con fecha 13/05/2019 reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Galicia, que se tramitó con el número 15/2450/2019 y que fue desestimada mediante resolución de fecha 25/11/2022, notificada el 21/12/2022.

CUARTO.- Disconforme con la resolución del TEAR de Galicia, interpuso la interesada el 20/01/2023 ante este TEAC el recurso de alzada n.º 513/2023 que nos ocupa, formulando las siguientes alegaciones:

Primera.- Sobre la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido. La Inspección no podía acceder al domicilio constitucionalmente protegido al carecer de autorización judicial.

Segunda.- Sobre la sanción impuesta: La negativa del administrador a permitir el acceso no constituye una infracción sino el ejercicio legítimo de un derecho constitucional.

Tercera.- Inexistencia de infracción e imposibilidad de sancionar: Ausencia de tipicidad al no haber habido negativa, resistencia, obstrucción o excusa.

Cuarta.- Sobre la sanción impuesta: Falta de proporcionalidad.

Quinta.- Disconformidad con la resolución del TEAR de Galicia de fecha 25/11/2022.

Sexta.- Solicitud de prueba documental y ratificación de pericial y testifical.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para dictar la presente resolución, 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 y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

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

- Determinar la conformidad o no a derecho de la resolución del TEAR impugnada, dando respuesta a las alegaciones formuladas por la recurrente frente a la misma.

TERCERO.- La recurrente aduce varias consideraciones respecto de la sanción impuesta y la resolución del TEAR de Galicia que la confirma. En primer lugar, alega su **derecho a la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido**, señalando lo siguiente:

"Ya hemos dicho que la inviolabilidad del domicilio, como expresión de la privacidad, protege no sólo frente al acceso físico no consentido sino también ante las agresiones a la privacidad que se lleven a cabo por medio de aparatos mecánicos, electrónicos o semejantes. Lo relevante no es el punto de acceso sino la ubicación física del archivo de información por lo que, si no se consiente la entrada y los equipos informáticos se encuentran en el domicilio constitucionalmente protegido, no se podrá acceder a los mismos en remoto.

(...)

Así, y aunque en la sala de reuniones había acceso a «una red DMZ, cuya conectividad está limitada a tener salida a Interne», no podría la Inspección acceder a la contabilidad a través de este punto de conexión, pues ello supondría también una vulneración del domicilio constitucionalmente protegido.

(...)

***XZ** está ejerciendo el derecho constitucional a solicitar autorización judicial o a negar el consentimiento de acceder sin dicha autorización a una dependencia que constituya domicilio constitucionalmente protegido, la negativa se convierte en no indebida".*

Examinado el expediente remitido, se comprueba que la Inspección consideró que la negativa de la entidad al acceso a la documentación contable de los ordenadores constituía una infracción grave conforme al artículo 203.1.a) de la LGT, por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, motivando que la interesada incumplió su obligación de facilitar el acceso a la documentación contable en formato digital, conforme a la normativa vigente. En concreto, dispone al respecto la Inspección en el acuerdo sancionador, lo siguiente:

"Hemos de descender al detalle de las actuaciones llevadas a cabo en el presente caso, tal y como se hallan documentadas en la diligencia, para llegar a la conclusión de que, una vez que se hace patente la negativa de acceso a los equipos informáticos aduciendo que los mismos se encontraban en el domicilio constitucionalmente protegido, la Inspección solicitó su acceso en otro lugar que no gozase de dicha protección, así se recoge en la pág. 3 de la diligencia:

<<(...)

Se solicita al compareciente que manifieste donde se encuentran los servidores de la empresa. Manifiesta que están en el domicilio constitucionalmente protegido.

Se solicita al compareciente el acceso a los datos contables desde alguno de esos lugares que a su entender no están constitucionalmente protegidos

El compareciente manifiesta que no da acceso informático a ninguno de los datos contables de la empresa, que únicamente facilita la documentación en soporte papel y en el hall o sala de espera de la planta baja (…)>>

Por tanto, la conducta objeto de reproche no es la negativa al acceso de la Inspección al domicilio constitucionalmente protegido, sino no facilitar el acceso de la Inspección a los ordenadores de la empresa, y por tanto a la información con trascendencia tributaria que en ellos se contenía; si los equipos informáticos se encontraban ubicados en un espacio físico caracterizado por reunir la condición de domicilio constitucionalmente protegido, como así mantiene el obligado tributario en las alegaciones, tendría que haberse facilitado el acceso de la Inspección a los mismos en cualquier otra dependencia que no gozase de tal protección.

Sin embargo, a pesar del requerimiento efectuado por la Inspección, el obligado tributario, únicamente, se avino a aportar la documentación en soporte papel, negándose, no obstante, a facilitar el acceso a los servidores de la empresa, a pesar de haber sido advertido de que su conducta pudiera ser constitutiva de infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

El obligado tributario tiene deberes de colaboración en la actuación inspectora y la LGT atribuye a la Inspección la facultad necesaria no solo para el examen de la contabilidad, sino que también la habilita para el examen de las bases de datos informatizadas o programas con trascendencia tributaria que resultan necesarios para la exigencia de las obligaciones tributarias.

Por ende, del mismo modo que se facilitó la documentación en soporte papel, debería haberse facilitado el acceso a la información contenida en los equipos informáticos, de hecho la comprobación del hecho imponible en una empresa con un volumen de facturación superior a 25 millones de euros pasa necesariamente por el examen de los medios de almacenamiento electrónico, ya que el entorno de la información se encuentra necesariamente en los equipos informáticos y, además, la documentación en otro soporte, como es el papel, corre el riesgo evidente de haber sido previamente preparada, alterada o disimulada.

A mayor abundamiento, debemos rechazar la acostumbrada alegación, generalista y oportunista, por parte de aquellas empresas que impiden el acceso a la contabilidad informatizada en los escasísimos casos donde esta negativa se viene produciendo.

A este respecto, es importante destacar el contexto en el que se producen las personaciones para el examen de los archivos informáticos ligados a la contabilidad y a la gestión económica de la empresa. Son prácticas habituales ligadas a la facultad inspectora cuya materialización se debe producir en el domicilio de la empresa como exige la LGT (art. 151 LGT). La relevancia de esta práctica y su evidente eficacia en el control tributario hizo que el legislador reaccionase tipificando la conducta ahora sancionada en el art. 203 LGT.

Quedaría, pues, vacía de contenido semejante facultad si quedase en manos del presunto incumplidor tributario con el mero argumento que su contabilidad está en un lugar que constituye domicilio constitucionalmente protegido; pero, aún, pudiendo comprender que así pudiera ser, siempre y cuando se señalasen qué dependencias y/o instalaciones se suponen merecedoras de la protección constitucional, lo que sí ya supone una burla al ejercicio del control tributario es llana y simplemente afirmar que todas las dependencias e instalaciones de una empresa merecen esa protección, y que, únicamente, un hall de entrada y una mera sala de espera no lo son. Esto es lo que ha ocurrido en el proceder que ahora se sanciona. También destacamos cómo en la diligencia de 2 de octubre de 2018 se recogen estos lugares como los únicos donde se entregaría la contabilidad en soporte papel.

Sin entrar en la polémica de delimitar qué dependencias son o no domicilio constitucionalmente protegido, por otra parte, innecesaria en el presente caso por sancionarse una conducta ajena a dicho ámbito, no cabe duda que atendiendo a las características que del mismo ha señalado el propio Tribunal Constitucional, entendemos que no todas las dependencias e instalaciones del presunto sujeto infractor cumplen con las mismas: "la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros."

Es contrario a la más pura lógica que el presunto sujeto infractor no pudiera disponer de alguna dependencia o instalación en la que la Inspección examinase la contabilidad en los equipos informáticos, más allá de un hall o de una sala de espera.

Quedarán todos estos hechos y circunstancias al examen de los órganos revisores pero esta Dependencia también debe subrayar lo que entendemos la desconsideración por parte del presunto infractor "arrojando" las tareas de examen de la contabilidad en el domicilio de la empresa a un hall de entrada o a una sala de espera en posible compañía de terceros ajenos a la empresa; no parece que al presunto sujeto infractor le importase mucho la privacidad de los datos contables. Recordemos a este respecto, lo que la LGT recoge

en su art. 142.3: "Los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones".

Por otra parte, hay que destacar que la facultad ordinaria de examinar los archivos informáticos ni puede ni debe ser suplida por la oportuna autorización judicial que establece el art. 113 de la LGT. Entendemos que el recurso al juzgado de lo contencioso administrativo es para la realización de una serie de actuaciones que por su naturaleza requieren una facultad extraordinaria que sólo la autorización judicial puede disponer; en el presente escenario, la Inspección de los Tributos se personó con las prerrogativas administrativas al único objeto de examinar la contabilidad en los equipos informáticos de la empresa sin pretender, como no podía ser menos, menoscabar los derechos constitucionales de protección domiciliaria, pero sí exigiendo el ejercicio de una facultad ordinaria de examinar esos archivos informáticos para lo cual no debiera ser necesaria la autorización judicial.

Finalmente, debemos rechazar de plano la calificación de amenaza que pudo haber supuesto la comunicación que hizo el actuario ante la conducta del presunto sujeto infractor. Informar las consecuencias que podría tener desde la óptica sancionadora no sólo es conveniente sino que obligaciones en las actuaciones inspectoras, y, por ende, de las consecuencias positivas y negativas de unos y de otras.

De lo expuesto se deduce claramente que el obligado tributario únicamente facilitó a la Inspección la documentación que le interesó, negándole el acceso al resto de la información que se contenía en los equipos informáticos, teniendo perfecto conocimiento de estar llevando a cabo una conducta antijurídica, sobre cuyas consecuencias, además, fue advertido".

Como antes hemos expuesto, sostiene la recurrente que la negativa del administrador a permitir el acceso no constituye una infracción sino el ejercicio legítimo del derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio. En este sentido, plantea su recurso en los siguientes términos:

*"La cuestión que se dilucida en el recurso y sobre la que se pronuncia el TEAR de Galicia (de modo discutible, a nuestro modo de ver y como explicaremos) es si la negativa al acceso de la Inspección a las dependencias de la empresa **XZ**, formulada por su administrador, es constitutiva de una infracción de resistencia, excusa o negativa o bien no supone un comportamiento antijurídico al estar amparada en el legítimo ejercicio del derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio".*

Pues bien, tal y como motiva la Inspección en el acuerdo impugnado, lo que se sanciona aquí no es la negativa al acceso de la Inspección al domicilio constitucionalmente protegido, sino el no facilitar el acceso de la Inspección a los datos contables y demás información con trascendencia tributaria (conviene precisar en este punto que eso era lo requerido, y no la "*copia espejo indiscriminada de los discos duros de los servidores de la empresa*", como manifiesta la recurrente en sus alegaciones), esto es, el incumplimiento de la obligación de atender a la Inspección y facilitarle los archivos y programas informáticos con trascendencia tributaria.

Tal obligación se recoge en diversos preceptos de la LGT y su normativa de desarrollo. Por un lado, el artículo 29 de la LGT, regulador de las obligaciones tributarias formales, dispone en su apartado 2, por lo que aquí interesa (redacción original):

"2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

(...)

f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido.

g) La obligación de facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones administrativas.

(...)".

Asimismo, el artículo 142 de la LGT, en redacción dada por el artículo 13.12 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, establece:

"Artículo 142. Facultades de la inspección de los tributos.

1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

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.

Para el acceso a los lugares mencionados en el párrafo anterior de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará de un acuerdo de entrada de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine, salvo que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraren otorguen su consentimiento para ello.

Cuando para 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. La solicitud de autorización judicial requerirá incorporar el acuerdo de entrada a que se refiere el mencionado artículo, suscrito por la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

3. Los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

(...)".

Añadiendo el artículo 151.3 de la LGT, en redacción original:

"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".

Finalmente, el artículo 171 del Reglamento General de Gestión e Inspección tributaria, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGGI), en redacción dada por el artículo 1.30 del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, dispone por lo que aquí interesa:

"Artículo 171. Examen de la documentación de los obligados tributarios.

1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios:

a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo.

b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables.

c) Libros registro establecidos por las normas tributarias.

d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios.

e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

2. La documentación y los demás elementos a que se refiere este artículo se podrán analizar directamente. Se exigirá, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza.

Asimismo, se podrá obtener copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos a los que se refiere el apartado anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 34.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.

(...)".

Así pues, en el caso que nos ocupa, en el que la conducta sancionada se refiere a no facilitar el acceso de la Inspección a la información tributaria contenida en los ordenadores de la empresa, el hecho de que los ordenadores estuvieran situados en el domicilio constitucionalmente protegido no tiene relevancia alguna, pues la Inspección requirió a la interesada en ese momento, y así se recoge tanto en el acuerdo sancionador como en la diligencia de personación obrante en el expediente administrativo, que se le facilitase el acceso a la información contenida en dichos equipos en cualquier otra dependencia que no gozase de tal protección.

En consecuencia, este TEAC considera ocioso cualquier pronunciamiento respecto de la alegada inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido, la determinación de qué dependencias gozan de dicha protección y la falta de autorización judicial, por lo que se desestiman las pretensiones actoras en este punto.

CUARTO.- Una vez sentado lo anterior, procede analizar la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo que deben darse en toda infracción. Por lo que se refiere al **elemento objetivo de la tipicidad**, se recoge en el acuerdo sancionador lo siguiente:

"Tercero.- Tipicidad de la conducta del sujeto infractor

En el presente caso, se negó a la Inspección el examen y la toma de datos contables y demás de trascendencia fiscal de los equipos informáticos de la empresa.

Se observa, en consecuencia, que nos encontramos ante una conducta tipificada en la letra a) del apartado 1 del artículo 203.

(...)"

Señala el articulo 203.1.a) de la LGT, en redacción dada por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, lo siguiente:

"Artículo 203. Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración 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.

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.

(...)

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.

(...)".

Por su parte, la interesada considera que la conducta no fue constitutiva de la infracción tributaria tipificada en el artículo 203.1.b) LGT, alegando lo siguiente:

*"En definitiva, hay una errónea tipificación y aplicación de la infracción de obstaculización y su sanción. Si lo que se pretende sancionar es la conducta que recoge el artículo 203 de la Ley General Tributaria después de la reforma por Ley 7/2012 consistente en no facilitar la actuación administrativa (y ello en tanto se dice que la Inspección no pretendía la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido sino simplemente el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas o archivos informáticos, sistemas operativos y de control y cualquier otro dato con trascendencia tributaria…) hay que reiterar que **XZ** nunca dificultó la comprobación, sino que tuvo una actitud cooperativa y facilitó la actuación inspectora, como recogen las propias diligencias.*

(...)

*No hay negativa a facilitar documentos, puesto que, como reconocen la Agencia Tributaria y el TEAR de Galicia, **XZ** facilitó la documentación en soporte papel, lo que hacía innecesario el acceso a esa misma información en formato digital. Si bien no facilitó el acceso a los datos o archivos en formato digital por estar éstos en equipos situados en dependencias que son domicilio constitucionalmente protegido, no impidió el examen de la documentación, por lo que en ningún momento cometió el hecho tipificado en el artículo 203,1 de la Ley General Tributaria, consistente en el examen de documentos, informes, antecedentes, libros, registros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar.*

Se le podrían atribuir la conducta de no facilitar el examen de programas y archivos informáticos pero esta conducta se llevó a cabo bajo el amparo de un derecho constitucional.

(...)

No se respeta la tipicidad porque la conducta infractora hace referencia al carácter indebido de la negativa de ingresos en las instalaciones. Y en el caso de que se impida entrar en las dependencias del domicilio constitucionalmente protegido se está ejerciendo un derecho constitucional. Cuando se ejerce el derecho constitucional a solicitar autorización judicial o a negar el consentimiento de acceder sin dicha autorización a una dependencia que constituya domicilio constitucionalmente protegido, la negativa se convierte en no indebida. Además, el ejercicio legítimo de un derecho excluye la antijuridicidad y, por tanto, imposibilita que la conducta resulte sancionable.

*Para finalizar, no es punible en concepto de resistencia, obstrucción, excusa o negativa, la conducta de **XZ**, por no concurrir la exigencia de tipicidad y por constituir un legítimo ejercicio de un derecho constitucional".*

Pues bien, a diferencia de lo que la recurrente alega, la falta de puesta a disposición en cualquier dependencia del domicilio desconectada del espacio constitucionalmente protegido, de los datos contenidos en los equipos informáticos que revistan trascendencia tributaria, tras el requerimiento al efecto de la Inspección, determina la concurrencia del elemento objetivo de la infracción tributaria sancionada en el artículo 203.1.a) de la LGT. En este sentido se ha pronunciado el TEAR de Galicia en resolución de fecha 09/11/2018 (RG 15/5476/2015), en la que, en un caso muy similar al que aquí nos ocupa, precisó que para que concurra el elemento objetivo tipificado en el apartado a) del artículo 203.1 de la LGT, no bastaba la negativa al acceso a los equipos informáticos si los mismos se hallaban ubicados en un espacio que pudiera responder al concepto jurisprudencial de domicilio constitucionalmente protegido, sino que era preciso que la negativa se refiriese a facilitar la información contable tras haber sido expresamente requerida por la Inspección. En concreto, se indica en la referida resolución, cuyo criterio comparte este TEAC, lo siguiente:

"la facultad que dispone la Inspección de examinar la documentación relacionada en el artículo 142.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria en alguno de los lugares citados en el artículo 151.3 de la misma Ley ("domicilio, local, despacho u oficina del obligado tributario, en presencia del mismo o de la persona que designe, salvo que el obligado tributario consienta su examen en las oficinas públicas"), junto a la obligación del sujeto comprobado de poner a disposición del personal inspector aquella documentación (artículo 171 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"), siempre, eso sí, que el requerimiento del examen en ese otro lugar físico y la posterior negativa resultasen debidamente acreditados (...)".

En el caso que nos ocupa, obra en el expediente remitido la diligencia de personación de la Inspección de los Tributos en el domicilio fiscal y social de **XZ**, en la que se documentan los siguientes hechos acaecidos en fecha 02/10/2018:

"TERCERO: Se le entrega al compareciente un escrito de la Delegada Especial de la AEAT precisamente autorizando la entrada de los funcionarios en las instalaciones y locales de negocios y la toma de todo tipo de datos procedentes de las relaciones económicas con terceras personas; se le entrega también otro escrito suscrito por la misma autoridad autorizando las actuaciones inspectoras fuera de la jornada laboral.

Se requiere al compareciente para que permita a esta inspección el examen y toma de datos contables y demás de trascendencia fiscal de los equipos informáticos de la empresa.

Se le informa al compareciente de su derecho a negar el consentimiento cuando sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido en cuyo caso deberá obtenerse la oportuna autorización judicial.

El compareciente se niega no permitiendo tal examen y extracción de datos y manifiesta que se encuentran en el domicilio constitucionalmente protegido de la sociedad.

Esta inspección advierte que tal negativa puede considerarse "infracción tributaria" por "resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la administración tributaria" (artículo 203.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria) que podrá ser objeto de la correspondiente sanción según se establece en el artículo 203.6 de la misma Ley.

CUARTO: El inmueble consta de una planta baja y dos plantas.

Se le solicita al compareciente que delimite cual es de todo el inmueble el espacio constitucionalmente protegido.

El compareciente manifiesta que todo el inmueble es espacio constitucionalmente protegido salvo el hall de recepción y la sala de espera.

Se solicita al compareciente que manifieste donde se encuentran los servidores de la empresa. Manifiesta que están en el domicilio constitucionalmente protegido.

Se solicita al compareciente el acceso a los datos contables desde alguno de esos lugares que a su entender no están constitucionalmente protegidos.

El compareciente manifiesta que no da acceso informático a ninguno de los datos contables de la empresa, que únicamente facilita la documentación en soporte papel y en el hall o sala de espera de la planta baja.

Se le requiere la exhibición de los libros diarios, y Libros de inventarios y Balances, y los libros registros de IVA, así como facturas de compra y venta, y los albaranes de compra y venta de las mercancías de los ejercicios inspeccionados.

Se exhiben libros registro de IVA y diarios en la sala de reuniones.

(...)

El compareciente presta su conformidad con los hechos y circunstancias que se hacen constar en esta diligencia".

Como se puede observar, la entidad prestó su conformidad a esta diligencia donde se hacía constar la negativa de la entidad, tras el oportuno requerimiento, a dar acceso informático a ninguno de los datos contables de la empresa. Los hechos contenidos en esta diligencia y aceptados por la entidad, por tanto, ponen de manifiesto la falta de veracidad de lo alegado por la entidad sobre que "***XZ** nunca dificultó la comprobación, sino que tuvo una actitud cooperativa y facilitó la actuación inspectora*"

Respecto del valor probatorio de las diligencias, el artículo 107 de la LGT, señala lo siguiente (redacción original):

"1. Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.

2. Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho".

Y en su desarrollo, el artículo 98.1 del RGGI, referido al contenido de las diligencias, establece (redacción original):

"1. En las diligencias a las que se refiere en el 99.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se harán constar necesariamente los siguientes extremos:

a) Lugar y fecha de su expedición.

b) Nombre y apellidos y firma de la persona al servicio de la Administración tributaria interviniente.

c) Nombre y apellidos y número de identificación fiscal y firma de la persona con la que, en su caso, se entiendan las actuaciones, así como el carácter o representación con el que interviene.

d) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario al que se refieren las actuaciones.

e) Procedimiento o actuación en cuyo curso se expide.

f) Hechos y circunstancias que se hagan constar.

g) Las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar."

Así, no habiendo formulado manifestación alguna respecto de las circunstancias que se hacen constar en la diligencia transcrita, las mismas se consideran hechos probados, no pudiendo hacer valer ahora la interesada un acta notarial de declaración de un testigo de los hechos, D. **Bzw**, en la que se recoge un relato que dista mucho con el contenido en la diligencia extendida el día 02/10/2018, al indicarse lo siguiente:

*"5. Por el administrador de **XZ**, SL se les ofreció poner a su disposición la documentación fiscal y mercantil de llevanza obligatoria, y auxiliar, bien en formato informático bien en formato papel.*

6. Después de unos momentos de indecisión en los que, después de debatirlo entre ellos, primero optaron por analizar la información en formato informático para finalmente, y por indicación de uno de los auditores informáticos, decidir examinar la documentación en formato papel."

Y en relación con ello, debemos traer aquí la resolución de este TEAC de 17/07/2014 -RG 2279/2011- en la que sentamos la siguiente doctrina (reiterando el criterio de la resolución de 28/05/2009 -2809/2008-):

"Las pruebas testificales, oculares y las consistentes declaraciones de parte tienen escaso valor práctico para aclarar las circunstancias de las obligaciones tributarias; no se olvide que nos encontramos no en un procedimiento civil o penal, sino tributario. Aunque el interesado puede proponer cualquier tipo de prueba que estime conveniente, el Tribunal Económico-Administrativo tiene una amplia libertad para decidir si las pruebas propuestas son pertinentes para acreditar los mismos, sobre todo en relación con las pruebas

aportadas y las que constan en el expediente administrativo. Debe recordarse que el carácter público de un documento no garantiza la veracidad intrínseca de las declaraciones que formalicen los interesados pues una escritura pública sólo prueba respecto a terceros del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste de forma que nunca prejuzga la certeza o veracidad de las declaraciones que al efecto hagan las partes".

Consecuentemente, considera este Tribunal que los hechos expuestos se encuadran en el tipo de infracción aplicado por la Inspección (artículo 203.1.a) de la LGT), toda vez que resulta probado que la entidad negó a la Inspección el examen y la toma de datos contables y demás datos con trascendencia fiscal de los equipos informáticos de la empresa.

QUINTO.- Concurriendo según lo confirmado en el fundamento anterior el hecho típico y antijurídico, resta apreciar la concurrencia del **elemento subjetivo de la culpabilidad**.

El artículo 183 de la LGT establece que "*Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley*", de tal forma que la imposición de una sanción requiere "*la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica conciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige la omisión de las cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de las medidas precisas para evitar que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias (...)*" (SAN de 07/12/1994).

Además, debe tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 179 de la LGT, que en redacción dada por el artículo único.30 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, establece:

"1. Las personas físicas o jurídicas y las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de la infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos.

2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos:

(...)

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados".

Pues bien, el principio de culpabilidad constituye un elemento básico a la hora de calificar la conducta de una persona como sancionable, es decir, es un elemento esencial en todo ilícito administrativo. Este Tribunal Económico Administrativo Central ha venido manteniendo de forma reiterada la vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario Sancionador, sosteniendo que: "*la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales*" (resoluciones de 21/10/1987, entre otras). En este sentido, pues, se ha admitido que la interpretación razonable pudiera ser causa excluyente de la culpabilidad, pero ello ha de ser precisado a fin de no amparar el abuso de la interpretación jurídica y del error de hecho o de derecho por parte de los obligados tributarios. Por ende, la invocación de estas causas no opera de modo automático como excluyente de la culpabilidad sino que han de ser ponderadas caso por caso, en función de las circunstancias concurrentes, de tal modo que excluyan la calificación de la conducta como negligente, ya sea por la existencia de una laguna legal, ya por no quedar clara la interpretación de la norma o porque la misma revista tal complejidad que el error haya de reputarse como de difícilmente vencible.

En relación con la culpabilidad en la conducta sancionada, recoge el acuerdo sancionador lo siguiente:

"Cuarto. - Culpabilidad de la conducta del sujeto infractor

(...)

De acuerdo con la normativa transcrita, el obligado tributario tenía la obligación de poner a disposición de la Inspección la documentación fiscal en cualquier equipo informático situado en un espacio que no gozase de la consideración de "domicilio constitucionalmente protegido" y no lo hizo.

El sujeto pasivo es una sociedad que desarrolla una actividad empresarial con una cifra de negocios de 25.382.292,25 euros en el ejercicio 2017; estamos, pues, ante una actividad empresarial de un importante volumen, que era, o tenía que ser, conocedora de la normativa en que se enmarcan las actuaciones de la Inspección de los Tributos, por lo que se aprecia, con claridad, una conducta intencional cuando existe un amplio elenco de obligaciones en un concreto ámbito jurídico en el que se inserta su actividad, en las que ha de suponérsele y se le supone, insistimos, su conocimiento.

Además, el obligado tributario fue informado de los derechos y deberes que le asisten en el seno del procedimiento de comprobación e investigación y estuvo en todo momento asesorado por su abogado.

*No obstante, para justificar su negativa, **XZ** SL utilizó como pretexto que la información solicitada se encontraba en el "domicilio constitucionalmente protegido", pero sin facilitar el acceso a la información en algún espacio que no gozase de la misma protección y todo ello, tras habérsele entregado el escrito de la Delegada Especial en Galicia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria precisamente autorizando la entrada de los funcionarios en las instalaciones y locales de negocios y la toma de todo tipo de datos procedentes de las relaciones económicas con terceras personas, y a pesar de que se le advirtió de las responsabilidades que su conducta podía acarrearle de conformidad con lo previsto en el art. 203 de la LGT.*

Por tanto, a juicio de esta Dependencia, la conducta del sujeto pasivo ha sido una conducta voluntaria, activa y totalmente deliberada, pese a las advertencias realizadas por la actuaria sobre las consecuencias de la misma; el sujeto pasivo ha negado el derecho de la Inspección de acceso a la información. Hay que tener en cuenta que la finalidad del inicio de las actuaciones inspectoras mediante personación es acceder, en el acto, a información con trascendencia para la regularización tributaria que pudiera proceder, evitando su ocultación, alteración o manipulación posteriores; una vez iniciado el procedimiento con el conocimiento del obligado tributario, la conducta en que éste ha incurrido no puede ser subsanada mediante la ulterior aportación de los documentos solicitados en cuanto que su contenido puede diferir del original.

Habiendo sido así, la culpabilidad se aprecia con claridad en el comportamiento del obligado tributario, que ha entorpecido las actuaciones inspectoras, pues estas se iniciaron por personación con la finalidad de acceder a los datos con trascendencia tributaria".

Pues bien, este TEAC coincide con la Inspección en que la conducta de la mercantil fue voluntaria y culpable, entendiendo que le era exigible una conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes. Y es que del examen de los hechos acaecidos se desprende que no cabe apreciar interpretación razonable eximente de responsabilidad sino, más al contrario, una clara intencionalidad de realizar la conducta descrita. La mercantil, como sujeto pasivo, debía ser conocedora de la normativa aplicable y, de manera concreta, de la obligación de poner a disposición de la Inspección la documentación fiscal en cualquier espacio que no gozase de la consideración de "domicilio constitucionalmente protegido". Ello, además, fue comunicado por la Inspección al representante, al que también se le advirtió sobre que su negativa podría ser constitutiva de la Infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria del artículo 203.1 de la LGT.

Por todo ello, resulta forzoso concluir que la conducta seguida fue culpable, pues estando en condiciones de cumplir con sus obligaciones tributarias formales, la interesada optó por no hacerlo, siendo únicamente a ella achacables las causas por las que incumplió dicha normativa.

En este sentido, las resoluciones de este Tribunal Económico-Administrativo Central de 30/09/2010 (RG 5603/2009 y 1923/2009), donde además se cita una sentencia de la Audiencia Nacional de 17/03/2005 (rec. 847/2002), señalan que "*La culpabilidad debe ser apreciada, en principio, en las infracciones administrativas en función de la voluntariedad del sujeto infractor en la acción u omisión antijurídica*".

Así pues, la concurrencia tanto de los elementos necesarios para calificar la conducta de la interesada como constitutiva de infracción tributaria, como la apreciación de voluntariedad en dicha conducta, justifica la imposición de sanción, sin que pueda apreciarse ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el artículo 179 de la LGT.

SEXTO.- Por otra parte, muestra la mercantil su disconformidad con el importe de la sanción impuesta alegando vulneración del **principio de proporcionalidad**, señalando que "*una sanción de 507.645,85 euros es manifiestamente desproporcionada cuando se impone por un comportamiento que no ha imposibilitado a la Administración obtener la información que pretendía conseguir, pues ha sido aportada por **XZ** en el mismo momento*".

En cuanto a la cuantificación de la sanción, se motiva en el acuerdo sancionador lo siguiente:

"Dado que la cifra de negocios en el ejercicio 2017 (último ejercicio cuyo plazo de declaración ha finalizado en el momento de comisión de la infracción) es de 25.382.292,25 euros, procede aplicar una sanción de 507.645,85 euros, correspondiente al 2% de dicha cifra".

Así, la Administración tributaria se limitó a imponer a la entidad la sanción prevista en el artículo 203.6.b).1º de la LGT para obligados tributarios que sean personas o entidades que desarrollen actividades económicas y estén siendo objeto de un procedimiento de inspección, esto es "*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, infracción, con un mínimo de 20.000 euros y un máximo de 600.000 euros*".

Por último, debemos señalar que el hecho de que se aportara la documentación en soporte papel no tiene trascendencia en la comisión de la infracción puesto que la conducta aquí sancionada se refería específicamente a la negativa a facilitar el examen y toma de datos contables y demás datos con trascendencia fiscal de los equipos informáticos de la empresa, datos que podrían coincidir o no con la contabilidad en soporte papel, siendo precisamente esta una de las circunstancias que la Inspección deseaba verificar y no pudo, por lo que no puede admitirse lo dicho sobre que se trata de "*un comportamiento que no ha imposibilitado a la Administración obtener la información que pretendía conseguir*".

Por tanto, habiéndose ajustado la sanción impuesta a lo previsto en la normativa, procede desestimar las alegaciones de la recurrente en este punto.

SÉPTIMO.- Finalmente, solicita la interesada a este TEAC (solicitud que ya había realizado ante el TEAR y también ante la Inspección) nuevo **recibimiento del procedimiento a prueba**, en los siguientes términos:

"Ocasiona indefensión, y por tanto nulidad del procedimiento, la inadmisión de la proposición de prueba en la vía administrativa con el argumento de que la documentación solicitada por el recurrente no se tiene en cuenta para la imposición de la sanción, no que no tenga conexión. El derecho de defensa (24 CE) del administrado abarca, no puede ser de otra manera, la necesidad de que se incorporen al expediente todos aque llos elementos probatorios que puedan ser útiles, directa o indirectamente, para su de fensa y no solo aquellos que el instructor considere, en un espigueo inaceptable, como suficientes para acusar.

Deben practicarse las pruebas indebidamente denegadas tanto en la vía administrativa como en la primera instancia económico-administrativa

1º) DOCUMENTAL. Que se requiera a la AEAT, Delegación Especial de Galicia, Dependencia Regional de Inspección para:

*1º. Que se aporten al procedimiento sancionador todos los documentos acreditativos de las circunstancias o razones por las que mediante la «Orden de Carga de Plan de Inspección de 3 de mayo de 2018» se incluyó a **XZ**, S.L. en el plan de inspección o se acordó el inicio de actuaciones en el expediente de inspección número CO…612 (al que se refiere en la primera página de la comunicación del expediente sancionador), dado el derecho del contribuyente de conocer todos los elementos tenidos en cuenta en el procedimiento de inspección del que dimana el sancionador y poder valorar y someter a contradicción la obtención de cualquier documento relevante en el procedimiento así como de cuestionar su obtención y utilización.*

2º. Que se aporten al procedimiento sancionador todos los documentos obrantes al expediente de inspección número CO…612. Además de los que ya obran al expediente todos los que portaba el equipo de inspección que se personó en el domicilio social el día 2 de octubre de 2018, sin ánimo exhaustivo:

*a) la información mercantil obtenida del Registro Mercantil de **MUNICIPIO_1**;*

*b) las bases de datos informáticas con las que se estuvieron contrastando durante la visita los datos fiscales y contables facilitados en el momento por **XZ** SL;*

c) los documentos preimpresos de autorización de entrada en domicilio constitucionalmente protegido;

d) cualquier otro documento de trabajo que se portara en el momento de la visita o que se haya utilizado en el procedimiento inspector o en el sancionador;

e) cualquier otro documento que obre o se incorpore al expediente.

*2º) TESTIFICAL. Se acompaña como documento número uno acta notarial de la declaración del testigo de los hechos D. **Bzw***

(...)

Se interesa que sea citado para la ratificación de sus informes ante la Abogada del Estado Secretaria del Tribunal o el funcionario en quien delegue.

*3º) PERICIAL. Constan aportados al expediente los informes periciales de la arquitecta superior D.ª **Cpk**, con DNI: …, con despacho profesional en la **DIRECCIÓN_2** (**MUNICIPIO_2**) y de la empresa informática **TW** SL, CIF B…, con domicilio en la **DIRECCIÓN_3**, Polígono del … (**MUNICIPIO_1**).*

Se interesa que ambos sean citados para la ratificación de sus informes ante la Abogada del Estado Secretaria del Tribunal o el funcionario en quien delegue".

Al respecto, procede traer a colación el artículo 236.4 de la LGT, que señala por lo que aquí interesa (redacción original):

"4. Las pruebas testificales, periciales y las consistentes en declaración de parte se realizarán mediante acta notarial o ante el secretario del tribunal o el funcionario en quien el mismo delegue que extenderá el acta correspondiente. No cabrá denegar la práctica de pruebas relativas a hechos relevantes, pero la resolución que concluya la reclamación no entrará a examinar las que no sean pertinentes para el conocimiento de las cuestiones debatidas, en cuyo caso bastará con que dicha resolución incluya una mera enumeración de las mismas, y decidirá sobre las no practicadas".

Y en su desarrollo, el artículo 57.1 del RGRVA dispone por lo que aquí interesa (redacción original):

"1. El tribunal podrá denegar la práctica de las pruebas solicitadas o aportadas cuando se refieran a hechos que no guarden relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en la reclamación, sin perjuicio de lo que decida en la resolución que ponga término a esta, ratificando su denegación o examinándolas directamente si ya estuviesen practicadas e incorporadas al expediente".

Asimismo, conviene recordar la ya citada doctrina de este TEAC relativa la proposición de pruebas (resoluciones de 17/07/2014 -RG 2279/2011- y de 28/05/2009 -2809/2008-):

"Las pruebas testificales, oculares y las consistentes declaraciones de parte tienen escaso valor práctico para aclarar las circunstancias de las obligaciones tributarias; no se olvide que nos encontramos no en un procedimiento civil o penal, sino tributario. Aunque el interesado puede proponer cualquier tipo de prueba que estime conveniente, el Tribunal Económico-Administrativo tiene una amplia libertad para decidir si las pruebas propuestas son pertinentes para acreditar los mismos, sobre todo en relación con las pruebas aportadas y las que constan en el expediente administrativo. Debe recordarse que el carácter público de un documento no garantiza la veracidad intrínseca de las declaraciones que formalicen los interesados pues una escritura pública sólo prueba respecto a terceros del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste de forma que nunca prejuzga la certeza o veracidad de las declaraciones que al efecto hagan las partes".

Pues bien, en el caso que nos ocupa, hemos de denegar las pruebas solicitadas por la interesada por entender este Tribunal que los documentos que se quieren incorporar no guardan relevancia para la decisión de las pretensiones ejercitadas en este recurso, que no resulta necesaria la ratificación de los informes periciales ni del acta notarial del testigo (cuyo relato de los hechos, por otra parte, dista mucho de lo recogido en la diligencia extendida el día 02/10/2018 -la cual tiene naturaleza de documento público y hace prueba de los hechos que motiven su formalización, tal y como se indicó en el Fundamento de Derecho CUARTO-) y que, en todo caso, existen en el expediente pruebas suficientes para poder pronunciarse sobre la cuestión a resolver, tal y como ha quedado acreditado en los Fundamentos de Derecho anteriores.

En el mismo sentido, el TEAR de Galicia, desestimó las alegaciones en lo que a esta cuestión respecta motivando lo siguiente en la resolución impugnada:

"NOVENO.- Finalmente, y puesto que dedica la reclamante el último apartado alegatorio a la propuesta de pruebas en la presente vía económico administrativa (no en vano se apoya en el artículo 236 de la Ley 58/2003 General Tributaria, dedicado a la tramitación del procedimiento en única o primera instancia) a fin de demostrar la insuficiencia de los elementos probatorios necesarios para articular un adecuado principio de acusación, procede evaluar la idoneidad y pertinencia de tales pruebas, así como en su caso, su repercusión sobre los elementos configuradores de la responsabilidad tributaria objeto de imputación (con excepción, tanto del certificado expedido por la empresa encargada de la administración de sistemas de red como del informe descriptivo del edificio, sobre los que ya ha tenido anteriormente la oportunidad de pronunciarse este Tribunal).

Propone primeramente una prueba documental consistente en que se requiera a la Dependencia Regional de Inspección para que se aporten al procedimiento sancionador, tanto los documentos acreditativos de las razones por las que se incluyó al obligado tributario en el plan de inspección o se acordó el inicio de actuaciones inspectoras, como todos aquellos documentos obrantes en el expediente de inspección y aquellos otros que portaba el equipo de inspección en el día de la personación en el domicilio (cita entre otros, la información mercantil obtenida del Registro Mercantil, las bases de datos informáticas con las que se estuvieron contrastando durante la visita los datos fiscales y contables facilitados.....). No cabe compartir la pretensión probatoria planteada pues, acogiendo el razonamiento que asimismo ofreció la Inspección ante análogo planteamiento, figura en el expediente toda la documentación que en relación con la singular conducta objeto de reproche es precisa para el ejercicio de la potestad dirigida a su sanción; sin que ello suponga de manera necesaria ir más allá mediante la inclusión de documentos más propios del grueso del procedimiento de comprobación que en nada afectarían al efectivo derecho a la defensa en el proceso de sancionabilidad de una específica conducta (como es no permitir el acceso a los equipos informáticos) que se manifiesta y se consuma en la misma fecha de inicio de las actuaciones, siempre que obre en el expediente sancionador la debida comunicación de inicio como título habilitante (junto, en su caso, a las oportunas autorizaciones administrativas) para recabar ese acceso, como así ha ocurrido.

*Dar a conocer la falta de entrega al compareciente de documentos que portaba la Inspección en el día de la personación en el domicilio parece ser el propósito de la presentación de la siguiente prueba en vía revisora, de naturaleza testifical, documentada en acta notarial en la que se recoge la declaración del testigo D. **Bzw** (según se hace constar en la diligencia de personación formalizada el día 02-10-2018, actuó en calidad de abogado en aquel momento junto al administrador) relatando los acontecimientos ocurridos en el día de la personación inspectora. Se desconoce con qué otro propósito relevante se ofrece tal versión testifical, si no es también afirmar que por el administrador se ofreció a la Inspección poner a su disposición la documentación fiscal y mercantil de llevanza obligatoria y auxiliar, "bien en formato informático bien en formato papel"; pero esta última alusión a su ofrecimiento en formato informático no consta que tuviese lugar (como se ha ido explicando), pues en la oportuna diligencia se especifica con claridad que "el compareciente manifiesta (.....) que únicamente facilita la documentación en soporte papel (....)", diligencia que tiene naturaleza de documento público (artículo 107.1 de la Ley 58/2003), en el que las manifestaciones que se recogen del obligado tributario "se presumen ciertas y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho" (artículo 107.2 de la Ley 58/2003), sin que la enmienda ahora realizada en aquella acta notarial pueda servir a tales efectos, pues no consta que aquella manifestación fuese incompleta o incorrecta a la vista de la información que ha rodeado aquella personación".*

Por tanto, no procede tampoco en esta instancia acceder a la petición de la recurrente, lo que no ocasiona indefensión a la misma, toda vez que existen en el expediente todos los documentos necesarios para

fundamentar la sanción impuesta y valorar su procedencia, habiendo podido alegar la entidad todo aquello que a su derecho le ha convenido.

En consecuencia de todo lo anteriormente expuesto, acreditado que la entidad, de forma consciente, negó a la Inspección el examen y la toma de datos contables y demás datos con trascendencia fiscal de los equipos informáticos de la empresa, podemos determinar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 203.1.a) de la LGT, la misma incurrió en infracción tributaria por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Por tanto, resultando conforme a Derecho la sanción impuesta, no podemos sino proceder a confirmar la resolución del TEAR de Galicia impugnada, así como el acuerdo sancionador subyacente.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda