

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086991

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS

Sentencia 144/2022, de 16 de febrero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 602/2020

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Facultades. Entrada y registro. *Referencia catastral identificada en la solicitud de autorización judicial de entrada.* En el caso de autos, el local en el que se halló el dispositivo informático que sirvió de base para la regularización practicada por la Administración, se encontraba físicamente separado del restaurante inspeccionado y solo se podía acceder a través de una puerta situada en la vía pública sin que estuviera comunicado con dicho restaurante. La Administración señaló en la solicitud de autorización de entrada las referencias catastrales de los lugares donde se practicaría el registro pero dichas referencias no aparecen mencionadas en el auto de autorización de entrada y registro dictado por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo. Aunque la Administración no estaba obligada a mencionar en su solicitud de autorización las referencias catastrales de los inmuebles en los que se practicaría la entrada y registro. La Inspección aportó tales referencias para facilitar la identificación del inmueble objeto de actuación, es decir, la Administración precisó la exacta localización de los inmuebles en los que la Inspección quería entrar y registrar. Aun cuando en la parte dispositiva de la decisión judicial se autorizó la entrada en los inmuebles, instalaciones y dependencias que constituyen el domicilio social, fiscal, sin hacer referencia, por tanto a las referencias catastrales de dichos inmuebles, lo cierto es que dicha resolución judicial no pudo otorgar una autorización sobre lo que no se había solicitado, y lo solicitado contenía una concreción individualizada de las referencias catastrales de los locales a inspeccionar. La Sala considera que el auto dictado por el Juzgado no otorga cobertura jurídica a la entrada y registro practicados. La entrada al pequeño local no amparado en la autorización judicial de entrada y se produjo sin la advertencia de derechos al interesado, pues no consta que se le informara de la posibilidad de oponerse a la entrada domiciliaria, por lo que la falta de oposición del obligado tributario no resultaba suficiente para entender otorgado válidamente su consentimiento, que resultó viciado y por ello ineficaz para justificar la intromisión domiciliaria. *Intervención de un asesor laboral y no fiscal.* El asesor que se presentó en el establecimiento lo era en materia laboral, no tributaria, por lo que no se puede presumir que el asesor tuviese conocimientos en materia impositiva. La Administración debió informar plenamente al interesado sobre su derecho a oponerse. El simple hecho de que el asesor laboral hubiese sido quien llevó a la Inspección al denominado "pequeño almacén" no comporta la validez del consentimiento otorgado, pues los funcionarios actuantes le entregaron la autorización judicial de entrada y el asesor laboral pudo entender razonablemente que la actuación inspectora tenía cobertura jurídica en el auto mencionado. No se puede exigir al asesor que memorizara todas las referencias catastrales de los inmuebles afectados por la autorización. *Naturaleza del local donde se incautó la tableta.* Aunque no se acreditó que el local donde se incautó el ordenador portátil estuviera destinado a una sala de reuniones en la que se toman las decisiones empresariales, pues en dicho recinto no había mesas de oficina sillas, teléfono, material de papelería, etc., propias de un despacho. La tableta contenía una relación de los ingresos y gastos de la sociedad, a modo de una completa radiografía de la contabilidad y de la vida económica de la sociedad investigada. No se necesita que en el local se almacenase los documentos de la empresa. La conexión entre los datos con trascendencia tributaria encontrados en la tableta con la dirección, gestión y funcionamiento de la sociedad justifican su protección constitucional. La tableta de la que la Inspección extrajo la información tributaria relevante para la regularización de la situación tributaria del contribuyente se encontraba en un local que constituía un espacio cerrado, separado del exterior y de acceso restringido. La Administración no aportó la licencia o certificación del Ayuntamiento justificativo del uso o destino del local. Se trata de un lugar en el que es necesario el consentimiento del titular. La Sala considera que la prueba obtenida de la tableta es nula y sin eficacia en el procedimiento inspector tramitado, y toda vez que la regularización practicada se ampara fundamentalmente en dicha prueba. La liquidación practicada aparece desprovista de prueba eficaz que la sustente.

PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 18.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 108, 113, 116, 139 y 142.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 115, 129 y 130.

PONENTE:

Doña María José Margareto García.

Magistrados:

Don MARIA JOSE MARGARETO GARCIA
Don JORGE GERMAN RUBIERA ALVAREZ
Don LUIS ALBERTO GOMEZ GARCIA
Don JOSE RAMON CHAVES GARCIA

SENTENCIA: 00144/2022

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ASTURIAS

Sala de lo Contencioso-Administrativo

N.I.G: 33044 33 3 2020 0000564

RECURSO: P.O.: 602/20

RECURRENTE: CAMPANU, S.C.

Procuradora: D^a Virginia López Guardado

RECURRIDO: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS (TEARA)

Representante: Sr. Abogado del Estado

SENTENCIA

Ilmos. Sres.:

Presidente:

Dña. María José Margareto García

Magistrados:

D. Jorge Germán Rubiera Álvarez

D. Luis Alberto Gómez García

D. José Ramón Chaves García

En Oviedo, a dieciséis de febrero de dos mil veintidós.

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, compuesta por los Ilmos. Sres. Magistrados reseñados al margen, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo número 602/20, interpuesto por CAMPANU, S.C., representado por la Procuradora D^a. Virginia López Guardado, actuando bajo la dirección Letrada de D. Pedro Menéndez Prieto, contra el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DEL PRINCIPADO DE ASTURIAS (TEARA), representado y defendido por el Sr. Abogado del Estado. Siendo Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. María José Margareto García.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el presente recurso, recibido el expediente administrativo se confirió traslado al recurrente para que formalizase la demanda, lo que efectuó en legal forma, en el que hizo una relación de Hechos, que en lo sustancial se dan por reproducidos. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que, en su día se dicte sentencia acogiendo en su integridad las pretensiones solicitadas en la demanda, y en cuya virtud se revoque la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte contraria.

Segundo.

Conferido traslado a la parte demandada para que contestase la demanda, lo hizo en tiempo y forma, alegando: Se niegan los hechos de la demanda, en cuanto se opongan, contradigan o no coincidan con lo que resulta del expediente administrativo. Expuso en Derecho lo que estimó pertinente y terminó suplicando que previos los trámites legales se dicte en su día sentencia, por la que desestimando el recurso se confirme el acto administrativo recurrido, con imposición de costas a la parte recurrente.

Tercero.

Por Auto de 18 de mayo de 2021, se recibió el procedimiento a prueba, habiéndose practicado las propuestas por las partes y admitidas, con el resultado que obra en autos.

Cuarto.

No estimándose necesaria la celebración de vista pública, se acordó requerir a las partes para que formularan sus conclusiones, lo que hicieron en tiempo y forma.

Quinto.

Se señaló para la votación y fallo del presente recurso en que la misma tuvo lugar, habiéndose cumplido todos los trámites previstos en la ley.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Por la Procuradora Sra. López Guardado en nombre y representación de El CAMPANU S.C. se interpuso recurso contencioso administrativo contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias de fecha 18-6-2020 que desestimó la reclamación confirmando los actos impugnados, en los procedimientos NUM000 y NUM001, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido por los períodos trimestrales de los ejercicios 2012, 2013 y 2014, en los términos señalados en la misma.

Segundo.

Alega la parte recurrente en los hechos de su demanda que ha de ser objeto de enjuiciamiento si la resolución recurrida resulta ajustada a derecho, tanto desde el punto de vista formal como material, invocando igualmente la nulidad del expediente sancionador derivado de la liquidación practicada y subsidiariamente, su improcedencia. Y en los Fundamentos de Derecho, aduce, en primer lugar, que el Auto de fecha 6 de abril de 2016 dictado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 5 de los de Oviedo de entrada en el domicilio del obligado tributario nº 81/2016, no autorizaba la entrada en el inmueble con referencia catastral nº NUM002 y, por tanto, no amparaba la entrada en el local en que se incautó la Tablet y que el obligado tributario en ningún momento mostró consentimiento informado expreso para autorizar la entrada en el mismo, por lo que toda la prueba incautada en el citado local debe ser, a su juicio, reputada nula; indicando asimismo que la Agencia Tributaria era perfectamente conocedora de la existencia de dicho local a través del Modelo 180/2016 de "Rendimiento procedente de arrendamiento de bienes urbanos" y que pese a ello, no lo incluyó, pues aunque la Inspección lo refiera como "pequeño almacén", lejos de tener tal uso de almacén, se trata de una sala de reuniones en la que tiene lugar la toma de decisiones empresariales de los negocios de hostelería, ya que según consta en la Diligencia nº 1 toda la documentación incautada en soporte papel e informático se encontraba en el citado inmueble con la referencia catastral indicada de NUM002 y al que se accedió de forma ilegítima, al tratarse de un local independiente, separado del resto de los locales, con su correspondiente cerradura, con acceso único y exclusivo por la vía pública, con referencia catastral diferente a aquéllos autorizados para la entrada y registro por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 5 de los de Oviedo y que la Inspección actuó cuando menos con falta de diligencia, remitiéndose al informe pericial de D. Anselmo, y que no existió anuencia ni consentimiento informado por el obligado tributario ni

siquiera advertencia de que no se contaba con autorización judicial para ello, conforme ha dejado señalado. Impugna asimismo en su demanda el proceso del volcado de datos del dispositivo informático llevado a cabo por la Inspección. Y en cuanto a los aspectos materiales de la regularización practicada aduce la existencia de un supuesto contrato en exclusiva suscrito con Cervezas San Miguel y la exclusión de la recurrente de la modalidad simplificada del IVA en los ejercicios 2013, 2014 y 2015, señalando en la demanda que la información de la existencia de un contrato de préstamo suscrito con la mercantil San Miguel, Fábricas de Cerveza y Malta, S.A. se habría obtenido del análisis de la contabilidad del ejercicio económico de 2010 que figuraba en el dispositivo informático ilegítimamente obtenido y luego extraviado, en concreto la anotación de la percepción de un préstamo de la cervecera por importe de 40.000 euros.

En cuanto a que ya en el año 2011 se habían superado los umbrales cuantitativos que impedirían acogerse a los regímenes mencionados, se acompaña con la demanda un informe pericial en el que se recoge que la suma de las bases imponibles (excluido el IVA) de las facturas acreditadas, que obran en el expediente, referidas a la entidad El Campanu S.C. asciende a un total de 138.057,30 euros, y las de la entidad DIRECCION000 C.B. asciende a un total de 144.970,49 euros. La suma de ambas magnitudes asciende a 283.027,79 euros, inferiores a los 300.000 euros del límite de compras que proclama haber superado el TEAR.

Y en cuanto a la sanción impuesta, invoca los principios propios del derecho penal aplicables al derecho administrativo sancionador que exigen la existencia de una prueba de cargo plena, directa y obtenida lícitamente, aduciendo asimismo por la recurrente que la única fuente de la que la Inspección obtiene toda la información que, posteriormente utiliza de forma presuntiva en contra del contribuyente, esto es, el dispositivo informático que, se dice, los actuarios extravían en el transcurso de la diligencia, se obtiene de un local cuyo registro y entrada no estaba amparado por resolución judicial ni la Inspección había contado con el consentimiento informado del obligado tributario.

Se argumenta que si bien la prueba de presunciones pudiera ser admisible en el ejercicio de las potestades de aplicación de los tributos, jamás podría serlo en materia sancionadora, pues en este caso sería necesaria una prueba de cargo plena, tanto del elemento objetivo como del subjetivo de la infracción, conforme ha dejado señalado.

A dichas pretensiones se opuso el Abogado del Estado en los términos que constan en su escrito de contestación a la demanda, alegando sobre el primer motivo de recurso articulado por la parte recurrente que en relación a la licitud de la entrada y registro de la Inspección en el local con referencia catastral nº NUM002, pequeño almacén, no mencionado expresamente en el Auto de fecha 6 de abril de 2016 dictado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 5 de los de Oviedo que autorizaba la entrada en el domicilio fiscal de la recurrente, analizado en los F.D.º cuarto y quinto de la resolución recurrida y donde se encontraron las pruebas que sirvieron de fundamento a la regularización practicada, indica que El Campanu S.C. se compone de tres locales colindantes, dos de los cuales se identifican con las referencias catastrales NUM003 y el NUM002 (pequeño almacén), situados en la parcela NUM004 y el resto en la parcela NUM005, con la referencia catastral NUM006, siendo para esta dirección de la CALLE000 nº NUM007 de Ribadesella para la que, entre otros, se solicitó por la inspección la autorización judicial de entrada y registro, como consta en el Hecho primero del citado Auto. Pero añade que, no obstante, el objeto de la entrada no era el examen de las instalaciones del Bar-Restaurante, dado que al tratarse de un local abierto al público no precisaba de dicha autorización, pues lo que precisaba era acceder a todo tipo de documentación que pudiera encontrarse en el mismo, o en cualquiera de las instalaciones, dependencias, almacenes o anexos al propio local, ya que en el Hecho segundo del Auto se amplió la autorización que deja detallado y que no existe ninguna norma que obligue a la Inspección a mencionar en la solicitud de autorización judicial las referencias catastrales. Indica asimismo que el informe del Arquitecto D. Anselmo, mencionado en la demanda, sobre el citado local con referencia catastral nº NUM002 de 32,40 m², en el año 2016 fue objeto de reforma, destinando la parte posterior de 24,20 m² a aseos accesibles desde el restaurante a través de un puerta y los restantes 8,20 m² de su parte anterior, que son 5,70 m² útiles que dice destinarlos a despacho con acceso único e independiente desde la CALLE000 de Argüelles, que cuenta con una mesa y una estantería; cuya descripción del perito dista mucho de la realizada por la Actuaría, ya que esta última indica que "El compareciente nos lleva a un pequeño almacén pegado al local y perteneciente a éste al que se accede también desde la calle y dónde se encuentra la instalación de aire acondicionado, así como una estantería con algunos archivadores" y además contó con la anuencia del obligado tributario, pues fue el propio D. Edemiro quien le llevó a dicho local, con cita de sentencias y que las pruebas obtenidas por la Inspección en el local controvertido fueron lícitamente obtenidas, tanto por estar amparado en la autorización judicial de entrada como por haber sido consentido y autorizado libremente el acceso al mismo por el interesado y por el asesor de la entidad.

Asimismo en relación a la desaparición del dispositivo informático hallado en el pequeño almacén se señala que el hecho de que no se haga constar en la diligencia extendida al finalizar la visita inspectora la devolución del Notebook no significa que no se haya devuelto y menos aún que la Inspección lo haya sustraído deliberadamente cuando ya había copiado la información existente en el mismo. En la diligencia extendida para hacer constar la devolución del material incautado no se hace mención alguna a dicho dispositivo, puesto que no fue trasladado a las Dependencias de la Inspección, al haberse examinado y realizado in situ una copia de los archivos de interés.

Respecto al contrato de préstamo para compraventa de cerveza que figura en el expediente, formalizado el 21 de enero de 2010, se aduce en la contestación a la demanda que el hecho de que en garantía de la amortización del préstamo se haya formalizado aval del Banco Pastor no cambia la naturaleza de la operación, remitiéndose a la doctrina fijada por la DGT a la consulta vinculante V3689-16.

En cuanto a la superación, ya en 2011, de los umbrales cuantitativos establecidos por la normativa del impuesto para acogerse a la modalidad simplificada, al rebasar en dicho ejercicio los 300.000 euros de compras (IVA excluido) en el conjunto de sus negocios se refiere el Abogado del Estado al informe pericial aportado por la actora, en el que únicamente se admite como importe de compras aquellas que han podido ser contrastadas documentalmente por la Inspección con las facturas aportadas por los proveedores requeridos al efecto en el curso de las actuaciones, a las que añade alguna factura descubierta por la Inspección no incluida en el modelo 347 por el proveedor, indicando que no se comparten los cálculos realizados por el perito de la demandante, ya que la cifra real de compras del ejercicio 2011 considerada por la Inspección no se obtiene del modelo 347, sino del archivo Excel hallado en el Notebook denominado "Gastos ingresos 2011 Cangas" incorporado a la carpeta Cangas del expediente electrónico.

Se señala que la información descubierta en el Notebook pone de manifiesto la existencia de compras de bienes y servicios en A (facturas) prácticamente coincidentes con las reflejadas en el modelo 347 y compras en B (gastos sin IVA) no reflejadas en dicha declaración informativa y que obedecen a compras reales realizadas por la entidad no declaradas y que corresponden en su mayor parte a las compras de carne, pescado, marisco, congelados, lavandería...

Se añade que, consecuentemente en los ejercicios 2012, 2013 y 2014, la entidad de la que es partícipe la demandante quedaría excluida de la tributación en el Régimen Especial Simplificado del IVA debiendo tributar en el general del impuesto.

Respecto a la alegación de la actora, en relación a los ejercicios 2013 y 2014 en que por la Inspección se utiliza la modalidad de estimación indirecta de bases imponibles, se señala que el art. 53.1 de la LGT permite la utilización de cualquiera de los medios indicados en el mismo y que la Administración dispone de libertad de elección entre los distintos métodos, habida cuenta de que la estimación indirecta lo que persigue es acercar el resultado lo más posible a la realidad económica del sujeto comprobado.

En cuanto al expediente sancionador se aduce por el Abogado del Estado que las alegaciones de la recurrente han quedado ampliamente resueltas en la liquidación practicada, en el recurso de reposición y en la resolución del TEARA impugnada y refuerzan la convicción acerca de la conducta dolosa de la demandante, acreditada mediante las pruebas descubiertas por la Inspección que ponen de manifiesto la defraudación deliberada y continuada en el tiempo de la recurrente, que oculta parte de las compras y ventas de su actividad económica, interesando la desestimación del recurso.

Tercero.

Planteados los términos del recurso en el sentido expuesto y vistas las alegaciones de las partes, y siguiendo el mismo orden de motivos invocados por la parte recurrente, en primer lugar, será preciso examinar si el Auto de fecha 6 de abril de 2016 dictado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 5 de los de Oviedo de entrada en domicilio del obligado tributario nº 81/2016, autorizaba o no la entrada en el inmueble con referencia catastral nº NUM002, lugar donde, según puso de manifiesto el Abogado del Estado en su contestación a la demanda, se encontraron las pruebas que sirvieron de fundamento a la regularización practicada, pues mientras que la parte recurrente sostiene que no contaba con tal autorización de entrada para dicho local, por los razonamientos expuestos en el Fundamento de Derecho precedente; por el contrario, la Administración demandada postula que sí tenía dicha autorización. De tal forma que según sea una u otra, la solución jurídica será distinta. Por ello, procede examinar dicho motivo de recurso.

A dicho fin y para su resolución es preciso atender a lo dispuesto en el citado Auto de fecha 6 de abril de 2016 dictado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 5 de los de Oviedo de entrada en domicilio del obligado tributario nº 81/2016, en el que consta:

-en el hecho primero, que por la Abogacía del Estado en nombre y representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria se solicitó a dicho Juzgado autorización para la entrada y registro en los domicilios de DIRECCION000 y sus dos socios D. Edemiro y Dña. Azucena, sitios en la CALLE000, nº NUM007 de Ribadesella y en la CALLE001 nº NUM008 de Oviedo, inmuebles con número de referencia catastral NUM003 y NUM006 y NUM009, con el fin de ejecutar las actuaciones inspectoras de los obligados tributarios.

-en el hecho segundo se fijó el objeto y la extensión temporal, precisando en el apartado segundo del mismo que "Asimismo se interesa que la autorización se extienda tanto a la entrada del inmueble como al registro de las instalaciones y dependencias, ya sean comerciales o administrativas, a fin de proceder al examen e intervención de todo tipo de documentación con transcendencia tributaria".

-y en la Parte Dispositiva se acordó "Autorizar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (...) a entrar en los inmuebles, instalaciones y dependencias que constituyen el domicilio social, fiscal y de administración de los domicilios de la actividad empresarial y mercantil El Campanu, S.C. y sus dos socios D. Edemiro y Dña. Azucena, sitos en la CALLE000, nº NUM007 de Ribadesella (Asturias) y en la CALLE001 nº NUM008 de Oviedo (Asturias)".

Consecuentemente con ello y ante las alegaciones de las partes, cada una de ellas en defensa de sus respectivas pretensiones, rechazando a su vez las de la parte contraria, es preciso determinar, de un lado, si el mencionado Auto amparaba la entrada y registro en el cuestionado local con referencia catastral nº NUM002; y de otro lado, si para entrar en el mismo existió o no consentimiento por parte del obligado tributario.

El Arquitecto D. Anselmo realizó un informe pericial, obrante en el expediente, en el que concluye que el restaurante DIRECCION000, en la CALLE000 nº NUM007 de Ribadesella, desarrolla su actividad en un local compuesto por tres fincas catastrales NUM003, NUM006 y NUM002, añadiendo que la referencia catastral que finaliza en " NUM002" es un local que se encuentra física y funcionalmente dividido en la actualidad en dos usos perfectamente diferenciados e independientes: unos accesos accesibles de 32,40 m2, comunicados con el restaurante a través de una puerta practicada en la pared medianera que comparte con la referencia catastral finalizada en "T1" y un despacho de 8,40 m2, sin ningún tipo de comunicación con el restaurante, en el que existe una mesa de oficina y una estantería. A este despacho solo se puede acceder a través de una puerta con su correspondiente cerradura que se encuentra en la fachada de la CALLE000.

A la vista de las actuaciones obrantes en el expediente, incluido el informe pericial reseñado, puede concluirse que el local en el que se encontraba el dispositivo informático Notebook Asus, que ha servido de base para la regularización practicada por la Administración, se encuentra físicamente separado del restaurante y solo se puede acceder a dicho local a través de una puerta (con cerradura) situada en la vía pública, no encontrándose comunicado con dicho restaurante. También se constata que la referencia catastral del mencionado local no figura en el auto de autorización de entrada y registro dictado por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 5 de Oviedo, por lo que puede afirmarse que la entrada y registro de dicho local practicados por la Inspección no se encontraban autorizados por aquél auto.

Ciertamente, ninguna norma obliga a la Inspección a mencionar en la solicitud de autorización las referencias catastrales de los inmuebles en los que se ha de practicar la entrada y registro. En este caso, la Inspección aportó tales referencias para facilitar la identificación del inmueble objeto de actuación, toda vez que, según se señala en la contestación a la demanda, el domicilio en el que DIRECCION000 localiza su negocio, la CALLE000 NUM007, carece de referencia catastral como tal, ya que la actividad se desarrolla en los locales de dos edificios contiguos, uno de ellos con fachada a las calles DIRECCION001 y DIRECCION002 (hoy CALLE000) y el otro edificio con fachada a tres calles diferentes: La CALLE002 nº NUM010, la DIRECCION001 y la CALLE000. Ocurre que en este intento de precisar la exacta localización de los inmuebles en los que la Inspección quería entrar y registrar no se consignó en la solicitud dirigida al Juzgado la referencia catastral del pequeño local con entrada independiente ya mencionado.

Aun cuando en la parte dispositiva del auto se autoriza a la AEAT la entrada en los inmuebles, instalaciones y dependencias que constituyen el domicilio social, fiscal y de Administración de los domicilios de la actividad empresarial y mercantil de DIRECCION000 y de sus socios sitos en la CALLE000 nº NUM007 de Ribadesella, sin hacer referencia, por tanto a las referencias catastrales de dichos inmuebles, lo cierto es que dicha resolución judicial no pudo otorgar autorización sobre lo que no se había solicitado, y lo solicitado contenía una concreción individualizada de las referencias catastrales de los locales a inspeccionar. No resulta suficiente, en este caso, para entender incluido en la autorización judicial el local litigioso la mención que se hace en el auto a que los inmuebles, sus instalaciones y dependencias se encuentran situados en la CALLE000 número NUM007, porque como hemos visto, la actividad de restaurante se desarrolla en los locales ubicados en dos edificios contiguos diferenciados (a diferencia del supuesto examinado en la sentencia del TSJ de Baleares de 18 de septiembre de 2017, recurso 377/16, invocada por la Administración, en el que la autorización judicial se extendía a la totalidad de un edificio), cuyos locales están situados en la planta baja de tales edificios. Esto es, pese a que la referencia catastral del local litigioso no se incluía en la solicitud de entrada y registro, podríamos considerar comprendido dicho local en el auto de autorización de entrada si de su lectura se desprendiese, sin lugar a dudas, su inclusión en dicha autorización al poder deducirse de otros datos identificativos del mismo (la entrada supone la restricción de un derecho constitucional que exige la adecuada justificación de tan excepcional medida, lo que implica, entre otros particulares, determinar con precisión el lugar objeto de registro), lo que no sucede en el caso de autos, en razón a todas las circunstancias que acabamos de explicitar.

En definitiva, el auto dictado por el Juzgado no otorga cobertura jurídica a la entrada y registro practicados.

Cuarto. *Sobre el consentimiento del obligado tributario a la entrada y registro del local litigioso.*

En relación a la afirmación contenida en la resolución recurrida de que de la lectura de la diligencia extendida en presencia del representante legal del obligado tributario y de su asesor, se infiere la plena conformidad de éstos

para que por parte de la Inspección se accediese al denominado almacén, se alega por la recurrente en la demanda que no ha existido anuencia ni consentimiento informado alguno del obligado tributario ni, tan siquiera, ha existido advertencia al obligado tributario del hecho de que la Inspección no contaba con autorización judicial para ello.

Sobre esta cuestión, consta en el expediente la diligencia de la Inspección nº 1, de 15 de abril de 2016, en la que se recoge que siendo las 11 horas del día señalado y en la dirección indicada les recibe Don Edemiro como responsable legal del obligado tributario a quien informan del objeto de la visita y le hacen entrega de las comunicaciones de inicio correspondientes a él y a la sociedad, así como una copia del auto judicial que les ampara en las actuaciones. Don Edemiro les autoriza a iniciar las actuaciones, permaneciendo en el local y comprobando la documentación existente así como los equipos informáticos. Se hace constar que "en este momento" se persona en este local Don Ismael, en calidad de asesor. A continuación se consigna en la diligencia que el local se compone de la sidrería con mostrador al público y mesas, la cocina, con distintas dependencias, comedor separado pero con acceso desde la sidrería, aseos, una terraza cubierta y cerrada con acceso exclusivo por la calle. Seguidamente se dice "el compareciente nos lleva a un pequeño almacén pegado al local y perteneciente a éste al que se accede también desde la calle y donde se encuentra la instalación del aire acondicionado así como una estantería con algunos archivadores".

En la diligencia nº 2 extendida ese mismo día se recoge que "asimismo se visualizan las carpetas y archivos de un Notebook Asus Eee PC de los que se copian archivos ofimáticos con trascendencia tributaria".

Para examinar este motivo impugnatorio partiremos de lo dispuesto en el art. 113 de la LGT, según el cual: "Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial". En este mismo sentido, el art. 172.3 del Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos establece que: "Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial".

Pues bien, acerca del aquí controvertido consentimiento, la sentencia del Tribunal constitucional 54/2015, de 16 de marzo, contiene la siguiente doctrina:

"Debemos, por tanto, analizar si se han cumplido los requisitos del consentimiento del titular del derecho cuando, como en este caso, el consentimiento actúa como fuente de legitimación constitucional de la injerencia en el ámbito de los derechos fundamentales del art. 18 CE . En este ámbito, hemos afirmado en la STC 173/2011, de 7 de noviembre , FJ 2, que el consentimiento eficaz del sujeto particular permite la inmisión en su derecho a la intimidad, si bien no precisa ser expreso, admitiéndose también un consentimiento tácito; en supuestos referentes al derecho a la inviolabilidad del domicilio del art. 18.2 CE , hemos indicado asimismo que este consentimiento no necesita ser expreso (STC 22/1984, de 17 de febrero) y que, salvo casos excepcionales, la mera falta de oposición a la intromisión domiciliar no podrá entenderse como un consentimiento tácito (STC 209/2007, de 24 de septiembre , FJ 5).

Ahora bien, en todos los casos, 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 injerente. Así, en el ámbito del derecho a la intimidad, hemos apreciado 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 (en este sentido, SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 8 , y 70/2009, de 23 de marzo , FJ 2).

(...)

Tal como se ha expresado anteriormente, la entrada en las dependencias de la empresa se hizo sin advertencia de derechos al interesado, por lo que, en el contexto de esa normativa, los funcionarios actuantes no podían considerar que la falta de oposición del obligado tributario fuera suficiente, pues su Reglamento de actuación les obligaba a despejar toda duda mediante la instrucción de derechos al interesado, advirtiéndole de la posibilidad de oponerse a la entrada en el domicilio para llevar a cabo la actuación inspectora".

Sobre esta misma materia, la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de enero de 2012, rec. 2269/2010 se expresa en los siguientes términos: " la validez del consentimiento exige, de conformidad con la jurisprudencia de la Sala Segunda de este Tribunal que expresamente cita (sentencias, entre otras, de 1 de abril de 1996 , 4 de marzo de 1999 y 18 de febrero de 2005), que esté absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño; por lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere". Y la sentencia del Tribunal Supremo de 1-10-2020, recurso 2966/2019 afirma que: "Si se trata de una entrada inaudita parte -como es el caso- se tiene que solicitar expresamente el consentimiento -bien informado- del titular del derecho, y dejar referencia a la posibilidad

de su revocación en cualquier momento, pues es doctrina consolidada del Tribunal Constitucional -sentencias núms. 22/1984, de 17 de febrero, 209/2007, de 24 de septiembre, y 173/2011, de 7 de noviembre- que el consentimiento puede ser revocado de tal manera, antes o durante la entrada o registro, pues ello no es más que el ejercicio de un derecho constitucional que, obviamente, no puede ser objeto de sanción por considerarla una actitud obstruccionista de la labor inspectora".

De la anterior doctrina jurisprudencial se desprende que el consentimiento eficaz para justificar la intromisión domiciliaria exige: 1.- Que sea prestado por el titular de la actividad económica. 2.- Que sea libre, espontáneo e inequívoco. 3.- Que tenga como presupuesto la información expresa y previa sobre el alcance de la actuación inspectora que justifica la entrada y sobre el derecho del contribuyente a negarse u oponerse a la misma.

En el presente caso, de los hechos que refleja la diligencia número 1, ya reseñada, se desprende que Don Edemiro llevó a la Inspección al "pequeño almacén pegado al local y perteneciente a éste al que se accede también desde la calle", de lo que la Administración tributaria deduce que se consintió libremente el acceso al local por la interesada y el asesor que se encontraba presente.

Este último, Don Ismael, en su comparecencia judicial manifestó ser el asesor laboral de la empresa y que había llegado al establecimiento (se presentó como abogado en materia laboral) después de que la Inspección interviniese la tableta en el local litigioso.

Considera la Sala que, en el caso de autos, la entrada al pequeño local, cuya referencia catastral finaliza en " NUM002", se produjo sin advertencia de derechos al interesado (no consta que se le advirtiera de la posibilidad de oponerse a la entrada domiciliaria), por lo que la falta de oposición del obligado tributario no resultaba suficiente para entender otorgado válidamente su consentimiento, que resultó viciado y por ello ineficaz para justificar la intromisión domiciliaria. Así, el art. 34.1.ñ) de la LGT reconoce al obligado tributario el derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de la Inspección de sus derechos en el curso de tales actuaciones. Sobre la existencia de tal consentimiento nada se refleja en la diligencia nº 1 referenciada, tal y como viene a exigir la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2009, recurso 185/2007: "la supuesta falta de claridad del precepto que se imputa al precepto no puede determinar la nulidad pretendida, ya que el art. 172,5 no excluye la información al interesado sobre sus derechos con motivo de las actuaciones inspectoras, por lo que en la correspondiente diligencia que se levante se debe dejar constancia por parte del actuario de todo aquello que sea muestra que el consentimiento para realizar una entrada en un domicilio se prestó con conocimiento y de forma libre".

El asesor que se presentó en el establecimiento, según se deduce de la secuencia temporal de hechos recogida en la diligencia nº 1 (que tiene fuerza probatoria, salvo que se acredite lo contrario, según lo establecido en el art. 107.1 de la LGT), lo era en materia laboral, no tributaria, sin que conste acreditado que el mismo informase al obligado tributario de sus derechos en materia tributaria, en concreto de su derecho a oponerse a la entrada y registro efectuada por la Inspección, no pudiendo presumirse que dicho asesor tuviese conocimientos en materia impositiva. Así, es a la Administración a quien incumbe la garantía de una completa información que de sustento eficaz al consentimiento del titular de la actividad inspeccionada, lo que en este caso no se verificó. Por ello hemos de concluir que los actuarios intervinientes no obtuvieron el consentimiento informado de quien encontraba presente en el momento de su intervención.

El simple hecho de que el Sr. Edemiro hubiese sido quien llevó a la Inspección al denominado "pequeño almacén" no comporta la validez del consentimiento otorgado, en cuanto los funcionarios actuantes ya le habían entregado el auto de autorización de entrada emitido por el Juzgado, de lo que aquél pudo razonablemente entender que la actuación inspectora sobre dicho local tenía cobertura jurídica en el auto mencionado, no resultando exigible al mismo que tuviese memorizadas las referencias catastrales de los inmuebles afectados por la autorización.

Quinto. *Sobre la naturaleza y destino del denominado pequeño almacén en el que se encontraba la tableta o dispositivo informático.*

Se alega por la recurrente en la demanda que el "pequeño almacén" al que se refiere la Inspección, lejos de tener el uso de almacén, pretendido por la Administración, se trata de una sala de reuniones en la que tiene lugar la toma de decisiones empresariales de ambos negocios de hostelería, y en la que se encontraba el ordenador de la empresa ahora desaparecido.

En la resolución del TEARA recurrida se señala que la descripción que de dicho local se realiza en la diligencia extendida por los actuarios el 15 de abril de 2016 no se acomoda a la realizada por el perito de parte (Don Anselmo) en su informe de 4 de septiembre de 2017 (con casi año y medio de diferencia).

En efecto, debe prevalecer la fuerza probatoria de dicha diligencia nº 1, en la que se recoge que en dicho local "se encuentra la instalación del aire acondicionado así como un estantería con algunos archivadores", sin referencia alguna a la existencia de mesa de oficina, sillas, teléfono, material de papelería, etc., propias de un despacho, por lo que no puede considerarse acreditado que tal local constituyese, como sostiene la actora, una sala de reuniones en la que se tomasen las decisiones empresariales de ambos negocios de hostelería.

Sobre el alcance del derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas, la sentencia del Tribunal Constitucional 54/2015, ya mencionada, señala que: "...habida cuenta que la actuación se

produce en el domicilio de una persona jurídica, debe recordarse la doctrina de este Tribunal que afirma que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio es extensivo a las personas jurídicas (por todas, STC 137/1985, de 17 de octubre, FJ 3), si bien no existe una plena correlación entre el concepto legal de domicilio de las personas jurídicas establecido por la legislación mercantil, con el del domicilio constitucionalmente protegido, ya que éste es un concepto "de mayor amplitud que el concepto jurídico privado o jurídico administrativo" (SSTC 22/1984, de 17 de febrero, FJ 2; 160/1991, de 16 de julio, FJ 8, y 50/1995, de 23 de febrero, FJ 5, entre otras).

La STC 69/1999, de 26 de abril, FJ 2, precisa que las personas jurídicas gozan de una intensidad menor de protección, por faltar una estrecha vinculación con un ámbito de intimidad en su sentido originario; esto es, el referido a la vida personal y familiar, sólo predicable de las personas físicas. De suerte que ha de entenderse que en este ámbito 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".

Hemos de recordar que los datos necesarios para practicar la regularización practicada se obtuvieron con ocasión de la entrada en el "pequeño almacén" o local cuestionado, en el que se encontraba un dispositivo Notebook Asus Eee PC del que se copió la información existente en el mismo.

Por tanto, aun cuando en la resolución del TEARA recurrida se dice que no puede afirmarse que dicho local sirviese de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad (recordemos que la sentencia constitucional citada extiende la protección del domicilio de las personas jurídicas a los espacios físicos que sirven para la custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad), lo cierto es que en dicha tableta se recogía una relación de los ingresos y gastos de la sociedad, con el detalle que ya hemos mencionado, que ofrecía una completa radiografía de la vida económica de la sociedad investigada y la contabilidad real de la misma en los ejercicios 2009 a 2012, encontrándose este último año incluido en la regularización practicada a la recurrente, por lo que el hecho de que en el local no se guardasen documentos de la empresa del año 2016 (en que se realizó la entrada domiciliaria) no excluye la protección constitucional como domicilio de dicho lugar (la jurisprudencia mencionada no limita tal protección a los soportes de la vida diaria de la sociedad del ejercicio en curso), teniendo en cuenta, además, la conexión existente entre los datos con trascendencia tributaria encontrados en la tableta con la dirección, gestión y funcionamiento de la sociedad.

Es indudable que la tableta de la que la Inspección extrajo la información tributaria relevante para la regularización de la situación tributaria del contribuyente se encontraba en un local que constituía un espacio cerrado, separado del exterior y de acceso restringido, lo que reflejaba la efectiva voluntad de exclusión de terceros por parte del obligado de tributario y su utilización para un destino al que es inherente la idea de privacidad.

Aunque la Inspección denomina como pequeño almacén a dicho local, lo cierto es que en el mismo, el día de la entrada, no se encontraron mercancías o existencias propias del negocio de hostelería objeto de investigación. Tampoco se aporta por la Administración demandada la licencia o certificación del Ayuntamiento justificativo del uso o destino del local.

Sin perjuicio de lo anterior, hemos de recordar que los arts. 8.6 de la LJCA y 91.2 de la LOPJ amplían el ámbito de garantías de los ciudadanos frente a la prerrogativa de ejecutoriedad de la Administración más allá de lo inicialmente previsto en el art. 18.2 de la CE, al requerir autorización judicial también, para la entrada en otros lugares que, aun no siendo domicilio, el acceso a los mismos quede condicionado al consentimiento de su titular. Así, dichos preceptos atribuyen a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo la competencia para autorizar "la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración" (art. 91.2 de la LOPJ).

En referencia al anterior art. 87.2 de la LOPJ, la sentencia del Tribunal Constitucional nº 76/1992 señala que: "este precepto no se refiere sólo a la entrada en domicilio, garantizando la inviolabilidad del mismo, sino también a los "restantes edificios o lugares de acceso dependiente del consentimiento de sus titulares" que es el supuesto de las autorizaciones para la entrada en fincas rústicas instadas en este caso del Juez proponente".

En estos casos de "restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular", la autorización judicial es igualmente necesaria (recordemos que el local litigioso es un espacio cerrado al que se accede, desde la vía pública, mediante una puerta con cerradura, no comunicado con el restaurante, todo lo cual pone de manifiesto el ejercicio por quien tiene su legítima posesión de facultades de exclusión de terceros).

Sexto. *Sobre la ineficacia de las pruebas obtenidas en la entrada y registro domiciliarios practicados.*

Una vez sentado que la entrada y registro del local cuestionado no estaba amparada en el auto judicial ni en el consentimiento del obligado tributario, la prueba obtenida de la tableta que se encontraba en el mismo ha de considerarse nula y sin eficacia en el procedimiento inspector tramitado (art. 11.1 de la LOPJ), y toda vez que la regularización practicada se ampara fundamentalmente en dicha prueba hemos de considerar que la misma adolece del mismo defecto de nulidad.

En este sentido, en la resolución del TEARA recurrida se recoge (página 3) que "La exclusión del Régimen simplificado lleva a que la entidad tribute bajo el Régimen General del IVA; los datos necesarios para ello se han obtenido de la propia entidad interesada: con ocasión de la entrada en el domicilio fiscal, se copió la información existente en el dispositivo Notebook Asus Eee PC...".

También en la contestación a la demanda se constata la relevancia de la información contenida en la tableta litigiosa, como se expuso anteriormente y cuando al impugnar los cálculos realizados por el perito de la parte demandante se señala que la cifra real de compras del ejercicio 2011 considerada por la Inspección no se obtiene del modelo 347, sino del archivo Excel hallado en el Notebook denominado "Gastos ingresos 2011 Cangas".

En definitiva, dada la relevancia de la información obtenida por la Inspección en el Notebook reseñado, a la que no puede otorgarse eficacia probatoria, según lo ya razonado, la liquidación practicada aparece desprovista de prueba que la sustente (al menos de una prueba suficiente), lo que ha de conducir a su anulación.

La anulación de la liquidación comporta la anulación de la resolución recurrida tanto en lo que se refiere al acuerdo de liquidación, como al acuerdo de sanción por la comisión de la infracción tipificada en el art. 191.1 de la LGT, pues al anularse en la presente resolución la liquidación impugnada ello comporta la inexistencia del elemento objetivo del ilícito tributario, por lo que no puede calificarse de antijurídica la actuación de la recurrente.

Por todo ello procede acordar a estimación del presente recurso, sin que proceda analizar el resto de motivos impugnatorios esgrimidos en la demanda, por resultar ya innecesario.

Séptimo.

Conforme al artículo 139 de la Ley 29/98 ante las circunstancias concurrentes no ha lugar a hacer expresa condena en costas a la Administración demandada, dadas las dudas de derecho que plantea el presente recurso al basarse la sentencia en la jurisprudencia existente en torno a la inviolabilidad domiciliaria, que en este caso presenta un marcado perfil casuístico.

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente aplicación,

FALLO

En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, ha decidido: Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora Sra. López Guardado en nombre y representación de El Campanu S.C. contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias de fecha 18-6-2020 que desestimó la reclamación confirmando los actos impugnados, en el procedimiento NUM000 y NUM001, en el que intervino el Sr. Abogado del Estado; Resolución que se anula por no ser conforme a derecho, así como los Acuerdos de liquidación y sanción de los que la misma trae causa por no ser conformes a derecho. Sin costas.

Contra la presente resolución cabe interponer ante esta Sala, RECURSO DE CASACIÓN en el término de TREINTA DIAS, para ser resuelto por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo si se denuncia la infracción de legislación estatal o por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Superior de Justicia si lo es por legislación autonómica.

Así por esta nuestra Sentencia, de la que se llevará testimonio a los autos, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

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