



Expediente: 78/24

Expediente de gestión: 2022RCAL...

Número de registro: 2022/...

Recurrente: LN SAU

Tributo: SANCIÓN TRIBUTARIA

Fecha de presentación del recurso: 1/7/2022

El Consell Tributari, reunido en sesión de 18 de junio de 2025, conociendo del recurso presentado por LN SAU, ha estudiado la propuesta elaborada por el ponente designado al efecto, adoptando el siguiente acuerdo:

ANTECEDENTES DE HECHO

1.- En la fecha referenciada en el encabezamiento, el interesado interpone recurso de alzada contra los actos que se detallan a continuación:

Acto impugnado / Recibo	Detalle: Concepto	Identificador / Dirección Objeto	Importe €	Periodo/Fecha
Liquidación IT2022...	SANCIÓN TRIBUTARIA	...	600.000,00	18/05/2022

2.- En fecha 1 de julio de 2022, el Sr. ARP, actuando en nombre y representación de la sociedad LN SAU, interpone recurso de alzada contra la resolución dictada en el expediente núm., por la que se desestiman las alegaciones formuladas contra el acuerdo de incoación y propuesta de sanción y se dispone imponer a la sociedad mercantil interesada una sanción pecuniaria por un importe de 600.000,00 euros, por la comisión de una infracción tributaria de carácter grave, tipificada en el artículo 203.1 de la Ley General Tributaria, por haber realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones en el procedimiento inspector de regularización tributaria tramitado en el expediente nº ... respecto a la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público municipal, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministro de interés general, correspondiente a los ejercicios 2017 a 2020.

La sociedad recurrente plantea las siguientes alegaciones:

1. Falta de concurrencia del elemento objetivo de la infracción: ausencia de realización de conducta merecedora de reproche sancionador.

Al respecto, alega que LN SAU ha colaborado activamente con la Inspección y ha estado a su disposición para aportar los datos solicitados a pesar de no contar con la información requerida, y para explicar el negocio de la compañía y esclarecer cualquier duda, no habiéndose producido en ningún momento del procedimiento una obstrucción a las actuaciones de la Inspección.

- Se aportó una estimación de los ingresos brutos y los gastos deducibles de interconexión en función de los kilómetros de red propia disponibles en el territorio municipal de Barcelona, en relación con los kilómetros de red totales en el territorio nacional. Esta información fue facilitada en el escrito de contestación a la diligencia recibida con fecha 4 de noviembre de 2021.
- Esta estimación era la única forma posible de aportar la información solicitada, que se realizó para poder atender correctamente lo requerido, a pesar de considerar que no es sujeto pasivo de la tasa, por no realizar el hecho imponible. La sociedad no puede conocer de forma directa el importe de los ingresos brutos a nivel municipal, al no prestar servicios al consumidor final de los suministros como ha sido avalado por la Dirección General de Tributos, en contestación a la consulta vinculante V2379-21, de 23 de agosto de 2021.
- La Compañía no puede conocer de forma directa el importe de los ingresos brutos a nivel municipal, al no prestar servicios al consumidor final de los suministros ya que sus ingresos, al provenir de servicios mayoristas, lo son de forma global y en su facturación no se distingue la procedencia.
- La contabilidad de LN SAU aportada en el procedimiento inspector recoge la facturación de forma global, sin que sea posible realizar un desglose territorial.
- El artículo 203.6 b).2 de la LGT pretende disuadir al obligado tributario de cualquier conducta tendente a la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, con el fin de dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones



en relación con el cumplimiento de sus obligaciones pero en este caso, no es una obstrucción de la actuación inspectora sino una discrepancia en los métodos empleados para el cálculo de la tasa que ha llevado a la regularización tributaria por parte de la Inspección.

- Al no disponer de la facturación anual en el término municipal de Barcelona porque se dedica a la prestación de servicios mayoristas de redes e infraestructuras, la única forma de discriminar la supuesta utilización por parte de LN SAU del dominio público local es mediante la relación entre el número de kilómetros disponibles por canalización propia en el terreno del municipio de Barcelona sobre el número de kilómetros pares netos disponibles en el territorio nacional para cada uno de los ejercicios inspeccionados y esa información fue facilitada a la Inspección.
- El hecho de no estar conforme la Inspección con la información aportada para el cálculo realizado no se puede considerar obstrucción.
- Por todo ello, la recurrente considera que no procede la imposición de la sanción recurrida por no concurrir el elemento objetivo de la infracción, ya que se fundamenta en la obstrucción al procedimiento inspector por falta de aportación de una documentación que sí ha sido aportada, atendiendo en todo momento a lo solicitado.
- **Falta de concurrencia del elemento subjetivo de la infracción: ausencia de conducta culpable o negligente merecedora de reproche sancionador.**
- Según la jurisprudencia, la exigencia de la culpabilidad constituye un elemento básico para calificar la conducta como sancionable. Se rechaza la responsabilidad objetiva del obligado tributario.
- La Inspección considera que concurre el elemento subjetivo del tipo infractor del artículo 203.6.b) 2º LGT, por el hecho de que considera que no se ha aportado, tras tres requerimientos, la información solicitada sobre los kilómetros de redes a nivel nacional, lo que supone que la entidad no haya actuado con la diligencia debida. Sin embargo, LN SAU se encuentra en desacuerdo con ello por cuanto ha contestado a todos los requerimientos aportando la información requerida por la Inspección y toda aquélla

información a disposición de la entidad que ha posibilitado la regularización tributaria practicada con total garantías.

- Para que la conducta del contribuyente pueda ser sancionada, debe haber sido culpable o dolosa, sin que sea suficiente una responsabilidad objetiva.
 - Lo que subyace en definitiva no es una obstrucción a las actuaciones de la Inspección sino una discrepancia en el método empleado para el cálculo de la tasa.
 - **Subsidiariamente, alega que el acuerdo sancionador no se ajusta a Derecho por infringir el principio de proporcionalidad.**
 - Manifiesta que existe una clara desproporción si se compara la cuota tributaria derivada del procedimiento inspector de 164.706,43 euros, y el importe de la sanción propuesta en el procedimiento sancionador de 600.000,00 euros, lo que supone una sanción del 364% sobre el principal.
 - Sobre la aplicación del principio de proporcionalidad, invoca diferentes sentencias del Tribunal Supremo y del TJUE.
 - Indica que el Tribunal Supremo tiene establecido la existencia de un margen de apreciación entre un mínimo y un máximo que conlleva que se tenga que tomar en consideración la cifra de negocios del sujeto incumplidor, la gravedad intrínseca de la conducta y la individualización del elemento subjetivo y su intensidad por dolo o culpa.
 - La sanción impuesta supone una desproporción porque no refleja la gravedad de la infracción y no tiene en cuenta las circunstancias concretas del supuesto.
2. **Nulidad de pleno derecho de la propuesta de resolución del expediente sancionador ex artículo 217 LGT, toda vez que se ha dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido durante el curso del mismo se ha causado una lesión de derechos con amparo constitucional (art. 217.1.e y 217.1.a).**

Alega incorrecta vía de notificación durante las actuaciones realizadas en el procedimiento inspector y sancionador.



Por todo ello, solicita que se estime el recurso y se procede a la anulación de la sanción recurrida.

3.- De la documentación incorporada al expediente, los antecedentes del mismo y el informe del Institut Municipal d'Hisenda se desprende la siguiente relación de hechos:

De acuerdo con el procedimiento inspector de regularización tributaria tramitado por la Inspección del Instituto Municipal de Hacienda expediente nº ..., así como en los procedimientos sancionadores tramitados en los expedientes núm. ... y núm. ..., constan las siguientes actuaciones:

1.- Procedimiento de regularización tributaria expediente nº ...:

1.1.- En fecha 28-06-2021, la Inspección de Hacienda Municipal inició procedimiento de comprobación y, en su caso, de regularización de la situación tributaria de la sociedad LN SAU en relación con la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público municipal, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministro de interés general, de los ejercicios 2017 a 2020.

La inspección de conformidad con los artículos 115, 141 a 159 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria notificó requerimiento a la sociedad recurrente para efectuar comparecencia el día y hora que se indicaba, debiéndose aportar la documentación siguiente:

- 1) Certificación suscrita por el órgano competente de la compañía de los ingresos brutos procedentes de la prestación de servicios de telecomunicaciones y explotación de redes de telecomunicaciones (telefonía fija, ADSL, fibra óptica, derechos de interconexión, etc) en el término municipal de Barcelona, para los ejercicios abiertos a inspección.
- 2) Fichero excel, para cada uno de los ejercicios abiertos a inspección, con el detalle por cliente de la facturación realizada por la sociedad. El fichero debería contener los datos identificativos de los clientes particulares y/o empresas a las que se ha prestado servicios. Dicho fichero debería ser coincidente con la cifra de ingresos de las cuentas contables de la sociedad.

- 3) Declaración de los ingresos brutos de explotación presentada a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, para cada uno de los ejercicios abiertos a inspección, y por cada una de las autorizaciones y/o licencias obtenidas.
- 4) Fichero excel con la relación detallada de la totalidad de los costes incurridos por interconexión y acceso a las redes ajenas durante los ejercicios abiertos a inspección. Desglosando empresa proveedora, CIF, concepto, número de factura, fecha, municipio donde se presta el servicio, y cuenta contable de gasto asociada. Dicho fichero debería ser coincidente con la cifra de las cuentas contables donde se registran dichos gastos.
- 5) Cuentas anuales e informe de auditoría de los ejercicios abiertos a inspección.
- 6) Balance de comprobación de los ejercicios abiertos a inspección, con el máximo nivel de detalle de cuentas.
- 7) Cualquier otra información que considerasen pueda ayudar a determinar la cifra de ingresos brutos de los ejercicios abiertos a inspección.

a) PRIMERA COMPARCENCIA:

En fecha 29-09-2021, se emite diligencia de comparecencia del Sr. ARP, representante de la sociedad LN SAU, en la que designa, para las comunicaciones relativas al expediente, el correo electrónico siguiente: ...

De la diligencia de comparecencia se desprende que la sociedad interesada aporta parte de la documentación requerida mediante la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras de 28-06-2021. Concretamente:

- 1) Escrito del representante de la interesada en el que se argumenta que la interesada es un operador neutro que presta servicios mayoristas y que, a su entender, no están sujetos a la tasa municipal objeto de la inspección.
 - a. En el mismo escrito se aporta un cálculo de la base de la tasa, estimando la base de la misma de acuerdo con la proporción que representan los kilómetros de red instalados en Barcelona respecto los kilómetros de red totales de los que dispone la compañía.



b. Esta base imponible sería la siguiente:

c. Concepto / Ejercicio	2017	2018	2019	2020
d. Ingresos estimados atribuibles				
e. Al municipio de Barcelona	35.927,15	67.987,56	141.739,49	134.241,58
f. Gastos estimados atribuibles al				
g. municipio de Barcelona	8.027,37	3.272,93	8.495,16	
	31.831,83			
h. Base imponible atribuible				
i. estimada	27.899,78	54.714,63	113.244,34	
	102.409,74			

- 2) No se aporta ficheros Excel con el detalle de facturas realizadas en cada municipio y los costes asociados, puesto que al ser un operador mayorista que ofrece servicios a otros operadores, afirma que no dispone de dicho desglose en sus sistemas de información.
- 3) Resumen de ingresos enviado a la Comisión Nacional de los Mercados y Competencia (CNMC) para cada uno de los abiertos a inspección, y por cada una de las autorizaciones y/o licencias obtenidas.
- 4) Balance de comprobación de los períodos:
- 01/01/17..31/12/17 (año natural)
 - 01/01/18..31/07/18 (7 meses)
 - 01/08/18..31/07/19 (ejercicio fiscal)
 - 01/08/19..31/07/20 (ejercicio fiscal)

No aporta la siguiente documentación:

- 1) Cuentas anuales e informe de auditoría de los ejercicios abiertos a inspección, siendo el cierre contable el 31 de marzo.

Asimismo, el Inspector Actuario solicita que se aporte en el plazo de 10 días hábiles la siguiente documentación:

- 1) Balances de comprobación por año natural de los ejercicios 2018 a 2020;
- 2) Explicación de los servicios incluidos en cada una de las cuentas que se detallan en la diligencia de comparecencia;
- 3) Explicación de los costes incluidos en cada una de las cuentas que se relacionan en la diligencia de comparecencia;
- 4) Detalle de los kilómetros de red disponibles en el territorio nacional, indicando municipio donde se encuentran, o si son costes entre diferentes municipios/centros.

En fecha 29/09/2021 LN SAU presenta escrito en el que argumenta que no le es de aplicación el artículo 24.1.c del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas locales, porque sus servicios no son servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario.

b) SEGUNDA COMPARECENCIA:

En fecha 25-10-2021, se emite diligencia de comparecencia del Sr. JVCB, actuando en representación de la sociedad LN SAU, en la que designa nuevamente, para las comunicaciones relativas al expediente, el correo electrónico siguiente: ...

De la diligencia de comparecencia, se desprende que la sociedad interesada aporta parte de la documentación requerida en la comparecencia de 28-09-2021. Concretamente:

- 1) Cuentas anuales e informe de auditoría de los ejercicios abiertos a inspección, siendo el cierre contable a 31 de diciembre de 2017, y 31 de julio para los ejercicios 2018 a 2020.
- 2) Explicación de los servicios incluidos en diferentes cuentas, que se relacionan.
- 3) Explicación de los costes incluidos en las diferentes cuentas que se detallan.

No aporta la siguiente documentación, que se requiere por segunda vez que se presente en el plazo de 10 días hábiles:



- 1) Balances de comprobación por año natural de los ejercicios 2018 a 2020;
- 2) Detalle de los kilómetros de red disponibles en el territorio nacional, indicando municipio donde se encuentran, o si son redes de conexión entre diferentes municipios/centros.

Asimismo, el Inspector Actuario solicita que se aporte en el plazo de 10 días hábiles la siguiente documentación:

- 1) Cálculo del peso relativo de la red del municipio de Barcelona, sobre el total de redes en el territorio nacional.

c) **TERCERA COMPARCENCIA:**

En fecha 04-11-2021, se emite diligencia de comparecencia por videoconferencia del Sr. JVCB y ARP, actuando ambos en representación de la sociedad LN SAU.

Los representantes de LN SAU comparecen al efecto de explicar el negocio de la interesada. Indican que dicho negocio es principalmente el negocio mayorista, que consiste en dos servicios principales:

- 1) El alquiler de uno o varios pares (pelos) de un cable de fibra en un tramo específico. Los cables de fibra se extienden normalmente por canalizaciones ya existentes de terceros si bien en ocasiones también se alquila el cable de fibra, o se compra el derecho de uso. Los pares de fibra que discurren por canalización propia en el ámbito urbano suponen únicamente el 5% del total.
- 2) Prestación de servicios de capacidad donde LN SAU es propietario de los equipos en los extremos de los puntos de conexión que se utilizan para “iluminar” la fibra.

También ofrecen otro tipo de servicios como las conexiones por satélite (donde no es económicamente viable prestar servicios de fibra) y otros servicios accesorios como la gestión de la red de transmisión de datos y otros servicios para clientes corporativos (por ejemplo GNF).

De la diligencia de comparecencia, se desprende que la sociedad interesada no aporta la siguiente documentación:

- 1) Detalle de los kilómetros de red disponibles en el territorio nacional, indicando municipio donde se encuentran, o si son redes de conexión entre diferentes municipios/centros.
- 2) Cálculo del peso relativo de la red del municipio de Barcelona, sobre el total de redes en el territorio nacional.

Asimismo, en relación con los balances de comprobación requeridos, los comparecientes manifiestan que no disponen de los balances de comprobación por año natural solicitados, dado que su cierre es en el mes de Julio, y que no se pueden “construir” para la inspección, porque hay muchos ajustes que se introducen en el último mes del año que podrían distorsionar la información y porque no estarían asociados a cuentas aprobadas por los órganos de administración ni auditados.

En la misma fecha de la diligencia LN SAU presenta un escrito en el que menciona que, por un lado, se determina el número de kilómetros de los que dispone la Compañía en territorio nacional. En este sentido, para cada ejercicio objeto de comprobación, el número de kilómetros netos a nivel nacional de esta parte es el siguiente:

	2017	2018	2019	2020
Kilómetros pares netos	307.172,00	325.232,00	365.184,00	608.046,00

Y, por otro lado, se debe tener en cuenta el número de kilómetros disponibles por canalización propia en terreno urbano en el municipio de Barcelona con los que cuenta la Compañía y que, para cada ejercicio objeto de la presente comprobación, son los siguientes:

2017	2018	2019	2020
814,00	1.129,00	1.864,00	2.061,00

De este modo, LN SAU considera que a partir del total de kilómetros pares en territorio nacional de los que dispone esta parte, se determina el porcentaje correspondiente al municipio de Barcelona con una simple regla de prorrataeo, esto es, el número de kilómetros disponibles por

canalización propia en terreno urbano en el municipio de Barcelona entre número de kilómetros disponibles en territorio nacional.

El resultado de dicho cálculo, esto es, la determinación del porcentaje de kilómetros pares por canalización propia urbana en el municipio de Barcelona es el siguiente:

2017	2018	2019	2020
0,26 %	0,35 %	0,51 %	0,34 %

El 9 de noviembre de 2021 el Inspector Actuario mediante correo electrónico requiere, otra vez, el detalle de los kilómetros de red disponibles en territorio nacional, indicando municipio donde se encuentran, o si son redes de conexión entre diferentes municipios/centros. Indica que dicho detalle es imprescindible para poder validar su estimación de los ingresos brutos que corresponden a la ciudad de Barcelona.

Advierte que en caso de no aportar la documentación solicitada la Inspección se verá obligada a estimar la base por el procedimiento de estimación indirecta, y aplicar las sanciones previstas en el artículo 203.6 de la LGT.

Un representante de LN SAU, también por correo electrónico, responde que ya han aportado los kilómetros de red disponibles por vía pública municipal del municipio de Barcelona que es el objeto de gravamen de la tasa de ocupación de vía pública municipal en el régimen del 1,5%.

Asimismo, dice que tal como han venido señalando resulta imposible aportar los datos de red disponibles por municipios distinguiendo entre vías públicas, montes públicos o dominio público estatal o autonómico.

1.2.- En fecha 10-12-2021, la Inspección de la Hacienda Municipal emite propuesta de regularización tributaria en el expediente núm., en el que se indica que LN SAU no ha aportado los detalles de ingresos brutos solicitados por la inspección para el municipio de Barcelona y que en sustitución, aporta un cálculo estimando los ingresos brutos y los gastos deducibles de interconexión, en función de los kilómetros de red disponibles en el término municipal de Barcelona, en relación con los kilómetros de red totales en el territorio nacional.

Asimismo, se indica que LN SAU no aporta el detalle de las cuentas contables de las que se extrae las cifras de ingresos y gastos utilizados, ni el soporte que permita saber los kilómetros de red disponibles en los diferentes territorios.

Se informa que el detalle de los kilómetros de red que sirven para calcular la estimación de los ingresos atribuibles a Barcelona se solicitó a la interesada el mismo 29 de setiembre de 2021, también en la segunda comparecencia de 25 de octubre de 2021, y en tercera comparecencia de 4 de noviembre de 2021. Y que a pesar de haber sido requerido en tres ocasiones, la interesada no ha aportado el detalle solicitado de los kilómetros de red disponibles en territorio nacional, indicando municipio donde se encuentran, y si son redes de conexión entre diferentes municipios/centros. Por tanto, no se ha podido verificar la exactitud de los cálculos realizados por la interesada.

Adicionalmente, en la propuesta de regularización se menciona que, en el cálculo aportado por la interesada, el denominador está incluyendo todos los kilómetros de red extendidos, tanto en municipios como de conexión entre diferentes centros urbanos, y en el numerador, los kilómetros del municipio de Barcelona. Por tanto, no sería una proporción razonable, según indica la Inspección, dado que los kilómetros de red que discurren entre los diferentes municipios hacen disminuir el peso relativo que se utiliza para estimar los ingresos del municipio de Barcelona.

En consecuencia, y ante la negativa a aportar los datos solicitados, la Inspección procede a la estimación indirecta de los ingresos brutos del municipio de Barcelona, en función del peso relativo que supone la población de Barcelona sobre el total nacional, dado que la Inspección considera que el uso de datos y por tanto de las redes, debe estar directamente correlacionado con el nivel de población.

La estimación indirecta de los ingresos brutos estimados y costes correspondientes al municipio de Barcelona, es el siguiente:

Ejercicio	2017	2018	2019	2020
Ingresos brutos de facturación	2.549.974,14	2.882.880,08	3.709.463,83	4.539.437,61
Costes de interconexión	561.842,04	531.913,43	676.059,65	931.511,30



Base imponible	1.988.132,10	2.350.966,64	3.033.404,18	3.607.926,31
Cuota tributaria (1,5%)	29.821,98	35.264,50	45.501,06	54.118,89
Deducción cuotas abonadas	-	-	-	-
TOTAL	29.821,98	35.264,50	45.501,06	54.118,89

En fecha 12-01-2022, la sociedad interesada formula alegaciones contra la propuesta de regularización tributaria.

1.3.- En fecha 18-02-2022 el representante de la sociedad interesada firma Acta de Disconformidad, notificándole en dicho acto Informe complementario con propuesta de regularización definitiva. Asimismo, se le notifica Informe justificativo del procedimiento de estimación indirecta.

La sociedad interesada formula alegaciones contra el acta de disconformidad.

1.4.- En fecha 17-05-2022, el director de Inspección de la Hacienda Municipal, dicta resolución mediante la cual desestima las alegaciones presentadas y confirma las propuestas de liquidación, que se transforman en definitivas.

Dicha resolución junto con las liquidaciones con nº de recibo ..., ..., ... y ... correspondientes a la tasa de los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020, se notificó a la sociedad interesada el 02-06-2022, a través de la plataforma de notificación electrónica eNotum.

1.5.- En fecha 01-07-2022, la sociedad interesada interpone recurso de alzada contra la resolución y las liquidaciones tributarias.

1.6.- Según consulta realizada de la base de datos de la recaudación municipal, las liquidaciones impugnadas constan suspendidas en atención al aval presentado en garantía de la deuda tributaria.

2.- Procedimiento sancionador expediente nº ...:

2.1.- En fecha 18-02-2022, se notifica acuerdo de incoación expediente sancionador, expediente núm. ... y propuesta de imposición de sanción, por presunta comisión de una infracción tributaria prevista en el art. 192 de la Ley General Tributaria, por no haber presentado la

sociedad interesada, para los ejercicios 2017 a 2020, las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pudiese practicar las correspondientes liquidaciones del tributo.

La sociedad interesada presentó alegaciones contra el acuerdo de incoación y la propuesta de imposición de sanción.

2.2.- En fecha 18-05-2022, el Director de la Inspección del Instituto Municipal de Hacienda dictó resolución en el expediente núm., por la que se desestiman las alegaciones formuladas contra el acuerdo de incoación y propuesta de sanción y se dispone imponer a la sociedad mercantil interesada una sanción pecuniaria por un importe de 123.529,83 euros, por la comisión de cuatro infracciones tributarias de carácter grave, una por cada uno de los ejercicios del periodo comprendido entre 2017 y 2020, tipificada en el artículo 192 de la Ley General Tributaria.

La resolución sancionadora consta notificada el 02-06-2022, a través de la plataforma de notificación electrónica eNotum.

2.3.- En fecha 01-07-2022 (2022/...), la sociedad LN SAU interpone recurso de alzada contra la resolución sancionadora dictada en el expediente núm.

2.4.- Según consulta realizada de la base de datos de la recaudación municipal, la sanción impuesta se encuentra suspendida *ex art. 212.3 LGT*, a la vista del recurso presentado contra la misma.

3.- Procedimiento sancionador expediente nº ...:

3.1.- En fecha 10-12-2021, se notifica acuerdo de incoación expediente sancionador, expediente núm. y propuesta de imposición de sanción, por presunta comisión de una infracción tributaria prevista en el art. 203 de la Ley General Tributaria, por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria municipal.

Sucintamente en el acuerdo se indica que, a pesar de haber sido requerida formalmente en tres ocasiones, y en posterior correo electrónico de 9 de noviembre de 2021, la interesada no ha aportado el detalle de los kilómetros de red disponibles en territorio nacional, indicando



municipio donde se encuentran, o si son redes de conexión entre diferentes municipios/ centros. Por tanto, no se ha podido verificar la exactitud de los cálculos realizados por la interesada.

A continuación, el acuerdo refiere que la obligada tributaria ha incumplido la obligación de aportar parte esencial de la documentación necesaria para el cálculo de la base imponible de la tasa, requerida y reiterada en un mínimo de tres requerimientos al efecto.

Por último, se concluye que los hechos expuestos constituyen una infracción tributaria, de acuerdo con el artículo 203.1 de la Ley General Tributaria y dado que los datos solicitados no se refieren a una magnitud monetaria, y la falta de su aportación ha llevado a tener que estimar la base de la tasa mediante un procedimiento de estimación indirecta, se propone la imposición de una sanción del 1 por ciento de la cifra de negocios. Dado que la cifra de negocios del ejercicio finalizado el 31 de julio de 2020 es de 140.357 miles de euros y el 1 por ciento de dicha cifra supera los 600.000 euros, se propone la imposición de una sanción de 600.000 euros.

En fecha 12-01-2022, la sociedad interesada presentó alegaciones contra el acuerdo de incoación y la propuesta de imposición de sanción.

3.2.- En fecha 18-05-2022, el director de la Inspección del Instituto Municipal de Hacienda dictó resolución en el expediente núm., por la que se desestiman las alegaciones formuladas contra el acuerdo de incoación y propuesta de sanción, se considera que la conducta sustentada por la obligada tributaria encaja dentro del tipo infractor previsto por el artículo 203.1, a) y b) de la LGT - resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria- de tal forma que -puesto que el incumplimiento de la actora no viene referido a magnitudes monetarias sino al detalle de los kilómetros de su red- resulta de ineludible aplicar la sanción prevista en el segundo apartado de la letra c) del artículo 203.6, b) 2, consistente esta en el "1 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" y se dispone imponer a la sociedad mercantil interesada una sanción pecuniaria por un importe de 600.000,00 euros, por la comisión de una infracción tributaria de carácter grave, prevista en el artículo 203 de la Ley General Tributaria.

La resolución sancionadora consta notificada el 02-06-2022, a través de la plataforma de notificación electrónica eNotum.

3.3.- En fecha 01-07-2022 (2022/...), la sociedad LN SAU, interpone recurso de alzada contra la resolución sancionadora dictada en el expediente núm.

3.4.- Según consulta realizada de la base de datos de la recaudación municipal, la sanción impuesta se encuentra suspendida *ex art.* 212.3 LGT, a la vista del recurso presentado contra la misma.

4.- El Institut Municipal d'Hisenda propone la desestimación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.- Consideraciones previas

Con carácter preliminar, se ha de precisar que en este expediente es objeto de resolución el recurso de alzada interpuesto contra la resolución dictada en el expediente núm., por la que se dispone imponer una sanción pecuniaria por un importe de 600.000,00 euros, por la comisión de una infracción tributaria de carácter grave, prevista en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, por haber realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones en el procedimiento de regularización tributaria tramitado por la Inspección de la Hacienda municipal en el expediente nº ... respecto a la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público municipal, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministro de interés general, por la cual se confirma la propuesta de regularización tributaria para los ejercicios 2017 a 2020, por un importe total de 178.415,90 euros (liquidaciones con nº de recibo ..., ..., ... y ...).

El recurso de alzada interpuesto contra la resolución dictada en el procedimiento de regularización tributaria, expediente nº ..., y contra la resolución dictada en el procedimiento sancionador, expediente nº ..., por la que se dispone imponer una sanción pecuniaria por la comisión de cuatro infracciones tributarias de carácter grave, tipificadas en el artículo 192 de la Ley General Tributaria, se tramita y resuelve de forma acumulada en expediente separado al que nos ocupa.

Segundo.- Admisión a trámite del recurso presentado y suspensión de la deuda exigida

De acuerdo con el artículo 46.1 de la Ley 1/2006, de 13 de marzo, por la que se aprueba el régimen especial del municipio de Barcelona, en concordancia con el artículo 14.2.c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, contra los actos de la administración municipal de aplicación de los tributos se podrá interponer, en el plazo de un mes, el recurso de alzada con efectos de reposición.

Por ello, de acuerdo con lo indicado en los antecedentes de hecho, el recurso de alzada presentado en fecha 01-07-2022 se ha de considerar interpuesto en plazo y corresponde su admisión, ya que la resolución impugnada se notificó el 02-06-2022, a través de la plataforma de notificación electrónica eNotum.

Asimismo, y en aplicación del art. 212.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la sanción tributaria se encuentra suspendida de forma automática sin necesidad de aportar ningún tipo de garantía a estos efectos, al haberse presentado dentro de plazo el presente recurso contra la misma.

Tercero.- Alegaciones sobre cuestiones procedimentales: Nulidad de las actuaciones por el canal de comunicación utilizado durante el procedimiento inspector

Entrando en el análisis de las alegaciones planteadas, es preciso resolver en primer lugar los aspectos formales alegados por la sociedad recurrente en relación a la pretendida nulidad de pleno derecho ex artículo 217 LGT invocada por la recurrente, respecto al procedimiento inspector de regularización tributaria como al procedimiento sancionador, al considerar que se ha prescindido total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido durante el curso del mismo que ha causado una lesión de derechos con amparo constitucional, por cuanto de ser estimada dicha alegación, haría innecesario analizar el resto de alegaciones planteadas.

Tal como se desprende de la descripción de los antecedentes de hecho y de la documentación que conforma el expediente, tanto el procedimiento inspector de regularización tributaria como el procedimiento sancionador tributario, se han tramitado con estricto y escrupuloso cumplimiento de las previsiones normativas que, a tal efecto, vienen establecidas en la Ley General Tributaria; en el RD 1065/2007, de 27 de julio, 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; y en el

RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario.

Respecto a la comunicación de las actuaciones del procedimiento inspector mediante correo electrónico, el artículo 106.3 de la Ordenanza fiscal general del Ayuntamiento dispone que el obligado tributario que sea requerido por la Inspección ha de personarse, el mismo o mediante representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y ha de aportar o tener a disposición de la Inspección la documentación y otros elementos solicitados. En el momento de la comparecencia, será redactada diligencia que firmarán conjuntamente el compareciente y el inspector, en la que se recogerá la identificación del compareciente, en su caso, la condición de representante o autorizado por parte del sujeto obligado; los canales de comunicación, la documentación aportada y todas aquéllas circunstancias que resulten relevantes. En el mismo acto, para facilitar la obligación indicada, el inspector y el compareciente podrán acordar una dirección electrónica que sirva para todo tipo de comunicaciones durante la sustanciación del expediente, mediante la cual puedan ser aportados documentos adicionales, así como formular requerimientos complementarios y nuevas citaciones por parte de la Administración, así como la comunicación de la propuesta de regularización.

En el presente caso, en fecha 28-06-2021, la Inspección de Hacienda Municipal inició procedimiento de comprobación y, en su caso, de regularización de la situación tributaria de la sociedad LN SAU en relación con la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público municipal, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministro de interés general, de los ejercicios 2017 a 2020.

En la comunicación del inicio de actuaciones inspectoras, se requirió a la sociedad LN SAU, para comparecer ante el Inspector actuario el día y hora señalados, al objeto de aportar la documentación requerida.

En fecha 29-09-2021, se emite diligencia de comparecencia del Sr. ARP, actuando por autorización de la sociedad LN SAU, en la que designa los siguientes datos a efectos de notificación:

- E-mail: ...
- Dirección: ...

Asimismo, la diligencia de comparecencia incorpora el consentimiento expreso de la sociedad interesada para realizar comunicaciones relativas al expediente a través del correo electrónico indicado:

“La dirección de correo electrónico queda determinada, de acuerdo con el compareciente para las comunicaciones relativas al presente expediente.”

Posteriormente, en fecha 25-10-2021, se emite diligencia de comparecencia del Sr. JVCB, actuando por autorización de la sociedad LN SAU, en la que designa, nuevamente, el correo electrónico ... para las comunicaciones relativas al expediente.

En la diligencia de comparecencia consta el consentimiento expreso para realizar comunicaciones relativas al expediente a través del correo electrónico indicado.

En fecha 04-11-2021, se emite diligencia de comparecencia por videoconferencia del Sr. JVCB y ARP, actuando ambos en representación de la sociedad LN SAU.

Después de las tres comparecencias indicadas y a la vista de la documentación aportada por la sociedad interesada, en fecha 10-12-2021, la Inspección de la Hacienda Municipal emite propuesta de regularización tributaria en el expediente núm. ..., en base a la estimación indirecta de los ingresos brutos estimados y costes correspondientes al municipio de Barcelona.

Respecto de dicha propuesta de regularización tributaria, en fecha 12-01-2022, la sociedad interesada formula alegaciones. Previamente, el 21-12-2021, presentó instancia mediante la cual solicitaba una ampliación del plazo para poder presentar alegaciones.

Por tanto, la sociedad interesada tuvo perfecto conocimiento de la propuesta de regularización tributaria emitida por la Inspección y ejerció su derecho a formular alegaciones contra la misma.

La siguiente actuación del procedimiento inspector fue la firma, en fecha 18-02-2022, del acta en disconformidad por parte del representante de la sociedad interesada, notificándole en dicho acto, informe complementario con propuesta de regularización definitiva. Asimismo, se le notifica informe justificativo del procedimiento de estimación indirecta.

La sociedad interesada formuló, en fecha 11-03-2022, alegaciones contra el acta de disconformidad.

Finalmente, en fecha 17-05-2022, el director de Inspección de la Hacienda Municipal, dicta resolución mediante la cual desestima las alegaciones presentadas y confirma las propuestas de liquidación, que se transforman en definitivas.

Dicha resolución junto con las correspondientes liquidaciones correspondientes a la tasa de los ejercicios 2017, 2018, 2019 y 2020, se notificaron a la sociedad interesada el 02-06-2022, a través de la plataforma de notificación electrónica eNotum y, en fecha 01-07-2022, interpone recurso de alzada contra la resolución y las liquidaciones tributarias.

Del relato de las actuaciones practicadas, se desprende claramente que la sociedad interesada ha tenido perfecto conocimiento de todas las actuaciones del procedimiento inspector de regularización tributaria, habiéndose comunicado a través del correo electrónico designado expresamente por la interesada únicamente actuaciones de mero trámite en aras de la eficiencia del procedimiento, respecto a las cuales ha tenido siempre la posibilidad de alegar lo que en defensa de sus legítimos derechos considerase oportuno, como así lo ha hecho, y notificándose de forma personal el Acta en Disconformidad y mediante notificación electrónica (plataforma eNotum) la resolución y las liquidaciones finalizadoras del procedimiento, contra las cuales ha formulado alegaciones y ha interpuesto el recurso de alzada cuya resolución ahora nos ocupa, por consiguiente, no cabe apreciar ningún motivo de indefensión.

Lo mismo cabe concluir del procedimiento sancionador. En fecha 10-12-2021, se notifica incoación expediente sancionador, expediente núm. ... y propuesta de imposición de sanción. En fecha 21-12-2021, la sociedad interesada presenta instancia de solicitud de ampliación del plazo para formular alegaciones. En fecha 12-01-2022, la sociedad interesada presentó alegaciones contra el acuerdo de incoación y la propuesta de imposición de sanción. Y en fecha 18-05-2022, el director de la Inspección del Instituto Municipal de Hacienda dictó resolución en el expediente núm., por la que se desestiman las alegaciones formuladas contra el acuerdo de incoación y propuesta de sanción y se impone a la sociedad mercantil interesada una sanción pecuniaria por un importe de 600.000,00 euros, por la comisión de una infracción tributaria de carácter grave, prevista en el artículo 203 de la Ley General Tributaria.

Dicha resolución se notificó de forma electrónica (plataforma eNotum) el 02-06-2022 y, en fecha 01-07-2022, la sociedad LN SAU interpone recurso de alzada contra la resolución sancionadora.

En consecuencia, se han de desestimar las alegaciones relativas a la nulidad del procedimiento sancionador y, consiguientemente, procede entrar en el análisis del resto de alegaciones planteadas.

Cuarto.- Alegaciones relativas a cuestiones de fondo respecto el procedimiento sancionador

Concretamente, las alegaciones planteadas son:

1. Falta de concurrencia del elemento objetivo de la infracción: ausencia de realización de conducta merecedora de reproche sancionador.
2. Falta de concurrencia del elemento subjetivo de la infracción: ausencia de conducta culpable o negligente merecedora de reproche sancionador.
3. El acuerdo sancionador no se ajusta a Derecho por infringir el principio de proporcionalidad.
 - 4.1.- Falta de concurrencia del elemento objetivo de la infracción: ausencia de realización de conducta merecedora de reproche sancionador.
 - En primer lugar, la sociedad recurrente alega no realizar el hecho imponible al no prestar servicios al consumidor final de los suministros como ha sido avalado por la Dirección General de Tributos, en contestación a la consulta vinculante V2379-21, de 23 de agosto de 2021.

Respecto a la no realización del hecho imponible debemos remitirnos, por economía procesal, al expediente del recurso de alzada contra la regularización tributaria.

Por lo que se refiere a la consulta vinculante V2379-21 de la Dirección General de Tributos, en ella se da respuesta a una consulta sobre el impuesto sobre actividades económicas (IAE) que

es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto. El hecho de que se tribute por una tarifa u otra del IAE no vincula, ni tiene nada que ver con la tasa que nos ocupa, cuyo hecho imponible viene determinado por la utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario.

La sociedad recurrente alega que no concurre el elemento objetivo ni subjetivo de la infracción, ya que en el escrito de 4 de noviembre de 2021, misma fecha que la de diligencia de la tercera comparecencia, procedió a aportar el número de kilómetros pares netos disponibles en el territorio nacional para cada uno de los ejercicios inspeccionados, así como el número de kilómetros disponibles por canalización propia en el terreno urbano del municipio de Barcelona y el peso relativo en el municipio de Barcelona, información que figura en el cuadro siguiente:

	2017	2018	2019	2020
Quilómetros de pares netos	307.172	325.232	365.184	608.046
Quilómetros en canalización propia en el municipio de Barcelona	814	1.129	1.864	2.061
Peso relativo	0,26%	0,35%	0,51%	0,34%

Argumenta que no procede la sanción por falta de aportación de una documentación que sí fue presentada a la Inspección en el transcurso del procedimiento, atendiendo en todo momento a lo solicitado.

Pues bien, no puede la sociedad interesada afirmar que aportó una documentación atendiendo en todo momento a lo solicitado, cuando consta en el expediente que en las tres comparecencias y en un correo electrónico del Inspector actuario se requirió reiteradamente que se aportara el detalle de los kilómetros de red disponibles en el territorio nacional, indicando municipio donde se encuentran, o si son costes entre diferentes municipios/centros, información que se indicó que era imprescindible para comprobar la veracidad y fiabilidad de los datos que la propia



interesada había facilitado como soporte del cálculo de la base imponible de la tasa que había propuesto en la primera comparecencia en la Inspección el 29/09/2021.

En el cálculo aportado por la interesada, el denominador incluye todos los kilómetros de red extendidos, tanto en núcleos urbanos como de conexión entre estos, y en el numerador, los kilómetros del municipio de Barcelona. Por tanto, los reiterados requerimientos de la Inspección obedecen a que se hacía necesario conocer la justificación de esa fórmula de cálculo para comprobar la idoneidad de la proporción propuesta, dado que los kilómetros de red que discurren entre los diferentes municipios hacen disminuir el peso relativo que se utiliza para estimar los ingresos del municipio de Barcelona. Sin la información solicitada no se podía considerar fiable y veraz la base imponible que proponía LN SAU.

La solicitud de datos requerida tanto en el inicio de las actuaciones inspectoras como en las diferentes comparecencias se efectuaron de conformidad con el artículo 142 de la Ley General Tributaria (LGT) que regula las facultades de la inspección de tributos, estableciendo que:

“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.”

El número 3 del mismo artículo determina lo siguiente:

“3. Los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. El obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección deberá personarse, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados.”

En el mismo sentido, el artículo 171 del RD 1065/2007, de 27 de julio, 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, dispone:

“I. 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.”*

El apartado tercero del mismo precepto establece que los obligados tributarios deben poner a disposición del personal inspector la documentación referida en el apartado 1 de este artículo.

LN SAU también ha alegado durante el procedimiento de regularización tributaria que la competencia de la Inspección de los tributos municipales se circumscribe exclusivamente al municipio de Barcelona, motivo por el cual no se pueden aceptar solicitudes de información relativas a otros territorios.

La competencia de la Inspección de Hacienda municipal se circumscribe al municipio de Barcelona en cuanto a la facultad de someter a gravamen bienes, actividades, negocios, actos o hechos, de acuerdo con lo que establece el artículo 6 del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, pero la competencia propia de la Inspección en nada impide que pueda desarrollar sus funciones de comprobación e investigación de los hechos imponibles realizados en el municipio de Barcelona, solicitando información de otros territorios y sin que ello interfiera en las competencias de otras entidades territoriales.

Pero además, en el presente caso se trataba de comprobar la información contable y de kilómetros de su actividad en el territorio estatal que la propia recurrente había facilitado como soporte de su propuesta de estimación de la base imponible, siendo del todo improcedente que motive la no aportación de los datos requeridos basándose en que sólo dispone de la



información a nivel global, porque igual que ha facilitado la información de Barcelona podía perfectamente facilitar la información que reiteradamente fue solicitada por la Inspección.

Por tanto, es evidente que LN SAU ha tratado de escudarse en la no obligación de aportar la documentación y/o información requerida por una supuesta incompetencia territorial para eludir o impedir las efectivas comprobaciones inspectoras. En realidad, reiteramos que se trataba de aportar la información que justificase los datos que la sociedad misma había facilitado como base imponible del cálculo de la tasa.

LN SAU manifiesta que las actuaciones inspectoras han concluido con una propuesta de regularización y que el mero hecho de que con la información aportada en el primer requerimiento la Inspección pudiera regularizar la situación del contribuyente implica que no se ha podido llevar a cabo la conducta típica de la infracción habilitante para la sanción impuesta.

Llegados a este punto, se trata de analizar si realmente la conducta de LN SAU respecto a los reiterados requerimientos de la Inspección es constitutiva de la infracción de resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria, prevista en el artículo 203 de la Ley General Tributaria.

El artículo 203.1 de la Ley General Tributaria, establece lo siguiente:

“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.”*

Tratándose de un precepto (art. 203 LGT) que sanciona la obstrucción o resistencia a la actuación de la administración tributaria, es necesario acudir a la doctrina constitucional relativa a las sanciones en materia fiscal y, específicamente, a la que afecta a la actividad inspectora de la administración tributaria.

Así el Tribunal Constitucional, en fecha 14 de junio de 2022, ha dictado sentencia 74/2022, en relación con la cuestión de inconstitucionalidad número 1643-2021, planteada por el Tribunal Supremo mediante Auto de 12 de febrero de 2021, en relación con el artículo 203.6, b) 1º de la LGT, por posible vulneración del art. 25.1 CE, en relación con los arts. 1.1 y 9.3 CE (principios de proporcionalidad, culpabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos), respecto precisamente de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público municipal, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministro de interés general del Ayuntamiento de Granada.

El Tribunal Constitucional en esta sentencia desestima la cuestión de inconstitucionalidad planteada y concluye que el art. 203.6.b) 1 LGT no incurre en desproporción contraria al art. 25.1 CE ni vulnera el principio de culpabilidad y el de prohibición de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Tal como se desprende de la citada sentencia 74/2022 del Tribunal Constitucional, la justificación de la antijuridicidad material del delito fiscal y de la infracción correlativa se encuentra en el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, en el marco de un sistema tributario justo basado en los principios de generalidad y solidaridad (art. 31.1 CE; STC 50/1995, de 23 de febrero, FJ6).

Esta previsión constitucional “configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria” (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3) y “la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta”, pues de otro modo “se produciría una



distribución injusta en la carga fiscal”, ya que “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar” (STC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3).

En definitiva, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la CE impone a todos los poderes públicos y “sin la colaboración del contribuyente y la aportación por este de datos personales de alcance económico la labor inspectora resultará prácticamente imposible cuando no fuera factible solicitar los mismos datos de terceras personas” (STC 76/1990, FJ 10).

La reiterada sentencia 74/22 del Tribunal Constitucional considera que:

“El art. 203.1 LGT establece como elemento integral del tipo infractor que las actuaciones del obligado tributario, debidamente notificado al efecto, hayan sido “tendentes” a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la administración tributaria. El precepto no excluye que la conducta sancionada deba responder al principio de responsabilidad subjetiva porque la infracción se verifica si se acredita que la conducta ilícita es intencional y reprochable a título de dolo o culpa con cualquier grado de negligencia (art. 183.1 LGT). Tampoco excluye la aplicación del resto de normas del sistema sancionador vinculadas con el principio de culpabilidad, entre las que se encuentran las causas de exoneración de responsabilidad previstas en el art. 179 LGT.”

Pero más adelante la citada sentencia 74/22 indica que:

“Y, como resulta incontrovertido, corresponde al aplicador de la norma valorar la concurrencia de los elementos subjetivo y objetivo del tipo infractor, lo cual puede determinar la aplicabilidad de un tipo infractor u otro, o bien la ausencia de responsabilidad, en su caso. Las controversias que al respecto se susciten no incumben al juicio de constitucionalidad de la ley, sino que atañen a su aplicación en el caso concreto y, por lo tanto, deben sustanciarse y resolverse ante los órganos de la jurisdicción ordinaria, en este caso la contencioso-administrativa. Cuestión distinta es que, en su aplicación a casos concretos, tal margen pueda devenir indisponible para el aplicador de la norma debido a la conducta del propio sujeto infractor o por razones procesales. Así puede ocurrir, por ejemplo, si el infractor no procede al cumplimiento tardío que hubiera permitido reducir la sanción a la mitad, o si se conforma con la

resolución que declara la existencia de responsabilidad y se limita a recurrir la cuantía de la multa, pues ello impide que ante los órganos judiciales reste ya discusión jurídica acerca de la concurrencia de los elementos objetivos (procedencia de la actuación inspectora y de la exigencia de la contabilidad, incumplimiento de la obligación de colaboración) y subjetivos (culpabilidad) que determinan la aplicabilidad del precepto cuestionado.”

Por su parte, el Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2^a, en Sentencia 1577/2022 de 29 noviembre. 2022, Rec. 1477/2019, ECLI: ES:TS:2022:4452, relativa a un recurso de casación interpuesto precisamente respecto de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público municipal, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministro de interés general del Ayuntamiento de Granada y la sanción del artículo 203.6, b) 1º de la LGT impuesta al obligado tributario, determina que:

“Este Tribunal Supremo es plenamente consciente, no obstante lo anterior, de la extrema gravedad de su importe y de que, acaso, con la adecuada y tempestiva impugnación de una eventual sanción de multa que se impusiere con fundamento en idéntico precepto, podrían ser examinadas, en un proceso contencioso-administrativo y, desde luego, en un recurso de casación, ciertos aspectos del tipo sancionador que remiten a conceptos en alguna medida indeterminados; de la subsunción de los hechos apreciados en la norma punitiva -como los atinentes al grado de cumplimiento de los requerimientos de información cuya inobservancia se castiga, su influencia en el resultado de la regularización llevada a cabo, el efectivo entorpecimiento de las actuaciones o la naturaleza de los documentos o elementos de convicción reclamados, sin perjuicio de la posibilidad de analizar -con el amparo de una pretensión impugnatoria suficientemente identificable- el elemento subjetivo de la culpabilidad de inexcusable concurrencia en todo ejercicio de la potestad sancionadora.”

Pues bien, en el presente caso concreto nos encontramos en el momento oportuno para valorar la concurrencia de los elementos subjetivo y objetivo del tipo infractor, lo cual puede determinar la aplicabilidad de un tipo infractor u otro, o bien la ausencia de responsabilidad en su caso.

En este sentido, para que exista obstrucción, es imprescindible que la información solicitada por la Administración sea exigible para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la recurrente conforme a la normativa tributaria aplicable.



La información relativa a la extensión de la red (los kilómetros de red disponibles en territorio nacional, indicando municipio donde se encuentran, o si son redes de conexión entre diferentes municipios/centros), dado que, como se verá a continuación, no constituye una obligación exigible conforme a la normativa vigente, la falta de aportación de dicha información no puede considerarse conducta tendente a dilatar, entorpecer o impedir el procedimiento inspector, máxime cuando la Inspección ha procedido a la regularización tributaria mediante una estimación indirecta de los ingresos.

En efecto, el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), en su artículo 24, regula la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local por empresas explotadoras de servicios de suministros, estableciendo que la base imponible debe calcularse en función de los ingresos brutos obtenidos en cada término municipal por la empresa prestadora del servicio. En consecuencia, el único deber impuesto al contribuyente es la territorialización de los ingresos percibidos en el municipio de Barcelona, sin que exista disposición legal que exija la aportación de información sobre la extensión de la red, con el desglose requerido, como elemento necesario para la determinación de la base imponible.

Dado que no existe disposición legal ni reglamentaria que imponga la obligación de informar sobre la extensión de la red a efectos de la tasa del 1,5 %, la negativa a proporcionar dicha información requerida en los términos de facilitar los kilómetros de red disponibles en territorio nacional, indicando municipio donde se encuentran, o si son redes de conexión entre diferentes municipios/centros, difícilmente puede constituir una conducta obstructiva, cuando además la Inspección tributaria, ante la falta de la información requerida que consideraba necesaria para comprobar la fiabilidad de la estimación de ingresos propuesta por la recurrente, ha efectuado una estimación indirecta de los ingresos a partir de la contabilidad que la propia interesada había aportado, en su primera comparecencia del 29 de septiembre de 2021.

La Inspección, en este caso concreto, al aceptar utilizar la extensión de la red como criterio para estimar los ingresos, acoge un elemento no contemplado en la normativa reguladora de la tasa y, cuando, finalmente, acaba estimando los ingresos prescindiendo de la extensión de la red requerida, relativiza la relevancia de la información requerida.

Por lo tanto, no cabe considerar que se ha producido, en este caso concreto, la infracción prevista en el artículo 203 de la LGT consistente en la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria.

Por lo cual, y en disconformidad con la propuesta del Institut Municipal d'Hisenda,

SE PROPONE

ESTIMAR el recurso de alzada interpuesto y, en consecuencia, ANULAR la resolución sancionadora y la sanción impuesta.