



BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079139

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1231/2020, de 1 de octubre de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2966/2019

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Facultades de la inspección. Entrada y reconocimiento de fincas. De acuerdo con la doctrina contenida en la STS de 10 de octubre de 2019, recurso n.º 2818/2017 (NFJ075314), la Sala concreta que la autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los arts. 113 y 142 de la LGT. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia. La posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita parte, no guarda relación con la exigencia del anterior punto, sino que se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica. Tal situación, de rigurosa excepcionalidad, ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio, como aquí ha sucedido. No cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, como aquí sucede, esto es, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. No proceden las entradas para averiguar qué es lo que tiene el comprobado. Es preciso que el auto judicial motive y justifique -esto es, formal y materialmente- la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríticas de los datos ofrecidos. Sólo es admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno. No pueden servir de base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes, tal y como ha ocurrido en este caso en el que la solicitud de entrada se funda en que «...el margen comercial declarado es bastante inferior al declarado por las empresas del sector, lo que induce a pensar que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas». Tal análisis, de hacerse excepcionalmente, debe atender a todas las circunstancias concurrentes y, muy en particular, a que de tales indicios, vestigios o datos generales y relativos -verificado su origen, seriedad y la situación concreta del interesado respecto a ellos- sea rigurosamente necesaria la entrada, lo que exige valorar la existencia de otros factores circunstanciales y, en particular, la conducta previa del titular en respuesta a actuaciones o requerimientos de información efectuados por la Administración. [Vid., ATS, 3 de octubre de 2019, recurso n.º 2966/2019 (NFJ075040) que plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Ley 39/2015 (LPAC), art. 100.

Constitución Española, arts. 18, 24, 31, 53 y 81.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 113, 142 y 145.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 172.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchís.



Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente
D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés
D. José Antonio Montero Fernández
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 1 de octubre de 2020.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 2966/2019, interpuesto por la procuradora doña María de los Ángeles Merinas Soler, en nombre y representación de la sociedad mercantil TABERNA LA MONTILLANA, S.L., contra la sentencia de 8 de marzo de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, en el recurso de apelación nº 69/2018, interpuesto por aquella contra el auto de 4 de octubre de 2017, dictado por el Juzgado de esta jurisdicción nº 5 de los de Córdoba, en el procedimiento nº 433/2017, que autorizó a la Administración tributaria la entrada en su domicilio constitucionalmente protegido. Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en la representación que por ley ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 8 de marzo de 2019, de la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional de Andalucía, con sede en Sevilla, en el recurso de apelación 69/2018, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que debemos desestimar y desestimamos el recurso de apelación formulado contra el auto a que se ha hecho mención en el primero de los Antecedentes de Hecho, auto que confirmamos. Con imposición de las costas a la parte apelante con el límite señalado [...]"

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el procurador don Juan Bautista González Maestre, en representación de la sociedad Taberna La Montillana, S.L., presentó escrito de 10 de abril de 2019, de preparación del recurso de casación, contra la sentencia de apelación antes mencionada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican en la preparación como normas infringidas el artículo 18 de la Constitución Española (CE), los artículos 113 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), el artículo 172.3 del Real Decreto 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 (RGAT) y el artículo 100.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas -LPAC-.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 23 de abril de 2019, que ordenó el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La sociedad



Taberna La Montillana, S.L., recurrente, ha comparecido el 9 de mayo de 2019 y el Abogado del Estado, como parte recurrida, el 24 de mayo de 2019, dentro ambas del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 3 de octubre de 2019, que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en estos términos:

1) "[...] Determinar el grado de concreción de la información de las solicitudes de autorización de entrada en domicilio -o en la sede social de una empresa- formuladas por la Administración Tributaria, así como el alcance y extensión del control judicial de tales peticiones de autorización.

2) Precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada, a la vista de los datos suministrados en su solicitud por la Agencia Tributaria.

3) Especificar si la decisión administrativa, explicitada en su solicitud- de no iniciar procedimiento inspector previo; la preservación del secreto en que se basa esa omisión y la presunción -por conjetura o suposición- de fraude fiscal que parece ampararlo, son constitucionalmente válidas, desde la perspectiva de la necesidad, la proporcionalidad y la accesoriadad de la medida pedida de entrada en domicilio y, en consecuencia, si las resoluciones judiciales que amparan la petición y autorizan dicha entrada vulneran tales límites y exigencias constitucionales.

4) En particular, si la entrada en domicilio puede justificarse, en el auto judicial que lo autoriza, preponderantemente, en que el contribuyente, titular de un establecimiento de hostelería, haya tributado, con base en los datos declarados, una cuota que resulta inferior a la media de rentabilidad del sector a nivel nacional y si, por tanto, puede inferirse de ese solo dato que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas [...]"

2. La procuradora doña María de los Ángeles Merinas Soler, en nombre de Taberna La Montillana, interpuso recurso de casación mediante escrito de 8 de noviembre de 2019, que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando que, en virtud de lo expuesto en su escrito, se dicte sentencia que case y anule la sentencia recurrida y, con ella, la autorización de entrada acordada por auto de 4 de octubre de 2017, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 5 de Córdoba, con condena en costas.

Cuarto. Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 21 de enero de 2020, en el que solicita se dicte sentencia desestimatoria del presente recurso de casación, que confirme la sentencia impugnada, que le es favorable, y se adopte como doctrina la que en su escrito se propone.

Quinto. Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 22 de septiembre de 2020, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar el acierto o la conformidad a Derecho de la sentencia de apelación impugnada y del auto judicial de autorización de entrada que en tal sentencia se confirma, mediante el examen de las cuatro cuestiones jurídicas identificadas como necesitadas de esclarecimiento en el auto de admisión, relativas, con carácter general y en resumen, al control del cumplimiento de los requisitos de



motivación y de justificación de la procedencia de tal auto judicial, con sujeción a los que hemos establecido en nuestra jurisprudencia precedente, teniendo en cuenta que estamos ante la afectación directa de un derecho fundamental susceptible de amparo, como el que reconoce la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE).

Segundo. *Algunas necesarias consideraciones procesales sobre el procedimiento de autorización de entrada y la competencia judicial.*

1. No es ocioso indicar que la competencia judicial -que no se pone en tela de juicio en este asunto- para autorizar la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido (art. 18.2 CE) debe estar previamente definida en la ley y ser ejercitada de acuerdo con ésta.

Pues bien, el artículo 8.6 de la LJCA menciona entre las competencias atribuidas a los juzgados de esta jurisdicción -norma que cita el Abogado del Estado en Córdoba en su solicitud de entrada, aunque alude por error al 8.5-, literalmente, la siguiente -el subrayado es, obviamente, de esta sentencia-:

"6. Conocerán también los Juzgados de lo Contencioso-administrativo de las autorizaciones para la entrada en domicilios y restantes lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, siempre que ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la administración pública... [...]".

La fórmula legal se repite en el artículo 91.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), que igualmente se invoca en la petición de entrada:

"2. Corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, 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 [...]".

Complementa tales previsiones lo indicado en el artículo 113 de la Ley general tributaria -LGT-, que preceptúa lo siguiente: "Artículo 113. Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios.

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".

Del conjunto de este rudimentario y escueto sistema procesal -por comparación con la necesidad e importancia de la protección de un derecho fundamental, que con tal entrada quedaría sacrificado-, resulta con una claridad meridiana que la competencia judicial se ha de sustentar en la existencia de un acto administrativo previo, de cuya ejecución se trata.

Parece obvio concluir, en armonía con lo expresado, que la ausencia de ese acto de decisión -máxime si es deliberada- impide el ejercicio de la competencia judicial, pues decae la finalidad explícita que justifica, en la ley, la autorización a la Administración a entrar en el domicilio de las personas cuyo acceso requiera consentimiento del titular. Si no hay nada que ejecutar, amparado en un acto precedente, difícilmente se puede acceder a lo pedido.

Tales reflexiones no resultan superfluas ni desvinculadas del caso que ahora hemos de enjuiciar, pues en la solicitud formulada -fundamento octavo- para que le fuera concedido a funcionarios de la inspección el acceso a varios locales relacionados con la entidad afectada, el Abogado del Estado señala:

"[...] OCTAVO. Así pues, en el presente caso, en el que existen evidentes indicios de defraudación tributaria , que de acuerdo con la jurisprudencia constitucional anteriormente referenciada, aparecen claramente concretados, entendemos que una notificación previa a la interesada frustraría completamente la operatividad de la medida propuesta, ya que permitiría la eliminación o traslado de los documentos sensibles a tal fin, siendo imposible posteriormente llevar cabo acción o acto administrativo o judicial alguno para su obtención.

Y concretando más acerca de la necesidad (sic) y proporcionalidad de la medida en el presente caso, a la vista de los antecedentes y circunstancias anteriormente expuestos, aquélla no sólo resulta adecuada para la finalidad de descubrir la realidad material, sino que deviene en (sic) completamente indispensable para ello, ya que sin dicha actuación se convierte en una quimera inalcanzable pretender descubrir tal realidad materia l a través de los documentos que los sujetos inspeccionados voluntariamente aporten ; antes al contrario, difícilmente facilitarán de una manera voluntaria la documentación que permita trascender la misma [...]".



La grave inconcreción de que adolece, pese a su gran extensión, la mencionada solicitud de entrada, nos impide conocer cuál sería exactamente el acto cuya notificación se pretende soslayar o demorar, aunque es de suponer que se trata del que, conforme al ya indicado artículo 8.6 LJCA y sus concordantes, justificaría la entrada. Tal cuestión no nos resulta secundaria, pues a las innatas limitaciones defensivas que se ocasionan al titular del domicilio por el hecho de que el procedimiento de solicitud de entrada se sustancie y decida inaudita parte, sin la presencia del interesado, privándole de toda oportunidad de alegación y prueba, se suma además la pretensión de mantener en secreto para tal titular las actuaciones administrativas que necesariamente han de amparar la medida invasiva del domicilio y, desde luego, la solicitud al juez para que la autorice. Eso parece ser lo que se pide en el escrito de solicitud al juez, fechado el 28 de septiembre de 2017.

2. La naturaleza de derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, cuya entrada, cuando sea necesaria, está constitucionalmente requerida de autorización cuando su titular no la consienta, obligaría a que el desarrollo normativo de su régimen sustantivo y procesal se hiciera mediante ley orgánica, con respeto a su contenido esencial - arts. 53.1 y 81.1 CE-.

Es evidente que la LGT es una ley ordinaria y, por tanto, inidónea o inepta, por su competencia, para desarrollar el derecho fundamental, en su contenido esencial, en lo que atañe al ámbito tributario.

La situación se hace más problemática aún porque la ley, aunque sea ordinaria, no contiene una regulación plena y suficiente del contenido esencial del derecho fundamental, que por lo demás no afecta sólo a las actuaciones de carácter tributario, sino a cualquier intromisión pública -o privada- en el domicilio protegido. El resultado de esta grave carencia normativa es que ahora se configura como un derecho de concreción esencialmente jurisprudencial, con los problemas que tal déficit de regulación comporta.

La dificultad estructural es que, con apenas unas escasas normas de competencia y unas exiguas prevenciones de procedimiento, el juzgador ha de decidir casos no siempre nítidos. El casuismo de las posibles situaciones, con posibles contradicciones jurisprudenciales, lleva a cierta inseguridad jurídica a los jueces, a la Administración y, por supuesto, al contribuyente.

Además, tampoco la Ley 29/1998 -LJCA-, tiene carácter de ley orgánica al encomendar la competencia de los juzgados para autorizar la entrada en domicilio, en su artículo 8.6, en los términos ya transcritos.

De hecho, la única disposición del rango preciso es el artículo 91.2 LOPJ, pero no nos vale tampoco a los efectos de lo que comentamos, porque en ella no se regula el contenido esencial del artículo 18.2 CE, sino sólo una atribución competencial, que también hemos reproducido.

3. En conclusión de lo anterior, se necesitaría -para evitar la grave precariedad e inconcreción de las normas que hemos de manejar- una ley de desarrollo del artículo 18.2 CE, cuyo contenido no es per se suficiente para regular todos los aspectos y límites del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, sin perjuicio de considerar que, aparte del rango, sería necesaria una ley (ahora en sentido material) habilitante de la entrada para casos distintos de la ejecución forzosa de actos de la Administración (vid. 100.3 Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común -LPAC-).

En ese preciso concepto difícilmente puede encuadrarse una actuación de entrada y registro, precinto o retirada de material probatorio en un domicilio protegido para la práctica de actos de inspección, porque tales amplios apoderamientos rebasarían con creces la noción de "...ejecutar un acto administrativo" definitivo y susceptible de ejecución (y lo será menos aún en los casos en que la Administración anuncia que abrirá en el futuro, o notificará al interesado, el inicio del procedimiento inspector), con que se define la competencia del juez (de nuevo, 8.6 LJCA).

4. A las dificultades que conlleva la ausencia de una regulación completa del derecho fundamental que nos ocupa y sus limitaciones se añade, además, su rareza o singularidad procesal, que condiciona el régimen de su impugnación y la validez de ciertos conceptos jurídicos, como el de firmeza.

- No deja de ser la autorización de entrada un acto judicial, en sentido propio y estricto, debido al ejercicio de la competencia de un juez a quien apodera al efecto la ley en garantía de un derecho fundamental. Al margen de tal indiscutible naturaleza, al tiempo y sin perjuicio de ello, también es un trámite o acto- condición incrustado en un procedimiento administrativo.

- No existe un procedimiento judicial contradictorio que conduzca a la adopción del auto, en rigor no previsto -sólo se regula la competencia y la exigencia de su obtención, con la solicitud de la Administración y la



decisión, inaudita parte, del juez-. No se prevén, por ende, ni alegaciones ni pruebas de descargo o refutación por parte del afectado por la medida. Innecesario es recordar que no podría instarse tampoco la suspensión de la entrada acordada, conforme al régimen cautelar de los artículos 129 y siguientes de la LJCA, que forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, al menos para detener la entrada a la vista de datos que contraríen los de la Administración.

Se echa de menos, en la parca e insuficiente regulación legal, que se trate del único acto procesal del juez que se ejecuta por la Administración -no por el órgano judicial-, y sin la presencia del fedatario público judicial, ahora Letrado de la Administración de Justicia.

En definitiva, el procedimiento embrionario que arranca de la competencia del artículo 8.6 LJCA se asemeja, en su naturaleza, a la vieja categoría procesal de los actos de jurisdicción voluntaria, en que no hay controversia entre partes antagónicas, sino una petición sin discordia que se responde autorizando, normalmente, lo que en ella se pide. Pero la rareza o anomalía no termina aquí, pues estamos en presencia de un caso excepcional en que la jurisdicción administrativa no revisa un acto de la administración sujeto al Derecho Administrativo (art. 1.1 LJCA y concordantes), sino solamente se fiscalizan decisiones judiciales.

Sucede, sin embargo, que ese esquema no contencioso solo sería válido y aceptable cuando la falta de litis obedeciera a la naturaleza de los intereses suscitados, no contradictorios, pero no así cuando lo que resulta de tal calificación -aunque la denominación es deducción nuestra- es que a quien podría razonablemente oponerse a la solicitud de entrada el ordenamiento no le es permitido, al no ser parte en el procedimiento ad hoc. Tal ablación entraña la imposibilidad de desplegar una mínima defensa, como la que se desarrolla al efectuar alegaciones, pedir pruebas de refutación o interesar medidas cautelares anteriores a la ejecución del acto. Cabe la duda intensamente razonable de si la regulación procesal satisface, pues, también las exigencias del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE).

5. El contrapeso de necesario reequilibrio de lo que hemos expuesto es que el juez competente, que tiene en sus manos, sin contar con la opinión esencial del afectado, la defensa de su derecho fundamental -cuya intervención en ese trance no está prevista legalmente-, ha de extremar con el máximo rigor el examen de las solicitudes, de la forma en que a continuación vamos a explicar, con el fin de evitar que ese derecho fundamental garantizado en la Constitución con el máximo nivel de protección quede desamparado, lo que sucedería cuando el juez quedase condicionado o vinculado solo por la versión que, de forma interesada -en el sentido, al menos, de unilateral- facilitara la Administración, sin someterla a un exhaustivo contraste crítico.

Esto es, la posición del juez de garantías lleva consigo el deber de poner en entredicho, como método que forma parte esencial de su control, los datos o indicios que se le proporcionen, a fin de adoptar la decisión que proceda sin dejar en manos del órgano administrativo fiscal una encomienda vaga y general respecto de la cual el auto de autorización sea una especie de nihil obstat, de respaldo rutinario y complaciente. La propia doctrina general mencionada en el auto judicial, procedente del Tribunal Constitucional, habría servido de necesaria base para ser más cauteloso al respecto.

Es cierto que tal examen no puede adentrarse en el carácter material de la información ofrecida, escudriñando su valor de prueba procesal -pues ya hemos visto que el juez de garantías no es, en nuestro patrón legal, el juez del asunto de fondo- pero tal rigor reclama, al menos, no dar por supuesta, como verdad revelada o inalterable, lo que propone la Administración; y, además, someterla a un juicio de proporcionalidad no meramente rituario o formal.

Tercero. *Las cuestiones que suscita el auto de admisión del presente recurso de casación y su contestación.*

Podemos adelantar que lo razonado en el anterior fundamento sirve de examen y respuesta acerca de lo señalado, como cuestión merecedora de interés casacional, en el punto tercero del auto -aunque más adelante efectuaremos una recapitulación con fines de síntesis-. Para proseguir con el análisis de las cuestiones primera y segunda, es preciso que efectuemos una remisión integral a lo declarado en la nuestra sentencia de 10 de octubre de 2019 (recurso de casación nº 2818/2017), aun admitiendo las peculiaridades propias de cada caso, no obstante lo cual la doctrina general está ya establecida en la mencionada sentencia y se reitera plenamente ahora.

1. Como señalamos más arriba, el auto de admisión del presente recurso de casación identificó como cuestiones necesitadas de interpretación, por concurrir en ellas interés casacional objetivo la siguiente:



" 1) "[...] Determinar el grado de concreción de la información de las solicitudes de autorización de entrada en domicilio -o en la sede social de una empresa- formuladas por la Administración Tributaria, así como el alcance y extensión del control judicial de tales peticiones de autorización.

2) Precisar los requisitos para que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido, a efectos tributarios, pueda reputarse necesaria y proporcionada, a la vista de los datos suministrados en su solicitud por la Agencia Tributaria [...]"

El enunciado de las dos primeras preguntas es de una enorme amplitud y -anticipamos- solo permite en principio una contestación genérica, como ya se afirmó en la sentencia cuyo criterio continuamos de forma íntegra, pues el casuismo en la materia que nos ocupa es elevado, siendo así que -como veremos a renglón seguido- es el caso concreto el que permitirá dilucidar si la medida invasiva que nos ocupa era -o no- idónea, necesaria y proporcional al fin perseguido con su adopción.

Dicho de otro modo, la medida en cuestión -sea a efectos tributarios, sea en relación con otros sectores de la actuación administrativa- solo podrá reputarse necesaria y proporcionada si, analizada en concreto a tenor de las circunstancias del caso, reúne esos requisitos, sin que sea posible establecer aquí una doctrina general -esto es, válida y universal para cualesquiera supuestos- sobre la concurrencia de aquellas exigencias.

2. En definitiva, la respuesta a la cuestión que suscita el auto de admisión debe obligatoriamente atemperarse a los criterios expresados con reiteración por el Tribunal Constitucional, por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos y por este mismo Tribunal Supremo, que han creado un cuerpo de doctrina tanto sobre el alcance de las potestades del juez para autorizar la entrada solicitada por la Administración, como sobre las exigencias que dicha petición debe cumplir para que pueda considerarse constitucionalmente legítima la limitación de tan relevante derecho fundamental.

Y esa respuesta nos permitirá después analizar si, en el caso que nos ocupa, se han cumplido esos requisitos y, por tanto, si la autorización otorgada por el juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 5 de los de Córdoba -mediante auto confirmado en apelación por la Sala de Andalucía, con sede en Sevilla, en la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación- puede ser o no declarada ajustada a Derecho.

3. En todo caso, conviene recordar que la necesidad de autorización judicial para que la Administración pública pueda entrar en un inmueble para ejecutar forzosamente una previa actuación suya constituye una excepción constitucional y legal al principio de autotutela administrativa, reconocido por nuestro ordenamiento jurídico en favor de las administraciones públicas, por razón de la necesaria efectividad del derecho fundamental subjetivo a la inviolabilidad domiciliaria consagrado tanto en el orden constitucional como en el internacional (v. artículos 18.2 de la Constitución española, 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos, 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos).

4. Los criterios del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre la cuestión que nos ocupa pueden resumirse en los siguientes términos:

4.1. No resulta necesaria, en principio y en todo caso, la audiencia previa y contradictoria de los titulares de los domicilios o inmuebles concernidos por la entrada, habida cuenta que la posible autorización judicial ni es el resultado de un proceso jurisdiccional (autos del Tribunal Constitucional números 129/1990, de 26 de marzo, y 85/1992, de 30 de marzo, y sentencia del Tribunal Constitucional número 174/1993, de 27 de mayo), ni dicha audiencia previa viene tampoco exigida expresamente por los artículos 18.2 de la Constitución, 91.2 de la Ley Orgánica 6/1985, 8.6 de la Ley 29/1998 ó 113 y 142.2 de la Ley 58/2003.

4.2. La autorización judicial habrá de considerar, como presupuesto propio, la existencia de un acto administrativo que ha de ejecutarse que, en principio, habrá de ser un acto definitivo o resolutorio, aunque son igualmente susceptibles de ejecución otros actos de trámite cualificados o no (como las inspecciones administrativas o tributarias u otros), cuando su naturaleza y la efectividad así lo impongan y concurran, además, el resto de los requisitos (sentencia del Tribunal Constitucional número 50/1995, de 23 de febrero). Así lo hemos dicho en la sentencia de 10 de octubre de 2019.

4.3. En cuanto al alcance de las potestades del órgano judicial al que se pide la autorización, éste no es, ciertamente, el juez de la legalidad de la actuación administrativa necesitada de ejecución -juez del proceso-, sino el juez encargado de garantizar la ponderación previa de los derechos e intereses en conflicto y de prevenir eventuales vulneraciones del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio -juez de garantías- reconocido



en el artículo 18.2 de la Constitución Española (sentencias del Tribunal Constitucional núms. 160/1991, de 18 de julio y 136/2000, de 29 de mayo).

Pero esa circunstancia no permite considerar que el juez competente actúe con una suerte de automatismo formal (sentencia del Tribunal Constitucional número 22/1984, de 17 de febrero) o sin llevar a cabo ningún tipo de control (sentencia del Tribunal Constitucional número 139/2004, de 13 de septiembre), sino que deberá comprobar (i) que el interesado es titular del domicilio en el que se autoriza la entrada; (ii) que el acto cuya ejecución se pretende tiene cierta apariencia de legalidad prima facie; (iii) que la entrada en el domicilio es necesaria para la consecución de aquélla; y (iv) que, en su caso, la medida se lleve a cabo de tal modo que no se produzcan más limitaciones al derecho fundamental que consagra el artículo 18.2 de la Constitución que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto (sentencias del Tribunal Constitucional números 76/1992, de 14 de mayo, o 139/2004, de 13 de septiembre).

4.4. Tanto en la solicitud de entrada -y registro- como en el auto autorizatorio debe figurar -dentro de su contenido mínimo- la finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora que se ha de llevar a cabo, la justificación y prueba de su necesidad, de que es absolutamente indispensable o imprescindible, el único medio posible para conseguir la finalidad porque existen concretos, precisos y objetivos indicios de defraudación tributaria, con explicación de cuál es el presunto ilícito y cuáles son los concretos indicios que permitan conocer su gravedad, seriedad y entidad, avanzando la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida y explicando por qué ese registro domiciliario es instrumento único y eficaz para su constatación, y que han sido o podrían ser infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas menos gravosas (sentencias del Tribunal Constitucional de 31 enero 1985, 24 de junio y 18 de julio de 1996).

En este mismo sentido, y a tenor de esas mismas sentencias, tanto la solicitud como el auto que la autoriza deben ofrecer una explicación de la concurrencia del principio de subsidiariedad, que impone una adecuada constatación de que no hay otras medidas menos incisivas o coercitivas que afecten a un derecho fundamental para lograr la misma finalidad, como podrían ser -por ejemplo- los requerimientos de obtención de información al propio sujeto o a terceros.

En relación con este imprescindible fin legítimo de la entrada en el domicilio y su necesidad, conviene recordar la doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (sentencia caso *Société Colas Est y otros c. Francia*, de 16 de abril de 2002 o sentencia de 30 de septiembre de 2008, *Isaldak c. Turquía*), según la cual, aunque los Estados gozan de cierto margen de apreciación para considerar necesaria una intromisión, ha de hacerse una interpretación estricta de las excepciones del artículo 8 del Convenio, y debe quedar establecida convincentemente su necesidad en el caso concreto como verdadera garantía de que la inmisión en este derecho fundamental es imprescindible para alcanzar aquel fin legítimo.

4.5. 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.

4.6. Finalmente debe concurrir y cumplirse el principio de proporcionalidad, en su triple vertiente - idoneidad de la entrada y registro, adecuación y proporcionalidad en sentido estricto-, ad casum, esto es, específicamente determinada en el supuesto de hecho analizado por el juez competente para otorgar la autorización (sentencias del Tribunal Constitucional núms. 69/1999, de 26 de abril y 188/2013, de 4 de noviembre).

5. De todos los requisitos expuestos, resulta especialmente relevante para la solución del litigio que nos ocupa el de la necesidad de la entrada y registro, esto es, la constatación de que tal actuación es el único medio apto para obtener el fin legítimo perseguido por la Administración que, en el caso de las inspecciones tributarias, habrá de ser la obtención de unos datos imprescindibles -que no pueden conseguirse de otro modo menos invasivo- para determinar la existencia de un comportamiento ilícito del contribuyente o de un incumplimiento de las obligaciones que le incumben.

En otras palabras, y resumiendo la doctrina constitucional, para otorgar la autorización debe superarse un triple juicio -que ha de efectuar el juez competente-: el de idoneidad de la medida (toda vez que ésta debe ser útil para la actuación inspectora), el de necesidad (esto es, que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la



intromisión que se pretende) y el de proporcionalidad en sentido estricto (pues han de ponderarse los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental como el que nos ocupa).

6.- Con la exposición de tal jurisprudencia, que ratificamos como fundamento de la que se establece, cabe examinar el asunto concreto que, dadas sus características - podemos anticipar-, permite perfilar con un grado mayor de concreción y detalle aquellos requisitos que ya son jurisprudencia.

Así, basta la mera lectura de las resoluciones judiciales impugnadas ahora en casación, así como de la solicitud que a través de ellas se contesta, para llegar a la conclusión nítida y evidente de que el auto autoriza la entrada sobre la mera base de una fe ciega y acrítica en la veracidad de los indicios aportados por la Administración, sin someterlos a juicio de ponderación y sin examinar, bien o mal, los requisitos que han quedado plasmados (por reiteración de los establecidos en la sentencia de 10 de octubre de 2019).

El auto del juzgado nº 5 de Córdoba, tras citar doctrina general sobre el derecho fundamental, restringe su motivación específica en estos términos:

"[...] SEXTO. Concentrando el análisis en el supuesto presente, encontramos como todas las circunstancias exigidas se aprecian en este caso. A la vista de la copia de actuaciones -en expediente administrativo- que sé ha aportado, resulta que el acuerdo para cuya ejecución se insta el auxilio jurisdiccional aparece adoptado de forma -en principio- regular y es susceptible de ejecución, siendo así que para ésta se hace precisa la entrada física al inmueble de que se trata...".

Y más adelante:

"[...] En el presente caso, se trata en esencia de la inspección de la actividad mercantil de la sociedad y, resulta lógico que, si esa actuación no se lleva a cabo por sorpresa, sin tiempo de reacción de la sociedad, pierde toda su lógica y sentido. Un anuncio previo, desnaturalizaría la actuación que se pretende; al igual que si esta resolución, fuera previamente notificada antes de su realización material.

Se aprecian además indicios suficientes de la necesidad de entrada en lugar cerrado por parte de la Administración, que también deben ser tenidos en cuenta por este Juzgador para autorizar la entrada: Existen bajos resultados en su actividad económica. La media de la rentabilidad resulta muy baja si la comparamos con la declarada a nivel nacional, lo que supone que el margen comercial declarado es bastante inferior a la media de las empresas del sector, por lo que puede pensarse que se han ocultado ventas efectivamente realizadas. Existen bajos ingresos en efectivo efectuados en cuentas bancarias, por lo que se puedan estar ocultando ventas efectuadas a particulares que no declaran en el modelo 347. Existe un bajo margen comercial declarado, una importante desviación de la rentabilidad del contribuyente respecto a la de otras empresas de su sector, las circunstancias puestas de manifiesto en los datos disponibles sobre Ingresos en efectivo en cuentas bancarias, su trascendencia en orden a la regularización de la situación tributaria de la entidad por el IVA y también por impuesto sobre Sociedades y la eventual negativa de la entidad al acceso a la documentación real de facturación y a los archivos informáticos. Son todos ellos elementos que hacen necesaria la investigación, investigación que no podría llevarse a cabo sino es en la forma solicitada por la Administración, pues de otro modo se frustraría su finalidad [...]"

La motivación del auto judicial es, por tanto, en exceso lacónica y, además, se abstiene de analizar, aun extrínsecamente, la veracidad aparente de los datos facilitados al efecto, máxime cuando no se refieren a la entidad en cuyo domicilio se pretende entrar -en sí mismos considerados-, sino por comparación con la media nacional que arrojan determinados parámetros; la existencia de un procedimiento previo de aplicación abierto en cuyo seno se haya decidido solicitar la entrada -que debió, caso de existir, acompañarse a la petición-; la identificación de los tributos o periodos de cuya regularización se trata; se omite también el juicio de proporcionalidad, que se da por tácita e irrefragablemente cumplido, como intrínseco a la medida misma; y se silencia todo pronóstico, aun aproximado, sobre la magnitud económica a que daría lugar la entrada como medio de rescate de las pruebas sólidas para determinar la deuda y, en cualquier caso, para excluir el delito -contra la Hacienda Pública u otros no restringidos a la cuantía mínima-, pues de ser así ni siquiera la competencia y el procedimiento ampararían una petición de esta naturaleza al juez de lo contencioso-administrativo; y se da por buena, sin razonamiento alguno, la necesidad de la entrada, con relación de medio a fin, para obtener pruebas que de otro modo se sustraerían -se dice- a la actuación de la Administración y, en particular, nada se explica



sobre que la medida invasiva del domicilio sea la única posible, de forma insustituible, para hacerse con los datos que, de otro modo, serían ocultados a la Administración.

Tal presunción debía haberse apoyado en una argumentación acorde con la magnitud e importancia del derecho fundamental cuya tutela se pone en manos del juez, como justificación de la entrada domiciliaria para la realización de la actividad de comprobación. Se incumplen, pues, abierta y llanamente, todos los requisitos fijados en los anteriores puntos 4.3 a 4.6.

Además, ni consta la razón de ciencia de esos datos estadísticos u objetivos -salvo el examen de documentación analizada, ofrecida por la interesada a efectos del Impuesto sobre Sociedades, periodos 2013 a 2015, que es una regularización diferente a la que figura en el hecho primero de la petición de entrada como propia de la orden de carga en plan, aunque no consta abierto y notificado procedimiento inspector al efecto-; ni tampoco se evalúa la naturaleza y consistencia de los indicios de fraude denunciados como derivados de la tributación inferior a la media del sector, en virtud de estadísticas y cálculos que no se ofrecen a la consideración del juez ni éste ni la Sala de apelación los examinan, siendo así que además no se ponderan como título bastante para adoptar la grave medida de entrada en el domicilio.

En suma, las resoluciones judiciales adolecen de estos elementales y graves defectos de motivación -tanto la formal, esto es, de exteriorización o plasmación, en la resolución, de las razones conducentes a una decisión judicial que permita el sacrificio del derecho fundamental; como la material, que es la que debería llevar a considerar que, en este preciso caso, a la vista de los indicios aportados inaudita parte, es razonable y precisa la invasión o preterición ad casum del derecho fundamental, en aras de la prevalencia de un derecho de superior rango o de un bien más necesitado de protección-. Tal justificación material no concurre aquí, por las siguientes razones:

a) Se funda en la veracidad irrefutable de los vestigios aportados, pese a que no figuran depurados en un procedimiento abierto y notificado y pese a que se trata de meras conjeturas o inferencias a partir de magnitudes meramente estadísticas -esto es, genéricas-, pues el auto guarda silencio sobre la seriedad o fiabilidad de tales indicios y la necesidad de la entrada en domicilio como única posibilidad de verificar su acomodo a la realidad.

b) Prescinde el auto de entrada, por completo, del juicio de proporcionalidad, en las tres vertientes que se exigen en la jurisprudencia precedente de esta Sala, singularmente en la sentencia de 10 de octubre de 2019, dando por supuesto, porque lo dice la Administración, que la enunciación de los datos -más bien sospechas o suposiciones- "...[S]on todos ellos elementos que hacen necesaria la investigación, investigación que no podría llevarse a cabo sino es en la forma solicitada por la Administración, pues de otro modo se frustraría su finalidad", expresión tautológica que nos sustrae las razones por virtud de las cuales el Juez considera que la única forma de obtener los datos -porque de otro modo se malograría su finalidad- es accediendo al domicilio constitucionalmente protegido, lo cual es, en esencia, tanto como no decir nada.

c) Además, la hipótesis o presunción que, de forma apodíctica, establece el juez, parece contradecir la circunstancia de que, previamente, como indica en su recurso de casación la mercantil impugnante, se produjo un requerimiento a ésta por los mismos hechos, que fue atendido, según indica el recurrente en el escrito de interposición, sin ser replicado:

"[...] El 7 de julio de 2017 se llevó a cabo por parte de dos actuarios de la AEAT en un establecimiento de hostelería titularidad de mi representada y abierto al público, en el Expediente/Referencia: 0C1283028, una Diligencia de verificación de datos y requerimiento de información para aportar documentación de naturaleza contable y de facturación (información relativa a los terminales de cobro/datáfono, cajas registradoras, software de gestión, TPV, información ventas realizadas en el día de la visita, así como del último mes, certificados bancarios) en un plazo de diez días.

Unos días después, el 14 de julio de 2017 dicho requerimiento fue atendido, adjuntándose documentación, mediante escrito presentado por registro electrónico con Número de asiento registral: RGE841030762017.

En este expediente y con posterioridad a la atención del requerimiento no se ha practicado actuación alguna ni ha derivado en acta o acuerdo sancionador ni liquidador por parte de la AEAT contra mi representada [...]"

No cabe duda de que tal requerimiento previo se produjo - extra ordinem- y dio lugar a una respuesta tempestiva del contribuyente, que se queja en casación de que esos antecedentes que le podrían favorecer le fueron ocultados al juez en la solicitud de entrada. Que existen lo podemos tener por cierto -se cita y no se desmiente el código electrónico-; y que fueron ocultados lo revela la lectura de la solicitud y su silencio al respecto.



Siendo así, al margen del concepto que nos merezca tal omisión desde la perspectiva de la observancia de la exigible buena fe, lo cierto es que el juez desconoció un dato de singular importancia para calibrar la disposición del contribuyente a colaborar con la Administración y, desde luego, para dudar de ese riesgo de fraude que tan aventurada como dramáticamente se anticipa en la solicitud.

d) También se despacha inadecuadamente en el auto la cuestión referida a la adopción de la medida de entrada inaudita parte, que debe considerarse una excepción en casos concretos, no como una regla general:

"[...] En el presente caso, se trata en esencia de la inspección de la actividad mercantil de la sociedad y, resulta lógico que, si esa actuación no se lleva a cabo por sorpresa, sin tiempo de reacción de la sociedad, pierde toda su lógica y sentido. Un anuncio previo, desnaturalizaría la actuación que se pretende; al igual que si esta resolución, fuera previamente notificada antes de su realización material".

Con tal motivación, el auto no deja margen a otras posibles opciones eficaces y menos gravosas, pues se fundamenta en una visión automática que conecta de forma precisa y directa la inspección de la actividad mercantil con la entrada sin anuncio previo al titular en su domicilio, como si fuera una decisión sin alternativa posible, sin más sustento argumental que la apelación a la lógica -palabra que se repite en el párrafo-, la que parece discurrir en una lógica en que los jueces no son los garantes de los derechos fundamentales, aun en procedimientos donde están ausentes sus titulares.

e) Sin embargo, tal inferencia supone, de facto, tanto como considerar, siguiendo el esquema argumentativo de la muy extensa solicitud de entrada en el domicilio, que todo contribuyente es un defraudador, al menos en potencia, pues de la motivación en este punto deriva que es lógico que se entre para inspeccionar y también lo es que el interesado quede al margen de todo conocimiento, sin abordar la lógica de la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la entrada y la exclusión de otras alternativas igual de eficaces y menos onerosas, extremo sobre el que el auto guarda silencio.

f) Al margen de lo anterior, una cosa es no anunciar la visita -que es lo que aborda el ATC 129/1990, de 26 de marzo, de tan repetida cita en asuntos de esta naturaleza, cuando el conocimiento previo pudiera frustrar su eficacia- y otra bien distinta es no dar noticia de un procedimiento inspector, no solo no notificado sino no abierto aún, sólo dentro del cual cabría la adopción de tal medida de instar la solicitud de entrada. Admitir lo contrario sería tanto como vulnerar a priori el derecho fundamental, dejando la decisión en las exclusivas manos de la Administración (vid. arts. 87 y 90 RGAT).

No en vano, si existe la posibilidad de apartar al titular del derecho fundamental de las actuaciones, la justificación para hacerlo debe extremarse en la solicitud y, muy en especial, en el auto, para no convertir una estricta excepción, vinculada al caso concreto en una norma de eficacia administrativa general. La motivación, pues, debe alcanzar por fuerza este extremo, esto es, la justificación singular y razonada de por qué, en un asunto dado, la finalidad de la entrada sería vana de darse conocimiento al interesado, sustrayéndole así no sólo su derecho al domicilio inviolable, sino el conexo de exclusión o consentimiento; y, además, poniendo en riesgo la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), que no consiente que el titular de un derecho fundamental sea un mero espectador pasivo de lo que pide la Administración y acuerda un juez.

g) No cabe olvidar lo que dijimos en el fundamento segundo acerca de la necesidad de un procedimiento inspector abierto y notificado, en el seno del cual se adopte, por la autoridad competente, la decisión de instar la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido: 1) porque tal exigencia la imponen sin duda los artículos 113, 142 y 145 LGT, el primero de los cuales alude a los procedimientos de aplicación de los tributos y los dos últimos están sistemáticamente ubicados en el capítulo referido a las actuaciones inspectoras; 2) porque sin un acto administrativo previo, dictado en un procedimiento inspector, el juez de garantías se vería privado de su propia competencia, dirigida a la ejecución de un acto -por más que, ficticiamente, se suela equiparar, sin más problema, el inicio de un procedimiento de aplicación, que es un acto-trámite, a la ejecución de un acto definitivo, sin que tal concepción expansiva pueda ir más allá, para dar cumplimiento a actos inexistentes o futuros; y 3) Porque los datos que revelen obligaciones fiscales no declaradas han de surgir de algún expediente comprobador referido a deberes concretos y determinados, esto es, con identificación de la obligación de pago supuestamente incumplida, el periodo y el tributo concernidos por aquélla, sin que quepa su obtención inconexa o derivada de la situación supuesta del contribuyente en relación con márgenes, estadísticas o medias cuya certeza, veracidad y conocimiento público no constan y podemos ponerlas seriamente en duda, a falta del menor contraste.

h) Cabe decir, finalmente que, si no se exigen al juez tales garantías formales y materiales como requisitos estrictos y excepcionales para sacrificar el contenido esencial de un derecho fundamental, el del art. 18.2 CE, habremos de llegar a la conclusión de que el afectado por unas actuaciones de la Administración tributaria se



encuentra en una situación más desfavorable y gravosa para el disfrute pleno de ese derecho que la que ocupa el encausado en una instrucción penal, para el caso en que se solicite y autorice la entrada en su domicilio, en el seno de una causa judicial abierta, bajo la garantía no sólo en su adopción, sino también en su desarrollo y efectos, que proporciona la presencia de un fedatario judicial, y ello aun cuando los bienes que se ponen en comparación son de mayor intensidad y necesidad de protección en el ámbito penal que en el de la actividad administrativa.

Cuarto. *Acerca de la comparación de la situación del contribuyente surgida de datos estadísticos o cálculos generales.*

Con ello nos proponemos dar respuesta casacional adecuada a la cuarta de las cuestiones que enuncia el auto de admisión como precisadas de concreción jurisprudencial:

"4) En particular, si la entrada en domicilio puede justificarse, en el auto judicial que lo autoriza, preponderantemente, en que el contribuyente, titular de un establecimiento de hostelería, haya tributado, con base en los datos declarados, una cuota que resulta inferior a la media de rentabilidad del sector a nivel nacional y si, por tanto, puede inferirse de ese solo dato que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas [...]".

Aun cuando debemos huir del establecimiento de una doctrina de validez universal, por la propia naturaleza de la materia, esencialmente circunstancial y casuística, esto es, muy a menudo dependiente de los detalles del caso, que varían de unos a otros, no está de más especificar que la corazonada o presentimiento de la Administración de que, por tributar un contribuyente por debajo de la media del sector, le hace incurrir a éste en una especie de presunción iuris et de iure de fraude fiscal, es un dato que por sí mismo no basta, ni para establecer una relación causal o esquema que desemboque en ese fraude -ni siquiera en la presunción de deberes incumplidos, que deberán ser esclarecidos a través del procedimiento correspondiente, con ulterior control judicial-, ni menos aún para anclar en tal circunstancia la necesidad de entrada en el domicilio para el cotejo de datos que respalden o desmientan la sospecha albergada por la Administración.

En este caso concreto, la solicitud del Abogado del Estado para obtener el permiso de entrada se funda en que "...el margen comercial declarado es bastante inferior al declarado por las empresas del sector, lo que induce a pensar que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas".

Cuando la sospecha se funda en una fuente de ciencia tan evanescente y laxa, de origen tan arcano, con base estadística o comparativa no contrastada ni, que se sepa, publicada, deben quedar firmemente establecidos, al menos, como punto de partida, cuáles son los criterios que llevan a la Administración a aferrarse a esa rotunda conclusión, si se tiene en cuenta que la desviación de la media puede alcanzar distintos niveles de intensidad y no suponer, con tal dato aislado, presunción de fraude alguno.

Así, se desconoce en qué informes o documentos oficiales, con cita del organismo que los recopila o sistematiza, se ha basado el concepto indeterminado de media del sector. Por lo demás, parece una referencia nacional, según la sentencia de apelación -ni la solicitud ni el auto aluden al ámbito territorial donde rige ese factor-, lo que aún hace más problemática la fijación de una media de ingresos o márgenes de validez general que fuera a la vez irrecusable o indiscutible, así como demostrativa de una desviación.

Se ignora, por lo demás, a qué denomina la Administración sector de actividad y qué clase de negocios comprende y si tales medias se subdividen o singularizan por razón de circunstancias tan determinantes como el tamaño del local, el número de empleados, la concreta y específica actividad, la localización dentro del municipio u otras más. Al no ofrecerse información alguna sobre el particular, parece que se trata de datos de manejo interno de la Administración, no publicados -o nada se dice al respecto- y, lo que es cualitativamente más importante, no susceptibles de controversia o contraste dentro del procedimiento -inaudita parte- de entrada en domicilio protegido, ni sujetos tampoco a duda metódica o a análisis mínimo en el auto judicial.

No cabe acceder al domicilio definido en el artículo 18.2 CE con un propósito meramente prospectivo o indeterminado, por si acaso, pues como hemos dicho, la naturaleza fundamental del derecho que la Constitución ampara y permite excepcionalmente sacrificar o excluir, lo debe ser en presencia de un bien constitucionalmente protegido -y el deber de contribuir del artículo 31.1 CE es uno de ellos, expresado en términos generales-.

Sin embargo, del cotejo de la situación hipotética, sospechada o derivada de una información meramente fragmentaria, nacida de la proyección de datos genéricos obrantes en documentos o cuadros estadísticos y cuya fiabilidad, a falta de más sólidos elementos de convicción, hemos de poner por fuerza en duda, no es base



suficiente para servir de título habilitante a la Administración -para pedir- y al juez -para otorgar- la entrada en el domicilio.

Otro tanto cabe decir acerca de la proporción de los pagos mediante tarjeta respecto a los efectuados en metálico, fruto de otra presunción de carácter comparativo o estadístico que no singulariza el caso concreto ni atiende a eventuales posibilidades distintas del fraude, ni el auto judicial lo valora en modo alguno. La insólita alusión al modelo 347 -operaciones con terceras personas- y la limitación de las cuantías que deben declararse en él, no pueden fundamentar una mayor persecución fiscal a los pequeños empresarios en virtud de un elemento ajeno a la voluntad de éstos y de más fácil modificación o rectificación por la Administración. La mención a tal modelo en el auto de autorización de entrada forma parte de una cita ajena, pues no se analiza como fundamento del fallo, ni bien ni mal.

Quinto. Concreción de la doctrina de la Sala.

Del conjunto de afirmaciones que hemos efectuado en relación con las cuestiones que, de forma sistemática, nos pide el auto de admisión, procede establecer la doctrina que, en buena parte, deriva de la ya contenida en la sentencia dictada el 10 de octubre de 2019 en el recurso de casación nº 2818/2017, sistematizando cuanto hemos razonado hasta ahora:

1) La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas, por derivar tal exigencia de los artículos 113 y 142 de la LGT. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia (art. 8.6 LJCA y 91.2 LOPJ).

2) La posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita parte, no guarda relación con la exigencia del anterior punto, sino que se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica. Tal situación, de rigurosa excepcionalidad, ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio, como aquí ha sucedido.

3) No cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, como aquí sucede, esto es, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. No proceden las entradas para averiguar qué es lo que tiene el comprobado.

4) Es preciso que el auto judicial motive y justifique -esto es, formal y materialmente- la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acrílicas de los datos ofrecidos. Sólo es admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno.

5) No pueden servir de base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes.

Tal análisis, de hacerse excepcionalmente, debe atender a todas las circunstancias concurrentes y, muy en particular, a que de tales indicios, vestigios o datos generales y relativos -verificado su origen, seriedad y la situación concreta del interesado respecto a ellos- sea rigurosamente necesaria la entrada, lo que exige valorar la existencia de otros factores circunstanciales y, en particular, la conducta previa del titular en respuesta a actuaciones o requerimientos de información efectuados por la Administración.

Sexto. Examen de la pretensión añadida en el suplico del escrito de interposición del recurso.

1) La natural consecuencia de cuanto se ha dicho, en orden a resolver la pretensión casacional, es la de considerar que las resoluciones judiciales fiscalizadas en sede de casación han de ser anuladas, en cuanto



adolecen ambas de una invalidante falta de motivación y, a la vez, de justificación, en la adopción del auto de entrada y su posterior respaldo en apelación.

2) Ello hace innecesario analizar la doctrina alternativa propuesta por el Abogado del Estado en su escrito de oposición, por contradictoria con la que hemos declarado como procedente en este asunto.

3) En el suplico del escrito de interposición del recurso de casación se pide, además de la estimación de tal recurso y la anulación de las resoluciones judiciales que se impugnan, y la autorización de entrada adoptada por el Juez del juzgado nº 5 de los de este orden judicial con sede en Córdoba, lo siguiente, en el punto b), inciso final: "...con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración de nulidad, incluida la devolución de los documentos o archivos obtenidos en el registro llevado a cabo, y dejando sin efecto las liquidaciones que se pudieran dictar con base a la misma".

No procede acceder a tal pretensión de plena jurisdicción, pues no se trata de una consecuencia directa y necesaria de nuestro fallo que casa las resoluciones judiciales como efecto de la estimación del recurso, que es la decisión que consideramos procedente.

En realidad, se piden dos cosas distintas: la primera de ellas, la devolución de documentos o archivos obtenidos en el registro, parecería insustancial o irrelevante en un principio, pero cabe interpretarla como una pretensión de mayor calado. No sólo porque tal devolución parece derivar de forma directa, más de la nulidad del registro que de su finalización -en que se devuelva tras ella la documentación o se entregue una copia auténtica-, sino también porque parece sugerir que tal documentación no es válida o eficaz a efectos de los procedimientos administrativos seguidos como consecuencia de los hallazgos de datos o información en la práctica de la diligencia de entrada, lo que no podemos aceptar en un recurso de casación cuyo objeto versa sobre la validez de dos resoluciones judiciales, al margen de sus ulteriores y eventuales consecuencias, que quedan extra muros de este recurso. No es que neguemos o aceptemos la validez de tales pruebas en posibles asuntos futuros, es que no nos pronunciamos sobre tal pretensión, salvo para negarla aquí.

Otro tanto cabe decir respecto de las liquidaciones que se pudieran dictar, pretensión no sólo ajena, desde luego, a los restringidos contornos de esta casación, sino meramente hipotética.

La parte afectada conserva intactas sus acciones frente a las liquidaciones que pudieran dictarse, con fundamento, entre otros, en el carácter nulo -que aquí no se examina ni prejuzga- de la prueba obtenida en la entrada en domicilio, pero para ejercitarlas, en su caso, en el proceso debido, bajo las reglas de competencia y procedimiento y, esta vez sí, con todas las garantías, sin que la declaración del fallo de esta sentencia arrastre consigo, como consecuencia natural, la nulidad de actos futuros e inciertos, que no han sido impugnados -ni, al parecer, existían al tiempo de formularse el escrito de interposición-.

Séptimo.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar como doctrina jurisprudencial la establecida en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación interpuesto por TABERNA LA MONTILLANA, S.L. contra la sentencia de 8 de marzo de 2019, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla -recurso de apelación nº 69/2018-, que confirma el auto de 4 de octubre de 2017, del Juzgado nº 5 de los de Córdoba, en el procedimiento 433/2017, resoluciones ambas que se casan y anulan, así como la autorización de entrada que se adopta en el auto mencionado.

3º) Desestimar la pretensión contenida en el inciso final del punto b) del suplico del escrito de interposición, referida a "la devolución de los documentos o archivos obtenidos en el registro llevado a cabo, y dejando sin efecto las liquidaciones que se pudieran dictar con base a la misma".



4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma. Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN. Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Magistrado Ponente, Excmo. Sr. Don. Francisco José Navarro Sanchís, estando constituida la Sala en Audiencia Pública, de lo que certifico.

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.