

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075314

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1343/2019, de 10 de octubre de 2019

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2818/2017

SUMARIO:**Procedimiento de inspección. Facultades de la inspección. Entrada y reconocimiento de fincas.**

Para analizar si la autorización de entrada y registro reúne aquellos requisitos, es preciso recordar que la única finalidad de la solicitud efectuada por la Agencia Tributaria fue determinar si los gastos, trabajos e inversiones realizadas por la entidad para materializar las dotaciones al factor de agotamiento pendientes en los ejercicios objeto de comprobación cumplían o no los requisitos legales, esto es, si, por su estricta relación con la actividad minera, tenían como objetivo alguno de los previstos en la normativa aplicable. Para la Hacienda Pública, las inversiones que podría estar efectuando la compañía no serían aptas para materializar las dotaciones al no atemperarse -la mayoría de ellas- a la clase de actividad prevista en la legislación aplicable. No alcanza la Sala a identificar qué pruebas podía hacer desaparecer el contribuyente -como señala la Inspección en su solicitud de entrada- si es él el que tiene que probar la reinversión, su cuantía y la sujeción de la actividad en la que se reinvierte a las previsiones legales. Y tampoco se comprende en absoluto la relevancia -a la que alude la Sala de Valladolid en la sentencia recurrida- del «factor sorpresa» para asegurar el éxito de las diligencias de investigación y comprobación de la Inspección Tributaria cuando es el obligado tributario el que tiene toda la carga de probar la concurrencia de los requisitos legales correspondientes. No era necesario sacrificar este derecho fundamental como única forma -principio de subsidiariedad- de garantizar el cumplimiento de todos los requisitos establecidos por la ley en relación con el factor de agotamiento por la razón esencial de que la finalidad de la entrada y registro (constatar la aptitud de la materialización) no era necesaria para que la Administración actuase sus potestades de comprobación e inspección. Si la finalidad de obtener aquellos datos no era otra que rechazar -mediante un acto de liquidación precedido del procedimiento incoado al efecto- la aptitud de la materialización, esa misma finalidad podía alcanzarse requiriendo la información al contribuyente y, en su caso, rechazando la idoneidad de las reinversiones, incorporando a la base imponible del impuesto sobre sociedades las sumas no dotadas y sus intereses legales. Faltando el requisito de la necesidad de la entrada, el recurso de casación debe ser estimado, casando la sentencia recurrida y anulando, con los efectos inherentes a tal declaración, la autorización de entrada y registro autorizados. [Vid., ATS, 18 de octubre de 2017, recurso n.º 2818/2017 (NFJ075315) que interpone el recurso de casación contra la STSJ de Castilla y León (Sede en Valladolid) de 10 de febrero de 2017 (NFJ075316) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 88 y 89.

Ley 58/2003 (LGT), art. 105.

Constitución Española, arts. 18 y 24.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 97 a 101.

PONENTE:*Don Jesús Cudero Blas.*

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don JESUS CUDERO BLAS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.343/2019

Fecha de sentencia: 10/10/2019

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2818/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 10/09/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

Nota:

R. CASACION núm.: 2818/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1343/2019

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles
D. Jose Antonio Montero Fernandez
D. Jesus Cudero Blas
D. Rafael Toledano Cantero
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 10 de octubre de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2818/2017 interpuesto por el procurador de los tribunales don Fernando Fernández Cieza, en nombre y representación de la entidad SOCIEDAD ANÓNIMA HULLERA VASCO LEONESA, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Castilla y León (con sede en Valladolid) de fecha 10 de febrero de 2017, dictada en el recurso de apelación núm. 467/2016, sobre autorización de entrada en domicilio.

Ha sido parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y razón de decidir de la sentencia impugnada.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 10 de febrero de 2017 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (con sede en Valladolid), dictada en el recurso de apelación núm. 467/2016, sobre autorización de entrada en domicilio.

2. Según consta en autos, la Delegada Especial de la AEAT en Castilla y León solicitó el 24 de mayo de 2016 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo competente de León la expedición - inaudita parte- del oportuno mandamiento que regula el artículo 113 de la Ley General Tributaria con el fin de autorizar a los funcionarios que se citaban para que procedan a la entrada en los establecimientos de la sociedad HULLERA VASCO LEONESA y realicen actuaciones inspectoras, concretamente las consistentes en "acceder al sistema de gestión de la empresa y obtener información de los gastos, trabajos e inversiones realizadas para materializar las dotaciones al factor de agotamiento pendientes en los ejercicios objeto de comprobación hasta la fecha, realizando además un contraste con los soportes documentales, registrales e informáticos de todo tipo que pudieran encontrarse en las instalaciones de la empresa".

Mediante auto del Juzgado núm. 1 de León se autorizó la entrada en los términos solicitados por la Agencia Tributaria, circunscribiendo tal autorización al ejercicio de las facultades previstas en los artículos 142 y siguientes de la Ley General Tributaria, confiriendo la posibilidad de adoptar alguna de las medidas del artículo 146 de dicha Ley y fijando la entrada en horas diurnas del 1 de junio de 2016.

3. Por entender la mercantil HULLERA VASCO LEONESA, SA que el auto citado vulneraba su derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y le provocaba indefensión, dedujo contra el mismo recurso de apelación ante la Sala competente del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, que lo desestimó por sentencia de 10 de febrero de 2017 -hoy recurrida en casación- en la que se entendió, fundamentalmente, que el auto había razonado suficientemente sobre la necesidad y proporcionalidad de la medida, habida cuenta la "inmediatez" que resultaba imprescindible dada la situación en la que se encuentra la compañía, los intereses en juego y el necesario factor sorpresa que debe acompañar a estas actuaciones, aunque solo sea para evitar que el fin perseguido no pueda en absoluto conseguirse por la propia actuación del interesado.

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

1. La representación procesal de HULLERA VASCO LEONESA, SA preparó recurso de casación en el que identificó como infringidos los artículos 18.2 y 24.1 y 24.2 de la Constitución Española, por cuanto la sentencia recurrida respaldó la autorización para la entrada y registro conferidos a pesar de que no eran necesarios, proporcionados ni estaban justificados, en la medida en que la finalidad para la cual la Agencia Estatal de la Administración Tributaria solicitó la autorización judicial de entrada y registro fue única y exclusivamente la de acceder a la documentación justificativa de la aplicación de un beneficio fiscal, cuya no aportación o eventual destrucción u ocultación no suponía para la AEAT perjuicio alguno, añadiendo también que se vulnera el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y a los derechos fundamentales de defensa y a utilizar los medios de prueba pertinentes por cuanto la autorización judicial de entrada y registro en el domicilio se había concedido sin audiencia previa del titular del domicilio afectado.

2. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación y la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en auto de 18 de octubre de 2017 en el que, tras constatar que, en relación con el derecho a la inviolabilidad del domicilio del artículo 18.2 CE, no existe jurisprudencia específica de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo en la que se determine si, desde el punto de vista de la protección del citado derecho, los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo que conocen de las solicitudes de autorización judicial de entrada y registro en un domicilio protegido constitucionalmente, presentadas por la AEAT, pueden, al realizar el juicio de ponderación sobre la necesidad y proporcionalidad de la concesión de dicha autorización judicial, justificar el sacrificio del derecho fundamental señalado en la necesidad de obtener documentación justificativa de la aplicación de unos beneficios fiscales, señala que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia es la siguiente:

"(...) 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".

Tercero. Interposición del recurso de casación y oposición.

1. En el recurso de casación interpuesto -mediante escrito que observa los requisitos legales-, señala la representación procesal de HULLERA VASCO LEONESA, SA - muy resumidamente- que la sentencia recurrida infringe los preceptos que citó en el escrito de preparación por cuanto la misma (i) ha vulnerado el derecho a la inviolabilidad del domicilio al autorizar una entrada innecesaria y desproporcionada y (ii) ha conculcado el derecho a la tutela judicial efectiva, a la defensa y a la utilización de los medios de prueba pertinentes.

Por eso, solicita en dicho escrito que se case la sentencia recurrida y que se fije como doctrina que cuando la Administración tributaria solicite autorización de entrada y registro para obtener autorización con el fin de acreditar la aplicación de beneficios fiscales, no resulta necesario, ni está justificado el sacrificio del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

2. En su escrito de oposición al recurso de casación, sostiene el abogado del Estado, tras recordar los hechos del litigio, que tanto el auto del Juzgado de lo Contencioso- Administrativo, como la sentencia que lo confirma en apelación están suficientemente motivados, y constatan la necesidad y proporcionalidad de la medida solicitada.

Señala también que existía un riesgo específico, relacionado con la materialización al factor de agotamiento, que justificaba tanto la autorización de entrada, como la necesidad de que ésta fuera inaudita parte.

Cuarto. Señalamiento para votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, y acordó señalar para la deliberación, votación y fallo del presente recurso de casación, la audiencia del día 10 de septiembre de 2019, fecha en la que se inició el debate y estudio del asunto, y que continuó en sesiones sucesivas, hasta que finalmente, se votó y falló el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Los hechos del litigio, la solicitud de autorización de entrada y las decisiones judiciales que la acuerdan.*

1. La entidad HULLERA VASCO LEONESA, SA efectuó dotaciones al factor de agotamiento (un beneficio fiscal reconocido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para las entidades que desarrollen actividades de exploración, investigación y explotación de yacimientos minerales y demás recursos geológicos) entre los años 1996 y 2012, y realizó determinadas reinversiones que fueron comprobadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en un procedimiento de inspección relativo a los ejercicios 2002 a 2007, en el que se suscribió un acta de disconformidad que declaró cuáles eran las inversiones ajustadas al régimen legal, descartó la aptitud de otras y señaló que quedaba pendiente de materializar a 31 de diciembre de 2007 la suma de 20.551.582 euros.

El procedimiento no terminó con liquidación porque el sujeto pasivo todavía tenía plazo para materializar las dotaciones realizadas.

2. El factor de agotamiento es, efectivamente, un beneficio fiscal que se contempla en el régimen especial de la minería y que está recogido en la ley del impuesto sobre sociedades, concretamente en los artículos 97 a 101 del texto refundido de 2004, aquí aplicable *ratione temporis*.

Muy sucintamente, permite a la empresa acogida a aquel régimen reducir su base imponible del impuesto efectuando dotaciones por ese concepto, a condición de que su importe se reinvierta en el plazo de diez años en gastos, trabajos e inmovilizados directamente relacionados con las actividades mineras que contempla la ley (cuyo objetivo último es reponer los yacimientos agotados mediante el descubrimiento de otros nuevos que se ponen en explotación).

Si la compañía no efectúa esa materialización en el plazo fijado, la normativa aplicable impone una consecuencia: integrar en la base imponible del período en el que concluye el plazo de diez años las dotaciones efectuadas, con los intereses legales correspondientes.

3. Cuando la empresa hoy recurrente publica su Memoria Anual de 2014, señala en la misma que a 31 de diciembre de ese año quedaban pendientes de reinvertir (de lo dotado al factor de agotamiento) 2.331 millones de euros.

La Hacienda Pública consideró entonces que buena parte de las reinversiones que sigue realizando la compañía -y que se reflejan en la Memoria- no son legalmente aptas para materializar las dotaciones, como ya se indicó en el acta de disconformidad suscrita el 23 de octubre de 2012 respecto de gastos directamente relacionados con minas ya en explotación o en casos en los que no se necesitan nuevos yacimientos.

Sin embargo, siempre según la Inspección, la sociedad seguiría computando determinados gastos, trabajos e inversiones como si fueran idóneos legalmente para materializar las dotaciones al factor de agotamiento.

4. Se inicia entonces -en mayo de 2016- un nuevo procedimiento de inspección en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 a 2014, e Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 2º mes de 2011 a 12º mes de 2014.

Y la primera actuación que se realiza en ese procedimiento de comprobación consiste en una solicitud de entrada y registro en el domicilio de la empresa - inaudita parte- dirigida al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de León, solicitud en la que señala la AEAT (i) que la misma resulta necesaria para obtener información sobre los gastos, trabajos e inversiones realizados para materializar las dotaciones al factor de agotamiento pendientes en aquellos ejercicios, (ii) que se justifica específicamente porque en la comprobación precedente efectuada por la Inspección respecto de los ejercicios 2002 a 2007 se determinó que ciertos gastos e inversiones realizados para materializar las dotaciones no cumplían los requisitos legales y (iii) que la empresa sigue considerando aptas para la reinversión gastos, actividades o trabajos que, en puridad, no reúnen los requisitos legales.

En la solicitud dirigida al Juzgado consta un apartado noveno (de rúbrica "actuaciones") en el que se dice literalmente lo siguiente:

"Las actuaciones que se pretenden (sic) realizar, aparte de la notificación de inicio de actuaciones inspectoras, consisten en acceder al sistema de gestión de la empresa y obtener información de los gastos, trabajos e inversiones realizadas (sic) para materializar las dotaciones al factor de agotamiento pendientes en los ejercicios objeto de comprobación hasta la fecha, realizando además un contraste con los soportes documentales, registrales, informáticos de todo tipo que pudieran encontrarse en las instalaciones de la empresa. La actuación se justifica por el precedente de la comprobación de la Inspección, en la que quedó acreditado el intento de la empresa para incluir conceptos improcedentes en la justificación por importantes cuantías y la existencia de al menos 20.551.582,35 euros pendientes de materializar por las dotaciones de 2001 a 2006.

A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta la situación actual de la empresa, en fase de liquidación y, por tanto, en una situación anormal de funcionamiento que permite presumir la imposibilidad de que pueda atender los requerimientos de la Inspección para la comprobación de las materializaciones pendientes del factor de agotamiento (...).

Y en el apartado décimo del mencionado escrito solicitando la autorización se dice:

"Se recuerda que, a fin de evitar la desaparición de las pruebas que busca la Inspección de Hacienda del Estado, la solicitud se debe tramitar sin la previa audiencia del interesado".

5. Por auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de León, de 30 de mayo de 2016, en el procedimiento de "Entrada en domicilio 123/2016", se autorizó a determinados Inspectores de Hacienda, Agentes Tributarios y miembros del servicio de auditoría informática de la AEAT para la entrada en las instalaciones del domicilio constitucionalmente protegido (a efectos del artículo 18.2 CE) de HULLERA VASCO LEONESA, SA, al objeto de practicar diligencias de comprobación e investigación en relación con el procedimiento de inspección tributaria iniciado en ese mismo momento por la AEAT, respecto del Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2011 a 2014 e Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 2º mes de 2011 a 12º mes de 2014.

Se señala en dicho auto, en efecto, que la solicitud está justificada por cuanto:

" (...) Se realiza una explicación suficiente sobre la necesidad de comprobación de datos, en relación con el Impuesto de Sociedades e IVA, en los períodos indicados, en virtud de la peculiar actividad de la inspeccionada, actividad minera de carbón, tanto en pozos subterráneos como en cielo abierto, utilizando para esta última actividad extractiva los servicios de empresas subcontratistas (...).

(...) Precisamente, dada la situación de la mercantil objeto de inspección y de sus declaraciones de IS en los ejercicios 2011 a 2014, en cuanto a la bonificación referida, donde se acredita que en 2014 no efectuó dotación alguna al factor de agotamiento; y en 2013 y 2014 no se ha materializado importe alguno de los fondos dotados en su día, es preciso realizar labores de comprobación, y especialmente cuando se rechazan como dotaciones a este fin gastos destinados a equipos, suministros o trabajos de explotación que se han incluido; pudiendo existir una importante desproporción entre la cantidad empleada en materializar esa dotación del factor de agotamiento respecto de la dotación total inicial.

A ello se une que la inspeccionada fue declarada en concurso por auto del Juzgado de lo Mercantil de León de 28 de mayo de 2015, abriéndose la fase de liquidación por auto de 16 de febrero de 2016.

En definitiva, ha existido una previa actuación inspectora, en la que se constata un intento de la mercantil objeto de inspección de incluir dentro de la materialización de la dotación al factor de agotamiento, cuantías y conceptos improcedentes, y la existencia de, al menos, 20.551.582,35 euros pendientes de materializar por las dotaciones de 2001 a 2006, en una empresa que se encuentra en liquidación".

6. En su recurso de apelación, se sostenía por la interesada, como motivos de nulidad del auto autorizando la entrada, a) la vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, pues dicha entrada no estaba justificada, ni era proporcionada; b) la indefensión y la imposibilidad de utilizar los medios de prueba pertinentes al haberse dictado el auto inaudita parte; y c) subsidiariamente, la vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio en todo aquello en que la actuación de la AEAT se excedió respecto del concreto objeto y finalidad para la cual se solicitó la autorización.

7. La Sala de Valladolid, en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia recurrida, entiende que la autorización era necesaria y proporcionada para la efectividad de la actuación administrativa de inspección y comprobación, pues, al estar la empresa en liquidación, fue necesaria una intermediación y reserva especialmente intensas, añadiendo, en relación con el carácter inaudita parte de la actuación, que el éxito del fin de la actuación inspectora dependía del factor sorpresa, pues cualquier conocimiento previo de los representantes y/o administradores de la sociedad podría dar al traste con el éxito de las diligencias de investigación y comprobación de la Inspección Tributaria.

Rechazó también la petición subsidiaria efectuada por la empresa en relación con los eventuales excesos -respecto del fin último de la medida- en los que podría haber incurrido la concreta actuación material de entrada y registro en los locales de la compañía.

Dice así, concretamente, la sentencia recurrida:

"No concurre el motivo de impugnación alegado de vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio recogido en el artículo 18.2 de la Constitución. Ha de tenerse en cuenta que la autorización de entrada en los locales que tienen la consideración de domicilio de la sociedad y su concesión sin previa audiencia de ésta en este caso era necesaria y proporcionada para la efectividad de la actuación administrativa de inspección y comprobación que había sido acordada por el órgano competente y que apareció debidamente justificada en la documentación aportada por el Abogado del Estado con su solicitud; todo lo cual se motiva acertada y suficientemente en los fundamentos del auto recurrido. Alega la recurrente que la entrada en domicilio era innecesaria puesto que no había existido una previa negativa a la entrada, que los anteriores administradores de la sociedad no tenían posibilidad de denegarla pues la única representante legal era ya en ese momento la Administración Concursal, por lo que entiende que no debería haberse acordado la entrada sino un requerimiento de aportación de documentación a la sociedad, como ha existido en anteriores actuaciones de comprobación respecto de las que manifiesta la recurrente no han variado las circunstancias. Al respecto se indica que es precisamente la situación de la recurrente la que exige la medida solicitada y autorizada judicialmente en cuanto que al estar la empresa en liquidación es necesaria una intermediación y reserva especialmente intensas, pues no puede olvidarse los numerosos intereses en su alrededor y acreedores pendientes de cualquier actuación, habiendo sido indispensable dadas las circunstancias del caso la reserva acordadas judicialmente. Tampoco se entiende fundado la alegación de la recurrente de que al ser la Administración concursal un tercero procedía la previa petición de entrada a las instalaciones al administrador concursal, pues sin discutir la posición cuasi institucional de la Administrador Concursal, el sujeto inspeccionado no era ésta sino su representada y cualquier mínima filtración hubiera podido suponer la ocultación o destrucción de documentos y pruebas. Por tanto, estas alegaciones no desvirtúan el acierto de la motivación del auto impugnado que ha considerado proporcionada y necesaria la medida de autorización de entrada en el domicilio motivándolo en definitiva en que ha existido una previa actuación inspectora, en la que se constata un intento de la mercantil objeto de inspección de incluir dentro de la materialización de la dotación del factor de agotamiento, cuantías y conceptos improcedentes, y la existencia de, al menos, 20.551.582,32 € pendientes de materializar por las dotaciones de 2001 a 2006, en una empresa que se encuentra en liquidación.

Tampoco se estima que concurra el motivo segundo del recurso concerniente a la vulneración de los derechos fundamentales a no padecer indefensión (artículo 24.1 de la Constitución), de defensa y a utilizar los medios de prueba pertinentes (artículo 24.2 de la Constitución) que fundamenta la parte apelante en haberse dictado el auto inaudita parte. Al respecto, se indica que recoge el auto apelado en los fundamento de derecho cuarto y quinto una extensa argumentación tanto de la doctrina general del Tribunal Constitucional en lo concerniente a la falta del trámite de audiencia y por consiguiente los supuestos de procedencia de la autorización judicial de entrada en el domicilio del obligado tributario sin una fase anterior contradictoria, como las circunstancias particulares que han justificado en el caso debatido que se haya concedido dicha autorización sin haberse adoptado trámite previo alguno con el obligado tributario; razonamientos jurídicos que por su acierto se dan en este lugar por reproducidos, y se destaca su conclusión concerniente a que en el caso debatido el éxito del fin de la actuación inspectora depende evidentemente el factor sorpresa, pues cualquier conocimiento previo de los representantes y/o administradores de la sociedad podría dar al traste con el éxito de las diligencias de investigación y comprobación de la Inspección Tributaria, de forma que existe un interés público y general que debe garantizarse, y que justifica, desde la perspectiva del principio de proporcionalidad la medida solicitada,

atendiendo al interés público superior, sobre el perjuicio que se puede causar a la mercantil por la entrada en las instalaciones en las que realiza su actividad administrativa".

Segundo. *La cuestión que suscita el auto de admisión del presente recurso de casación y contestación a la misma.*

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

"(...) 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".

El enunciado de la pregunta es de una enorme amplitud y -anticipamos- solo permite una contestación genérica, pues el casuismo en la materia que nos ocupa es extraordinario, siendo así que -como veremos inmediatamente- es el caso concreto el que permitirá dilucidar si la medida invasiva que nos ocupa era -o no- idónea, necesaria y proporcional al fin perseguido.

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

2. En definitiva, la respuesta a la cuestión que suscita el auto de admisión debe obligatoriamente atemperarse a los criterios expresados reiteradamente 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 esas exigencias y, por tanto, si la autorización otorgada por el juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 1 de León -confirmada por la Sala de Valladolid en la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación- puede o no ser 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 administrativa, como puede serlo la concernida en este asunto, pero necesitada de ello para su efectividad, 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, 17 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, y 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos).

4. Y 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 da 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 la naturaleza y la efectividad de los mismos así lo impongan y concurran, además, el resto de los requisitos (sentencia del Tribunal Constitucional número 50/1995, de 23 de febrero).

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 subjetivo 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 misma 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, ó 139/2004, de 13 de septiembre).

4.4. Tanto en la solicitud de entrada y registro como en el auto autorizador debe figurar -dentro de su contenido mínimo- la finalidad de la entrada, con expresión de la actuación inspectora a 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 ó 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 intromisión 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 en cualquier momento, 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 considerar que implica una voluntad 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 debe 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).

Tercero. *Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.*

1. Para analizar si la autorización de entrada y registro que nos ocupa reúne aquellos requisitos, es preciso recordar que la única finalidad de la solicitud efectuada por la Agencia Tributaria fue determinar si los gastos, trabajos e inversiones realizadas por HULLERA VASCO LEONESA, SA para materializar las dotaciones al factor de agotamiento pendientes en los ejercicios objeto de comprobación cumplían o no los requisitos legales, esto es, si, por su estricta relación con la actividad minera, tenían como objetivo alguno de los previstos en la normativa aplicable (la explotación e investigación de nuevos yacimientos minerales y demás recursos geológicos, la investigación que permita mejorar la recuperación o calidad de los productos obtenidos, la suscripción o adquisición de valores representativos del capital social de empresas dedicadas exclusivamente a las actividades mineras, así como a la explotación de yacimientos minerales y demás recursos geológicos clasificados en las secciones C y D de la Ley 22/1973, la investigación que permita obtener un mejor conocimiento de la reserva del yacimiento en explotación, etc.).

Y es que, para la Hacienda Pública, las inversiones que podría estar efectuando la compañía no serían aptas para materializar las dotaciones al no atemperarse -la mayoría de ellas- a la clase de actividad prevista en la legislación aplicable.

Y conviene también recordar cuál es la mecánica del beneficio fiscal que nos ocupa: el contribuyente realiza dotaciones por este concepto que le permiten reducir la base imponible de su impuesto sobre sociedades en el período correspondiente a condición de que su importe se reinvierta en el plazo de diez años en alguno de los gastos, trabajos e inmovilizados descritos por la ley, de tal forma que si la empresa no efectúa esa materialización en el plazo fijado o las inversiones que realiza no son de aquella clase, la normativa aplicable impone una consecuencia consistente en integrar en la base imponible del período en el que concluye el plazo de diez años las dotaciones efectuadas, con los intereses legales correspondientes.

2. Es sabido que la normativa tributaria sobre la carga de la prueba comienza con el artículo 105 de la Ley General Tributaria, según el cual:

"En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo."

Quiere ello decir, por tanto, que la Administración deberá probar la realización del hecho imponible y los elementos de cuantificación de la obligación y que compete al obligado tributario acreditar las circunstancias determinantes de los supuestos de no sujeción, exenciones y bonificaciones o beneficios fiscales.

En el caso del beneficio fiscal que nos ocupa, la aplicación de esas reglas básicas determina, sin esfuerzo hermenéutico alguno, que la aptitud legal de la reinversión de las sumas dotadas al factor de agotamiento debe ser acreditada por el sujeto pasivo (que se aprovechó del beneficio reduciendo la base imponible de su impuesto sobre sociedades a condición de la posterior materialización) y que, en caso contrario, esto es, si las cantidades reinvertidas no son idóneas o no se ha producido la reinversión, se integrará en la base imponible del impuesto sobre sociedades del período en el que concluía la posibilidad de materializar la suma dotada en su momento, con los intereses legales procedentes.

En otras palabras, se desprende de la ley que si no se reinvierte en todo o en parte, o se reinvierte en gastos o actividades no comprendidos en la norma, se ajusta la base imponible del último ejercicio en que se podía materializar incorporando a la misma toda la suma no reinvertida con los intereses legales.

3. La mecánica descrita del beneficio fiscal que nos ocupa permite extraer una primera e importante consecuencia: aun aceptando dialécticamente que el contribuyente puede estar efectuando reinversiones que no son aptas como materialización de las dotaciones y que la Administración tributaria conoce -o presume- esa idoneidad a tenor de una inspección anterior y del contenido de la Memoria de Actividades de 2014, nada impedía que en el procedimiento de comprobación incoado al respecto se requiriera a la empresa para que acreditara sus reinversiones y, en su caso, constatada su falta de aptitud, se dictara la oportuna liquidación del impuesto sobre sociedades de los ejercicios comprobados integrando en su base imponible la suma dotada y no reinvertida con sus intereses.

Expresado aún con más claridad: la Inspección de los tributos no necesitaba entrar en el domicilio de la entidad y hacerse con los datos relativos a esas (supuestas) reinversiones indebidas porque le bastaba con solicitar del contribuyente los extremos necesarios de la materialización y, si éstos no acreditan la idoneidad de la misma, rechazarla, incluyendo en el impuesto sobre sociedades del ejercicio final para reinvertir (que ya se está inspeccionando) lo dotado y no reinvertido.

En este sentido, no alcanza la Sala a identificar qué pruebas podía hacer desaparecer el contribuyente - como señala la Inspección en su solicitud de entrada- si es él el que tiene que probar la reinversión, su cuantía y la sujeción de la actividad en la que se reinvierte a las previsiones legales.

Y tampoco se comprende en absoluto la relevancia -a la que alude la Sala de Valladolid en la sentencia recurrida- del "factor sorpresa" para asegurar el éxito de las diligencias de investigación y comprobación de la Inspección Tributaria cuando es el obligado tributario el que tiene toda la carga de probar la concurrencia de los requisitos legales correspondientes.

4. En definitiva, no era necesario sacrificar este derecho fundamental como única forma -principio de subsidiariedad- de garantizar el cumplimiento de todos los requisitos establecidos por la ley en relación con el factor de agotamiento por la razón esencial de que la finalidad de la entrada y registro (constatar la aptitud de la materialización) no era necesaria para que la Administración actuase sus potestades de comprobación e inspección.

Insistimos: si la finalidad de obtener aquellos datos no era otra que rechazar -mediante un acto de liquidación precedido del procedimiento incoado al efecto- la aptitud de la materialización, esa misma finalidad podía alcanzarse requiriendo la información al contribuyente y, en su caso, rechazando la idoneidad de las reinversiones, incorporando a la base imponible del impuesto sobre sociedades las sumas no dotadas y sus intereses legales.

5. Faltando el requisito de la necesidad de la entrada, el recurso de casación debe ser estimado, casando la sentencia recurrida y anulando, con los efectos inherentes a tal declaración, la autorización de entrada y registro autorizada en el auto de 30 de mayo de 2016 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de León.

La conclusión expuesta no puede enervarse por la circunstancia de que la empresa minera se encontrara en fase de liquidación en el momento en el que se autoriza la entrada y registro pues -sea quien sea la persona encargada de atender los requerimientos- lo cierto es que la consecuencia de no probar la adecuada reinversión sería la misma: ajustar la base imponible del impuesto sobre sociedades del último año en que podía reinvertirse, que es -en definitiva- la finalidad perseguida por la Inspección una vez constatada la falta de reinversión.

Cuarto. Pronunciamiento sobre costas.

En relación con las costas procesales, en virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 de la Ley de esta Jurisdicción, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Y respecto de las causadas en la primera instancia y en la apelación, 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 :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia.

Segundo.

Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Fernando Fernández Cieza, en nombre y representación de la entidad SOCIEDAD ANÓNIMA HULLERA VASCO LEONESA, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Castilla y León (con sede en Valladolid) de fecha 10 de febrero de 2017, dictada en el recurso de apelación núm. 467/2016, sobre autorización de entrada en domicilio, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Anular la autorización de entrada y registro acordada por auto de 30 de mayo de 2016 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de León, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración de nulidad, incluida la devolución a la compañía de los documentos o archivos obtenidos en el registro llevado a cabo.

Cuarto.

No hacer imposición de las costas procesales de esta casación, ni de las causadas en la primera instancia y en la apelación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado
D. Angel Aguillo Aviles D. Jose Antonio Montero Fernandez
D. Jesus Cudero Blas D. Rafael Toledano Cantero
D. Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; 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.