

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087589

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 335/2022, de 2 de febrero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 882/2020

SUMARIO:

Procedimiento sancionador. Infracciones y sanciones. Otros principios en materia sancionadora. Utilización de medios de defensa. Firmeza de la liquidación. Posibilidades de impugnación. No cabe cercenar las posibilidades de defensa en un procedimiento sancionador con base a las actitudes previas con respecto a la liquidación. La firmeza administrativa derivada de la falta de impugnación de una liquidación no se extiende ni condiciona a otros actos posteriores. La mal llamada cosa juzgada administrativa sólo discurre en el terreno formal y se limita a la imposibilidad de revisar una actuación firme, no a otros actos posteriores. La impugnación del acto sancionador, fruto del ejercicio de una potestad cualitativamente diferente, no queda constreñido por la firmeza de la liquidación que trae su causa. El sancionado goza de plenas posibilidades de defensa contra la sanción y puede esgrimir todos los motivos jurídicos que considere conveniente, incluso aquellos que, aunque la mantengan intangible, afectasen a la validez de la liquidación de la que dimana. El acto consentido es -solo- el de liquidación, no así el de sanción. La sanción es la expresión de una las potestades más intensas y gravosas que se atribuyen a la Administración, de suerte que al sancionado -equiparable a estos efectos al condenado penal- no se le puede privar o condicionar su derecho de defensa en toda su extensión real o potencial, por lo que en el procedimiento judicial en que se ventila la legalidad de la sanción se pueden hacer valer, en plenitud, cuantos motivos jurídicos pudieran hacer prosperar la acción destinada a invalidarla, aunque vengan referidos a un acto distinto, pero vinculado al sancionador [Vid., ATS, 26 de septiembre de 2019, Rec. n.º 2839/2019 (NFJ074961)]. No solo se pueden traer motivos y argumentos propios del ejercicio de la potestad sancionadora materializada en un acuerdo de imposición de sanción, sino el antecedente conectado que constituye su causa, no para anular la liquidación, que ha quedado firme, sino para que el acuerdo sancionador se pueda efectivamente revisar con plenitud. **Procedimiento de inspección. Facultades. Entrada y registro.** En el presente caso, se cuestiona la nulidad del acuerdo sancionador por ampararse en una documentación obtenida en una diligencia de entrada y registro en las oficinas de la recurrente practicada en virtud de autorización judicial bajo el argumento que la autorización de entrada es nula por cuanto no existía procedimiento abierto previamente, notificado a la obligada, lo que arrastra a los procedimientos inspector y sancionador «fuera de la legalidad». La impugnación de la diligencia de entrada y registro no tuvo en consideración esa circunstancia, pues la sentencia del Tribunal Supremo no se había dictado [Vid., STS, de 1 de octubre de 2020, Rec. n.º 2966/2019 (NFJ079139)]. A juicio de la Sala, la documentación obtenida e incautada en aquella diligencia de entrada que no se ajusta a los parámetros de legalidad establecidos por el Tribunal Supremo y, por ende, no puede causar efecto en la sanción, pues las pruebas se obtuvieron sin el respeto al derecho fundamental involucrado. Se trata en definitiva de la aplicación de la doctrina de los frutos del árbol envenenado.

PRECEPTOS:

Constitución Española, arts. 18.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 108, 113, 116, 139, 142, 173, 183, 189, 191, 209 y 211.

PONENTE:

Doña Maria Abelleira Rodriguez.

Magistrados:

Don MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don EMILIA GIMENEZ YUSTE

Don ANDRES MAESTRE SALCEDO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO SALA 2381/2020 (Sección 882/2020)

Partes: APPCO DIRECT GROUP ESPAÑA S.L.U. C/ TEAR

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo aperebimiento de responsabilidad civil y penal.

SENTENCIA Nº 335

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTA:

D^a. MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

MAGISTRADO/AS

D^a EMILIA GIMENEZ YUSTE

D. ANDRES MAESTRE SALCEDO

En la ciudad de Barcelona, a dos de febrero de dos mil veintidós.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 2381/2020 (882/2020), interpuesto por APPCO DIRECT GROUP ESPAÑA S.L.U. representada por la Procuradora D^a. LAIA GALLEGO URIARTE contra TEAR, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sr. Magistrada DOÑA MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO.**Primero.**

- Por la representación procesal de APPCO DIRECT GROUP ESPAÑA S.L.U. interpone en fecha de 2 de septiembre de 2021 recurso contencioso-administrativo contra la resolución que se cita en el fundamento de derecho primero, consistente en la resolución de 12 de marzo de 2020 desestimatoria de la reclamación contra acuerdo de imposición de sanción a la hoy actora.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les da el cauce procesal previsto por la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, solicitan respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos. Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, sin que hubieran solicitado presentar escritos de conclusiones, se señala el día 26 de enero de 2022 para deliberación y votación del fallo, lo que tiene lugar en la fecha señalada.

Tercero.

- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO.**Primero.**

- Sobre el objeto del recurso.

Se recurre en este proceso la resolución de 12 de marzo de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa números 08-07072-2017, respecto del acuerdo dictado por el Inspector Regional y la Jefa de la Oficina Técnica, Agencia Estatal de Administración Tributaria, que impone sanción por la comisión de infracción grave del art. 195.1 párrafo 1 LGT, en el periodo 2012, derivada de la regularización por Impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2012 a 2014. Clave liquidación A0885017026003473 , cuantía 25.873,24 euros.

Se expresa en los antecedentes de hecho de la resolución económico-administrativa el iter temporal del procedimiento sancionador que finalizó en el acuerdo sancionador confirmado por el TEARC:

"PRIMERO.- El 20.3.17 la inspección extendió a Appco Direct Group España, SLU (en adelante APPCO) el acta de disconformidad A02 núm. 72782431, referida al IS de los ejercicios 2012, 2013 y 2014, dictando el inspector jefe acuerdo de liquidación el 21.6.17, que no consta que fuera impugnado.

Segundo.

A resultas del expediente incoado, el mismo 21.6.17 se dictó acuerdo de imposición de una sanción de 25.873,24 euros, por considerar el inspector regional que el obligado había incurrido en el IS 12 en el presupuesto de hecho tipificado como infracción tributaria grave en el artículo 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en la medida en que había consignado indebidamente bases imponible negativas a compensar en declaraciones futuras.

(...)"

La resolución del TEARC en sus fundamentos de derecho, confirma la procedencia de la sanción impuesta con base en:

-Concurrencia en el caso del elemento subjetivo del injusto: culpabilidad del obligado expresada en el acuerdo sancionador.

-Análisis de las distintas conductas apreciadas por la Inspección en la contabilidad del obligado que muestran ingresos no declarados en las que no consta IVA; disminución del volumen de ventas totales por el concepto de provisiones, que cubren el riesgo de devoluciones de ventas y la deducción como gasto de APPCO de determinadas sanciones de las que se hizo cargo, que correspondían a otras sociedades que pertenecían al "sistema APPCO". Existe intencionalidad en la conducta de la obligada, que no se desvirtúan con las alegaciones de la actora que utilizó la contabilidad para la obtención de bases imponible negativas que disminuyan la carga tributaria.

-Concurre elemento subjetivo del tipo y se motiva en el acuerdo.

Segundo.

-Sobre las pretensiones de las partes y los motivos que las fundamentan.

1. La pretensión y los motivos del recurso que se contienen en la demanda.

En su demanda, el recurrente interesa de la Sala el dictado de sentencia que "...estime el presente recurso, declarando no ser conforme a derecho la resolución del TEARC dictada en fecha ...(sic)"

Tras la exposición de los antecedentes de hecho que considera relevante, fundamenta aquella pretensión anulatoria de la resolución del TEARC y del acuerdo de sanción básicamente en que la diligencia de entrada y registro en el domicilio de la compañía autorizada judicialmente fue contraria a la Jurisprudencia del TS fijada en su sentencia de 1 octubre de 2020. Los argumentos son los siguientes:

i. Con carácter previo, nulidad de la sanción impuesta y por ende, de todas las actuaciones inspectoras, al amparo de la doctrina fijada por el TS en su sentencia núm. 1231/2020, rec casación 2966/2019, 1 de octubre. La comunicación del inicio de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de alcance general a la Compañía se efectuó el 20 marzo de 2014, tras la personación y entrada de la Inspección de los Tributos en las oficinas de APPCO que conforman su domicilio. La entrada se efectuó al amparo del Auto de 17 marzo de 2014 dictado por el JCA nº 11 de Barcelona, que autorizó la entrada solicitada. Se formuló recurso de apelación contra el auto, que fue desestimado por la Sección Primera de esta Sala y Sección, en su sentencia núm. 664, de 11 de junio de 2015 (rollo apelación 170/2014). Que no se le entregó ninguna documentación tras la entrada, ni información ni

prueba de cargo relevante para articular la defensa y demostrar que las apreciaciones e indicios utilizados por la Inspección eran totalmente erróneos. Todo ello debe conllevar la nulidad del procedimiento sancionador al contravenir la citada doctrina legal. La medida cautelar adoptada por la Inspección relativa a la incautación de diversa documentación relacionada en las diligencias de 20 de marzo de 2014 resultaba totalmente desproporcionada y, por ende, improcedente, maxime teniendo en cuenta que la Inspección de los Tributos fundamentó su solicitud de autorización de entrada en conjeturas y datos estadísticos carentes de solidez. En definitiva, la autorización de entrada no estaba conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto cuyo inicio hubiera sido notificado a la obligada, lo que impediría, a tenor de la doctrina del TS, la autorización de diligencia de entrada en domicilio constitucionalmente protegido.

ii. "Nulidad de la sanción por inexistencia de elemento objetivo". La Inspección al amparo del art. 195.1 LGT considera que la actora ha declarado una BIN superior a la que correspondería, motivada por (i) supuestas operaciones no justificadas y no coincidentes con lo declarado a efectos del IVA, que minoran el importe correspondiente a prestaciones de servicios facturadas por APPCO, deduciendo con ello que se corresponden con provisiones no deducibles destinadas a la cobertura del riesgo de devoluciones de venta, y por (ii) la deducción de sanciones impuestas a las compañías franquiciadas del grupo. Pero las diferencias existentes entre los libros de IVA y los libros de contabilidad corresponden, mayoritariamente, a una factura pendiente de emitir por servicios prestados a la mercantil Iberdrola y que se encuentra contabilizada al cierre del ejercicio 2011. Aceptar la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad realizada por la Inspección habría supuesto que esta parte hubiera tenido que tributar dos veces por una misma renta. Asimismo, la compañía, como consecuencia de la relación contractual asumida con diversas franquiciadas en la prestación de servicios de gestión administrativa se vio obligada a indemnizarlas como consecuencia de un error en el asesoramiento prestado. APPCO registro en su contabilidad la verdadera naturaleza de la transacción que resultaba del incumplimiento contractual. Ahora bien, que no se accionara en la vía económico-administrativa contra la liquidación no significa que esté de acuerdo con los hechos y razonamientos jurídicos que se describen en el Acuerdo.

iii. "Nulidad de la sanción por ausencia de culpabilidad. Falta de motivación del acto administrativo." Ausencia de dolo en la conducta de la obligada tributaria. No concurre ni culpa a título de imprudencia. Existe interpretación razonable porque la obligada ha defendido su interpretación a través de informe de tercero experto contable independiente. Los pagos a empresas que realizó no son multas o sanciones y por ello no se le puede culpar porque no haya utilizado una cuenta de gastos para este tipo de conceptos sino una cuenta de gastos genérica. Se alega el principio de presunción de inocencia. Por otra parte, se omite en el acuerdo de imposición de sanción el deber de motivación reforzado.

2. Los argumentos sostenidos por el Abogado del Estado en la contestación.

La parte demandada contesta a la demanda con solicitud de dictado de sentencia "... desestimando el recurso, con expresa imposición de costas a la actora..."

La Abogacía del Estado mantiene que concurre antijuridicidad y tipicidad a la vista que el acuerdo sancionador recoge los hechos que son los que han motivado la incoación del procedimiento sancionador y que han sido reconocidos en el acta de conformidad. Por otra parte, esta Sala se ha pronunciado sobre la corrección de la entrada y registro realizada por la AEAT. Que se invoque la reciente Jurisprudencia del TS sobre los requisitos de la entrada y registro para que el TSJ revise su actuación resulta contrario al principio de seguridad jurídica consagrado en nuestra Constitución. En relación a la culpabilidad de la infracción imputada y su motivación, cabe acudir a la Jurisprudencia del TS en cuanto a la exigencia de dolo o culpa incluso a título de simple negligencia. En el acuerdo sancionador los hechos aparecen suficientemente descritos y se la intencionalidad de su conducta. Asimismo, no se acredita en modo alguno la existencia de una interpretación razonable de la norma ni tampoco la existencia de error alguno y mucho menos que fuera invencible y no aporta documentación alguna que ampare o justifique su actuación. Debe confirmarse la sanción.

Tercero.

- Decisión de la Sala. Estimar el recurso y anular la resolución impugnada y la que le sirve de base por sustento en documentación obtenida con vulneración de derechos fundamentales.

1. Sobre el planteamiento de vicios o defectos que afectan a la liquidación tributaria que resultó firme en la vía administrativa.

La resolución del TEARC impugnada considera que el relato de hechos que han quedado definidos en el acuerdo de liquidación que no ha sido atacado y que ha resultado firme impiden ahora, en sede sancionadora, su consideración, ni tampoco, por ende, todos aquellos motivos referidos a aquella fase. En este sentido, y para rebatir lo anterior no cabe más que citar la relevante STS de 23 de septiembre de 2020 (rec casación 2839/2019), que resitúa con una contundencia sublime que no cabe cercenar las posibilidades de defensa en un procedimiento sancionador con base en actitudes previas respecto a la liquidación (la negrita es nuestra):

"CUARTO.- Razonamientos de la Sala sobre la firmeza administrativa y sus efectos, en relación con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

1) En realidad, para dar respuesta debida a la trascendental cuestión suscitada en el auto de admisión, ciñéndonos a lo que se nos pregunta, resulta obligado, tal como autoriza el artículo 93.1 de la LJCA -expresión singular en casación del más amplio principio procesal consagrado en el aforismo iura novit curia-, atenernos al debate procesal trabado en la instancia y en este proceso -en la parte subsistente a la depuración del objeto, sobrevenida, de que ya hemos dado cuenta-.

A este respecto, como ya se ha señalado al inicio del fundamento anterior, de lo que se trata estrictamente en este recurso de casación, a fin de establecer doctrina jurisprudencial, es de definir el alcance o contenido impugnatorio del que puede disponer el sancionado, en su calidad de legitimado activamente en un proceso contencioso-administrativo, frente al acto sancionador que constituye el objeto litigioso; y si tales motivos de nulidad que cabe esgrimir para obtener su anulación son plenos o están delimitados, cercenados o confinados por la actitud previa del interesado en relación con otro acto administrativo distinto, el de liquidación, por más que entre uno y otro acto haya una indudable y lógica conexión -justamente el único punto que no es objeto de discordia en esta casación-, nexos que presenta facetas tanto sustantivas como procedimentales.

2) En nuestro criterio, el núcleo del problema jurídico presentado radica en los dos puntos precisados: en primer término, el del efecto conclusivo u obstativo de la firmeza administrativa derivada de la falta de un impugnación de un acto y su extensión o prolongación a otros posteriores, y qué habilitación legal permitiría tal limitación; y, en segundo lugar, el de la tutela judicial efectiva (artículo 24.1 CE), que puede ponerse en conexión con la libertad de ejercicio de pretensiones, motivos y argumentos que reconoce nuestra ley procesal (artículos 56,1; 65 y 67.1 de la Ley de esta Jurisdicción). Este derecho fundamental no consiente, podemos adelantar ya- que los motivos de nulidad que puedan aducirse frente a un acto fiscalizado jurisdiccionalmente queden restringidos por el hecho de la firmeza administrativa de un acto anterior y condicionante del que se impugna.

3) La mal llamada cosa juzgada administrativa -expresión errónea en tanto referida a la tarea de juzgar, que no es propia del ejecutivo, sino exclusiva del poder judicial- sólo discurre en el terreno formal, esto es, en la imposibilidad de revisar una actuación -la tesis vale para toda la Administración, sin restricción a los actos de naturaleza tributaria-, cuando el propio interesado en reaccionar frente a ellos ha evidenciado su voluntad de consentirlos. Trasladada tal afirmación a nuestro caso, es patente que la liquidación presuntamente inferida del acta de conformidad, al no haber sido impugnada por FAMARAL, despliega sus efectos propios, entre otros la posibilidad de ejecución forzosa.

Ahora bien, que no sea viable -a salvo los remedios extraordinarios previstos en el ordenamiento jurídico frente a los actos firmes, en determinados y excepcionales supuestos aquí no concurrentes- la reacción frente a la liquidación, no significa que los actos posteriores, como lo es el acto sancionador, fruto del ejercicio de una potestad cualitativamente diferente -algo que, por más que se explique, no llega a calar en la totalidad de la comunidad jurídica-, queden constreñidos también por esa limitación o, si se quiere, por esa autolimitación o, por el contrario, pueden ser traídos al proceso con la finalidad de lograr su invalidación, para lo cual debe gozar el sancionado de posibilidades plenas de articulación de pretensiones y, para sostener éstas, de libertad para esgrimir los motivos jurídicos y argumentos que considere conveniente, incluso aquellos que, aunque la mantengan intangible, afectasen a la validez de la liquidación de la cual es dimanante, a los efectos de su traslación a la sanción.

4) La argumentación excluyente de la sentencia de instancia, sin mencionarla -es posible que sin tomarla en consideración- parte de una idea de firmeza más propia de las resoluciones judiciales que de los actos de la administración, en tanto incorpora una especie de presunción ultra vires, no sólo de validez del acto de liquidación, porque no fue impugnado, sino de acierto de su contenido, que sería la razón, no explicitada, que haría posible blindar un hecho puramente negativo, no examinado formalmente -que la liquidación no ha sido adoptada tras declinar el ejercicio de la potestad conferida al efecto por la Ley (arts. 64 y concordantes de la LGT)- tomándolo como presupuesto intangible en actos posteriores, que quedarían así mutilados, como en este caso ha sucedido, en sus posibilidades de revisión.

(...)

5) Por tanto, lo que es válido y admisible para determinar la deuda tributaria, esto es, que la firmeza provocada por la voluntad del comprobado -dato al que no parece ajeno el hecho de que el acta fuera extendida con su conformidad-, no lo es, en absoluto, como freno objetivo al empleo de determinados motivos jurídicos que cabe esgrimir frente a la sanción derivada del incumplimiento fiscal constatado en dicho acto firme. Aceptar lo contrario sería tanto como brindar a la Administración una ventaja procesal indudable -y a un tiempo inadmisibles-, mediante la cercenación de las armas impugnatorias que se permitirían al sancionado para desarrollar con plenitud su pretensión anulatoria de ésta.

6) Algunas consideraciones añadidas hacen más patente, aún más si cabe, la conclusión que alcanzamos.

La primera de ellas, que el acto consentido es -solo- el de liquidación, no así el de sanción. Sobre la sanción no ha habido aquiescencia, ni aun tácita. El efecto de firmeza o el consentimiento anudado a ella afecta al acto que no se impugna, no a los otros actos.

Además, si la falta de impugnación de la liquidación es eficaz para dejarla inamovible, también debería serlo para no presumir la validez, acierto o certeza de sus elementos determinantes, en tanto no han sido objeto de examen, ni aun administrativo.

La segunda consideración es que la sanción es la expresión de una las potestades más intensas y gravosas que se atribuyen a la Administración, de suerte que al sancionado -equiparable a estos efectos al condenado penal- no se le puede privar o condicionar su derecho de defensa en toda su extensión real o potencial, lo que implica que en el procedimiento judicial en que se ventila la legalidad de la sanción se pueden hacer valer, en plenitud, cuantos motivos jurídicos pudieran hacer prosperar la acción destinada a invalidarla, aunque vengan referidos a un acto distinto, pero vinculado al sancionador."

La conclusión emerge de forma natural si traemos al debate el derecho de defensa anudado al ejercicio de la potestad sancionadora, según el art. 24.1 CE. Nadie cuestionaría que si se limitan las posibilidades de defensa a articular contra la sanción, la misma defensa queda mermada y la presunción de inocencia cae a plomo. No hay mas que exportar este dogma si queremos que el ejercicio de potestades -la más intensa, como es la sancionadora- quede efectivamente dotada de los principios de valores constitucionales y de garantía de la actuación de la Administración que también está sometida a todo el Ordenamiento Jurídico.

Por tanto, no cabe duda, que no solo se pueden traer motivos y argumentos propios del ejercicio de la potestad sancionadora materializada en un acuerdo de imposición de sanción, sino el antecedente previo conectado que constituye su causa, no para anular la liquidación, que ha quedado firme, sino para que el acuerdo sancionador se pueda efectivamente revisar con plenitud.

De esta forma, y entendiendo que es procedente analizar la adecuación a derecho del desarrollo de las actuaciones inspectoras que finalizaron en liquidación que quedó firme, cabe analizar la cuestión referida al inicio de las mismas con ocasión de la diligencia de entrada y registro en los locales de la mercantil autorizada judicialmente.

2.Sobre la relevancia que ha de otorgarse a la diligencia de entrada y registro practicada en el domicilio constitucionalmente protegido de la obligada mediante autorización judicial que resultó confirmada por esta Sala y Sección.

(i)A partir de lo anterior, es procedente cuestionar vicios afectantes a la regularización practicada en sede de sociedades tanto en su vertiente procedimental como material/sustantiva, que, sin duda, van a repercutir en la sanción impuesta, como también, en su caso, en motivos propios de esta última tanto en lo relativo a su procedimiento como en la decisión adoptada.

En primer lugar, se cuestiona la nulidad del acuerdo sancionador por ampararse en una documentación obtenida en una diligencia de entrada y registro en las oficinas de APPCO practicada el 20 de marzo de 2014 en virtud de autorización judicial dictada el 17 marzo de 2014 por el JCAB núm. 11. Y el argumento de la demanda es, sustancialmente, que la autorización judicial de injerencia de ese derecho fundamental es nula por cuanto no existía procedimiento abierto previamente, notificado a la obligada y ello arrastra a los procedimientos inspector y sancionador "fuera de la legalidad" .

Nuestra Sala y Sección dictó sentencia de fecha 11 junio de 2015, en el rollo de apelación con núm. 170/2014, deducida por la hoy actora contra el auto dictado en fecha de 17 marzo 2013 por el JCAB núm. 11 "... por el que se autoriza la entrada y registro en los establecimientos de la sociedad APPCO DIRECT GROUP ESPAÑA SLU a los actuarios de la Agencia Tributaria para examinar y obtener la documentación relativa a los conceptos tributarios y periodos impositivos cuya comprobación consta en la solicitud, autorización que comprende el examen de todo tipo de documentación contable y extracontable, tanto en soporte papel como informático que se encuentre el cualquier lugar de los inmuebles y a la adopción de medidas cautelares de sus relaciones económicas con terceras personas." Se desestimó el recurso de apelación quedando, por tanto, confirmada la autorización otorgada en su día junto con la extensión y alcance de la misma. Asimismo, en la indicada sentencia se hace constar que no cabe recurso alguno.

(ii). La potestad de la Inspección para entrar en domicilios constitucionalmente protegidos en orden a la obtención de todo tipo de vestigios, documentos, datos de incidencia tributaria, para la materialización del deber de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ha sido desde antiguo muy polémica. Recogida en los art. 113 y 142.2 LGT y es que se defendía por la Administración en la bonanza de una actuación que solo era efectiva para su fin de erradicación del fraude si se hacía con el "efecto sorpresa". El art. 18.2 CE determina que era posible la "invasión" de un domicilio constitucionalmente protegido con autorización judicial para ello o sino si concurría consentimiento de su titular. Y ahora nos encontramos ante la segunda excepción; la existencia de una autorización judicial que ha sido confirmada por esta Sala.

Nadie puede desconocer a estas alturas la litigiosidad abultada, retroalimentada y cargada de citas del Tribunal Constitucional que se ha ido generando a la vez que la importancia que para la Administración tributaria mostraban esas diligencias de entrada en domicilios constitucionalmente protegidos iba en aumento como un poder incuestionado, efectivo y socialmente aceptado bajo lemas más o menos mediáticos.

A partir de la sentencia del TS de 10 de octubre de 2019, rec. Casación 2818/2017, y ya de forma contundente en la de 1 de octubre de 2020, rec casación 2966/2019, se clarifica la cuestión respecto a las garantías

que han de concurrir en la resolución judicial que autorice la medida invasiva, y no sólo eso, sino en la solicitud anterior que habrá de presentarse al Juez de garantías, y la práctica posterior de la entrada y registro. Nada más y nada menos, que un panorama diametralmente distinto al hasta ahora visto.

(iii) Sin ánimos de ser reiterativos, pero sí definitorios del marco jurisprudencial creado a partir de la STS 1 de octubre de 2020, nº 1231/2020, respecto a los requisitos que habría y habrán de concurrir en las diligencias de entrada y registro a practicar por la Inspección Tributaria, conforme a los arts. 113 y 142 LGT 58/2003, cabe recordar los pasajes del FJ Quinto de la misma (la negrita es nuestra):

"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.>>

Vemos, por tanto, necesidad de procedimiento inspector abierto y notificado como requisito inexcusable que habrá de enmarcar esta diligencia excepcional y extraordinariamente invasiva, provista de unos requerimientos de motivación específicos, inexcusables y temporizados a ese momento. La sentencia extractada se pronunció exclusivamente en relación a la actuación del Juez de garantías a la hora de ponderar la procedencia de la diligencia que se le solicitó por parte de la Inspección y que fue autorizada y confirmada en apelación, pero la doctrina que fija no queda exclusivamente referida a esa actuación concreta de control jurisdiccional de la intromisión en el derecho fundamental que se pretende -como no cabe duda alguna- sino que tiene una clara vocación, de resituar la labor de la Inspección en la práctica de estas diligencias a las que el Legislador las ha dotado de especial protección y por tanto, constituye esta Jurisprudencia, un marco de revisión de cualquier impugnación que se realice a la regularización tributaria que haya sido realizada en virtud de una entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido que haya supuesto el inicio del procedimiento inspector en ese mismo acto y que atendiendo al contenido del art. 18.2 CE o se haya practicado con autorización judicial o se haya solicitado consentimiento del obligado tributario. Y ello porque no hay procedimiento previo de investigación y comprobación abierto por lo que ese consentimiento no podría ser otorgado con plenitud de garantías.

Esta doctrina se ha ratificado de forma contundente con ocasión de la STS de 23 de septiembre de 2021, nº 1163/2021:

"QUINTO.- Jurisprudencia que se establece.

1) En lo que se refiere a la primera de las preguntas que suscita el auto de admisión, por las razones jurídicas precedentes, que se remiten a lo que ya habíamos declarado en la sentencia de 1 de octubre de 2020, en el recurso de casación nº 2966/2019, cabe reiterar la doctrina afirmada al respecto en dicha sentencia:

(I) La autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido 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 113y142 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 LJCAy91.2 LOPJ).

(II) No resultando necesaria, en principio y en todo caso, la audiencia previa y contradictoria de los titulares de los domicilios o inmuebles concernidos por la entrada, la posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita parte se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica, situación , de rigurosa excepcionalidad, que 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.

2) En lo relativo a la segunda pregunta, en fase de apelación, con ocasión de la formalización del recurso (art. 85.1 LJCA), el recurrente debe tener en su poder toda la documentación posible, que haya conocido y evaluado el juez competente para la autorización, a fin de poder formular alegaciones y proponer en su caso las pruebas que considere y, en suma, para ejercitar su derecho a la tutela judicial efectiva, a valerse de los medios de prueba y a no padecer indefensión (art. 24.CE).

Por tal ha de entenderse la idea de expediente judicial, sin que la alusión que la ley jurisdiccional contiene, en todas las apelaciones, en el artículo 85.5 LJCA, que dispone que "...transcurridos los plazos a que se refieren los apartados 2 y 4 anteriores, el Juzgado elevará los autos y el expediente administrativo, en unión de los escritos presentados, ordenándose el emplazamiento de las partes para su comparecencia en el plazo de treinta días ante la Sala de lo Contencioso- administrativo competente, que resolverá, en su caso, lo que proceda sobre la discutida admisión del recurso o sobre el recibimiento a prueba", contradiga tal exigencia de pleno y tempestivo conocimiento del expediente judicial.

De esta forma ha dejado claro el TS que el inicio del procedimiento inspector en el que situar y ubicar la práctica de la diligencia -con autorización judicial o consentimiento del obligado- de entrada en domicilio de las del art. 113 LGT , ha de ser previo en el tiempo y no concomitante a la práctica de la misma, puesto que no podrá realizarse la exigida valoración de la necesidad, idoneidad y proporcionalidad en sentido concreto de la medida invasiva por parte del Juez de garantías para poder autorizar la misma. De esta forma, tanto la solicitud como la concesión por autorización judicial son intraprocedimentales y el Juez de lo contencioso habrá de valorar si la misma se estima como necesaria, adecuada y justificada en el caso en concreto que se le presenta. La singularidad que presenta la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio en concurrencia con la efectividad del deber constitucional de todos a contribuir a las cargas públicas no permite un sacrificio incondicionado de aquel, puesto que en otros ámbitos sectoriales también de incuestionable interés público (medio ambiente, patrimonio cultural...) conviven y se permite que la Administración ejercite sus potestades de conservación, tutela y disfrute sin que se presume de antemano la existencia de manifiesta oposición, cuando menos. Nadie discute la peculiaridad, si se quiere llamar así, que presenta el ámbito tributario, pero hay que recordar que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio es y sigue siendo la columna vertebral del sistema constitucional de derechos fundamentales por entroncar con la dignidad y desarrollo de la persona en su más clara e indiscutida concepción. Y todo ello, además, en un contexto temporal que no puede desconocerse en cuanto a posibilidades e instrumentos de los que goza la Administración sin acudir a tal injerencia o invasión. Es una reflexión ponderada y sosegada la que habrá de reconsiderar la relación Administración-contribuyentes sobre nuevos postulados que equilibren las potestades de unos y las obligaciones de otros.

(iv) Ciertamente es que esta cuestión referida a la legalidad de la diligencia de entrada y registro no se tuvo en consideración en la resolución del TEARC impugnada. En ese momento se había dictado ya la STS 10 octubre de 2019, pero no la de 1 de octubre de 2020, que analiza los requisitos del auto de autorización judicial y el fundamento del mismo en la solicitud de la Inspección.

Ahora en demanda, se plantea este alegato de nulidad radical del acuerdo sancionador -y resolución del TEARC- por ese vicio que no fue apreciado en la sentencia de esta Sala y Sección contra el auto del JCAB nº 11, porque su fundamento era totalmente distinto.

En la contestación a la demanda se argumenta que analizar ahora la entrada supondría vulnerar el principio de seguridad jurídica, y nada más, puesto que la misma resultó confirmada. Y no se adentra en la vinculación que supone la fijación de criterio interpretativo por parte del Tribunal Supremo, con ocasión del recurso de casación, ni tampoco en la posición de garante de los derechos fundamentales que se ejerce desde todos los Tribunales y no solo en procedimientos de cognitio limitada, sino en aquellos en los que se formula denuncia de vulneración de derechos fundamentales.

La existencia de esa sentencia de esta Sala y Sección núm. 664/2015, que confirmó la decisión de autorización del Juez de instancia, no ha de suponer un escollo ahora, para analizar por esta Sala la imposición de sanción como "Juez del asunto de fondo" como así lo llama la STS de 1 de octubre de 2020. Y ello por varias

razones, en primer lugar, porque el " Juez de fondo" no se desprovee de la obligación de garantizar la defensa de los derechos fundamentales y así se haría en el caso de que no se hubiera formulado recurso de apelación contra el auto de autorización reservando la impugnación contra la liquidación y/o que se dictara en su día pero con argumentos referidos a la diligencia de entrada domiciliaria. Además, en segundo lugar, la naturaleza que ostenta la autorización judicial como acto-condición para la ejecución de la medida, supone que no se pongan de manifiesto cuestiones que sí han de verse con complitud en un recurso contra la regularización en su día dictada inclusiva de una liquidación y/o sanción. Por otra parte, esta Sala no puede desconocer la relevancia de la nueva Jurisprudencia, que le vincula, por fijar interpretación uniforme en relación a la pertinente autorización judicial a dictar al amparo del art. 8.6 LJCA (en la redacción entonces vigente) y art. 91.2 LOPJ, sustentada en los arts. 113, 142.2 LGT. Y si bien es cierto que la autorización judicial resultó confirmada, por esta Sala, contra la indicada sentencia no cabía recurso alguno y así se expresó en la misma, de forma que no podía ofrecerse en aquel momento interpretación jurisprudencial sobre los requisitos y circunstancias que debían acompañar a una solicitud y concesión de autorización judicial en el ámbito tributario por parte de nuestro Alto Tribunal, como así ha acontecido tras la reforma del recurso de casación por LO 7/2015, 21 de julio y la nueva configuración del recurso de casación. Asimismo, cabría añadir también que, si bien es cierto que se analizó por aquella sentencia de esta Sala y Sección -nº 664/2015, 11 de junio- la procedencia de la medida, ni se controló la ejecución de la misma, en cuanto a vicios e irregularidades que acompañaron a la ejecución tal y como se dispuso por el Juez y como marca la Jurisprudencia constitucional. Obviamente, este aspecto no puede desconocerse que conecta a esta Sala, en el momento actual, con la función de Juez de garantías pues el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio - art. 18.2 CE- no se preserva solo con la existencia de una autorización judicial que habilite a la Administración para ejecutar el acto -que aquí es una diligencia de entrada negándole el carácter de acto definitivo- sino que ha de llevarse a cabo esa ejecución con la observancia de una serie de requerimientos y circunstancias que no excedan y agraven el atentado al mismo y el Juez de garantías que autorizó en su día la medida, no lo hizo, ni permitió - por la naturaleza precaria del procedimiento de autorización según su configuración legal en el art. 8.6 LJCA- a la parte afectada que lo hiciera. Por último, y no menos importante, no pueden reputarse válidos y eficaces, datos y documentos que se hayan obtenido con vulneración de derechos fundamentales y fuera del marco de garantía que supone un procedimiento de comprobación, de forma que si nuestro Tribunal Supremo reputa que esos datos con esa calificación -si bien no para procedimientos futuros, sobre lo que no se pronuncia-, también nosotros lo debemos hacer puesto que es una prueba nula y no debe tener efecto alguno al haberse obtenido sin las garantías constitucionales y legales para producir efecto -ex art. 11 LOPJ-.

Esta Sala y Sección, además, ha dictado recientemente las Sentencias núm. 4835/2021, de 9 de diciembre, rec. 2328/2020 y 4844/2021, de 16 de diciembre, rec. 2213/2020, en las que también han estimado el recurso y apreciado la nulidad de las pruebas obtenidas en una entrada y registro domiciliaria, respecto de sendas regularizaciones cuyo auto de autorización judicial , título habilitante de la entrada, no fue impugnado en apelación, pero a pesar de que en este caso sí y ya lo hemos expuesto, se confirmó, la doctrina del Tribunal Supremo fijada a partir de 1 de octubre de 2020 arrastra a idéntico vicio de nulidad radical la información obtenida derivada de una diligencia que no respetó los postulados de procedimiento previo inspector abierto y notificado en el que se produzca una solicitud motivada y acompañada de documentación para que la concesión por el Juez sea con auténtica valoración de la necesidad, idoneidad y proporcionalidad en sentido concreto de la medida.

4. Sobre el valor que habrá de tener toda la documentación obtenida en una diligencia que no ha observado los parámetros de necesidad, adecuación y proporcionalidad observados por el TS en sus sentencias de 1 octubre de 2020 y 23 de septiembre de 2021 .

En definitiva, en tanto que la documentación obtenida e incautada en aquella diligencia de entrada que no se ajusta a los parámetros de legalidad establecidos por la Jurisprudencia del TS, no puede causar efecto y vinculación alguna para imposición de sanción al haberse obtenido sin el respeto al derecho fundamental involucrado. Se trata en definitiva de la aplicación de la doctrina de los frutos del árbol envenenado a la que también recientemente el TS se ha referido en sus sentencias de 14 de julio y 23 de noviembre de 2021 si bien cuando tales evidencias han sido declaradas nulas en un proceso penal. Evidentemente, esta Sala y Sección puede considerar que tal documentación incautada en esa diligencia lo ha sido sin observar las garantías que amparan al Derecho fundamental y que debe otorgárseles ese efecto estéril en este recurso, porque así se lleva a cabo la verdadera y efectiva protección del derecho. Por tanto, y al amparo del art. 11.1 LOPJ ("En todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe. No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales.") no podrá tener efecto alguno tal documentación y para lo que aquí atañe, la imposición de sanción.

Se impone en definitiva la estimación íntegra del recurso, sin que proceda el examen del resto de motivos, de conformidad con lo previsto en el orden procesal por los artículos 68.1. b) y 70.1 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción.

Cuarto.

- Sobre las costas procesales.

Conforme a los artículos 68.2 y 139.1 de la Ley 29/1998, reguladora de esta jurisdicción, modificado este último por la Ley 37/2011, las costas procesales se impondrán en la primera o única instancia a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones en la sentencia, pero en este caso atendiendo al iter temporal de los hechos y pronunciamientos judiciales, no procede la imposición a ninguna de las partes.

Vistos los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, y resolviendo dentro del límite de las pretensiones procesales deducidas por las partes en sus respectivas demanda y contestación a la demanda, en nombre de Su Majestad El Rey y en el ejercicio de la potestad jurisdiccional que emana del pueblo y que nos confieren la Constitución y las leyes,

FALLAMOS

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo número 2381/2020 (Sección 882/2020) interpuesto por APPCO DIRECT GROUP ESPAÑA SLU, contra la resolución de 12 de marzo de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se acuerda desestimar la reclamación arriba reseñada, y, ANULAR ambas actuaciones con los pronunciamientos que a ello de lugar. Sin imposición de costas a ninguna de las partes.

Notifíquese a las partes la presente sentencia, que no es firme. Contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa. El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el artículo 89.1 de dicha Ley 29/1998. Y adviértase que en el Boletín Oficial del Estado número 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Luego que gane firmeza la presente, líbrese certificación de la misma y remítase, juntamente con el respectivo expediente administrativo, al órgano demandado, quien deberá llevar aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por esta sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la magistrada ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

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.