

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089047

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 3683/2022, de 28 de octubre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1108/2021

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Facultades. Entrada y registro. No cabe autorizar la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, ni 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. En el presente caso, la necesidad de la entrada domiciliaria se sostiene en las discrepancias de la contabilidad de la obligada. Desde el inicio del procedimiento inspector, el representante legal de la recurrente reconoció que se tuvo que reconstruir la contabilidad, ya que se aumentaron artificialmente las ventas para obtener financiación bancaria y después se emitía una factura rectificativa por igual importe, cuya circunstancia fue objeto de comprobación en otro procedimiento relacionado con otro ejercicio fiscal. A juicio de la Sala, la reconstrucción de la contabilidad en los términos reconocidos pudo ser motivo para el inicio de las actuaciones inspectoras, pero no para la entrada domiciliaria. Las actuaciones inspectoras se podían cumplimentar mediante el requerimiento de información y documentación a la contribuyente y a terceros, tal como se hizo sin obstrucción alguna. El acceso a los ordenadores se hizo a modo prospectivo, pues no aportó novedad a lo que ya constaba en las actuaciones, relativo a los albaranes, que se pudieron conseguir mediante un simple requerimiento. No cabe justificar la autorización de entrada en la posible destrucción de documentos por la previa negativa del obligado al acceso y registro del lugar donde se lleva a cabo la actividad sin autorización judicial, pues de haberse querido destruir las pruebas se pudo hacer desde que no se dio el consentimiento para la entrada sin autorización judicial. Si la Administración presume que se pudieron destruir las pruebas, no haría falta la entrada en el domicilio.

PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 18.

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

Ley 1/2000 (LEC), art. 228.

Ley 29/1998 (LJCA), art. 80.

PONENTE:

Don Javier Aguayo Mejía.

Magistrados:

Don JAVIER AGUAYO MEJIA

Doña MARIA ABELLEIRA RODRIGUEZ

Don HECTOR GARCIA MORAGO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (SECCIÓN PRIMERA)

RECURSO ORDINARIO 1.108/2021 (núm. sección 493/2021)

Partes: INTERBOAT, SA

C/

ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO (TEAR CATALUÑA)

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 apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

S E N T E N C I A Nº 3683

Ilmos/as. Sres/as.:

PRESIDENTE:

JAVIER AGUAYO MEJIA

MAGISTRADOS:

MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

HÉCTOR GARCÍA MORAGO

En la ciudad de Barcelona, a veintiocho de octubre de dos mil veintidós.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 987/2021, interpuesto por la mercantil INTERBOAT, SA, representado por el Procurador de los Tribunales Raúl González González y asistido del Letrado Josep Quera Vidal, contra la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el Sr. ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado JAVIER AGUAYO MEJIA, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por el citado Procurador, actuando en nombre y representación de la entidad recurrente, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la Resolución del TEAR de Cataluña recaída en el procedimiento 17-00106-2018, por el concepto del IVA del periodo 1T/2012 a 4T/2015.

Segundo.

1. Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado la recurrente el trámite conferido de demanda, en cuyo escrito interesó el dictado de una sentencia estimatoria que anulase la liquidación impugnada y los actos de los que trae causa, con sustento en los siguientes motivos:

- Incumplimiento del término de duración del procedimiento inspector, atendiendo que en la fecha que se notificó la liquidación había transcurrido el plazo máximo de duración, y sin que pueda considerarse a estos efectos la puesta a disposición de la notificación a la recurrente en el buzón electrónico de su dirección electrónica habilitada, por ser realizado dicho servicio por un tercero, sin que la AEAT pueda certificar las circunstancias en que se practicó esta puesta a disposición.

Lo que a su vez conduciría a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda de la totalidad del periodo mediante la liquidación impugnada.

- Nulidad de algunas partidas que integran la liquidación, al obtenerse los datos que la fundamentan a partir de una entrada en domicilio constitucionalmente protegido que fue autorizada de manera irregular. Refiere que había colaborado en todo momento con la Inspección de Tributos facilitando toda la documentación requerida hasta ese momento, y que la autorización fue obtenida sin las garantías necesarias para la limitación del derecho fundamental que se resumen en la STS de 23 de septiembre de 2021, además que la resolución judicial de autorización da por buena la necesidad de la entrada sin explicar que la medida invasiva del domicilio fuera la única posible para lograr los datos obtenidos, careciendo por ello de la necesaria motivación.

También que el régimen normativo de la autorización judicial en defecto de consentimiento para la entrada domiciliaria debería realizarse mediante Ley Orgánica.

- Los albaranes encontrados en la contabilidad no responden a ningún servicio efectivo prestado por la recurrente, y por ello deben ser excluidos de la liquidación practicada. Expone que trasladarle la carga de la acreditación de unos hechos que no han ocurrido supone una situación de indefensión, por razón de la prueba diabólica a la que se le somete.

2. A su vez, el escrito de contestación solicitó la desestimación del recurso, con imposición de las cosas a su contraria.

Argumentó que, la certificación de la AEAT de la notificación de la liquidación a través de la dirección electrónica habilitada se produjo conforme el RD 1363/2010, que fue efectuada con anterioridad al transcurso del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras.

Fundamentó que el auto de autorización de entrada adquirió firmeza por no haberse recurrido, por lo que su conformidad a Derecho no puede ser objeto de discusión en este procedimiento. En cualquier caso, la solicitud de autorización como el auto que la otorgó cumplieron las exigencias de motivación legal y jurisprudencial establecidas en la STS de 23 de septiembre de 2021.

Como que en lo relativo a los albaranes se remite a lo expuesto en sede del acuerdo de liquidación y en la Resolución del TEAR.

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

Cuarto.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Es objeto de este recurso contencioso-administrativo la Resolución de 17 de diciembre del 2020 del TEAR de Cataluña, que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta por INTERBOAT, SA contra acuerdo de liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, sede Girona, por el concepto IVA periodo 1T/2012 a 4T/2015, de la que resulta una deuda de 36.498,44 euros.

En el acuerdo figuran como motivos de regularización:

- a) Discrepancias entre los datos suministrados por el obligado tributario en sus autoliquidaciones y las cuotas de IVA contabilizadas en los libros registro facilitados a la inspección, y;
- b) Discrepancias entre los datos contabilizados en los libros registro suministrados y declarados en las autoliquidaciones frente a la información que resulta del análisis del programa informático obtenido mediante pesonación de la inspección en las oficinas del obligado tributario. En concreto, constata la existencia de una serie de albaranes, emitidos con desglose de la base imponible y la cuota del IVA repercutida, guardados por el programa de facturación en una carpeta denominada "albaranes pendientes de facturar".

Segundo.

El primer motivo es coincidente con el articulado por el recurrente en el recurso ordinario núm 987/2021, en el que ha recaído la Sentencia núm 3.638/22, de 25 de octubre, en la que declaramos:

<<2. Sobre dicho aspecto propone la demanda que carece de efectos el certificado de la AEAT de notificación del inicio de las actuaciones inspectoras en la dirección electrónica habilitada, por cuanto el Servicio de Notificaciones Electrónicas da por bueno y certifica que el prestador del servicio puso a disposición de la recurrente aquella notificación en el buzón asociado a su dirección electrónica, pero sin que el expediente contenga ninguna documentación de esta prestadora del servicio en la que se consignene las circunstancias en las que se produjo la puesta a disposición de la notificación electrónica.

El motivo no viene acompañado de ningún otra fundamentación precisa y suficiente al caso, quedando de esta manera limitado al parecer de quien lo emite, y tampoco mereció ninguna consideración en el escrito de contestación, al punto que absolutamente nada aporta al respecto.

Y procede su desestimación, por cuanto la práctica de notificación de la puesta en conocimiento del inicio de las actuaciones inspectoras y la certificación del acto a través de la dirección electrónica habilitada, conforme la información remita por el prestador del servicio, aparece realizada conforme lo que establece el art. 6 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Se trata de un acto de aplicación de aquella disposición de la que la demanda no aporta la razón de su posible ilegalidad. (...)».

La anterior doctrina es aquí igualmente de aplicación, de la que se desprende que la notificación se produjo el día 2 de enero de 2018, y no en la otra fecha alternativa que propone el recurso conforme la lógica que desestimamos, lo que a su vez conduce a la desestimación de la pretensión de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante liquidación.

Tercero.

1. El siguiente motivo de la demanda alega que los extremos de la liquidación que traen causa del registro de la sede de la empresa son nulos, por serlo la entrada de la Inspección autorizada mediante auto de un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo.

Se trata de una entrada practicada con posterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, si bien, sigue diciendo la demanda, sin que la Administración tributaria justificase la necesidad de conseguir la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, ni acreditarse su necesidad por la ineficacia de otros medios posibles para obtener la finalidad pretendida con la autorización, a pesar que fueron atendiendo todos los requerimientos y solicitudes de la inspección.

Asimismo refiere la demanda que el órgano judicial que autorizó la entrada en el domicilio constitucionalmente garantizado, tampoco solicitó a la Administración tributaria la prueba de haber agotado los medios a su alcance para obtener la información pretendida, vulnerando la doctrina constitucional para el otorgamiento de la autorización.

2. La cuestión que suscita el motivo es coincidente a la que dió lugar a la Sentencia núm. 1.231/2020, de 1 de octubre, sec. 2ª TS3ª, cuya doctrina consta reiterada en las Sentencias núm 1.163/2021, de 23 de septiembre y núm 1.024/2022, de 18 de julio del mismo Tribunal (recurso 2966/2019, 2672/2020 y 2673/2020, respectivamente).

La primera de las Sentencias declara:

<<SEGUNDO. Algunas necesarias consideraciones procesales sobre el procedimiento de autorización de entrada y la competencia judicial.

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

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

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

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

"2. Corresponde también a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo autorizar, mediante auto, la entrada en los domicilios y en los restantes edificios o lugares cuyo acceso requiera el consentimiento de su titular, cuando ello proceda para la ejecución forzosa de actos de la Administración [...]".

Complementa tales previsiones lo indicado en el artículo 113 de la Ley general tributaria -LGT-, que preceptúa lo siguiente:

"Artículo 113. *Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios.*

Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. En conclusión de lo anterior, se necesitaría -para evitar la grave precariedad e inconcreción de las normas que hemos de manejar- una ley de desarrollo del artículo 18.2 CE, cuyo contenido no es per se suficiente para regular todos los aspectos y límites del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, sin perjuicio de

considerar que, aparte del rango, sería necesaria una ley (ahora en sentido material) habilitante de la entrada para casos distintos de la ejecución forzosa de actos de la Administración (vid. 100.3 Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común - LPAC-).

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

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

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

- No existe un procedimiento judicial contradictorio que conduzca a la adopción del auto, en rigor no previsto -sólo se regula la competencia y la exigencia de su obtención, con la solicitud de la Administración y la decisión, inaudita parte, del juez-. No se prevén, por ende, ni alegaciones ni pruebas de descargo o refutación por parte del afectado por la medida. Innecesario es recordar que no podría instarse tampoco la suspensión de la entrada acordada, conforme al régimen cautelar de los artículos 129 y siguientes de la LJCA, que forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva, al menos para detener la entrada a la vista de datos que contraríen los de la Administración.

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

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

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

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

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

Es cierto que tal examen no puede adentrarse en el carácter material de la información ofrecida, escudriñando su valor de prueba procesal -pues ya hemos visto que el juez de garantías no es, en nuestro patrón legal, el juez del asunto de fondo- pero tal rigor reclama, al menos, no dar por supuesta, como verdad revelada o

inalterable, lo que propone la Administración; y, además, someterla a un juicio de proporcionalidad no meramente rituario o formal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.3. En cuanto al alcance de las potestades del órgano judicial al que se pide la autorización, éste no es, ciertamente, el juez de la legalidad de la actuación administrativa necesitada de ejecución -juez del proceso-, sino el juez encargado de garantizar la ponderación previa de los derechos e intereses en conflicto y de prevenir eventuales vulneraciones del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio -juez de garantías- reconocido en el artículo 18.2 de la Constitución Española (sentencias del Tribunal Constitucional núms. 160/1991, de 18 de julio y 136/2000, de 29 de mayo).

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

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

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

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

4.5. Si se trata de una entrada inaudita parte -como es el caso- se tiene que solicitar expresamente el consentimiento -bien informado- del titular del derecho, y dejar referencia a la posibilidad de su revocación en cualquier momento, pues es doctrina consolidada del Tribunal Constitucional -sentencias núms. 22/1984, de 17 de febrero, 209/2007, de 24 de septiembre, y 173/2011, de 7 de noviembre- que el consentimiento puede ser revocado de tal manera, antes o durante la entrada o registro, pues ello no es más que el ejercicio de un derecho constitucional que, obviamente, no puede ser objeto de sanción por considerarla una actitud obstruccionista de la labor inspectora.

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

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

En otras palabras, y resumiendo la doctrina constitucional, para otorgar la autorización debe superarse un triple juicio -que ha de efectuar el juez competente-: el de idoneidad de la medida (toda vez que ésta debe ser útil

para la actuación inspectora), el de necesidad (esto es, que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende) y el de proporcionalidad en sentido estricto (pues han de ponderarse los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental como el que nos ocupa).

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

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

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

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

Y más adelante:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No cabe duda de que tal requerimiento previo se produjo - extra ordinem- y dio lugar a una respuesta tempestiva del contribuyente, que se queja en casación de que esos antecedentes que le podrían favorecer le fueron ocultados al juez en la solicitud de entrada. Que existen lo podemos tener por cierto -se cita y no se desmiente el código electrónico-; y que fueron ocultados lo revela la lectura de la solicitud y su silencio al respecto. Siendo así, al margen del concepto que nos merezca tal omisión desde la perspectiva de la observancia de la exigible buena fe, lo cierto es que el juez desconoció un dato de singular importancia para calibrar la disposición del contribuyente a colaborar con la Administración y, desde luego, para dudar de ese riesgo de fraude que tan aventurada como dramáticamente se anticipa en la solicitud.

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

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

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

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

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

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

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

h) Cabe decir, finalmente que, si no se exigen al juez tales garantías formales y materiales como requisitos estrictos y excepcionales para sacrificar el contenido esencial de un derecho fundamental, el del art. 18.2 CE, habremos de llegar a la conclusión de que el afectado por unas actuaciones de la Administración tributaria se encuentra en una situación más desfavorable y gravosa para el disfrute pleno de ese derecho que la que ocupa el encausado en una instrucción penal, para el caso en que se solicite y autorice la entrada en su domicilio, en el seno de una causa judicial abierta, bajo la garantía no sólo en su adopción, sino también en su desarrollo y efectos, que proporciona la presencia de un fedatario judicial, y ello aun cuando los bienes que se ponen en comparación son de mayor intensidad y necesidad de protección en el ámbito penal que en el de la actividad administrativa.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sin embargo, del cotejo de la situación hipotética, sospechada o derivada de una información meramente fragmentaria, nacida de la proyección de datos genéricos obrantes en documentos o cuadros estadísticos y cuya fiabilidad, a falta de más sólidos elementos de convicción, hemos de poner por fuerza en duda, no es base suficiente para servir de título habilitante a la Administración -para pedir- y al juez -para otorgar- la entrada en el domicilio.

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

QUINTO. *Concreción de la doctrina de la Sala.*

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

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

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

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

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

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

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

4. La anterior doctrina es aquí de nuevo de aplicación, en especial las concreciones segunda, tercera, cuarta y quinta, por cuanto la solicitud de autorización judicial para que la Inspección pudiera personarse en el domicilio de la obligada tributaria que ya era objeto de actuaciones de inspección venía motivada en que: i) Desde la Diligencia 1 de las actuaciones inspectoras se reconoció por el representante legal de la recurrente que la contabilidad se había tenido que reconstruir, ya que se aumentaban artificialmente las ventas para obtener financiación de los bancos y después se emitía una factura rectificativa por igual importe, así como que ya había sido objeto de actuaciones de comprobación del IVA del ejercicio 2014, en los que se había observado diferencias en el importe de las facturas recibidas y expedidas; ii) el margen bruto de Interboat, SA se apartaba de los datos medios del sector, según el margen extraído de los datos del INE, y; iii) la actividad desarrollada por Interboat se caracteriza por prestar servicios a particulares, en su gran mayoría extranjeros, por lo que, en consecuencia, no consta en la base de datos de la AEAT información suministrada por terceros con la que poder contrastar la veracidad de los ingresos declarados por el obligado tributario.

Por todo ello, concluyó la solicitud: "... se considera necesaria la personación de los funcionarios de la Inspección de los Tributos, sin comunicación previa, en las referidas dependencias de la sociedad INTERBOAT SA. La información que se puede conducir al esclarecimiento de la realidad económica de esta sociedad podría encontrarse en los ordenadores situados o en la documentación archivada o almacenada en dichas dependencias".

Esto es, la necesidad de la entrada domiciliaria se sostiene en las discrepancias de la contabilidad -que se trataba de un hecho desde el inicio reconocido por el representante de la obligada tributaria-, y que su volumen de negocios difiere de la media estadística del sector, lo que es, sin duda, alguna, motivo para el inicio y prosecución de las actuaciones inspectoras, pero no para la entrada domiciliaria, pues en otro caso se podría llegar a la conclusión que siempre y todo caso de comprobación haría necesaria por iguales motivos la entrada en el domicilio garantizado constitucionalmente, convirtiéndose esta facultad excepcional en la regla. Por otro lado, que la mayoría de los clientes de la inspeccionada sean extranjeros, nada impedía que la Administración tributaria hubiese requerido a dichos terceros la información tributaria necesaria para la comprobación.

Con esto se quiere enfatizar que el objeto y alcance de las actuaciones inspectoras podía cumplimentarse mediante el requerimiento de información y documentación a la contribuyente y a terceros, tal como por cierto se venía efectuando sin obstrucción alguna, al punto que desde la primera de las Diligencias reconoció las irregularidades contables, sin necesidad por ello de acudir a la medida tan desproporcionada, como fue la de en las presentes circunstancias entrar en el domicilio constitucionalmente garantizado.

De hecho, la solicitud contruye la finalidad de la medida de manera meramente prospectiva: esto es, por si del acceso a los ordenadores y documentación archivada pudiera esclarecer la realidad económica de la sociedad, como si esa no quedase reconocida desde aquella primera Diligencia. Acceso que además tan solo aportó como novedad a lo que ya constaba en las actuaciones una relación de albaranes, que hubiera podido conseguirse mediante un simple requerimiento, demostrativo ex post del carácter prospectivo de la medida antes referido.

Dos consideraciones más son todavía necesarias.

La primera quiere resaltar que la solicitud de entrada justifica que la información que se pretende comprobar no puede ser obtenida por otros medios menos invasivos, " que el obligado tributario no ha consentido la entrada de la Inspección en el referido lugar para llevar a cabo su labor, y finalmente la facilidad de destrucción de las pruebas de los posibles ilícitos tributarios detectados"; presunción de destrucción de las fuentes de prueba que se afirma sin explicar su razón en el caso concreto, y que además incurre en falta de lógica interna, pues de haber querido la obligada tributaria destruir dichas fuentes lo hubiera podido efectuar desde que el 26 de abril de 2017 se intentó aquella entrada sin autorización judicial, de manera que nada podría hallarse cuando el 22 de junio de 2017 se practicó la entrada autorizada judicialmente, ni nada de esto sirve para justificar la entrada.

Esto es, según la presunción que propone la Administración Tributaria no haría falta la entrada en el domicilio, pues con toda evidencia la sociedad ya habría destruido las fuentes de información a dicha fecha o, en caso contrario, de no concurrir el hecho que sustenta la presunción, tampoco resulta necesaria la entrada, pues podría la Administración requerir a la obligada tributaria la aportación de la información de que se trate.

La segunda de las consideraciones reside en que la motivación de la necesidad de que la entrada se practique sin previo aviso al interesado se reduce a hacer supuesto de la cuestión: " Obviamente, para que la autorización que, en su caso se otorgue, pueda llevar a la Inspección de los Tributos a cumplir el fin que se pretende, es necesario que no se ponga en conocimiento de obligado tributario, la sociedad INTERBOAT SA, hasta después de haberse producido la entrada en el domicilio, pues en caso contrario, resultaría completamente inútil su posterior concesión.". De nuevo se trata de un argumento genérico, cuya lógica debería conducir a que toda comprobación condujera a una entrada domiciliaria y además sin previo aviso, pues siempre y en todo caso se podría reconducir a las presunciones en que ésta se sustenta.

5. La situación descrita no es mucho mejor en el auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm 3 de Girona. Se trata de un modelo que se limita a aportar doctrina de general aplicación, que hasta el tercer párrafo de su fundamento tercero permite llegar tanto a un resultado como al contrario, y cuando va al caso se limita a sentar: " En tercer lugar, y en cuanto a la ponderación de intereses y proporcionalidad de la medida, se estima ajustada, a la vista de las circunstancias concurrentes en este caso, como son el inicio de actuaciones inspectoras de una sociedad que presenta indicios de irregularidades tributarias, de imposible verificación por los medios convencionales de inspección". Nada más.

Sucede igual con respecto con la motivación de la falta de aviso de la entrada: "... para llevar a cabo esta operativa se hace precisa esta entrada sin ponerlo en conocimiento con anterioridad al interesado para evitar una posible destrucción de documentación contable necesaria para la investigación, la cual, de otro modo, no se podría obtener por la posible destrucción de pruebas relevantes que frustrarían, por ende, la finalidad de la medida".

Se trata de argumentos genéricos, ajenos a las concretas circunstancias del caso, que se obvian por completo, que además al presumir la inexistencia de otros medios menos intromisivos e igualmente eficaces para la finalidad a que atiende la medida y que además deba ser sin previo aviso, permite llegar a conclusiones de general aplicación a cualquier petición de entrada a un contribuyente al que se sigan actuaciones de comprobación por cualquier irregularidad tributaria, omitiendo de esta manera el análisis judicial que hubiera sido necesario.

6. Las anteriores consideraciones conducen a la invalidez de la prueba obtenida con la conculcación del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, que en el caso se limita a lo que la liquidación provisional se refiere como ingresos por albaranes pendientes de facturar. Concepto que coincide con el relativo al último motivo de la demanda, que por ello carece ya de objeto e interés.

Cuarto.

Procede por ello la anulación de la liquidación provisional para su sustitución por otra que no refleje los ingresos por albaranes pendientes de facturar, desestimando el recurso en todo lo demás.

Y dada la estimación parcial del recurso no se efectuará especial imposición de las costas causadas.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS:

1. Estimar parcialmente el presente recurso contencioso-administrativo, en los términos establecidos en esta Sentencia.

2. No efectuar especial imposición de las costas procesales causadas en esta única instancia.

Así por esta nuestra sentencia, de la que se unirá certificación a los autos principales, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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 (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 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.

PUBLICACIÓN. La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por el Magistrado Presidente. 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.