

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089627

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 17 de mayo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 323/2023

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Facultades. Entrada y registro. Regularización practicada en el IRPF vs. Autorización de entrada de una persona jurídica. En el caso que nos ocupa, pese a la existencia del consentimiento inicial por el administrador (persona autorizada legalmente para ello), la autorización de entrada y registro de autos no cumple con todos los requisitos exigidos para su validez ya que no existía un procedimiento inspector previo ya abierto y conocido por la parte recurrente. [Vid., STS, de 1 de octubre de 2020, recurso. n.º 2966/2019 (NFJ079139)]. A mayor abundamiento, hay que tener en cuenta que la regularización impugnada lo es por el IRPF 2011/2012 de los recurrentes en tanto que la entrada y registro lo es para de una empresa para «la toma de todo tipo de datos contables y extracontables relativos al IS por el periodo impositivo 2011 a 2014, el IVA del 2012 al 3.º trimestre de 2015, retenciones de rendimiento de trabajo profesional de 2012 al 2015 y retenciones del capital mobiliario de 2012 al 2015». El procedimiento de la inspección tributaria tiene una clara naturaleza inquisitiva y cumple, en su ámbito, la función de investigar y documentar el resultado de las pesquisas o averiguaciones, como medio de prueba para proceder a la liquidación de los tributos, pudiendo incluso desembocar también en un procedimiento sancionador e incluso penal por delito fiscal. En el ejercicio de las actuaciones inspectoras a veces, es necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario con el fin de evitar el fraude fiscal, dando así cumplimiento al mandato del art. 31 CE, que comporta, junto con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en el deber de todos de contribuir al sostenimiento del gasto público. El sistema dibujado por nuestro legislador para someter a control judicial las facultades de la inspección de los tributos en los casos en que sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido es bifásico, o sea, se produce en dos momentos distintos. La cognición en uno y otro procedimiento tiene distinto objeto y alcance. En la primera fase se produce una cognición limitada circunscrita a los presupuestos para autorizar la entrada, y, en una segunda fase se produce una cognición plena relativa un objeto distinto como es la liquidación o la sanción. Aunque el TS se ha pronunciado en las SSTS de 1 de octubre de 2020 y 23 de septiembre de 2021 recurso n.º 2672/2020 (NCJ065711), en las que se advierte de la necesidad de que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido se dicte cuando el procedimiento inspector esté ya abierto y se haya notificado al inspeccionado el inicio de ese procedimiento, en este caso en la instancia se impugnaba la liquidación y sanción dictadas con fundamento en que las pruebas obtenidas en el curso de una entrada y registro autorizada judicialmente eran ilícitas por no haberse practicado esta actuación de forma ulterior al inicio de las actuaciones inspectoras pero en el que la propia sentencia recurrida reconoce que existió un consentimiento válido prestado por persona legalmente autorizada para otorgarlo, en concreto por el administrador de la sociedad. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si la doctrina fijada en la STS de 1 de octubre de 2020 sobre los requisitos de validez de las entradas y registros, es de aplicación a las actuaciones practicadas con el consentimiento del interesado o de una persona autorizada para otorgarlo. Asimismo, se deberá determinar si la anulación de una autorización de entrada y registro o la apreciación de la ilegalidad de estas actuaciones comporta per se la revocación de los acuerdos de liquidación o sancionador que se dictaran en el procedimiento que justificó tal registro o, por el contrario, es necesario valorar si los datos obtenidos en esas actuaciones fueron determinantes o no para la regularización practicada y la imposición de la sanción. [Vid., STSJ de Cataluña de 22 de septiembre de 2022, recurso n.º 1540/2021 (NFJ088779) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 18.

Ley Orgánica 6/1985 (LOPJ), art. 11.

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

PONENTE:*Don Isaac Merino Jara.*

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
Don JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT
Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO
Don FERNANDO ROMAN GARCIA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 17/05/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 323/2023

Materia: RENTA Y RENTA NO RESIDENTES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 103

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 323/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat
D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo
D. Fernando Román García

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 17 de mayo de 2023.

HECHOS

Primero. *Preparación del recurso de casación.*

1. El abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 22 de septiembre de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 1540/2021, promovido por don Plácido y por doña Rosario contra la resolución dictada el 16 de febrero de 2021 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que, a su vez, se estimó en parte la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la liquidación por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2011 y 2012, y contra sanción derivada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

- 2.1. Los artículos 9.3 y 18.2 de la Constitución española (BOE del 29 de diciembre) ["CE"].
- 2.2. El artículo 11.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 12 de julio) ["LOPJ"].
- 2.3. El artículo 217.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero) ["LEC"].
- 2.4. Los artículos 113 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que la entrada que reputa ilegítima fue hecha previo consentimiento prestado por el titular del domicilio, tal y como consta en el expediente y se admite en la sentencia, con lo que no puede anularse la liquidación con fundamento en la ilegalidad de la entrada y registro, aunque se hubiera dictado asimismo una autorización por un órgano judicial con tal fin, sobre la premisa de que no se cumplían los requisitos establecidos por la jurisprudencia de esta Sala, por todas en la sentencia de 1 de octubre 2020, (RCA 2966/2019, ECLI:ES:TS:2020:3023). Además, el hecho de no haber tenido en consideración que los datos que sustentaron la regularización no fueron los obtenidos en aquella entrada ha impedido a la sala de instancia la desestimación del recurso y la confirmación de la liquidación originariamente impugnada, al considerar erróneamente que la invalidez de la autorización de entrada y registro vicia en todo caso de nulidad radical los actos de liquidación y sancionador.

4. Subraya que las normas que entiende vulneradas forman parte del Derecho estatal.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a), b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA.

5.1. La sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal en las que se fundamenta el fallo que contradice la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2 a) LJCA].

Cita al efecto las siguientes sentencias:

- La sentencia dictada el 1 de octubre de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra (Rec. Apelación núm. 93/2021; ECLI:ES:TSJNA:2021:486).
- La sentencia dictada el 21 de diciembre de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (Rec. 558/2020; ECLI:ES:TSJAS:2021:3951).

5.2. La doctrina que sienta la sentencia recurrida puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA], en cuanto "[...] tiene incidencia retrospectiva sobre la actuación de la Administración tributaria, dejando sin efecto actuaciones realizadas de buena fe bajo la cobertura del consentimiento del titular o de una resolución judicial".

5.3. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]. Afirma que "[...] La cuestión que se plantea en el presente caso trasciende del caso concreto y puede afectar a todos los recursos en los que se examina la regularización practicada sobre la base de documentos obtenidos en un registro domiciliario que, pese a haber sido consentido o haber obtenido la correspondiente autorización judicial, no reúna los requisitos establecidos por la jurisprudencia posterior del Tribunal Supremo".

5.3. Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil. Expone que "[...] La Sala del Tribunal Supremo ha fijado doctrina sobre los requisitos que debe reunir la solicitud de entrada en domicilio para que no se vea afectado el derecho a la inviolabilidad del domicilio, así las STS de 1-10-20 y 23-9-21, en las que se revisan las resoluciones judiciales que autorizaron la entrada.

También existen sentencias sobre el consentimiento del titular y los requisitos que debe reunir para que válidamente excluya la vulneración del derecho fundamental.

Sin embargo, no existe doctrina del Alto Tribunal:

a) Sobre casos, como el presente, de "superposición" (por así decirlo) de autorización judicial y consentimiento del titular; en particular sobre si en un supuesto en el que se ha dictado un auto de autorización que no se ajusta a las exigencias jurisprudenciales, los vicios o infracciones de este auto afectan a la validez de un consentimiento prestado por el titular, al amparo del cual se ha hecho la entrada y registro; o si en tales casos la autorización judicial pierde su relevancia y corresponde ésta a las características y condiciones en que se prestó el consentimiento.

b) Sobre los efectos que la apreciación de la invalidez de la entrada en el domicilio, basada en jurisprudencia de 2020 (a esto se reduce la sentencia recurrida), puede tener sobre la validez de la prueba obtenida en la entrada y registro hechos en virtud de un consentimiento y/o autorizados por resolución judicial firme anterior a dicha jurisprudencia, cuando la cuestión se suscita en el seno del recurso interpuesto contra la liquidación y, en su caso, contra la sanción, acordadas sobre la base de los documentos obtenidos en el registro domiciliario.

c) Sobre si el art. 11.1 de la LOPJ es susceptible de aplicación automática, o si la exclusión de la prueba obtenida solo es posible previa prueba de que una concreta prueba se ha obtenido y de que los actos de la Administración se han basado precisamente, al menos en parte, en ella".

6. Por todo lo expuesto, reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, que esclarezca las cuestiones planteadas.

Segundo. *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.*

La Sala de los Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 23 de noviembre de 2022, habiendo comparecido el Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo han hecho como parte recurrida don Plácido y por doña Rosario, representados por la procuradora doña Emma Nello Jover, quienes se han opuesto a la admisión del recurso con fundamento en que el consentimiento al que se refiere el abogado del Estado no fue válidamente otorgado, así como en que lo relevante en este caso fue la fecha de inicio de las actuaciones inspectoras.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, se encuentra legitimado para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la LJCA], (ii) que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA], (iii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], siendo así que, además (iv) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

Segundo. *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º. Entrada en domicilio.

El 9 de febrero de 2016 el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 9 de los de Barcelona dictó auto autorizando la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido solicitada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el domicilio de la entidad mercantil Frigoríficos Betulo, S.A. El citado auto, además de señalar la fecha para la práctica de la entrada (16 de febrero de 2016), otorga autorización para la toma de todo tipo de datos contables y extracontables relativos al Impuesto sobre Sociedades por el periodo impositivo 2011 a 2014, el Impuesto sobre el Valor Añadido de 2012 al tercer trimestre de 2015, retenciones de rendimiento de trabajo profesional de 2012 al 2015 y retenciones del capital mobiliario de 2012 al 2015.

Consta en la sentencia de instancia que "la diligencia de entrada y registro contó con el consentimiento del Sr. Plácido, administrador de FRIBESA, consentimiento otorgado a las 9.45 horas de ese mismo día, esto es, 15m antes de notificarse el inicio de las actuaciones inspectoras."

2º. Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

La notificación del inicio de las actuaciones inspectoras se produjo en fecha 16 de febrero de 2016, durante la entrada y registro practicada.

3º. Acuerdo de Liquidación.

El 10 de agosto de 2017 la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, sede Barcelona, practicó acuerdo de liquidación por el concepto de IRPF, ejercicios 2011 y 2012, del que resultó una deuda tributaria total de 33.298,17 euros (comprensiva de una cuota de 27,357.21 euros e intereses de demora de 5.940,96 euros).

El acuerdo de liquidación fue notificado el 14 de agosto de 2017.

4º. Imposición de sanción.

Mediante acuerdo de la inspectora coordinadora de fecha 6 de julio de 2017, se autorizó el inicio de expedientes sancionadores por posible infracción tributaria en relación con los hechos que se pusieran de manifiesto en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas respecto al obligado tributario. Tras la tramitación del procedimiento establecido, en fecha 14 de septiembre de 2017 se notifica el acuerdo de imposición de sanción por un importe 9.647,53 euros.

5º. Interposición de reclamaciones económico-administrativas.

Contra el acuerdo de liquidación y contra la sanción derivada se interpusieron reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña.

5º. Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

El 16 de febrero de 2021 el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimaron las reclamaciones económico-administrativas acumuladas NUM000; NUM001; NUM002 y NUM003.

6º. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Los reclamantes interpusieron recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

En lo que aquí interesa, la sentencia recurrida en casación, tras un detallado recorrido por nuestra doctrina en cuanto a los requisitos que han de concurrir en las diligencias de entrada y registro a practicar por la Inspección Tributaria, fijados en la sentencia de 1 de octubre de 2020 (RCA/2966/2019:ECLI:ES:TS:2020:3023), sostiene lo siguiente:

"Ciertamente es que la diligencia de entrada y registro contó con el consentimiento del Sr. Plácido, administrador de FRIBESA, consentimiento otorgado a las 9.45 horas de ese mismo día, esto es, 15m antes de notificarse el inicio de las actuaciones inspectoras. La sentencia n.º 680/2021 de 19 de febrero dictada por esta misma Sección de la Sala contencioso administrativa del TSJC, a propósito del análisis del consentimiento válido y eficaz para el acceso al domicilio constitucionalmente protegido recoge con absoluta claridad:

"En efecto, el consentimiento debe estar absolutamente desprovisto de toda mácula que enturbie el exacto conocimiento de lo que se hace y la libérrima voluntad de hacerlo, debiendo estar también exento de todo elemento susceptible de provocar o constituir error, violencia, intimidación o engaño, por lo que el interesado debe ser enterado de que puede negarse a autorizar la entrada y registro que se le requiere". Y en el mismo sentido, se expresa la sentencia de dicha sección n.º 897/2021 de 26 de febrero (REC. 550/2019).

Así las cosas y pese a la existencia de un consentimiento inicial por el administrador (persona autorizada legalmente para ello), a raíz de la STS n.º 1231/2020 de fecha 1/10/2020 procede concluir que la autorización de entrada y registro de autos no cumple con todos los requisitos exigidos para su validez ya que no existía un procedimiento inspector previo ya abierto y conocido por la parte recurrente.

A mayor abundamiento, hay que tener en cuenta que la regularización impugnada lo es por el IRPF 2011/2012 de los recurrentes en tanto que la entrada y registro lo es para la empresa FRIBESA para "la toma de todo tipo de datos contables y extracontables relativos al IS por el periodo impositivo 2011 a 2014, el IVA del 2012 al 3º trimestre de 2015, retenciones de rendimiento de trabajo profesional de 2012 al 2015 y retenciones del capital mobiliario de 2012 al 2015".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Tercero. Marco jurídico.

1. El abogado del Estado plantea la interpretación de los siguientes preceptos:

En primer lugar, el artículo 18.2 de la CE que reconoce que: "El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito".

Ese precepto se complementa en el ámbito tributario, en lo relativo a las facultades inspectoras, con lo dispuesto en el artículo 113 de la LGT que se intitula "Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios", y, en la redacción aplicable *ratione temporis* establecía que: "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".

Añadía el artículo 142 de la LGT, relativo a las "Facultades de la inspección de los tributos", en la redacción aplicable al caso que:

"1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

2. Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Si la persona bajo cuya custodia se encontraran los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.

Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley".

2. Desde el punto de vista procesal, debemos tener presente que el artículo 24.2 de la CE consagra el derecho de todos a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.

También deberá procederse a la exégesis del artículo 9.3 de la CE que garantiza:

"[...] el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos".

3. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 11 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, que dispone:

"1. 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.

2. Los Juzgados y Tribunales rechazarán fundadamente las peticiones, incidentes y excepciones que se formulen con manifiesto abuso de derecho o entrañen fraude de ley o procesal.

3. Los Juzgados y Tribunales, de conformidad con el principio de tutela efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución, deberán resolver siempre sobre las pretensiones que se les formulen, y solo podrán desestimarlas por motivos formales cuando el defecto fuese insubsanable o no se subsanare por el procedimiento establecido en las leyes".

Cuarto. *Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.*

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

1.1. Precisar si la doctrina fijada en la sentencia de 1 de octubre de 2020 (RCA/2966/2019, ECLI:ES:TS:2020:3023), sobre los requisitos de validez de las entradas y registros, es de aplicación a las actuaciones practicadas con el consentimiento del interesado o de una persona autorizada para otorgarlo.

1.2. Determinar si la anulación de una autorización de entrada y registro o la apreciación de la ilegalidad de estas actuaciones comporta per se la revocación de los acuerdos de liquidación o sancionador que se dictaran en el procedimiento que justificó tal registro o, por el contrario, es necesario valorar si los datos obtenidos en esas actuaciones fueron determinantes o no para la regularización practicada y la imposición de la sanción.

Quinto. *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Estas cuestiones presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA] y porque afectan a un gran número de situaciones, proyectándose sobre las distintas ramas del derecho administrativo donde puede ser necesario practicar una entrada en domicilio para efectuar tareas de inspección, cuestión que concierne, por tanto, no solo al ámbito del derecho tributario [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

2. En efecto, el procedimiento de la inspección tributaria tiene una clara naturaleza inquisitiva y cumple, en su ámbito, la función de investigar y documentar el resultado de las pesquisas o averiguaciones, como medio de prueba para proceder a la liquidación de los tributos, pudiendo incluso desembocar también en un procedimiento sancionador e incluso penal por delito fiscal.

En el ejercicio de las actuaciones inspectoras -de interés general vital en una sociedad democrática avanzada para el bienestar económico del país-, a veces, es necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario con el fin de evitar el fraude fiscal, dando así cumplimiento al mandato del artículo 31 de la Constitución, que comporta, junto con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como

una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en el deber de todos de contribuir al sostenimiento del gasto público.

Pues bien, el sistema dibujado por nuestro legislador para someter a control judicial las facultades de la inspección de los tributos en los casos en que sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido es bifásico, o sea, se produce en dos momentos distintos. La cognición en uno y otro procedimiento tiene distinto objeto y alcance. En la primera fase se produce una cognición limitada circunscrita a los presupuestos para autorizar la entrada, y, en una segunda fase se produce una cognición plena relativa un objeto distinto como es la liquidación o la sanción.

Así, en primer lugar, nos encontramos con la actuación del Juzgado de lo Contencioso- Administrativo como juez de garantías o de la legalidad de la entrada en domicilio, en términos del Tribunal Constitucional (sentencia de 2 de noviembre de 2004, ES:TC:2004:189) que ha de controlar los siguientes extremos cuando autoriza la entrada:

-Ha de asegurarse de que no existen infracciones evidentes, esto es, "graves y manifiestas". Se trata de que se cerciore de que el interesado es el titular del domicilio en el que se autoriza la entrada y de que no existe una vía de hecho -básicamente comprobando que el acto se ha dictado previa la tramitación de un procedimiento administrativo con "apariencia de legalidad", y que el acto ha sido dictado por la autoridad competente en el ejercicio de sus facultades-.

-Control de proporcionalidad e idoneidad. La medida debe ser proporcionalmente ajustada al fin que se persigue sin que exista otra alternativa menos gravosa, pues cuando los fines de la ejecución administrativa pueden igualmente alcanzarse sin entrar en el domicilio, la entrada no debe autorizarse por no existir "necesidad justificada de penetrar" en aquél (STC 22/1984, FJ 3). También se requiere que la entrada solicitada ha de ser efectivamente necesaria por la actividad de ejecución, esto es, ha de ser apta o idónea para el fin pretendido.

-La autorización judicial ha de concederse con las limitaciones y exigencias necesarias para que la entrada se lleve a cabo de tal modo que no se produzcan más limitaciones al derecho que consagra el artículo 18.2 CE que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto, adoptando las cautelas precisas para que la limitación del derecho fundamental que la misma implica se efectúe del modo menos restrictivo posible. (SSTC 76/1992, de 14 mayo, FJ 3, 50/1995, de 23 febrero, FJ 5; 171/1997, de 14 octubre, FJ 3; 69/1999, de 26 abril; 136/2000, de 29 mayo, FFJJ 3 y 4).

-La autorización judicial deberá precisar el domicilio en concreto y la debida individualización del sujeto que ha de soportar la ejecución forzosa del acto administrativo, los aspectos temporales de la entrada, pues no puede quedar a la discrecionalidad unilateral de la Administración el tiempo de su duración (STC 50/1995, de 23 febrero, FJ 7). Según la jurisprudencia del TEDH han de limitarse, entre otros extremos, el periodo de duración y el tiempo de la entrada, así como el número de personas que puedan acceder al domicilio, aun cuando no se identifiquen individualmente con carácter previo.

-Debe ejercerse un control a posteriori en el que se comunique al Juez el resultado de la entrada y reconocimiento en el domicilio, dación de cuenta imprescindible para que aquél pueda cumplir con plenitud su función de garantía y corregir, en su caso, los excesos (STC 50/1995).

No obstante lo expuesto, el artículo 113 de la LGT, que regula la autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados tributarios, en la redacción aplicable *ratione temporis*, establecía como medio alternativo que dotaba de validez a estas entradas la obtención del consentimiento del obligado. También en la redacción dada por la Ley 11/2021, de 9 de julio, se hace referencia a la obtención del consentimiento como medio válido para practicar la entrada y registro. De modo que en un caso como el presente, en que la sentencia de instancia admite sin ambages la existencia de este consentimiento que fue prestado por el administrador de la sociedad, será necesario interrogarse sobre si es preciso el control de la legalidad de una autorización en la que no tuvo que ampararse finalmente la administración y, en todo caso, sobre si la actuación de entrada y registro debe estar sometida a algún control específico o, al menos, puede ser cuestionada con ocasión de la revisión de la legalidad de los acuerdos que ponen fin a los procedimientos de aplicación de los tributos o sancionadores que resultan impugnados.

Por lo que se refiere a la actuación de juez que controla la legalidad de liquidación tributaria o la sanción, debe recordarse que este control de la legalidad puede venir atribuido a la Audiencia Nacional, al Tribunal Superior de Justicia o a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, según la autoridad que haya dictado el acto recurrido. Una vez que la Administración concluye el procedimiento inspector y con el material probatorio incautado se procede a la liquidación del tributo correspondiente, o, incluso a la sanción, y, dicha resolución, como lo fue la que autorizó la entrada y registro, puede volver a ser objeto de control judicial desde otra perspectiva muy diferente. En estos supuestos el control del órgano judicial es mucho más intenso y amplio, ya que no se limita al mero control de la "apariencia de legalidad" de la solicitud de autorización de entrada que concluye con la liquidación o sanción, sino que el Tribunal ostenta facultades plenas para controlar todo el procedimiento que culmina con el dictado de la liquidación o la sanción.

El Juez o Tribunal que enjuicia la legalidad de la liquidación o sanción deberá resolver sobre la legalidad del procedimiento que concluye con la liquidación o sanción y deberá valorar todo el material probatorio incautado en el registro del domicilio del contribuyente, material probatorio que a veces puede haber sido obtenido violentando derechos fundamentales.

Por tanto, este recurso plantea cuáles son las facultades de control que el órgano judicial encargado de dilucidar la legalidad de la liquidación o sanción puede ejercer sobre la valoración de la prueba obtenida en una entrada y registro practicada con carácter previo al inicio de las actuaciones inspectoras pero bajo el manto del consentimiento del obligado y de la autorización concedida por un órgano jurisdiccional que no consta hubiese sido impugnada.

3. Así, respecto a la primera cuestión que plantea este recurso de casación, debemos precisar que nos hallamos ante una cuestión que está emparentada con otra sobre la que este Tribunal Supremo se ha pronunciado en las sentencias de 1 de octubre de 2020 (RCA/2966/2019: ECLI:ES:TS:2020:3023 y 23 de septiembre de 2021 (RCA/2672/2020: ECLI:ES:TS:2021:3502), en las que se advierte de la necesidad de que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido se dicte cuando el procedimiento inspector esté ya abierto y se haya notificado al inspeccionado el inicio de ese procedimiento.

Pero en este caso estamos ante un supuesto de hecho diferente, en el que en la instancia se impugnaba la liquidación y sanción dictadas con fundamento en que las pruebas obtenidas en el curso de una entrada y registro autorizada judicialmente eran ilícitas por no haberse practicado esta actuación de forma ulterior al inicio de las actuaciones inspectoras pero en el que la propia sentencia recurrida reconoce que existió un consentimiento válido prestado por persona legalmente autorizada para otorgarlo, en concreto por el administrador de la sociedad.

En este sentido conviene recordar que esta Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha apreciado interés casacional en cuestiones que se hallan íntimamente ligadas con las suscitadas en este caso, más en concreto con las relativas a la posibilidad de apreciar la ilegalidad de las pruebas obtenidas en una entrada y registro autorizada por resolución judicial firme con fundamento en la doctrina jurisprudencial establecida por la repetida sentencia de 1 de octubre de 2020, y ha admitido dos recursos de casación, los núm. 2086/2022 y 2437/2022, por autos de 27 de octubre de 2022.

Se hace aconsejable, por todo lo expuesto, un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión planteada para, en su caso, completar su jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] [vid. auto de 16 de mayo de 2017 (RCA 685/2017; ES:TS :2017: 4230A)], tarea propia del recurso de casación, que no solo debe operar para formar la jurisprudencia ex novo, sino también para matizarla, precisarla, completarla o, incluso, corregirla [vid. auto de 15 de marzo de 2017 (RCA/93/2017, FJ 2º, punto 8; ES:TS :2017:2189A)].

4. Por último respecto a la cuestión relativa a los efectos de la apreciación de la ilegalidad de la actuación de entrada y registro por mor de la jurisprudencia sentada por esta Sala en las resoluciones antedichas, y a si debe comportar de forma automática la anulación de los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción dictados en los expedientes que justificaron esa actuación o, por el contrario, debe valorarse la incidencia de las pruebas obtenidas en dichos registros en los actos impugnados para determinar las consecuencias en su validez, debe reconocerse que se trata de un problema íntimamente ligado con la valoración de la prueba que corresponde hacer al juez de instancia, pero sobre la que no obstante conviene que el Tribunal Supremo se pronuncie a fin de clarificar el alcance y los límites de las facultades del juez a quo al dotar de consecuencias a la ilegalidad de las actuaciones de entrada y registro practicadas.

5. Se hace preciso, por lo anteriormente expuesto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca esta cuestión y que dote de seguridad jurídica y uniformidad a nuestro ordenamiento en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE).

Sexto. Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, las cuestiones descritas en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son:

- 2.1. Los artículos 9.3, 18.2 y 24.2 de la Constitución española (BOE del 29 de diciembre) ["CE"].
- 2.2. El artículo 11 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 12 de julio) ["LOPJ"].
- 2.3. El artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero) ["LEC"].
- 2.4. Los artículos 113 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

Séptimo. *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Octavo. *Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación núm. 323/2023, preparado por el abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 22 de septiembre de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 1540/2021.

2º) Las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

1.1. Precisar si la doctrina fijada en la sentencia de 1 de octubre de 2020 (RCA/2966/2019, ECLI:ES:TS:2020:3023), sobre los requisitos de validez de las entradas y registros, es de aplicación a las actuaciones practicadas con el consentimiento del interesado o de una persona autorizada para otorgarlo.

1.2. Determinar si la anulación de una autorización de entrada y registro o la apreciación de la ilegalidad de estas actuaciones comporta per se la revocación de los acuerdos de liquidación o sancionador que se dictaran en el procedimiento que justificó tal registro o, por el contrario, es necesario valorar si los datos obtenidos en esas actuaciones fueron determinantes o no para la regularización practicada y la imposición de la sanción.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

- 3.1. Los artículos 9.3, 18.2 y 24.2 de la Constitución española.
- 3.2. El artículo 11 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.
- 3.3. El artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.
- 3.4. Los artículos 113 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

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.