



«LAS HOJAS AZULES de EL TUCAN»

Notas de INFORMACIÓN TRIBUTARIA





Roj: **STS 3502/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3502**

Id Cendoj: **28079130022021100339**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/09/2021**

Nº de Recurso: **2672/2020**

Nº de Resolución: **1163/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ ICAN 4815/2019,**

ATS 10790/2020,

STS 3502/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.163/2021

Fecha de sentencia: 23/09/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2672/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 07/09/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CANARIAS SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2672/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1163/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández



D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 23 de septiembre de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 2672/2020, interpuesto por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de la entidad mercantil **CELLOFIX CANARIAS, S.L.U.**, contra la sentencia de 30 de diciembre de 2019, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Canarias, sede de Santa Cruz Tenerife, en el recurso de apelación nº 186/2019, interpuesto contra auto de 29 de abril de 2019, de autorización de entrada en domicilio, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Santa Cruz de Tenerife en el procedimiento nº 241/2019. Como parte recurrida ha comparecido la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado del Estado.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 30 de diciembre de 2019, a que se acaba de hacer mención, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que debemos desestimar el recurso de apelación presentado en nombre de la entidad CELL OFIX CANARIAS SL, frente al auto de 29-04-2019 dictado en el procedimiento 241/2019 por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo N 0 1 de Santa Cruz de Tenerife, con imposición de las costas procesales causadas en esta alzada a la parte apelante, limitando su cuantía por todos los conceptos a la cantidad máxima de 400 euros [...]".

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora doña Eulalia Raya Pastor, en nombre y representación de CELLOFIX CANARIAS, S.L.U. (CELLOFIX CANARIAS, en adelante), presentó escrito fechado el 9 de marzo de 2020, de preparación de recurso de casación contra la sentencia a que se ha hecho referencia.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas los artículos 93 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA); y 9.3, 18.2, 24 y 103.1 de la Constitución Española (CE) y los artículos 588 sexies a) y c) de la Ley Enjuiciamiento Criminal, aprobada por Real Decreto de 14 de septiembre de 1882 (LECrim); 18.3 CE y 15.1 de la Directiva 2002/58/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de julio de 2002, relativa al tratamiento de los datos personales y a la protección de la intimidad en el sector de las comunicaciones electrónicas (DO nº L 201 de 31 de julio de 2002 p. 0037-0047).

3. La Sala sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 8 de junio de 2020, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La procuradora Sr. Tascón Herrero, en nombre de la sociedad recurrente, ha comparecido el 12 de junio de 2020; y el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, como recurrido, lo ha hecho el 16 de julio de 2020, dentro ambos del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.-Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 19 de noviembre de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Primero: determinar si, para la realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, únicamente pueden ser objeto de autorización judicial de entrada en el domicilio las solicitudes de la Administración tributaria relativas a procedimientos de inspección, en los que el obligado tributario se encuentre ya incurso.

Segundo: precisar si en el recurso de apelación interpuesto contra un auto de autorización de entrada en el domicilio, dictado por el juzgado de lo contencioso-administrativo inaudita parte, resulta exigible que se entregue copia del expediente judicial al recurrente dentro del plazo previsto para formular dicho recurso.



3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación los artículos 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, y 83.3, 93, 113 y 141.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 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 LJCA [...]".

2. CELLOFIX CANARIAS, S.L.U., debidamente representada, interpuso recurso de casación mediante escrito de 20 de enero de 2021, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando se dicte Sentencia por la que estimando el recurso, casando y anulando la sentencia recurrida.

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, por escrito de 24 de marzo de 2021, formuló escrito de oposición, en el que, tras los trámites oportunos, solicita se dicte sentencia desestimatoria, que confirme la sentencia recurrida.

QUINTO.- Deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sala consideró que no era necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 7 de septiembre de 2021, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste en precisar si el auto de autorización de entrada en la sede de la empresa recurrente -en particular, en el núcleo de sus instalaciones que tiene la condición, no controvertida aquí, de domicilio constitucionalmente protegido, a efectos de lo establecido en el art. 18.2 de nuestra Constitución, que consagra el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio-, observa los preceptos legales que disciplinan la competencia judicial (para otorgar la autorización) y administrativa (para solicitarla), así como los límites concretados por la jurisprudencia de esta Sala, en nuestras sentencias de 10 de octubre de 2019 10 de octubre de 2019 (recurso de casación nº 2818/2017) y 1 de octubre de 2020 (recurso de casación nº 2966/2019).

En particular, la resolución del recurso de casación, tal como queda conformado en el auto de admisión, nos exige determinar, en primer término, si para la realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, únicamente pueden ser objeto de autorización judicial de entrada en el domicilio las solicitudes de la Administración tributaria relativas a procedimientos de inspección en los que el obligado tributario se encuentre ya incurso.

Además, de lo anterior, se efectúa una segunda pregunta, de orden procesal, la relativa a la especificación del alcance del recurso de apelación contra un auto de autorización de entrada en el domicilio, dictado por el juzgado de lo contencioso-administrativo *inaudita parte*, y si resulta exigible que se entregue copia del expediente judicial al recurrente dentro del plazo previsto para formular dicho recurso jerárquico.

SEGUNDO.- Consideraciones acerca del momento en que cabe la solicitud y autorización de entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, con remisión a lo decidido en nuestra jurisprudencia.

En lo que respecta a la primera de las cuestiones, se hace necesario que nos remitamos a nuestra jurisprudencia, establecida en la citada sentencia de 1 de octubre de 2020 (recurso de casación nº 2966/2019) en que tal asunto se aborda.

El fundamento tercero del auto de admisión de este recurso de casación razona acerca de la existencia específica de interés casacional para formar jurisprudencia de la manera que a continuación se transcribe, de modo literal:

"[...] TERCERO.- Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia. 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 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, precisando que las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten en:

Primero: determinar si, para la realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos, únicamente pueden ser objeto de autorización judicial de entrada en el domicilio



las solicitudes de la Administración tributaria relativas a procedimientos de inspección, en los que el obligado tributario se encuentre ya incursio.

Segundo: precisar si en el recurso de apelación interpuesto contra un auto de autorización de entrada en el domicilio, dictado por el juzgado de lo contencioso-administrativo *inaudita parte*, resulta exigible que se entregue copia del expediente judicial al recurrente dentro del plazo previsto para formular dicho recurso.

2. Estas específicas cuestiones no han sido abordadas por esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA], resultando posible apreciar la existencia del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que por tal causa legalmente se le presume.

Así mismo, es preciso señalar que la sentencia referida de 10 de octubre de 2019, en cuanto al requisito 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, declara 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.

De modo que, para otorgar la autorización, debe superarse un triple juicio -que debe efectuar el juez competente-: el de idoneidad de la medida (toda vez que ésta debe ser útil para la actuación inspectora), el de necesidad (esto es, que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende) y el de proporcionalidad en sentido estricto (pues han de ponderarse los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental como el que nos ocupa).

Así mismo, la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, en la sentencia de 1 de octubre de 2020 (casación 2966/2019; ES:TS:2020:3023), en lo que aquí interesa, ha fijado la siguiente doctrina, en línea con lo defendido por la aquí recurrente:

(I) *La autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y períodos a que afectan las pesquisas.*

(II) *No resultando necesaria, en principio y en todo caso, la audiencia previa y contradictoria de los titulares de los domicilios o inmuebles concernidos por la entrada, la posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita parte se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica, situación, de rigurosa excepcionalidad, que ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio.*

4. Así mismo, se debe tener en cuenta que, desde la perspectiva de la duración máxima de las actuaciones inspectoras y a efectos del cómputo del plazo de duración máxima, regulado en el artículo 150 LGT, la sentencia de la Sección Segunda de 7 de julio de 2020 (casación 641/2018; ES:TS:2020:2222) responde negativamente a la cuestión de si en los supuestos en los que se solicita autorización judicial para la entrada en domicilio, las actuaciones realizadas con carácter previo al inicio de un procedimiento de inspección tributaria, que se produce mediante su comunicación formal al obligado tributario, deben considerarse actuaciones inspectoras, doctrina que proyecta al caso allí analizado concluyendo que "...no cabe hablar de que las actuaciones llevadas a cabo para la solicitud de entrada y registro fueran fraudulentas, ha de convenirse que las mismas como actos preparatorios del procedimiento de inspección no forman parte del mismo, por lo que no son susceptible de procurar el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación".

5. De esta forma, aun cuando tales sentencias examinan la incidencia de las autorizaciones judiciales de entrada y registro desde planos distintos, a la vista de las específicas cuestiones suscitadas en el recurso que ahora conocemos resulta conveniente un nuevo pronunciamiento que permita delimitar estos criterios jurisprudenciales, en el contexto de los principios básicos en esta materia, con el fin de reafirmar, completar, ampliar o matizar la doctrina existente [auto de 24 de mayo de 2017 (RCA 678/2017; ES:TS:2017:4776A) [...]]".

Cabe señalar, en relación con la pretensión casacional, que el escrito de preparación del recurso de casación y la sentencia de apelación recurrida son anteriores a la sentencia de este Tribunal de 1 de octubre de 2020, en que se fija la doctrina que se ha transcrita, en lo relativo a la necesidad de que las autorizaciones de entrada en domicilio constitucionalmente protegido se efectúen en el seno de un procedimiento de inspección ya iniciado, con conocimiento formal del inspeccionado. No obstante ello, el escrito de interposición ya invoca la mencionada doctrina jurisprudencial para sustentar su posición, amparada en el artículo 8.6 de la Ley de esta Jurisdicción, en la versión temporalmente aplicable al asunto, así como en los artículos 113 y 141 LGT y, más específicamente para el caso debatido, en los artículos 93 y 227 de la propia LGT, en consonancia con la mención de dicha sentencia en el auto de admisión.



Procede, por lo tanto, reafirmar nuestra reciente doctrina establecida en la sentencia de 1 de octubre de 2020, cuya fundamentación, en lo que concierne a la necesidad de procedimiento inspector previo, abierto y dado a conocer al interesado, se reproduce extractadamente:

"[...] 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 [...].

[...] 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 sustutivo 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 exigüas prevenciones de procedimiento, el juzgador ha de decidir casos no siempre nítidos. El casuismo de las posibles situaciones, con posibles contradicciones jurisprudenciales, lleva a cierta inseguridad jurídica a los jueces, a la Administración y, por supuesto, al contribuyente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

...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 concurren, 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 imprescindible o imprescindible, el único medio posible para conseguir la finalidad porque existen concretos, precisos y objetivos indicios de defraudación tributaria, con explicación de cuál es el presunto ilícito y cuáles son los concretos indicios que permitan conocer su gravedad, seriedad y entidad, avanzando la cuantía del fraude o la deuda tributaria eludida y explicando por qué ese registro domiciliario es instrumento único y eficaz para su constatación, y que han sido o podrían ser infructuosos otros posibles medios o medidas alternativas menos gravosas (sentencias del Tribunal Constitucional de 31 enero 1985, 24 de junio y 18 de julio de 1996).

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

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



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

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

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

En otras palabras, y resumiendo la doctrina constitucional, para otorgar la autorización debe superarse un triple juicio -que ha de efectuar el juez competente-: el de *idoneidad* de la medida (toda vez que ésta debe ser útil para la actuación inspectora), el de *necesidad* (esto es, que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende) y el de *proporcionalidad* en sentido estricto (pues han de ponderarse los beneficios de tal medida para el fin perseguido frente al sacrificio de un derecho fundamental como el que nos ocupa).

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

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

El auto del juzgado nº 5 de C..., 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 impuesto sobre Sociedades y la eventual negativa de la entidad al acceso a los documentos 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 períodos de cuya regularización se trata; se omite también el juicio de proporcionalidad, que se da por tácita e irrefutablemente 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, períodos 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 irrebatible 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: ...

...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 aquella, 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 [...].

[...] 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 períodos 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 [...]".

TERCERO.- Proyección de la doctrina establecida al asunto ahora debatido.

Es preciso significar que el auto de admisión trae a colación la existencia de una sentencia de esta misma Sala y Sección, la de 7 de julio de 2020 (recurso de casación nº 641/2018), que aborda la cuestión de la posición temporal del auto de autorización de entrada en domicilio en relación con el inicio del procedimiento y, por ende, con el cómputo de la duración máxima de las actuaciones inspectoras, para concluir -el expresado auto- que, a la vista de nuestra doctrina establecida en la repetida sentencia de 1 de octubre de 2020 "resulta conveniente un nuevo pronunciamiento que permita delimitar estos criterios jurisprudenciales, en el contexto de los principios básicos en esta materia, con el fin de reafirmar, completar, ampliar o matizar la doctrina existente".

Pues bien, a tal respecto, hemos de mantener nuestra doctrina establecida en la reiterada sentencia de 1 de octubre de 2020, añadiéndole esta segunda sentencia, en lo atinente a la exigencia de que la entrada en domicilio constitucionalmente protegido sea pedida y concedida en el curso de un procedimiento de inspección ya abierto y dado a conocer al interesado, en cuyo seno se hayan conocido por la Administración los datos e indicios que hagan, previa ponderación, imprescindible la entrada en un domicilio inviolable, como máxima medida invasiva, dado que, respecto de las demás exigencias sustantivas y su rigurosa motivación ya nos habíamos pronunciado precedentemente en nuestra sentencia de 10 de octubre de 2019 (recurso de casación nº 2818/2017).

Además, hemos de añadir la consideración de que la autorización judicial de entrada adoptada por auto motivado lo es, en la atribución de la competencia al juzgado de lo contencioso-administrativo (art. 8.6 de la Ley de la Jurisdicción - LJCA-), solo para una finalidad bien precisada en la ley, que no puede ser objeto de interpretación extensiva en contra del contenido esencial de un derecho fundamental, tal como, por lo demás, ha sido interpretado por nuestro Tribunal Constitucional y por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. A tal fin, el citado precepto, en la versión aplicable al asunto, establece que "[...] 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".

Pues bien, al margen de toda otra consideración de las que, con extensión, suscita el caso y refleja el escrito de interposición del recurso de casación, como motivos de la sentencia impugnada en que incardinaria su pretensión casacional, hemos de señalar que, en la propia solicitud de entrada que suscribe la Delegada Especial de la AEAT en Canarias figura la siguiente justificación, contenida en su parte introductoria:

"En estas circunstancias, parece necesario obtener de CELL OFIX CANARIAS SL toda la información relevante respecto a las compras de las mercancías, previas a su venta a CELL OFIX SL para su introducción por esta última en la UE.

A estos efectos, de conformidad con el artículo 93, apartado 1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , se establece que las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades



mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de dicha ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas".

La mención expresa en la petición administrativa formulada al artículo 93.1 de la Ley General Tributaria y la circunstancia, reconocida por lo demás a lo largo del mencionado escrito, de que la empresa titular del domicilio a cuyo interior se pretende acceder es un tercero en relación con el contribuyente con que ésta se relaciona y que es objeto de actuaciones inspectoras ya iniciadas. Además de tal circunstancia subjetiva -la condición de tercero de CELLOFIX CANARIAS en relación con el inspeccionado formal-, desde el punto de vista del artículo 8.6 LJCA no puede aceptarse, ni mediante una exégesis expansiva del precepto, que la notificación de un requerimiento de información de los previstos en el mencionado artículo 93 LGT, sea propia o de terceros, entraña, ni aun analógicamente, la ejecución forzosa de un acto administrativo, ni se plantea alternativa menos invasiva que la de entrar en el domicilio a comunicar el requerimiento o, más bien, a hacerlo innecesario, sin conceder oportunidad previa de cumplimentarlo.

En cualquier caso, habría bastado requerir al ahora recurrente para que facilitase la información que necesitase la Administración, propia o de terceros, de acuerdo con el deber que estatuye el artículo 93.1 LGT, para poder obtenerla, en principio, de una manera menos gravosa e invasiva, máxime si se tiene en cuenta que no cabe la mera suposición o conjectura de que el requerimiento se va a incumplir, máxime cuando, en nuestro sistema sancionador, los incumplimientos de deberes de esta clase están severamente castigados en el prolijo artículo 203 de la propia LGT.

En consecuencia, en lo que respecta a la primera pregunta formulada en el auto de admisión, debemos reafirmar la jurisprudencia contenida en la sentencia de este Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020 (recurso de casación nº 2966/2019), por remisión a lo que en ella se declara en lo atinente a la exigencia de que la entrada se solicite y acuerde, cuando se trata de un domicilio constitucionalmente protegido, en el curso de un procedimiento inspector ya iniciado y notificado al sujeto al inspección, no para entregar o formular un requerimiento de información antes de que se adoptara la decisión de iniciar el procedimiento legalmente debido.

CUARTO.- Análisis jurídico de la cuestión que plantea la segunda de las preguntas que contiene el auto de admisión, en relación con la puesta de manifiesto del que en tal resolución se denomina expediente judicial.

Debemos comenzar por decir, en este punto, que en rigor resultaría innecesario abordar su examen autónomo, atendido el hecho de que la respuesta a la primera de las cuestiones planteadas en el auto de admisión es suficiente *per se* para, sin el complemento de esta segunda pregunta, resolver en cuanto al fondo el recurso de casación, declarando haber lugar a él, con lo demás que proceda.

En otras palabras, estamos aquí ante la denuncia de un vicio *in procedendo* de la sentencia que, en el actual sistema casacional, carece ya de cauce procesal autónomo y sustantivo y cuyo éxito, por lo demás, abocaría, como afirma el Abogado del Estado en su escrito de oposición, a una retroacción procesal, con devolución al tribunal de apelación para que subsanase la indefensión ocasionada, decisión que, además, tendría un menor alcance y efectos procesales que la prevista para la respuesta dada a la primera pregunta, determinante, en los términos que hemos visto, de la nulidad de ambas resoluciones judiciales impugnadas por su desacuerdo al interpretar la ley (*error in iudicando*).

Es cierto, y así hay que admitirlo, que la actual regulación de la casación ha disipada la vieja distinción conceptual entre unos y otros vicios, de fondo y de forma, que daban lugar a los tradicionales conceptos procesales de *infracción de la ley* y *quebrantamiento de forma*, pues entre otros efectos sustanciales, estos últimos también han de someterse, con igual rigor y necesidad, al requisito de la existencia de un interés casacional objetivo para formar jurisprudencia.

No obstante lo dicho, hay que partir de la base de que el recurso de apelación que finalizó mediante la sentencia aquí impugnada en casación no responde estrictamente al patrón procedural definido en el art. 85 LJCA, si se toma en consideración que el auto susceptible de dicho recurso jerárquico en virtud de lo establecido en el art. 80.1.d) de la misma ley, el de autorización de entrada del art. 8.6 de la propia LJCA, es una resolución judicial que se dicta fuera del ámbito de un procedimiento judicial de instancia que se pudiera asemejar a los modelos comunes, bien del procedimiento ordinario, bien del abreviado, en el transcurso del cual se arbitra la posibilidad de alegación y prueba en favor de quien se considere disconforme con un acto administrativo que se impugna, el cual participa, como legitimado, en el proceso de instancia, con plenitud de garantías.

Además de ello, es evidente que este acto de la Administración, en términos generales, en los procesos o incidentes que finalizan con una resolución de fondo, es conocido por el interesado mediante su notificación



y también lo es el expediente administrativo que con dicho acto definitivo o final culmina, que se aporta al proceso por la Administración, la cual debe garantizar su autenticidad e integridad. En cambio, en el auto de autorización de entrada, ni hay procedimiento judicial contradictorio, ni tampoco lo hay administrativo y, no hace falta recalcarlo, no interviene ante el juez competente el titular del domicilio, como parte legítima.

Ello aconseja, en favor de la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24 CE), que el titular del domicilio en que se ha autorizado entrar, para poder impugnar con plenitud de garantías procesales el auto, si lo estima conveniente, ante el órgano judicial superior, tenga a su disposición todos los datos y elementos de convicción posibles para hacer viable, por primera vez -ya que el auto impugnado se adoptó *inaudita parte*, sin su intervención, contradicción ni defensa- ese derecho a la tutela judicial.

De ahí que, con la finalidad de dar respuesta a la segunda interrogante planteada en el auto de admisión, quepa señalar que, a tenor de lo establecido en la ley, la interposición del recurso de apelación se lleva a cabo ante el propio juez decisor (art. 85.5 LJCA) y, es obvio, tal es el momento en que el interesado formaliza su pretensión apelatoria contra el auto. Pues bien, antes de que tal recurso de apelación se formule o interponga, ya debe estar en poder del apelante toda la información, de la clase que sea, que haya tenido a su disposición el juez para resolver. Muy en especial, debe incluirse la propia solicitud de la Administración en que pide le sea autorizada la entrada y, de venir acompañada de elementos o documentos complementarios, también ésta. En el caso de que exista otros indicios o documentos distintos o en el curso de la solicitud el juez haya recabado u obtenido datos, informes o pruebas añadidas, incluso de oficio, la documentación a que se refieran debe quedar incluida.

En suma, en cuanto a la segunda pregunta, no parece ofrecer duda de que, al menos en fase de apelación, con ocasión de la formalización del recurso (art. 85.1 LJCA) ante el Juzgado *a quo*, el recurrente debe tener en su poder toda la documentación posible, de que haya conocido y evaluado el juez de la autorización como fundamento de su auto, para poder formular alegaciones y proponer en su caso pruebas y, en suma, para ejercitarse con plenitud y sin trabas su derecho a la tutela judicial efectiva, a valerse de los medios de prueba y a no padecer indefensión (art. 24.CE). Por tal ha de entenderse la idea de expediente judicial, sin que la alusión que la ley jurisdiccional, en el artículo 85.5 LJCA, efectúa a que "...transcurridos los plazos a que se refieren los apartados 2 y 4 anteriores, el Juzgado elevará los autos y el expediente administrativo, en unión de los escritos presentados, ordenándose el emplazamiento de las partes para su comparecencia en el plazo de treinta días ante la Sala de lo Contencioso-administrativo competente, que resolverá, en su caso, lo que proceda sobre la discutida admisión del recurso o sobre el recibimiento a prueba", contradiga esa exigencia.

QUINTO.- Jurisprudencia que se establece.

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

(I) *La autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y períodos 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).*

(II) *No resultando necesaria, en principio y en todo caso, la audiencia previa y contradictoria de los titulares de los domicilios o inmuebles concernidos por la entrada, la posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita parte se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica, situación, de rigurosa excepcionalidad, que ha de ser objeto de expresa fundamentación sobre su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración y, con mayor obligación, en el auto judicial, sin que quepa presumir en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio.*

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

Por tal ha de entenderse la idea de expediente judicial, sin que la alusión que la ley jurisdiccional contiene, en todas las apelaciones, en el artículo 85.5 LJCA, que dispone que "...transcurridos los plazos a que se refieren los apartados 2 y 4 anteriores, el Juzgado elevará los autos y el expediente administrativo, en unión de los escritos presentados, ordenándose el emplazamiento de las partes para su comparecencia en el plazo de treinta días



ante la Sala de lo Contencioso- administrativo competente, que resolverá, en su caso, lo que proceda sobre la discutida admisión del recurso o sobre el recibimiento a prueba", contradiga tal exigencia de pleno y tempestivo conocimiento del expediente judicial.

SEXTO.- Aplicación al asunto de la jurisprudencia establecida.

Consecuencia derivada de forma directa de todo lo anteriormente expuesto es la declaración de haber lugar al recurso de casación promovido, con la consiguiente anulación de las resoluciones judiciales impugnadas.

Tal declaración, así formulada y atenida a las cuestiones jurídicas que formula el auto de admisión, hace innecesario, no sólo abordar los restantes motivos o vicios de nulidad que se esgrimen frente a las resoluciones de autorización judicial de entrada en domicilio y su confirmación por la Sala de apelación, sino también las denuncias de otros preceptos jurídicos que se refieren a derechos fundamentales de otro signo, como los establecidos en el artículo 18.3 CE y en las reglas de la Ley de Enjuiciamiento Criminal contenidas en su artículo 588 sexies, pues no sólo es cuestión que excede claramente de las suscitadas en el auto de admisión como merecedoras de pronunciamiento judicial por parte de este Tribunal Supremo, sino que, además, implicarían la exégesis de normas que rigen en la instrucción penal, no en los procedimientos administrativos de aplicación de los tributos. En cualquier caso, el *ius litigatoris* que ostenta el recurrente ya queda plenamente satisfecho como consecuencia de la doctrina jurisprudencial que, ratificando la anterior, determina la casación de la sentencia y auto combatidos.

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

1) La natural consecuencia de cuanto se ha dicho, en orden a resolver la pretensión casacional, es la de considerar que las resoluciones judiciales fiscalizadas en sede de casación han de ser anuladas, en cuanto adolecen ambas de una invalidante falta de motivación y, a la vez, de justificación, en la adopción del auto de entrada y su posterior respaldo en apelación, a lo que se añade que se pronuncian sobre una petición de entrada no referida o conectada a una inspección ya abierta y conocida por el investigado.

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

3) Además, hay una pretensión contenida en el escrito de interposición del recurso de casación, a la que se remite genéricamente el suplico, en que se solicita que "...(se declare) que resulta aplicable el art. 11 LOPJ a toda la documentación, archivos informáticos y resto de prueba obtenida en el registro, y en consecuencia dicha prueba obtenida ilícitamente por la Administración Tributaria no puede ser utilizada por la Administración Tributaria en ningún procedimiento administrativo ni judicial. con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración de nulidad, incluida la devolución de los documentos o archivos obtenidos en el registro llevado a cabo, y dejando sin efecto las liquidaciones que se pudieran dictar con base a la misma".

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

En realidad, tal petición parece sugerir que la documentación hallada en el curso de la entrada en el domicilio no es válida o eficaz a efectos de los procedimientos administrativos que, eventualmente, sean seguidos como consecuencia de los hallazgos de datos o información en la práctica de la diligencia de entrada, lo que no podemos aceptar en un recurso de casación cuyo objeto versa sobre la validez de dos resoluciones judiciales, al margen de sus ulteriores y eventuales consecuencias, que quedan extra muros de este recurso. No es que neguemos o aceptemos la validez de tales pruebas en posibles asuntos futuros, es que no nos pronunciamos sobre tal pretensión, salvo para negarla aquí.

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

La parte afectada conserva intactas sus acciones frente a las liquidaciones que pudieran dictarse, con fundamento, entre otros, en el carácter nulo -que aquí no se examina ni prejuzga- de la prueba obtenida en la entrada en domicilio, pero para ejercitarlas, en su caso, en el proceso debido, bajo las reglas de competencia y procedimiento y, esta vez sí, con todas las garantías, sin que la declaración del fallo de esta sentencia arrastre consigo, como consecuencia natural, la nulidad de actos futuros e inciertos, que no han sido impugnados -ni, al parecer, existían al tiempo de formularse el escrito de interposición-, a los efectos de lo establecido en el artículo 11 de la LOPJ, mencionado como infringido.

OCTAVO.-Pronunciamiento sobre costas.



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

F A L L O

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

- 1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.
- 2º) Haber lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en nombre y representación de la entidad mercantil **CELLOFIX CANARIAS, S.L.U.**, contra la sentencia de 30 de diciembre de 2019, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Canarias, con sede en Santa Cruz Tenerife, en el recurso de apelación nº 186/2019, sentencia que se casa y anula.
- 3º) Estimar el recurso de apelación 186/2019, deducido por la entidad CELLOFIX CANARIAS, S.L.U. contra el auto de 29 de abril de 2019, de autorización de entrada en domicilio, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Santa Cruz de Tenerife en el procedimiento nº 241/2019, auto que también se anula por contrario al ordenamiento jurídico.
- 4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.