

El TS ratifica que no cabe la autorización de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener

Se plantea en el litigio si la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido puede justificarse, en el auto judicial que lo autoriza, en que el contribuyente, titular de un establecimiento de hostelería, haya tributado una cuota que resulta inferior a la media de rentabilidad del sector a nivel nacional y si, por tanto, puede inferirse de ese dato que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas.

La Sala, en aplicación de la reciente doctrina, declara que no cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. Es preciso que el auto judicial motive y justifique la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acriticas de los datos ofrecidos. No pueden servir de base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación detallada que avale la seriedad de tales fuentes.

Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso

Sede: Madrid

Sección: 2

Fecha: 14/10/2022

Nº de Recurso: 3410/2020

Nº de Resolución: 1307/2022

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

Ponente: FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Tipo de Resolución: Sentencia

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso

SENTENCIA

Madrid, a 14 de octubre de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 3410/2020, interpuesto por la procuradora doña Laura Argentina Gómez Molina, en nombre y representación de la entidad mercantil ARROCES ABM, S.L., contra la sentencia nº 145/2020, de 21 de enero, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso de apelación nº 76/2019, que es desestimado, y que fue dirigido contra el auto de autorización de entrada de 10 de junio de 2019 en domicilio constitucionalmente protegido, que había sido solicitada

por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, adoptado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Valencia. Ha comparecido como parte recurrida 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 apelación de 21 de enero de 2020, cuyo fallo acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Desestimamos el recurso de apelación interpuesto por la entidad Arroces ABM SL representada por la Procuradora Da María Dolores Briones contra el auto de fecha 10-6-2019 dictado por el Juzgado de lo contencioso administrativo nº 5 de Valencia, autorizando la entrada solicitada por la inspección de hacienda en el domicilio donde la Arroces ABM SL desarrolla su actividad, con expresa imposición de las costas de esta segunda instancia a la parte apelante, en la cuantía señalada en el fundamento Tercero de esta sentencia [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora doña María Dolores Briones Vives, en representación de Arroces ABM, S.L, presentó escrito de 10 de marzo de 2020, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas infringidas:

2.1. El artículo 18.2 de la Constitución Española.

2.2. Los artículos 113 y 142.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 30 de junio de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Gómez Molina, en nombre de la entidad Arroces ABM, S.L, como recurrente, ha comparecido el 8 de julio de 2020 y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 27 de julio de 2020, ambos dentro del plazo de 30 días del 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 21 de julio de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

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

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

3.1 El artículo 18 de la Constitución Española ["CE"].

3.2 Los artículos 113 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

3.3 El artículo 172.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 05 de septiembre) ["RGGIT"].

3.4 El artículo 100.3 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ["LPAC"].

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 [...]"

2. La procuradora Sra. Gómez Molina, en nombre de la entidad recurrente, interpuso recurso de casación en escrito de 5 de octubre de 2021, que cita como infringidas las normas arriba citadas, solicitando de este Tribunal Supremo : "[...] dicte Sentencia por la que, estimando el recurso y resolviendo el debate en el sentido apuntado en este escrito, anule la Sentencia impugnada y estime el recurso 76/2019 , anulando el Auto 35/2019, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Valencia , que autorizó la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido de mi representada [...]"

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 1 de diciembre de 2021, donde se solicita del Tribunal Supremo una sentencia que desestime el recurso de casación, confirmando la recurrida, por ser ajustada a Derecho.

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 27 de septiembre de 2022, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, 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, desde la perspectiva del interés casacional para la formación de jurisprudencia, en discernir si la entrada en un domicilio constitucionalmente protegido (art 18.2 CE) puede justificarse, en el auto judicial que la autoriza, de modo preponderante, en que el contribuyente, titular de un establecimiento de hostelería, haya tributado, por sus datos declarados, una cuota que resulta inferior a la media de rentabilidad del sector a nivel nacional y si, por tanto, puede inferirse de ese dato que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas.

SEGUNDO.- La fundamentación jurídica del auto de admisión y de las resoluciones impugnadas, tal como se reflejan en dicho auto.

Según el auto de admisión, dictado el 21 de julio de 2021, la cuestión que presenta interés casacional en este asunto, consiste en:

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

Según se argumenta en la expresada resolución, como base jurídica para la admisión del recurso de casación, fundada a su vez con la identidad sustancial del asunto con otros resueltos con anterioridad por esta misma Sala:

"[...] SEGUNDO.- Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, con respeto a los hechos constatados por la sentencia impugnada nos lleva a destacar a efectos de la admisión del presente recurso de casación, algunas circunstancias relevantes:

La AEAT, representada y asistida por la Sra. abogado del Estado, solicitó autorización judicial para la entrada en el establecimiento de restauración denominado Gran Azul, domicilio de la entidad Arroces ABM, S.L., tras haberse aprobado orden de carga en Plan de Inspección en fecha 20 de mayo de 2019 dictada respecto de este obligado, estando limitado el alcance de la actuación de la comprobación e inspección al impuesto sobre sociedades (ejercicios 2016 a 2017) y al impuesto sobre el valor añadido (primer trimestre de 2016 a primer trimestre de 2019).

Dicha solicitud al juez se fundaba, según el auto confirmado por la sentencia recurrida, en los siguientes indicios: "... un análisis básico de las principales magnitudes declaradas por el obligado tributario ha puesto de manifiesto un perfil de alto riesgo tributario, siendo el motivo de la carga en plan de inspección los bajos resultados declarados por la sociedad en la actividad económica.

En tal sentido consta en el informe adjunto a la solicitud de autorización judicial el estudio de las principales magnitudes económico-tributarias del obligado tributario de acuerdo con sus declaraciones del impuesto de sociedades.

A tal efecto se toma en consideración que el establecimiento ha aparecido en revista especializada entre los 55 mejores restaurantes de la Comunidad Valenciana, publicación que establecía que el precio medio de tales restaurantes es de 50 €. A tenor de dicho valor y contando con un aforo de 180 personas y apertura de 6 días a la semana deberían haberse obtenido a juicio de la administración tributaria unos ingresos de 2.250.000 € anuales, tomando como referencia 250 servicios. Sin embargo, según el impuesto de sociedades, el ingreso neto de la cifra de negocio de los últimos ejercicios sería de 1.071.394,74 € en 2015; 1.310.744,87, en 2016 y 1.518.451,42 en 2017.

Dicha discrepancia se ve acompañado del análisis del promedio de facturación con tarjetas en relación con la cifra de negocios, la cual se encuentra bastante alejada de la media del sector. En este sentido se observaría que el importe neto de la cifra de negocios (INCN) de los últimos ejercicios, calculado sobre la facturación con tarjetas, se sitúa en una cifra próxima a los ingresos estimados anteriormente en función del aforo y precio de negocio.

Desde la perspectiva de la relación del INCN con los aprovisionamientos se infiere que en su promedio nacional el sector estaría declarando más ingresos que el obligado tributario. En este sentido los cobros por TPV ascienden a un porcentaje de la cifra de negocio muy alejada de la media del sector lo que puede implicar que aprovechando la opacidad que otorgan los cobros en metálico y la facilidad para su ocultación se pudiera estar dejando de declarar parte de los ingresos que se cobran en efectivo, circunstancia a la que se une que el socio es titular de contratos de alquiler de cajas de seguridad en entidad bancaria que pueden servir para guardar los ingresos cobrados en efectivo que no se han declarado".

3º.- Por auto de 10 de junio de 2019 el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 5 de Valencia autorizó la entrada en domicilio solicitada.

4º.- No conforme con la anterior resolución, la sociedad afectada interpuso recurso de apelación que fue desestimado por la sentencia de 21 de enero de 2020, por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso- administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, ahora impugnada.

La sentencia de apelación funda su decisión en el siguiente razonamiento:

"... no podemos hablar de una entrada meramente prospectiva, constando los indicios de que dispone la administración para sospechar la existencia de una defraudación tributaria respecto a los impuestos y ejercicios recogidos en el acta de carga del plan de inspección, haciendo referencia el auto recurrido a los indicios referidos y a la necesidad de tal prueba para su constatación mediante el análisis de la contabilidad y documentación existente en dicho local. Debemos recordar que las sospechas que justifican tal medida no tienen por qué alcanzar la convicción propia de las pruebas o los indicios enervante de la presunción de inocencia, pues ciertamente se trata de una diligencia practicada en el inicio del procedimiento de inspección, y donde sí consta una comparativa de los ingresos y aprovisionamientos, así como datos referidos al uso del pago mediante tarjeta de crédito ratio con el importe de la cifra de negocio, todo ello referido a este local en comparación con locales similares, y donde surge la sospecha de la realización de importantes pago en efectivo no declarados, refiriendo la inspección los ingresos medios en este tipo de actividad con los ingresos declarados por el obligado tributario, diferencia próxima al millón de euros, sin que por tanto sea sostenible la argumentación del recurrente de no constar los hechos investigados, las facultades a desarrollar por la inspección ni la cuantía posible de la defraudación".

TERCERO.- 1.- Habida cuenta de la identidad sustancial de las cuestiones planteadas en este recurso y las formuladas en el recurso de casación 2966/2019, admitido por auto de 3 de octubre de 2019, y resuelto por sentencia de 1 de octubre de 2020 , en la que se declara haber lugar al citado recurso de casación en un sentido coincidente con la tesis de la parte recurrente, procede la admisión de este recurso, que suscita cuestiones de interés general para toda la comunidad jurídica y presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, en tanto resulta conveniente evaluar la legitimidad de la medida de intervención adoptada judicialmente que afecta a un derecho fundamental (artículo 18.2 de la Constitución Española), bajo la perspectiva de la adecuación a las exigencias de necesidad, proporcionalidad y accesoriedad.

El interés casacional objetivo se ciñe, en particular, a especificar si la entrada en domicilio puede justificarse, en el auto judicial que lo autoriza, preponderantemente, en que el contribuyente, titular de un establecimiento de hostelería, haya tributado, con base en los datos declarados, una cuota que resulta inferior a la media de rentabilidad del sector a nivel nacional y si, por tanto, puede inferirse de ese dato que el obligado tributario puede haber estado ocultando ventas efectivamente realizadas.

2. Existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque en este caso se presenta un problema jurídico que trasciende del caso objeto del pleito, con lo que estaría presente la circunstancia de interés casacional del artículo 88.2.c) LJCA, entendiéndose necesario el pronunciamiento de este Tribunal Supremo, pues aunque ya exista doctrina de esta Sala que verse sobre las entradas en domicilio, hemos declarado que en tales casos cabe apreciar interés casacional a fin de matizar, precisar, concretar, reforzar o, en su caso, revisar la doctrina ya existente para realidades jurídicas diferentes a las ya contempladas en la jurisprudencia referida [vid. autos de 3 de mayo de 2017 (RCA 189/2017; ES:TS:2017:4185A, FJ Tercero.1.2), 15 de marzo de 2017 (RRCA 91/2017; ES:TS:2017:2061A, FJ Tercero. 1.2.1, y 93/2017; ES:TS:2017:2189A, FJ Tercero.2.5)]".

TERCERO.- Fundamento jurídico del fallo de la presente sentencia, con remisión a la doctrina jurisprudencial ya establecida.

Este recurso de casación plantea una cuestión muy similar, prácticamente idéntica, a una de las ventiladas, la tercera de ellas, en la sentencia de 1 de octubre de 2020, recaída en el recurso de casación nº 2966/2019, que dio lugar a una sentencia estimatoria, carácter que por fuerza ha de revestir ésta también.

En efecto, la solicitud de la AEAT cursada al juzgado para obtener la autorización de entrada se funda en que la sociedad que regenta el restaurante presenta un perfil de alto riesgo tributario (sic), siendo el motivo de la carga en plan de inspección los bajos resultados declarados en la actividad económica.

La sentencia que resuelve el recurso de apelación se funda, para desestimarla en que la "[...] actuación administrativa se justifica porque un análisis básico de las principales magnitudes declaradas por el obligado tributario ha puesto de manifiesto un perfil de alto riesgo tributario, siendo el motivo de [a carga en plan de inspección los bajos resultados declarados por la sociedad en su actividad económica".

Tales datos consisten, según señala el juez de esta jurisdicción que autorizó la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido, en un indicio principal sobre el cual justificar la pertinencia de la autorización. Es el siguiente (fundamento de derecho tercero del auto en cuestión).

1) Indica el auto (aceptando, sin más verificación, lo que afirmó en su solicitud la AEAT), que la cifra de negocios declarada no se ajusta al promedio del sector a nivel regional.

2) La cifra de negocio corregida en la solicitud de entrada en relación con las autoliquidaciones de Arroces ABM se calcula, al parecer, por el precio medio de menús en restaurantes de la Comunidad Valenciana, publicado en una revista que no se identifica. Esta revista no puede ser considerada, en un entendimiento recto del Derecho, como si fuera una fuente indiscutible de conocimiento.

3) Señala lo siguiente el auto, a propósito de esta cuestión: "se toma en consideración que el establecimiento ha aparecido en revista especializada (sic) entre los 55 mejores restaurantes de la Comunidad Valenciana, publicación que establecía que el precio medio de tales restaurantes es de 50 €. A tenor de dicho valor y contando con un aforo de 180 personas y apertura de 6 días a la semana deberían haberse obtenido a juicio de la administración tributaria unos ingresos de 2.250.000 € anuales".

4) La diferencia de lo declarado en la autoliquidación (acto cuyos datos la LGT, en su art. 108.4, presume ciertos) respecto a esa cifra de negocios estándar, así calculada, dice el juez que se confirma por alusión al promedio, en el sector nacional, de la relación de la cifra de negocios con la facturación vía tarjetas de crédito: "Dicha discrepancia se ve acompañado del análisis del promedio de facturación vía tarjetas en relación con la cifra de negocios, la cual se aleja bastante de la media del sector".

Sin embargo, según el escrito de interposición del recurso de casación "[...] respecto a la cuestión de la ratio conformada por los pagos con tarjeta y la cifra de negocios, interesa realizar la siguiente reflexión, a falta de una sola que realice el Juez autorizante de la entrada y registro. Señala el Auto en cuestión lo siguiente: "el importe neto de la cifra de negocios (ICN) de los últimos ejercicios, calculado sobre la facturación con tarjetas, se sitúa en una cifra próxima a los ingresos estimados anteriormente en función del aforo y precio de negocio"".

Sobre estos promedios de pagos con tarjeta de crédito a que alude el auto, por ejemplo, la AEAT señaló en 2015 que el porcentaje promedio con tarjeta sobre la cifra de negocios era del 40,84 %, frente al del 68,40 % que corresponde a ARROCES ABM, S.L. según modelo 170, informativos de los pagos con tarjeta.

Tal evolución indica que el contribuyente, en el presente asunto, examinada la cuestión desde la mera perspectiva de la presencia de indicios suficientes y necesarios para sacrificar el derecho constitucional a la protección del domicilio, presentaba un mayor porcentaje de pagos con tarjetas de crédito que la media y, cabe extraer de ello, ante la ausencia absoluta de razonamiento en contrario, un menor indicio de fraude que se necesitaba valorar.

5) Lo mismo se confirma, señala el Juez, que se remite in toto, como si se tratase de una verdad revelada, a lo que le sugiere la Agencia Tributaria, sin análisis, crítica o razonamiento propio, por

alusión al promedio, en el sector nacional, de la relación de la cifra de negocios con los aprovisionamientos:

"Desde la perspectiva de la relación del INCN con los aprovisionamientos se infiere que en un promedio nacional el sector estaría declarando más ingresos que el obligado tributario".

6) Es decir, el promedio que se toma como comparable, cifra de negocios, se extrae de datos publicados en una revista regional de la Comunidad Valenciana (que no ha identificado la Administración), y se coteja con referencias a ratios de ámbito nacional conformados a partir de datos de la AEAT que también se desconocen en su origen y autoridad científica. Por tanto: i) los datos que se comparan no son homogéneos geográficamente, o no se afirma que lo sean; ii) el concepto de sector se mantiene también en la oscuridad y el arcano de la sapiencia administrativa no compartida, como ya sucedió en el asunto resuelto en nuestra sentencia de 1 de octubre de 2020, arriba mencionada, esto es, no sabemos qué es en rigor un sector, en sentido fiscal, a los efectos pretendidos aquí, ni qué elementos se incluyen o excluyen en el concepto; y iii) se comparan datos provenientes de fuentes distintas (oficiales de la AEAT, no publicadas ni fruto de un contraste; y no oficiales de revistas especializadas (sic), que, además, no pueden ser negados ni controvertidos por el titular del domicilio antes de que el sacrificio de éste se consume fatalmente.

En materia de entrada domiciliaria, pues, que es un proceso judicial determinante de un auto judicial inmediatamente ejecutivo, que se adopta además inaudita parte, para fijar los datos, sospechas, corazonadas, conjeturas o algoritmos que fructifican en esa extraña e inmotivada idea del -alto- perfil de riesgo tributario, han de extremarse las cautelas que franqueen la posibilidad de entrada en domicilio, cautelas exigibles a la Administración y, más aún, a los jueces que tutelan - deben tutelar- los derechos fundamentales, para que la sospecha de fraude fiscal alcance cierta seriedad y verosimilitud como para servir de base, no ya a la autorización, sino al simple examen de la solicitud.

A partir de lo anterior, debe añadirse que el juez autorizante de la medida indica lo siguiente en el auto en cuestión:

"La actuación administrativa se justifica porque un análisis básico de las principales magnitudes declaradas por el obligado tributario ha puesto de manifiesto un perfil de alto riesgo tributario".

7) La Sentencia de apelación, de la Sala de este orden jurisdiccional del TSJ de la Comunidad Valenciana desestima el recurso de apelación, reproduciendo literalmente la resolución autorizante.

Por remisión de lo indicado en el auto apelado, la Sala del TSJCV indica en la sentencia que la discrepancia con los referidos promedios sectoriales presupone la existencia de "indicios" de una "práctica defraudatoria" que "difícilmente puede ser comprobada sin el examen de la documentación contable y extracontable existente en el domicilio [...] de tal modo que la medida solicitada se muestra como el único medio eficaz para constatar la posible ocultación y defraudación".

8) Esto es, para la sentencia recurrida en apelación, las discrepancias entre los datos referidos, declarados por el contribuyente, y las ratios y promedios sectoriales indicados, que no rebasan el nivel de lo desconocido, indican per se una práctica defraudatoria que justifica la necesidad de la medida de entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido. Ahora bien, tal conclusión, jurídicamente hablando, exigiría, como presunción fáctica que es, haber quedado establecido el nexo causal, esto es, el enlace preciso y directo, conforme a las reglas del criterio humano (art. 108.2 LGT), según el cual no tributar tanto como lo hace la media determina una presunción de fraude fiscal.

9) No cabe compartir que la mera discrepancia entre los datos declarados por un contribuyente -carga que, paralelamente, libera a la Administración de su deber de establecer la deuda- y determinados promedios o ratios sectoriales autoconcebidos por la Administración, entrañe un indicio, per se, de una práctica defraudatoria. Y menos aún se puede aceptar jurídicamente que el mero análisis

estadístico o algorítmico sobre medias del sector, no sometido a contraste y no explicado por la Agencia promotora, sea suficiente para justificar una entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de un contribuyente, con perfil alto de riesgo -esta vez sí- de vulnerarse con ello un derecho fundamental.

Con mayor razón es esto así cuando el origen y naturaleza de las ratios y fuentes estadísticas empleadas no se conoce, no es homogénea y no ha podido ser sometida a debate o controversia por el titular del domicilio y no ha sido objeto de un razonamiento judicial propio que no se limitase al asentimiento acrítico a lo que la Administración -a quien no se puede negar la condición de parte interesada en la obtención del auto- propone.

En realidad, el diseño de establecer indicios o perfiles automáticos de fraude que surgen de la desviación o discordancia de la autoliquidación entre lo que en ella se declara (que se presume falso o incompleto) y lo que debió haberse declarado según aquellos cánones (que es el dato que, en principio, abriría la vía a la entrada judicial, que es lo que en las tablas y plantillas administrativas resulta como procedente), supone de hecho una cierta reviviscencia, contraria al principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) de las estimaciones objetivas de la base imponible o las estimaciones globales por sectores de actividad, pues lo que se viene a propugnar es una especie de valor de referencia de los ingresos y gastos acomodado, no al resultado contable, con los necesarios ajustes, tratándose del impuesto sobre sociedades que es la figura que en el proceso se controvierte (art. 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades), sino a la observancia de medias aritméticas o a algoritmos de ignoto origen.

10) Además de lo anterior, se trata de datos que, es de reiterar, debido a la particular configuración procesal del procedimiento judicial de autorización de entrada, no han podido ser controvertidos o refutados por el contribuyente, convirtiendo de ese modo, por la vía de hecho, los indicios en presunciones y éstos en certezas irrefutables.

Desde esta perspectiva -la adopción de un acto judicial inaudita parte que compromete la afectación de un derecho fundamental, protegido en nuestra Constitución y en todos los tratados y convenios internacionales sobre derechos humanos- el juez ha de ser garante de éstos, no pasivo brazo ejecutor de la Administración, lo que queda reforzado si se advierte que esa tutela judicial se ha de dispensar en un ámbito procesal donde las garantías de audiencia y contradicción escasean, son mínimas para el titular del derecho en juego y sólo pueden desplegarse una vez consumada la entrada en el domicilio, por lo que la afectación del art. 18.2 CE engloba también, por necesaria conexión, la de la tutela judicial que, por mandato constitucional, ha de ser efectiva (art. 24.1 CE).

11) Resulta de suma importancia poner de relieve, además, que en el presente asunto no se ha efectuado, ni en el auto judicial ni en la sentencia de apelación que lo confirma, el debido juicio de ponderación sobre necesidad, adecuación, y proporcionalidad de la medida, eligiendo, tras un mínimo razonamiento lógico-jurídico, la menos invasora de un derecho fundamental. La Sala de Valencia no efectúa, ni aun embrionariamente, ese elemental análisis, obligado porque, aun cuando diéramos por bueno, a los solos efectos dialécticos, que la desviación de las magnitudes económicas objeto de gravamen con las determinadas por estadísticas generales, dieran lugar a un perfil alto de riesgo de fraude, otra cosa distinta de ella, partiendo a efectos argumentativos de esa realidad, debe ser la determinación precisa, motivada, de que el único modo de efectuar la comprobación tributaria es entrando en el domicilio y no, por ejemplo, mediante requerimientos de información, al comprobado o a terceros. Desde esta perspectiva, la opción por la irrupción domiciliaria como única alternativa, sin examinar y descartar explícitamente las otras posibles que fueran igual de eficaces y menos onerosas, no se sustenta tampoco en la valoración de una previa actitud de resistencia o de poca colaboración del contribuyente con la Administración, que hiciera presumir razonablemente el fraude, partiendo de que no todo ciudadano es un defraudador fiscal solo porque así lo suponga aquélla.

Aun cuando la sentencia de 1 de octubre de 2020, repetidamente citada, es posterior a las resoluciones -auto y sentencia- de primera instancia y apelación aquí objeto de impugnación, tal circunstancia no es relevante al efecto, toda vez que, cuando menos, tales órganos pudieron perfectamente conocer y aplicar nuestra sentencia de 10 de octubre de 2019 (recurso de casación nº 2818/2017), parte de cuya jurisprudencia se reproduce ahora (F.J. 2º):

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

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

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

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

Es pertinente reproducir aquí cuanto se dijo a propósito de la misma cuestión examinada en la sentencia de 1 de octubre de 2020 (recurso de casación nº 2699/2019) que, en esencia, se refiere a hechos idénticos a los que aquí han sucedido. En contra de lo que al respecto razona en su escrito de oposición el Abogado del Estado, la identidad con aquel asunto es sustancial, en lo referente al fundamento en datos estadísticos, medias del sector o indicios o perfiles de fraude nacidos de su cotejo con los datos declarados, aun prescindiendo de los demás motivos de nulidad de que pudiera estar aquejado el auto de autorización de entrada y la sentencia que lo confirma. En un esfuerzo dialéctico tan admirable como vano -dicho sea con todo respeto- el escrito de oposición trata de exaltar la seriedad de los datos unilateralmente creados por la Administración que justificarían, en su parecer, que se concediera la entrada ante el evidente riesgo de evasión de pruebas. Pues bien, la tesis procesal de dicha parte es coincidente en lo sustancial con la en su día mantenida en aquel recurso de casación por el mismo servicio jurídico del Estado, lo que nos lleva, por coherencia y seguridad jurídica, a mantener el mismo criterio.

En el fundamento cuarto de la expresada sentencia se razona así:

"[...] CUARTO.- Acerca de la comparación de la situación de la contribuyente surgida de datos estadísticos o cálculos generales.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CUARTO.- Jurisprudencia que se establece, reafirmando la anterior doctrina que ha sido incumplida.

Al margen de cualesquiera otras causas de nulidad que pudieran concurrir en las resoluciones judiciales impugnadas -como la derivada de haberse llevado a cabo la entrada domiciliaria antes de la apertura del procedimiento inspector en el seno del cual hubiera de practicarse, las que concurren en el presente asunto derivan -conforme al objeto definido en el auto de admisión-, de un lado, de la justificación insuficiente del auto que autoriza la entrada y de la sentencia que lo confirma en apelación acerca de cuáles son los indicios configuradores del alto riesgo de fraude tributario presente, se afirma, en el hecho de no tributar tanto como para alcanzar la media del sector; y de otro lado, en la ausencia de todo juicio de ponderación sobre la adecuación, necesidad y proporcionalidad de la medida que percute en un derecho fundamental, como la única de las posibles, o al menos como la mejor o la única posible para el mismo grado de eficacia, aspecto éste sobre el que se ha guardado silencio en ambas instancias.

A partir de estas consideraciones, que ya estuvieron presentes en la doctrina establecida en la sentencia de 1 de octubre de 2020, repetidamente citada, se ratifica ésta con la siguiente jurisprudencia:

- 1) No cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, como aquí sucede, esto es, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. No proceden las entradas para averiguar qué es lo que tiene el comprobado. Esos fines prospectivos no superan la fase de conocimiento que alcanzaría el nivel de presunción, cuando los datos tomados en consideraciones en las resoluciones judiciales provienen de fuentes no publicadas, no transparentes o no contrastadas, lo que les priva de fiabilidad.
- 2) Es preciso que el auto judicial motive y justifique -esto es, formal y materialmente- la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríicas de los datos ofrecidos. Sólo es admisible una autorización, por auto, tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno.
- 3) No pueden servir de base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes.

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

Como consecuencia de dicha doctrina, que es expresión y reafirmación de la anteriormente sentada en la precedente jurisprudencia, procede casar y anular las resoluciones judiciales objeto de impugnación, por no avenirse a dicha doctrina, así como la entrada domiciliaria que en ellas se acuerda y confirma, respectivamente, por haberse vulnerado el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE).

QUINTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber 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.

FALLO

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 cuarto de esta sentencia, por remisión al correspondiente de la sentencia de 1 de octubre de 2020 recaída en el recurso de casación nº 2966/2019.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Laura Argentina Gómez Molina, en nombre de la sociedad ARROCES ABM, S.L. contra la sentencia nº 145/2020, de 21 de enero, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso de apelación nº 76/2019, que confirmó el auto de 10 de junio de 2019 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 5 de Valencia, en que se autorizó la entrada en domicilio solicitada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sentencia y auto que se casan y anulan.

3º) Estimar el recurso de apelación nº 76/2019, entablado por la expresada recurrente contra el auto nº 35/2019 de 10 de junio, dictado por el Juzgado de esta jurisdicción nº 5 de Valencia en el recurso nº 370/2019, con nulidad de la entrada domiciliaria acordada en él, por vulnerar el art. 18.2 de la Constitución.

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.