



Roj: **STSJ AND 12498/2015 - ECLI: ES:TSJAND:2015:12498**

Id Cendoj: **18087330022015100582**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Granada**

Sección: **2**

Fecha: **16/11/2015**

Nº de Recurso: **263/2015**

Nº de Resolución: **2060/2015**

Procedimiento: **CONTENCIOSO - APELACION**

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN SEGUNDA

AUTOS DE RECURSO DE APELACIÓN

ROLLO NÚMERO 263/2015

JUZGADO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO: JAÉN NÚMERO DOS

SENTENCIA NUM. 2.060 DE 2015

Ilmo. Sr. Presidente:

Don Rafael Toledano Cantero

Ilmos. Sres. Magistrados

Don José Antonio Santandreu Montero

Don Federico Lázaro Guil

Doña María R. Torres Donaire

En la ciudad de Granada, a dieciseis de noviembre de dos mil quince. Ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Granada, se han tramitado los autos del recurso de apelación número **263/2015**, dimanante del recurso contencioso-administrativo número 953/2014 (procedimiento de autorización de entrada), seguido ante el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número dos de Jaén, a instancia de la **AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, en calidad de **APELADA**, representado el Sr. Abogado del Estado, siendo parte demandada la entidad mercantil **MARISCOS CASTELLAR S.L.**, que comparece en calidad de **APELANTE** representado por el Procurador don Fernando Aguilar Ros y asistida de Letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El recurso de apelación dimana de los autos de recurso contencioso-administrativo número 953/2014 (autorización de entrada) del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número dos de los de Jaén, que tienen por objeto la solicitud de autorización de entrada a funcionarios de la Inspección de los Tributos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en domicilio, oficinas, dependencias instalaciones o almacenes de la empresa **Mariscos Castellar S.L.** en la carretera de Linares Orcera, kilómetro 50, pol. industrial Condado, en la calle Castellar, número 2 de Santisteban del Puerto (Jaén).

SEGUNDO.- El recurso de apelación se interpuso contra el auto 2/2015 de fecha 8 de enero de 2015, rectificado por el auto de 12 de enero de 2015, por el que se autorizó a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a la entrada, mediante los funcionarios de la Inspección de los Tributos de la Agencia Estatal de la Administración



Tributaria, en domicilio, oficinas, dependencias instalaciones o almacenes de la empresa **Mariscos Castellar** S.L. en la carretera de Linares Orcera, kilómetro 50, pol. industrial Condado, en la calle Castellar, número 2 de Santisteban del Puerto (Jaén), a los fines solicitados. Admitido a trámite el recurso se sustanció mediante traslado a las demás partes para formalizar su oposición con el resultado que consta en autos.

TERCERO.- Concluida la tramitación de la apelación, el Juzgado elevó los autos. No habiendo solicitado ninguna de las partes el recibimiento a prueba ni la celebración de vista ni conclusiones ni estimandolo necesario la Sala, se declaró el pleito concluso para sentencia. Se señaló para deliberación, votación y fallo del presente recurso de apelación el día y hora señalado en autos, en que efectivamente tuvo lugar, habiéndose observado las prescripciones legales en su tramitación.

Visto, habiendo actuado como Magistrado Ponente el Iltrmo. Sr. Don Rafael Toledano Cantero.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La entidad mercantil **Mariscos Castellar** S.L. recurre en apelación el auto 2/2015 de fecha 8 de enero de 2015 , rectificado por el auto de 12 de enero de 2015, dictado por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número dos de Jaén , en el procedimiento de aurotización de entrada registrado con el número 953/2014, por el que se autorizó a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a la entrada, mediante los funcionarios de la Inspección de los Tributos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en domicilio, oficinas, dependencias instalaciones o almacenes de la empresa **Mariscos Castellar** S.L. en la carretera de Linares Orcera, kilómetro 50, pol. industrial Condado, en la calle Castellar, número 2 de Santisteban del Puerto (Jaén), a los fines solicitados, consistentes en recabar y examinar documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes y correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas registros y archivos informáticos, así como la adopción de las medidas cautelares para impedir que desaparezcan, se destruyan o alteren las pruebas determinantes de la existencia o cumplimiento de obligaciones tributarias. La autorización se otorgó con un plazo de duración de 15 días hábiles a contar desde la notificación del auto a la Admnsitración solicitante, llevándose a efecto el día 20 de enero de 2015.

SEGUNDO.- Tras acometer unas consideraciones generales sobre el derecho de inviolabilidad del domicilio (apartado primero de las alegaciones), el recurso de apelación considera que el auto carece de motivación (apartado segundo de las alegaciones del recurso de apelación) por cuanto describe una motivación referente a un Plan de Inspección del Equipo 41/850/T7, y unas referencias a la falta de liquidación del IVA a la importación y a facturación irregular que la apelante considera absolutamente erróneas - omitiendo el apelante de manera reiterada toda consideración a que dichas menciones del auto de 8 de enero fue expresamente rectificado por el auto de rectificación de errores de 12 de enero de 2015 , que también le fue notificado al tiempo de efectuar la entrada (según consta en el acta levantada) negando la existencia de motivación suficiente en el auto apelado, tanto en su propio contenido como en la motivación por remisión a la documentación administrativa acompañada a la solicitud, en particular al acuerdo de autorización del Delegación Especial de la AEAT en Jaén, de 2 de diciembre de 2014, que reconoce le fue entregado al apoderado de la empresa en mano, el día del registro al iniciarse el mismo. En el apartado tercero de las apelaciones insiste en la, a su juicio, falta de proporcionalidad en la forma en que se efectuó el registro (cuestionando su necesidad, uso de la fuerza coactiva de la autorización para invalidar el consentimiento que se prestó a su inicio por el encargado) y finaliza con una alegato sobre las consecuencias del, a su juicio, registro ilegal, extendiendo en la exposición de lo que denomina doctrina de los frutos del árbol envenenado con invocación del art. 11,1º de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

TERCERO.- Ante la deliberada omisión en la apelación de toda mención al auto de 12 de enero de 2015 , por el que se rectificaron los errores advertidos en el auto de 8 de enero de 2015 , por el que se otorgó la autorización de entrada, conviene advertir ya de entrada la vacuidad de la mayor parte de la argumentación de la apelación que de manera más concreta se refiere al contenido de la autorización judicial, por la sencilla razón de que pretende criticar algo que, precisamente por ser erróneo - como insiste en demostrar el apelante - fue oportunamente rectificado en la forma que autoriza la Ley Orgánica del Poder Judicial, art. 267 de la misma, de manera que se sustituyó expresamente el párrafo que tantas críticas merece al apelante, modificando tanto el fundamento jurídico I, señalando que debía decir " que el domicilio social está en Santisteban del Puerto (Jaén) " y modificando también el Fundamento Jurídico II, en el sentido de que donde dice " existe un plan de Inspección del Equipo 41/850/T/ en el que está incluida la entidad **Mariscos Castellar** S.L.; en el que se ha comprobado que la citada entidad no ha liquidado el correspondiente IVA a la importación, habría utilizado facturación irregular para documentar sus operaciones, y o se ha declarado la totalidad de las rentas obtenidas" debe decir " (..) existe un Plan de Inspección del Equipo 23-850-S9, en el que está incluida la entidad **Mariscos Castellar**



S.L., en el que se ha comprobado que los beneficios a declarar por **Mariscos Castellar** SL son superiores a los presentados ante la Hacienda Pública, ocultando una parte importante de sus ingresos al control de la misma". De manera que nada ha de analizar esta Sala sobre las argumentaciones de la apelante que insiste en criticar una argumentación que, sencillamente, no existe y le consta perfectamente a la parte apelante, pues fue rectificada por auto de 12 de enero de 2015 que le fue notificado a la apelante en el acto de efectuar la entrada y registro, junto con el de 8 de enero de 2015, según consta en el acta y diligencia obrante a los folios 73 y 74 de los autos, donde se hace constar que se hizo entrega al apoderado presente en las dependencias, don Luis Angel , tanto de la copia cotejada del auto judicial de 8 de enero de 2015 como del auto judicial de aclaración al mismo, firmando el recibí del mismo.

Dicho esto, resulta oportuno hacer las siguientes precisiones relativas al objeto y alcance de la presente apelación

A) Nuestro enjuiciamiento de la autorización judicial de entrada domiciliaria ha de ceñirse a los datos y al momento en que se concede, con independencia del resultado obtenido, limitándonos a la razonabilidad de los indicios que sustenten la solicitud de autorización, con abstracción de los resultados de la misma, de forma que la validez y legitimidad de la autorización ha de ser por completo independiente de sus resultados, pudiendo resultar inválida pese a encontrarse evidencias de la comisión de un ilícito y resultar válida pese a no encontrarse nada o incluso evidencias de conductas del todo ajustadas a derecho.

B) De la misma forma, ha de hacerse igualmente abstracción de las incidencias relativas a la ejecución de la autorización judicial de entrada, cuya impugnación ha de residenciarse, en su caso, en la correspondiente al procedimiento inspector, inclusive en lo que se refiere a las medidas cautelares practicadas en tal ejecución.

C) A partir de aquí las consecuencias jurídicas de las incidencias ocurridas en ejecución de la entrada autorizada por el juez de instancia han de quedar, por tanto, imprejuizadas, sin perjuicio de que las eventuales irregularidades procedimentales puedan producir, en su caso, efectos anulatorios de la actuación administrativa o responsabilidades de carácter disciplinario o patrimonial. Dicho en otras palabras, la actuación inspectora posterior al auto apelado no puede determinar la nulidad de tal auto, único objeto de nuestro actual enjuiciamiento.

Pues bien, a este contexto deben reconducirse los alegatos contenidos en el apartado quinto del recurso de apelación por cuanto las consecuencias jurídicas derivadas de lo que la apelante entiende como frutos del árbol envenenado excede con claridad del objeto de este enjuiciamiento, limitado -como ha quedado expresado-, a la regularidad de la autorización de entrada otorgada por el juez de instancia. Tampoco nos corresponde analizar el alcance de la autorización a la entrada y registro que en el acto de iniciarse el mismo día, se dice que de manera voluntaria, el apoderado de la entidad don Luis Angel , o del consentimiento expreso para retirar documentación que dio el Administrador don Juan Manuel .

No obstante, hemos de recordar que la autorización judicial constituye un título jurídico que permite el acceso (e investigación ulterior) de la Administración a un domicilio sin el consentimiento de su titular. Lo esencial, por tanto, es ese elemento de salvaguardia o de protección del domicilio, sometiendo a la apreciación judicial la posibilidad de acceder al mismo sin consentimiento de su titular, elemento teleológico que -no debe perderse de vista- determina la razón de ser del propio auto apelado que, precisamente, habilita a los efectivos que se detallan a entrar en un domicilio concreto

En segundo lugar, por lo que se refiere a la inclusión en el plan de la inspección, ninguna duda surge con relación a la apelante, **Mariscos Castellar** SL, según la orden de carga en Plan de Inspección que se acompañó a la solicitud de autorización de entrada como documento número uno, y que obra al folio 11 de las actuaciones, donde se determina tanto el obligado tributario, como la descripción del programa, socios y sociedades, y el alcance la actuación de comprobación e investigación, correspondiente a los Impuestos de Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2011 a 2012 en ambos impuestos.

En tercer lugar, lo que pretende la Inspección de los Tributos, es personarse sin previa comunicación, en la dirección indicada que constituye el establecimiento donde la entidad en cuestión tiene sus oficinas, dependencias e instalaciones y almacenes, justificando tanto la razón de la inclusión en el Plan de Inspección mediante la orden de carga, como los antecedentes documentales que pondrían de manifiesto las eventuales discordancias entre los bases imposables declaradas en el Impuesto de Sociedades por **Mariscos Castellar** S.L. entre los años 2005 a 2010, folio 3 vuelto, con los datos de base imponible en el IRPF de su Administrador único, don Juan Manuel , y las declaraciones especiales efectuadas por el mismo al amparo de la Disposición Adicional Primera del Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo , y orden HAP/1185/2012, de 31 de mayo, que reguló el modelo 750 que, en su momento, presentó don Juan Manuel , y que pusieron de manifiesto una aparente discordancia entre los bienes allí declarados, las fuentes de renta declaradas por el mismo en el IRPF, y los bienes y derechos declarados en el modelo 720 sobre información de bienes y derechos situados en el



extranjero, declaración en la que el Sr. Juan Manuel declaraba bienes (cuentas, acciones y valores) en el extranjero por un importe valorado por el saldo o valor a 31 de diciembre de 2012, de 2.739.504,90 euros, que cotejado tanto con el importe de las bases imposables declaradas en IRPF en los años 2005 a 2010, en torno a los 100.000 euros anuales, como las fuentes de renta allí declaradas, todas relacionadas con la actividad de **Mariscos Castellar S.L.** (trabajo personal y arrendamientos para la misma) y la imposibilidad de justificar la discordancia por la venta de un elemento patrimonial atendido su importe de enajenación, y aquellas fuentes de renta con respecto al valor de los bienes declarados en el modelo 720 y las bases imposables por otra parte declaradas por **Mariscos Castellar SL**, de donde resultaría la conclusión de que **Mariscos Castellar SL** estaba obteniendo beneficios mayores a los declarados ante la Hacienda Pública, ocultando una parte importante de sus ingresos al control de la misma, y siendo generadora de ingresos no declarados, que serían la auténtica fuente de adquisición de los bienes y derechos contenidos en la declaración del modelo 720 presentado por la persona física accionista y administrador único de la misma, don Juan Manuel .

Ahora bien, lo que pretende la parte apelante es que dichos datos y elementos o indicios deberían haberse contrastado con una actividad de inspección o comprobación antes de solicitar la autorización de entrada, aduciendo que pudieran haber quedado justificados, o no confirmados en dicha actividad de comprobación o inspección. Pues bien, sin perjuicio de que los datos que se acaban de expresar constituyen un conjunto de indicios más que suficiente para justificar la necesidad de contrastar los elementos documentales y contables a los que se pretendía acceder a través de la entrada y registro, tampoco estará de más añadir que no es la orden de carga en plan la que determina la necesidad de la entrada sino que la orden de carga determina el inicio de actuaciones inspectoras y es en el contexto de estas y por la concurrencia de los indicios anteriormente mencionados que surge la necesidad de entrada.

CUARTO.- Uno de los motivos esenciales en los que se fundamenta la apelación reside en la invocación de una violación del artículo 18.2 de la Constitución con la consiguiente nulidad del auto apelado por falta de motivación y concreción al supuesto de hecho analizado.

Es innegable que desde el punto de vista técnico, la motivación del auto apelado es ciertamente escueta y lacónica, pues se limita a señalar, una vez rectificado su contenido en el auto de 12 de enero de 2015 , en el fundamento jurídico segundo que "(...) existe un Plan de Inspección del Equipo 23-850-S9, en el que está incluida la entidad **Mariscos Castellar S.L.**, en el que se ha comprobado que los beneficios a declarar por **Mariscos Castellar SL** son superiores a los presentados ante la Hacienda Pública, ocultando una parte importante de sus ingresos al control de la misma", Nos encontramos, ciertamente, ante un caso límite de motivación in aliunde. Pues bien, al respecto hemos de señalar cuanto sigue:

1.

a) El Juez competente ex artículo 8.6 LJCA no debe conceder la autorización a que se refiere el artículo 142 LGT 58/2003 como un mero automatismo formal, pues si bien no se somete a su juicio, ciertamente, una valoración de la acción de la Administración, sí ha de pronunciarse sobre la necesidad justificada del acceso en el domicilio de una persona (STC 22/1984).

b) Antes que imponer al Juez la obligación de autorizar mecánicamente esas entradas, que ninguna garantía ofrecería a los derechos fundamentales, le ha otorgado la potestad de controlar, además de que el interesado es, efectivamente, el titular del domicilio para cuya entrada se solicita la autorización, la necesidad de dicha entrada para la ejecución del acto de la Administración, que éste sea dictado por la autoridad competente, que el acto aparezca fundado en Derecho y necesario para alcanzar el fin perseguido, y, en fin, que no se produzcan más limitaciones que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto (STC 76/1992).

c) El examen de la legalidad, necesidad, proporcionalidad, etc., no se realiza por el Juez a posteriori de las actuaciones administrativas sino con carácter previo: se trata de encomendar a un órgano jurisdiccional que realice una ponderación previa de intereses, antes de que se proceda a cualquier entrada o registro, y como condición ineludible para realizar éste, en ausencia de consentimiento del titular (STC 160/1991).

d) No puede bastar la redundante consideración de que en el domicilio existe documentación y que de no acordarse la entrada judicial podría frustrarse totalmente la eficacia de la actuación de la Inspección de los Tributos, puesto que habría tiempo suficiente para hacer desaparecer los elementos de prueba que se pretende obtener, debiendo la Administración Tributaria someter su actuación, estrictamente al principio de proporcionalidad de la medida de acceso al domicilio. Y únicamente cuando se persiga, en un supuesto concreto, un presunto ilícito, que ha de quedar detallado, cabrá la solicitud (arts. 546 , 573 y 579 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal), debiendo haber indicios de la comisión del ilícito que se persigue y los ha de haber también de obtener mediante la entrada y registro el descubrimiento o la comprobación de algún hecho o circunstancia importante de la causa. Según la STC 146/2006 , han de expresarse los indicios existentes de que se ha cometido un ilícito, no bastando la mera sospecha de que se ha cometido, ni que se pretenda satisfacer



la necesidad genérica de prevenir o descubrir delitos o ilícitos o se quieran despejar las sospechas sin base objetiva que surjan en la mente de los encargados de la investigación, de manera que la decisión judicial debe exteriorizar las razones fácticas y jurídicas que justifiquen la concurrencia del presupuesto habilitante de la intervención, como lo son la imputación de un ilícito y los datos o hechos objetivos que puedan considerarse indicios en la posible existencia, siendo indispensable la precisión de los indicios, como un prius lógico de los también obligados juicios sobre la adecuación, la necesidad y la proporcionalidad de la medida, requiriendo su apoyo en datos objetivos.

2. La autorización sólo puede considerarse jurídicamente eficaz si de los antecedentes en poder de la Inspección resultan tal necesidad y tal proporcionalidad. No obstante, la simplificación administrativa puede permitir la motivación o razonamiento por remisión a tales antecedentes (es decir, puede ser admisible una motivación "in aliunde"), pero es fundamental que exista en forma concreta y explícita la causa que da razón de ser al acto de que se trate, aun cuando resulta preferible que los mismos se reseñen o resuman en alguna forma, para hacer viable el enjuiciamiento jurisdiccional sobre la autorización. Así resulta también de la mención del citado artículo 142.2 LGT 58/2003 a "cuando las actuaciones inspectoras lo requieran" como presupuesto para la entrada.

El análisis de diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional ratifica la anterior conclusión:

a) La STC 239/1999, de 20 diciembre de 1999, se refiere a un supuesto en que, según se concluye, "el Juez de Instrucción se limitó, en un formulario "ad hoc", a declarar que había recibido el oficio policial, del que se desprende que "es de creer fundamentalmente" (sic) que en el domicilio ocupado por el señor Esteban "existen objetos o instrumentos procedentes de delito". A continuación se remite, sin mayor pormenor, a lo dispuesto en el Título VIII, Libro Segundo LECrim, y acuerda decretar la controvertida entrada y registro".

Para el TC, "de la simple lectura del Auto, de cuya literalidad se ha hecho mérito en los antecedentes de esta Sentencia, se colige la falta de motivación, en los términos en los que ésta debe darse a los efectos del art. 18.2 CE, sin necesidad de examinar si hay o no remisión al oficio policial (que, por cierto, es tanto o más parco que la resolución judicial), o si es admisible o no el empleo de formularios estereotipados como el utilizado en esta ocasión (admisibles en principio, pues lo decisivo es que contengan la motivación constitucionalmente exigida: por todos ATC 145/1999, y las Resoluciones de este Tribunal allí citadas). El Auto del Juez Instructor se ha limitado a cubrir, en el formulario pertinente, el origen de la petición del mandamiento y los datos personales del ocupante del domicilio y la dirección de este último, sin que nada se diga sobre los motivos que fundan las sospechas de la Guardia Civil, ni la clase y entidad de los posibles delitos de los que proceden los objetos que se sospecha están en aquel domicilio, ni cuáles puedan ser éstos y su relevancia para la investigación policial en curso, ni si era imposible obtener dichas pruebas por otros medios. El órgano judicial se ha limitado a cursar sin más una petición policial fundada en simples sospechas genéricas sin que las avale dato o circunstancia objetiva alguna, y sin que se encuadre en una instrucción penal; razones por las que, justamente en este caso, le era exigible al Juez de Instrucción un mayor esfuerzo en la fundamentación de su mandamiento de entrada y registro en un domicilio particular".

La misma STC 239/1999 recoge los criterios básicos en la materia, con cita de numerosos pronunciamientos anteriores, cuando señala: (a) que la resolución judicial que con arreglo al art. 18.2 CE puede autorizar la entrada y registro de una vivienda debe ser motivada, con el propósito de alejar de la decisión judicial todo automatismo, que no dejaría de ser una forma de arbitrariedad del poder público prohibida en el art. 9.3 CE, sino una motivación más intensa cuya fundamentación radica en la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, que ha de conjurarse por el órgano judicial mediante la rigurosa y precisa exposición del insoslayable juicio de proporcionalidad entre la medida restrictiva adoptada y el derecho fundamental limitado, en atención a las circunstancias de cada caso; (b) que el órgano judicial no sólo debe exteriorizar en su resolución las razones jurídicas que le han llevado a la decisión adoptada, lo que puede satisfacer las exigencias del art. 24.1 CE, sino que es necesario, además, un mayor esfuerzo expositivo del órgano judicial en la fundamentación de la medida limitativa de aquellas libertades, sin que esta exigencia deba confundirse ni con un razonar extenso o con un razonar prolijo, ni nuestro examen de dicha motivación con un enjuiciamiento sobre la calidad o la precisión de la motivación; (c) que sólo si el órgano judicial exterioriza con detalle las razones en las que ha basado su resolución autorizando o mandando la entrada en un domicilio, el Tribunal Constitucional podrá examinar si el órgano judicial ha cumplido con su función tutelar del derecho a la inviolabilidad del domicilio o no, de forma que, a falta de dicha motivación o si ésta es defectuosa, no cabe duda que se habrá infringido el art. 18.2 CE, que impone objetivamente ese deber de tutela, viciando con la nulidad todos los actos de ejecución de la orden judicial y los que de ella deriven; (d) que esa motivación para ser suficiente debe expresar con detalle el juicio de proporcionalidad entre el sacrificio que se le impone al derecho fundamental restringido y su límite, argumentando la idoneidad de la medida, su necesidad y el debido equilibrio entre el sacrificio sufrido por el derecho fundamental limitado y la ventaja que se obtendrá del mismo, debiendo el órgano judicial



precisar con detalle las circunstancias espaciales (ubicación del domicilio) y temporales (momento y plazo) de la entrada y registro, y de ser posible también las personales (titular u ocupantes del domicilio en cuestión); y (e) que a esta primera información, indispensable para concretar el objeto de la orden de entrada y registro domiciliarios, deberá acompañarla la motivación de la decisión judicial en sentido propio y sustancial, con la indicación de las razones por las que se acuerda semejante medida y el juicio sobre la gravedad de los hechos supuestamente investigados, sin que sea necesario cimentar la resolución judicial en un indicio racional de comisión de un delito, bastando una " notitia criminis " alentada por la sospecha fundada en circunstancias objetivas de que se pudo haber cometido, o se está cometiendo o se cometerá el delito o delitos en cuestión, o la sospecha fundada de que pudieran encontrarse pruebas o pudieran éstas ser destruidas, así como la inexistencia o la dificultad de obtener dichas pruebas acudiendo a otros medios alternativos menos onerosos (su necesidad para alcanzar el fin perseguido) y, por último, que haya un riesgo cierto y real de que se dañen bienes jurídicos de rango constitucional de no proceder a dicha entrada y registro, que es en lo que en último término se fundamenta y resume la invocación del interés constitucional en la persecución de los delitos, pues los únicos límites que pueden imponerse al derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio son los que puedan derivar de su coexistencia con los restantes derechos fundamentales y bienes constitucionalmente protegidos a falta de otra indicación en el precepto constitucional sobre sus límites (juicio de proporcionalidad en sentido estricto).

El fundamento jurídico 6 de la misma STC 239/1999 se pronuncia sobre si el órgano judicial cumple con su obligación de motivar en estos casos, bien con la remisión al oficio policial que interesó dicha medida o bien, sin necesidad de que esa remisión sea explícita, mediante una interpretación integrada de la resolución judicial y la petición policial, señalando lo siguiente:

" Pues en efecto, no debe soslayarse la distinción que acaba de hacerse entre la expresa remisión al oficio policial y la integración de éste con la resolución judicial como si de un todo se tratara, ya que, si, según las circunstancias, en principio podría ser constitucionalmente lícita la primera de las posibilidades, siempre con las debidas precauciones (SSTC 200/1997 , fundamento jurídico 4º, 49/1999 , fundamento jurídico 10 y 139/1999 , fundamento jurídico 2º), no cabe decir lo mismo de la segunda. La Constitución en su art. 18.2 habilita al órgano judicial en exclusiva para acordar semejante medida restrictiva del derecho a la inviolabilidad de domicilio, y sobre él recae la responsabilidad de la decisión que al respecto tome. Y no estará de más advertir sobre el extremo, ahora trascendente, de que aquí la remisión de una decisión judicial a otra decisión de un poder público no es de índole semejante a las que este Tribunal ha considerado admisibles a los efectos del derecho a una resolución judicial motivada (art. 24.1CE , por todos ATC 207/1999 y las allí citadas), dado que aquí la remisión no se hace a otra resolución judicial, sino a un oficio policial. Su función preventiva, con ser la de garante del derecho fundamental en cuestión, no consiste constitucionalmente, ni puede consistir a la luz del art. 18.2 CE , en una mera supervisión o convalidación de lo pedido y hecho por las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado. Quien adopta la decisión de limitar el derecho fundamental y establece en qué términos tendrá lugar dicha restricción es, constitucionalmente, el órgano judicial, quien no puede excusar su deber de resolver y motivar lo resuelto con la simple remisión a los motivos que aduzca otro poder público no judicial; sin perjuicio de que en ciertos casos y según las circunstancias, en particular si ya hay una instrucción judicial en marcha, le sea posible complementar algunos de los extremos no esenciales de su mandamiento de entrada y registro, es decir, los que no constituyan el juicio de proporcionalidad, con los detalles que se hagan constar en el oficio policial, siempre que éstos también respondan al canon constitucional más arriba expuesto (SSTC 309/1994 , 47/1998 , fundamento jurídico 33 º, 94/1999 ; AATC 333/1993 , 30/1998 ; a título general STC 49/1999).

Dicho esto sobre la remisión del mandamiento judicial de entrada y registro domiciliario, resulta evidente que no es de ningún modo aceptable la técnica de integración referida, en la que la motivación de la medida limitativa singular del derecho a la inviolabilidad del domicilio se extrae de la interpretación conjunta de, cuando menos, el oficio policial interesándola y la resolución judicial autorizándola. Semejante técnica no es sino una forma de soslayar la habilitación constitucional del art. 18.2 CE , donde es patente que, no sólo permite al órgano judicial competente adoptar semejante decisión, sino que, además, le ordena que sea él quien tome esa decisión, y en esa medida sea él también quien deba motivarla expresamente. Así pues, no es posible que la falta o deficiente motivación del órgano judicial oportuno sea suplida por una interpretación de conjunto que, en definitiva, vienen a realizar otros órganos judiciales en el proceso penal, distintos de aquel que, con arreglo al art. 18.2 CE , debió decidir sobre la entrada y registro de un domicilio. Es éste un caso en el que la ausencia y falta de motivación y, en consecuencia, la lesión del concreto derecho fundamental no puede suplirse ni sanarse en las posibles instancias jurisdiccionales a las que se acuda, pues, en puridad, en esas instancias ya no cabe reparar la lesión infringida al derecho a la inviolabilidad del domicilio convalidando "ex post" una entrada y registro infundados y lesivos del art. 18.2 CE " .



b) La STC 167/2002, de 18 de septiembre de 2002, reitera las mismas conclusiones: aunque lo deseable es que la expresión de los indicios objetivos que justifiquen la intervención quede exteriorizada directamente en la resolución judicial, ésta puede considerarse suficientemente motivada si, integrada incluso con la solicitud policial, a la que puede remitirse, contiene los elementos necesarios para considerar satisfechas las exigencias para poder llevar a cabo con posterioridad la ponderación de la restricción de los derechos fundamentales que la proporcionalidad de la medida conlleva (SSTC 200/1997, de 24 de noviembre, FJ 4; 166/1999, de 27 de septiembre, FJ 7; 171/1999, de 27 de septiembre, FJ 6; 126/2000, de 16 de mayo, FJ 7; 299/2000, de 11 de diciembre, FJ 4; 138/2001, de 18 de junio, FJ 3; 202/2001, de 15 de octubre, FJ 5). En el caso, dicha STC entendió que la lectura del Auto de autorización, aun integrado con la solicitud policial, permite afirmar que faltan elementos imprescindibles para poder aceptar la legitimidad constitucional de la intervención acordada, debiendo afirmarse que tal Auto no contiene una motivación suficiente, pues no incorporó, aunque existieran, las razones que permitieran entender que el órgano judicial ponderó los indicios de la existencia del delito y la relación de la persona respecto de la que se solicitó la intervención de sus comunicaciones telefónicas con el mismo.

c) La STC 140/2009, de 15 junio de 2009, reitera que " Una motivación por remisión o motivación aliunde satisface plenamente las exigencias de motivación que derivan del art. 24.1CE (por todas, STC 82/2009, de 23 de marzo, F. 2), siempre que queden debidamente exteriorizados los elementos de juicio sobre los que se basa la decisión y su fundamentación jurídica resulte una aplicación no irracional, arbitraria o manifiestamente errónea de la legalidad (por todas, STC 21/2008, de 31 de enero, F. 3) .

d) La STC 82/2009, de 23 marzo de 2009, insiste en que " la resolución administrativa resulta suficientemente motivada por remisión a los hechos y circunstancias reflejados en el acta de infracción en materia de extranjería levantada por la Inspección de Trabajo de Madrid con fecha 25 de febrero de 2005, de modo que la sociedad recurrente ha tenido pleno conocimiento de los elementos fácticos y las consideraciones jurídicas que fundamentan la decisión administrativa. Estamos, en efecto, ante una motivación por remisión o motivación aliunde, que satisface plenamente las exigencias de motivación que derivan del art. 24.1CE (entre otras muchas, SSTC 146/1990, de 1 de octubre, F. 1; 150/1993, de 3 de mayo, F. 3; 214/2000, de 18 de septiembre, F. 4; 171/2002, de 30 de septiembre, F. 2; 91/2004, de 19 de mayo, F. 8; 308/2006, de 23 de octubre, F. 6; y 17/2009, de 26 de enero, F. 2) ".

e) La STC 144/2007, de 18 junio de 2007, con remisión a otros muchos pronunciamientos del mismo Tribunal Constitucional, destaca también que dentro de las modalidades que puede revestir la motivación, la fundamentación por remisión o aliunde -técnica en virtud de la cual se incorporan a la resolución que prevé la remisión los razonamientos jurídicos de la decisión o documento a la que se remite- "no deja de serlo ni de satisfacer la exigencia constitucional contenida en el derecho fundamental" a la tutela judicial efectiva, siempre y cuando dicha remisión se produzca de forma expresa e inequívoca y que la cuestión sustancial de que se trate se hubiera resuelto en la resolución o documento al que la resolución judicial se remite.

3. A partir de las anteriores consideraciones no cabe compartir la alegación del escrito de apelación de que la autorización judicial se ha concedido como un mero automatismo formal y sin expresar los indicios existentes, por cuanto tal expresión se contiene in aliunde y los indicios expresados en la solicitud y documentación acompañadora ha de estimarse suficientes, máxime cuando la parte apelante omite toda crítica a la parte del auto que, una vez rectificada, se ciñe al caso concreto, e insiste en criticar algo que es por completo irrelevante, porque ya fue corregido por el auto de rectificación. De manera que sus críticas a la insuficiencia de la motivación in aliunde lo son para una motivación que nada tiene que ver con la que expresó el auto de rectificación. Por fin, tanto una como otra evidencian que sí ha existido una actividad previa de la Inspección tendente al análisis de los indicios, sin que sea necesaria una actuación inspectora como tal y con conocimiento de las personas o sociedades investigadas, que además podría frustrar la propia diligencia de entrada.

QUINTO.- Ya hemos adelantado que en el presente caso estamos ante un supuesto límite de la llamada motivación in aliunde, por cuanto el auto apelado se limita a afirmar que "la solicitud presentada colman los requisitos para la concesión de lo peticionado por cuanto consta el acto administrativo para cuya ejecución forzosa se solicita la entrada, el órgano administrativo que lo dicta así como los obligados por el referido acto, sin que quepa apreciar vicio procedimental o de competencia alguno".

Pero, acto seguido, se justifica la necesidad y proporcionalidad de la medida solicitada con relación al fin perseguido por la inspección, ponderando precisamente los indicios fundados deducidos por el juez de instancia de que en el lugar en el que se pretende la entrada se encuentra documentación relevante a los efectos de la comprobación de un posible ilícito administrativo.



Finalmente, considera precisa la entrada "para el ejercicio de la potestad investigadora de la Administración pública" atendiendo claramente a los criterios que parecen explicitados, de "que al ser elementos probatorios de las posibles conductas infractoras podrían ser ocultados, retenidos o destruidos en caso de tener conocimiento previo de la existencia de una inspección", parámetros que sirven al juez de instancia para no acudir a medios alternativos a la entrada para cumplir con el designio de la inspección, reforzando la argumentación sobre la base de existir un eventual peligro de que se destruya documentación o archivos informáticos entre el periodo de tiempo comprendido entre la eventual negativa a la entrada por parte del obligado y la posterior obtención de la autorización judicial.

En cualquier caso, el contenido de la solicitud permite indagar en la necesidad y proporcionalidad de la autorización de entrada domiciliaria, sobre la base de las siguientes circunstancias que se citan: los antecedentes documentales que pondrían de manifiesto las eventuales discordancias entre los bases imponibles declaradas en el Impuesto de Sociedades por **Mariscos Castellar S.L.** entre los años 2005 a 2010, folio 3 vuelto, con los datos de base imponible en el IRPF de su Administrador único, don Juan Manuel , y las declaraciones especiales efectuadas por el mismo al amparo de la Disposición Adicional Primera del Real Decreto Ley 12/2012, de 30 de marzo , y orden HAP/1185/2012, de 31 de mayo, que reguló el modelo 750 que, en su momento, presentó don Juan Manuel , y que pusieron de manifiesto una aparente discordancia entre los bienes allí declarados, las fuentes de renta declaradas por el mismo en el IRPF, y los bienes y derechos declarados en el modelo 720 sobre información de bienes y derechos situados en el extranjero, declaración en la que el Sr. Juan Manuel declaraba bienes (cuentas, acciones y valores) en el extranjero por un importe valorado por el saldo o valor a 31 de diciembre de 2012, de 2.739.504,90 euros, que cotejado tanto con el importe de las bases imponibles declaradas en IRPF en los años 2005 a 2010, en torno a los 100.000 euros anuales, como las fuentes de renta allí declaradas, todas relacionadas con la actividad de **Mariscos Castellar S.L.** (trabajo personal y arrendamientos para la misma) y la imposibilidad de justificar la discordancia por la venta de un elemento patrimonial atendido su importe de enajenación, y aquellas fuentes de renta con respecto al valor de los bienes declarados en el modelo 720 y las bases imponibles por otra parte declaradas por **Mariscos Castellar SL**, de donde resultaría la conclusión de que **Mariscos Castellar SL** estaba obteniendo beneficios mayores a los declarados ante la Hacienda Pública, ocultando una parte importante de sus ingresos al control de la misma, y siendo generadora de ingresos no declarados, que serían la auténtica fuente de adquisición de los bienes y derechos contenidos en la declaración del modelo 720 presentado por la persona física accionista y administrador único de la misma, don Juan Manuel .

Consecuentemente, la autorización de entrada persigue obtener documentación suficiente que permita las circunstancias que caracterizan al supuesto objeto de inspección, fundamentado por los sujetos pasivos en una planificación fiscal con estructuras fiduciarias en paraísos fiscales y deslocalización de los contribuyentes en Uruguay, sede de Caribbean Seafood Trading S.A., titularidad de don Juan Manuel (folio 41 de los autos) a su vez Administrador único de **Mariscos Castellar S.L.** que, en opinión de la Sala, provoca una carencia de información suministrada, eventualmente con carácter general, por terceras personas y que, en definitiva, yugula las posibilidades de investigación por parte de la inspección, erigiéndose casi como vía principal y casi exclusiva, el examen de la eventual documentación (en soporte informático y papel) que se encuentre en las dependencias en las que se desarrolla parte de la actividad empresarial de los sujetos inspeccionados.

En definitiva, según la propia solicitud de entrada, la Administración persigue el objetivo de conocer el importe real de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por **Mariscos Castellar SL**. Pudiendo calcular así el beneficio real de la actividad y los impuestos que debieron ingresarse a la Hacienda Pública, dado que los ingresos que ha obtenido su principal accionista y Administrador, manifestados a través de la titularidad de bienes y derechos declarados, no se corresponden con los resultantes de las bases imponibles declaradas por la entidad.

En opinión de la Sala, la no residencia a efectos fiscales de la expresada persona jurídica, unida a la dificultad de averiguar por otros medios distintos al de la indagación de los documentos que eventualmente pudieran tener en su poder los apelantes, que ciertas sociedades (española y uruguaya) constituyen un entramado único, para desfiscalizar las rentas canalizadas a través de este entramado, justificarían la tan excepcional medida finalmente autorizada por el juez de instancia

En definitiva, dado el contundente contenido de la solicitud, la motivación in aliunde del auto apelado ha de estimarse suficiente a los fines pretendidos, o, dicho de otra forma, los defectos e irregularidades en que incurre, fueron oportunamente subsanados mediante rectificación en el auto de 12 de enero de 2015 , sin que tal subsanación merezca la menor consideración o crítica por el apelante, que se limita a analizar la errónea argumentación del auto de 8 de enero de 2015 , olvidando por completo el auto de rectificación de 12 de enero de 2015 , por lo que tan errónea crítica del apelante - por inexistencia de su objeto - no se puede estimar bastante para la anulación del auto apelado, por cuanto cabe inferir una exigua -pero existente- ponderación



de los intereses en conflicto, exteriorizándose en forma lo suficientemente concreta y explícita la causa que da razón de ser al acto.

La parquedad del razonamiento no resulta en absoluto deseable, pero entendemos que aquí, dadas las circunstancias concurrentes y, en especial, el analizado contenido de la completa y detallada solicitud, se han cumplido los requisitos constitucionales. En suma, una interpretación integrada de la resolución judicial y la petición del Delegado Especial, apoyada en el informe de la Inspección tributaria, lleva necesariamente a esta conclusión.

Es obligada, en consecuencia, la desestimación del presente recurso de apelación.

SEXTO.- La desestimación del recurso de apelación determina la imposición de costas a la parte apelante, de conformidad con el art. 139, 2º de la LJCA .

Vistos los preceptos legales citados y demás de pertinente y general aplicación, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Desestimamos el recurso de apelación interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil **MARISCOS CASTELLAR S.L.** contra el auto 2/2015 de fecha 8 de enero de 2015 , rectificado por el auto de 12 de enero de 2015 , por el que se autorizó a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria a la entrada, mediante los funcionarios de la Inspección de los Tributos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en domicilio, oficinas, dependencias instalaciones o almacenes de la empresa **Mariscos Castellar S.L.** en la carretera de Linares Orcera, kilómetro 50, pol. industrial Condado, en la calle Castellar, número 2 de Santisteban del Puerto (Jaén), a los fines solicitados, seguido en el procedimiento 953/2014 del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número dos de Jaén. Con imposición de las costas de la apelación a la parte apelante, **Mariscos Castellar S.L.**

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma en unión de los autos al Juzgado de procedencia.

Así por esta nuestra sentencia que se notificará a las partes haciéndoles saber, con las demás prevenciones del art. 248, 4º de la Ley Orgánica del Poder Judicial , que la sentencia es firme pues contra la misma no cabe recurso alguno, definitivamente juzgando lo pronunciamos mandamos y firmamos.