

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090382

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 861/2023, de 26 de junio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2450/2022

### SUMARIO:

**Procedimiento de inspección. Facultades. Entrada y registro. IRPF e IVA. Regularización. Validez de la prueba obtenida en el registro practicado en la sede de personas físicas y jurídicas con las que la recurrente está relacionada.** Por razones de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación e interpretación de la ley, la Sala se remite a la STS de 1 de octubre de 2020, recurso n.º 2966/2019 (NFJ079139) y de 23 de septiembre de 2021, recurso n.º 2672/2020 (NCJ065711) y estima que en el caso que enjuiciamos la admisión y valoración de la prueba que se obtuvo por la Administración tributaria no vulnera la integridad de las garantías del proceso contencioso-administrativo, ya que la única conexión jurídica entre el vicio determinante de la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de la prueba es la valoración que se hace sobre la autorización judicial firme, a la luz de una evolución de la interpretación jurisprudencial acerca de uno de los requisitos para acceder a la solicitud de autorización de entrada. Esta evolución de la interpretación jurisprudencial no afecta a ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la autorización de entrada, sino a un requisito de notificación previa al obligado tributario de la iniciación del procedimiento inspector. La existencia de una conexión natural y jurídica entre el acto de lesión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de pruebas y evidencias, no deviene por sí misma, en un caso como el que examinamos, en una lesión efectiva del derecho a un proceso con todas las garantías del art. 24.2 CE, por lo que la aplicación ponderada del art. 11.1 LOPJ no ampara la exclusión de las pruebas obtenidas en el acto de entrada y registro autorizado en el auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo. La existencia adicional de otras carencias o defectos en el auto de autorización de entrada podría llevar a otra conclusión, pero no es esto lo que se plantea en el caso que resolvemos. [Vid., ATS de 27 de octubre de 2022, recurso n.º 2450/2022 (NFJ088251) y STSJ de Cataluña de 21 de enero de 2022, recurso 1394/2020 (NFJ088252) que se casa y anula].

### PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 24.

Ley Orgánica 6/1985 (LOPJ), art. 11.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 93, 108, 113, 117, 139, 141 y 142.

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 129 y 130.

### PONENTE:

*Don Francisco José Navarro Sanchís.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

### TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 861/2023

Fecha de sentencia: 26/06/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2450/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/05/2023

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

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2450/2022

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. 861/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 26 de junio de 2023.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 2450/2022, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, contra la sentencia nº Sentencia nº 140/2022, de 21 de enero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 1394/2020. Ha comparecido como recurrida la entidad mercantil CONSELL DE CENT ASSESSORS, S.L., representada y defendida por el procurador don Ignacio Requejo García de Mateo.

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 21 de enero de 2022, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo número 1389/2020 (Sección 449/2020) interpuesto por CONSELL DE CENT ASSESSORS S.L. contra la resolución de 16 de enero de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se acuerda desestimar las reclamaciones arriba referenciadas, así como la liquidación y sanción de que trae causa, con los pronunciamientos que a ello de lugar. Sin imposición de costas [...]"

#### **Segundo.** *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada dicha sentencia a las partes, el Abogado del Estado presentó escrito de 2 de marzo de 2022, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas los artículos 9.3 de la Constitución Española; 267.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ); 207 y 222 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC); artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA); y 113 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 18.2 y 24 CE y 11 LOPJ.

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 7 de marzo de 2022, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El Abogado del Estado, en la citada representación, ha comparecido como recurrente, el 29 de marzo de 2022, y el procurador Sr. Requejo García de Mateo en nombre y representación de la entidad Consell de Cent Assessors, S.L, como recurrido, lo ha hecho el 27 de abril de 2022, dentro ambos 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 27 de octubre de 2022, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar hasta dónde llegan las facultades de control del Tribunal encargado de dilucidar la legalidad de la liquidación o sanción en relación con la valoración de la prueba ilícitamente obtenida por vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad de domicilio, y, si estas facultades se ven de algún modo condicionadas, limitadas o mergadas en relación con la invocación de la violación del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio cuando se ha autorizado por resolución firme la entrada en el domicilio del contribuyente.

Precisar si, la jurisprudencia emanada del recurso de casación ostenta carácter retrospectivo sobre las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria con fundamento en las pruebas obtenidas en el curso de una entrada en domicilio autorizada por resolución judicial firme [...]"

2. El Abogado del Estado interpuso recurso de casación en escrito de 6 de diciembre de 2022, en el que se solicita lo siguiente : "[...] se declare que la sentencia de instancia ha infringido los preceptos citados, y, en su virtud, con estimación del recurso, case la sentencia recurrida, declarando que las pruebas obtenidas en el registro domiciliario son eficaces para servir de fundamento a los acuerdos de liquidación y sanción, y constituyéndose en Tribunal de instancia, desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por CONSELL DE CENT ASSESSORS, S.L, con imposición de costas a la recurrente [...]"

#### **Cuarto.** *Oposición al recurso de casación.*

El procurador Sr. Requejo García de Mateo, en nombre y representación de la entidad Consell de Cent Assessors, S.L, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito el 26 de enero de 2023, en el que interesa se desestime el recurso de casación interpuesto, confirmando la sentencia recurrida.

#### **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 23 de mayo de 2023, habiendo proseguido dicho acto procesal hasta la sesión de 13 de junio siguiente, 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 objetivo para formar jurisprudencia, en determinar el alcance de las facultades de control del Tribunal encargado de dilucidar la legalidad de la liquidación o sanción, en relación con la valoración de la prueba ilícitamente obtenida por vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad de domicilio, y, si estas facultades se ven de algún modo condicionadas, limitadas o mermadas en relación con la invocación de la violación del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio cuando se ha autorizado por resolución firme la entrada en el domicilio del contribuyente.

En relación con la misma cuestión, se ha de precisar si la jurisprudencia emanada del recurso de casación ostenta carácter retrospectivo sobre las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria con fundamento en las pruebas obtenidas en el curso de una entrada en domicilio autorizada por resolución judicial firme.

**Segundo.** *Remisión íntegra a la doctrina establecida, sobre la misma cuestión, en las sentencias de 9 de junio último, pronunciadas en los recursos nº 2086 y 2525/2022 .*

El asunto que ahora debemos resolver es idéntico, en lo sustancial, a los dos que han sido resueltos, por sendas sentencias de esta Sala, en relación con la impugnación jurisdiccional de acuerdos de liquidación y sanción, en que la cuestión objeto de controversia, contenida en los respectivos autos de admisión, venía referida a la validez, eficacia y posibilidad de control respecto al previo auto de autorización de entrada domiciliaria adoptado judicialmente para acceder a domicilios determinados de ciertas personas físicas y jurídicas, que en conjunto guardan relación con las regularizaciones posteriormente emprendidas.

Es preciso, al efecto, poner de manifiesto que las sentencias de unos y otros casos son sustancialmente iguales, así como los respectivos escritos casacionales en unos y otros supuestos. Dicho de otro modo, es procedente una remisión in toto a la doctrina contenida en las dos sentencias de esta Sala y Sección que han sido citadas, que resuelven el caso del modo que ahora se va a transcribir (lo que se efectúa, para unos hechos concordantes con los aquí polémicos, a partir del fundamento de derecho sexto):

"[...] SEXTO.- El juicio de la Sala sobre los efectos de la firmeza de la autorización judicial de entrada en el proceso en que se enjuicia el asunto de fondo.

Como premisa de nuestro enjuiciamiento, hemos de partir de que el escrito de interposición del recurso de casación no cuestiona la existencia de la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio que aprecia la sentencia recurrida, como fundamento para invalidar las pruebas obtenidas en la actuación de entrada y registro en aplicación del art. 11.1 LOPJ, ni, por ende, la interpretación que hace la Sala de instancia de la doctrina jurisprudencial expresada en las SSTs de 1 de octubre de 2020 (rec. cas. 2966/2019) y de 23 de septiembre de 2021 (rec. cas. 2672/2020), sobre presupuestos para obtener la autorización de entrada en los términos de los art. 113 y 142 LGT.

Lo que plantea en realidad el recurso de casación de la Administración son los límites a la invalidación de unas pruebas obtenidas con vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio, vulneración que se atribuye al auto que autorizó la entrada y registro en domicilio del obligado tributario, cuando tal apreciación se sustenta en la aplicación de un criterio jurisprudencial establecido con posterioridad a la firmeza de la resolución judicial de autorización. Y la respuesta a esa cuestión no puede hacerse en abstracto, sino a la vista de los intereses jurídicos en conflicto, y con una ponderación motivada de la índole y circunstancias en que se produce la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio, por una parte, y si esa lesión al derecho fundamental sustantivo del art. 18.2 CE ha ocasionado afectación de las garantías procesales del art. 24.2 CE en un proceso posterior en que se pretende la valoración de la prueba obtenida con ocasión de la vulneración de la inviolabilidad del domicilio.

Sentado este punto, pasamos a analizar la argumentación del recurso de casación de la Abogacía del Estado sobre una pretendida vulneración del efecto de cosa juzgada de la anterior sentencia firme de la propia Sala, en la que desestimó el recurso de apelación interpuesto por la parte hoy recurrida contra el auto de autorización de entrada y registro de 27 de noviembre de 2013 dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 12 de los de Barcelona. Se invoca la vulneración del art. 267.1 LOPJ y de los art. 207 y 222 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

La argumentación del recurso de casación de la abogacía del Estado mezcla dos efectos diferentes de la firmeza de las resoluciones judiciales. Por una parte, considera vulnerado el art. 267.1 LOPJ. Este precepto legal, cuyo equivalente en la Ley de Enjuiciamiento Civil es el art. 214.1 LEC, establece el principio de invariabilidad de las resoluciones judiciales, no el efecto de cosa juzgada. Dice el art. 267.1 LOPJ que "[...] 1. Los tribunales no podrán variar las resoluciones que pronuncien después de firmadas, pero sí aclarar algún concepto oscuro y rectificar cualquier error material de que adolezcan [...]", lo que reitera el art. 214.1 LEC. Ese efecto de invariabilidad de las

resoluciones judiciales, es una vinculación para el propio tribunal que dictó aquella resolución, sea en primera instancia o, en su caso, en vía de recurso de apelación. El efecto de invariabilidad de las resoluciones judiciales, no solo de las sentencias o autos que pongan término al proceso, es un efecto interno dentro del propio proceso en que recae la resolución. Pero la sentencia recurrida, si bien se mira, no hace alteración alguna del contenido del auto de 27 de noviembre de 2013 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 12 de los de Barcelona en el procedimiento especial núm. 466/2013, que autorizó, en las condiciones dispuestas en el mismo, la diligencia de entrada y registrado en el domicilio. Por tanto, no incurre en infracción del art. 267.1 LOPJ.

En segundo lugar, aunque mezclado en la misma argumentación del escrito de casación de la abogacía del Estado, se invoca la vulneración de los arts. 207 y 222 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, por vulneración del efecto de cosa juzgada, lo que enlaza también el defensor de la Administración con el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.2 CE, en la vertiente del derecho a que las resoluciones firmes se cumplan, así como el art. 9.3 CE (principio de seguridad jurídica) y legalidad procesal ( art. 117.3 CE) en el ejercicio de la jurisdicción. También estas alegaciones deben ser rechazadas. La sentencia recurrida no afecta a la ejecución del auto de autorización de entrada, que obviamente se ejecutó en su día, ni contiene una declaración de nulidad del auto de entrada y registro otorgado por el Juzgado, que, por tanto, pervive.

Lo que subyace en realidad en las alegaciones de la Abogacía del Estado es la invocación de vulneración del efecto de cosa juzgada material. Es cierto que la sentencia recurrida pudiera resultar algo imprecisa en la identificación de la base jurídica de su decisión, y hacer pensar que revisa la autorización judicial de entrada, en cuanto afirma que la función del órgano judicial que conoce del asunto de fondo, esto es, de la liquidación y sanción derivadas de aquella actuación inspectora en que se produjo la autorización judicial de entrada y registro, "conecta" con la función de "juez de garantías", porque, dado el ámbito de conocimiento de aquel procedimiento de autorización de entrada y su apelación "[...] ni se controló la ejecución de la misma en cuanto a irregularidades que acompañaron a la ejecución tal y como dispuso por el Juez [...]". Sin embargo, el motivo de la anulación no es ningún exceso que hubiera podido producirse en la ejecución, sino la ausencia de lo que considera, a la luz de la doctrina jurisprudencial que invoca, un presupuesto del otorgamiento de la autorización judicial de entrada, que identifica con la existencia de un procedimiento inspector previamente incoado y cuya iniciación debería haber sido previamente notificada al obligado tributario.

Aun así, la sentencia recurrida, ya se ha dicho, no declara la nulidad del auto de autorización de entrada, ni de ninguna actuación procesal seguida en el procedimiento en que se obtuvo, sino que estima el recurso contencioso- administrativo sobre la base de negar la validez de las pruebas obtenidas en la entrada efectuada en virtud de aquella autorización judicial. Aunque la sentencia admite que el referido presupuesto ha sido establecido por una jurisprudencia posterior al momento en que se dictó el auto de autorización de entrada y registro, no hace ninguna otra consideración sobre la aplicabilidad de dicho criterio a actuaciones ya realizadas y que han alcanzado firmeza, y declara que se trata de una prueba nula, por aplicación del art. 11.1 LOPJ. Aunque esa declaración de invalidez afectaría, en su caso, tan solo a las pruebas y evidencias obtenidas en aquella actuación de entrada en domicilio, la sentencia no examina el resto de la prueba que pudiera existir, ni aclara si es que considera que toda la prueba está conectada o deriva de aquella obtenida en la entrada en el domicilio, y por ello también la considera inhábil por aplicación del art. 11.1 LOPJ. Sea como fuere, lo que si cabe afirmar sin ninguna duda es que la sentencia de instancia no contiene ningún pronunciamiento explícito que anule o deje sin efecto el auto de autorización de entrada.

Tampoco es de apreciar que se haya vulnerado el principio de cosa juzgada en ninguno de sus efectos. En la tesis de la abogacía del Estado, el auto firme de autorización de entrada y registro de 27 de noviembre de 2013, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 12 de los de Barcelona, en el procedimiento especial 466/2013, impediría, por efecto de la cosa juzgada material, el pronunciamiento de la sentencia recurrida. No es así. Hay que distinguir entre el efecto impeditivo o excluyente de la cosa juzgada material, que impide cualquier nuevo pronunciamiento, entre las mismas partes y sobre el mismo objeto, esto es, sobre idéntica pretensión, y el efecto positivo o prejudicial, del efecto positivo o prejudicial. El art. 222.1 LEC, exige, para que opere el efecto el efecto impeditivo de la cosa juzgada material, que concurra la triple identidad de partes, objeto y de causa de pedir. Pero el procedimiento especial de autorización de entrada y registro tiene un ámbito mas restringido, y naturaleza diferente del proceso en que se impugnan los actos de liquidación y sanción derivados de la actuación inspectora en que se autorizó la entrada y registro. En el procedimiento especial de autorización el órgano judicial tan solo se resuelve sobre un objeto limitado y con un ámbito de conocimiento restringido e incluso sin contradicción en la primera instancia, ante el Juzgado ( art. 8.6 LJCA). Y en ese proceso se decide exclusivamente sobre el otorgamiento de una autorización judicial de entrada para la ejecución de un acto administrativo, verificando que concurre la necesidad idoneidad y proporcionalidad de esta actuación, para que, en ausencia del consentimiento del titular del domicilio, se pueda producir una intromisión constitucionalmente legítima en el mismo ( art. 18.2 CE). Un objeto mucho más restringido que el del proceso en que se impugna la liquidación y sanción en que se insertó aquella autorización que es un procedimiento ordinario, con conocimiento pleno, por contraposición al carácter sumario del proceso de autorización de entrada. No concurre, por tanto, el efecto impeditivo o excluyente de la cosa juzgada material.

Respecto al efecto positivo o prejudicial de la cosa juzgada material, el art. 222.4 LEC dispone que "Lo resuelto con fuerza de cosa juzgada en la sentencia firme que haya puesto fin a un proceso vinculará al tribunal de un proceso posterior cuando en éste aparezca como antecedente lógico de lo que sea su objeto, siempre que los litigantes de ambos procesos sean los mismos o la cosa juzgada se extienda a ellos por disposición legal [...]".

La cosa juzgada material aparece exclusivamente ligada a las sentencias firmes que juzgan y resuelven sobre el fondo del asunto, como resulta del artículo 222 LEC, que sólo incluye esta clase de resoluciones al regular la cosa juzgada material. La vinculación que deriva de la cosa juzgada material en su vertiente positiva, esto es, para condicionar aspectos de la decisión de fondo en otro proceso, referente a materias conexas con las anteriormente resueltas, exige que la resolución dictada en el primer pleito sea una sentencia firme (es decir, no susceptible de ser impugnada por medio de recursos en el seno del mismo proceso), y que resuelva el fondo del asunto, pues sólo así cabe entender juzgada definitivamente la pretensión. De ello se sigue que no es posible apreciar la autoridad de cosa juzgada cuando, como es el caso, la decisión a la que se atribuye dicho valor fue una resolución distinta a una sentencia firme, y en tal sentido es irrelevante que en la apelación se resuelva por sentencia, pues la naturaleza incidental y sumaria del procedimiento de autorización, y su finalidad de garantía del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, pugna con atribuir a la autorización de entrada el efecto de cosa juzgada material positiva o prejudicial respecto al proceso que dilucida el asunto de fondo. En la misma línea nos hemos pronunciado entre otras, en la STS de 23 de abril de 2010 (rec. cas. 704/2004).

La fuerza vinculante positiva de la cosa juzgada requiere de un proceso con plenitud de conocimiento, que además deba desplegar sus efectos en otro proceso ulterior "como antecedente lógico". En este caso el auto de autorización no es un antecedente lógico donde se haya alcanzado una decisión que pueda ser vinculante del proceso del asunto de fondo, y no hay disposición legal que instituya expresamente ese efecto vinculante. Sin duda aspectos tales como los eventuales excesos en la ejecución de la entrada no quedarían condicionados por el resultado del procedimiento de autorización, pero tampoco existe base para afirmar, incondicionadamente, que no puedan examinarse los presupuestos objetivos para solicitar aquella autorización de entrada, que es lo que ocurre aquí, aunque tal examen se proyecte desde las conclusiones de una línea jurisprudencia nueva.

Tampoco es acertada la invocación de vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva ( art. 24.1 CE), en su vertiente del contenido a la ejecución de un acto autorizado a la Administración pública por resolución judicial. El acto se ejecutó, lo que se discute ahora es la validez de las pruebas obtenidas en el mismo por falta de un presupuesto cuya ausencia queda fuera de discusión. Por otra parte no resulta aceptable el argumento de una lesión al principio de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE) que también se vincula en el escrito de la Abogacía del Estado con el derecho a la tutela judicial efectiva de la Administración que obtuvo la autorización. Se trata del ejercicio de potestades de autotutela exorbitantes, otorgadas a la propia Administración, a la que se habilita, en ausencia de consentimiento del interesado, para que entre en domicilio de las personas a fin de ejecutar sus actos, previa ponderación de la idoneidad, necesidad y proporcionalidad de tal actuación. Es jurisprudencia constitucional clara y constante que la Administración no puede invocar el artículo 24 de la Constitución para hacer valer sus privilegios y sus potestades exorbitantes, entre las cuales esta? la de efectuar registros domiciliarios en los supuestos previstos por la ley. En este sentido, entre otras, las SSTC 237/2000, 175001, 176/2002 y 78/2010.

**Séptimo.** *El juicio de la Sala sobre los criterios de exclusión de la prueba obtenida. La aplicación al caso del art. 11.1 LOPJ.*

Descartadas las anteriores infracciones abordamos el núcleo de la cuestión debatida que radica en determinar si, en las circunstancias de caso litigioso, las pruebas y evidencias obtenidas en la entrada y registro autorizada judicialmente, aun con vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio ( art. 18.2 CE) en los términos ya expuestos, deben ser, por esta única razón, excluidas del proceso, sobre la base del art. 11.1 LOPJ, como hace la sentencia recurrida. En efecto, la sentencia recurrida fundamenta su decisión de excluir la "[...] información obtenida derivada de una diligencia [de entrada y registro con autorización judicial] que no respetó los postulados de procedimiento previo inspector abierto y notificado [...]" porque considera que la misma adolece de "[...] vicio de nulidad radical [...]", por vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio del obligado tributario, art. 18.2 CE, "[...] y no debe tener efecto alguno al haberse obtenido sin las garantías constitucionales y legales para producir efecto - ex art. 11 LOPJ [...]" (FD 3, apartados iii y iv).

Por tanto, la sentencia recurrida aplica de manera absoluta e incondicionada la denominada "regla de la exclusión" de la prueba ilícita. Sin embargo, ello afecta a un proceso actual y distinto de aquel en que se produjo la lesión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, es decir, se proyecta una lesión del aquel derecho sobre un proceso posterior, que no tiene por objeto remediar aquella vulneración. Sin duda la regla de la exclusión es una forma de protección muy intensa del derecho a la inviolabilidad del domicilio, porque invalidando la prueba obtenida mediante intromisiones ilegítimas en ese derecho fundamental, se desincentiva la eventual utilización de actuaciones que vulneren un derecho fundamental por funcionarios y autoridades. Ahora bien, esta regla de exclusión requiere la necesaria ponderación de sus consecuencias, lo que resulta tanto más necesario cuando, como ocurre en este caso, las pruebas y evidencias se obtuvieron en el curso de una actuación autorizada

judicialmente, en un proceso en el que, sin perjuicio de las precisiones que luego se harán, se observaron las garantías y presupuestos para otorgar la autorización, a tenor del estado de interpretación jurídica establecido por la jurisprudencia en ese momento.

Pues bien, la doctrina del Tribunal Constitucional ha declarado en la STC 97/2019, de 16 de julio, que "[...] [l]a constatación de la violación originaria del derecho fundamental sustantivo [...] no determina por sí sola, sin embargo, la automática violación del derecho a un proceso con todas las garantías ( art. 24.2 CE), generando la necesidad imperativa de inadmitir la correspondiente prueba. La apelación al art. 24.2 CE sería superflua si toda violación de un derecho fundamental sustantivo llevara consigo, per se, la consiguiente imposibilidad de utilizar los materiales derivados de ella. Si así fuera, la utilización de tales materiales dentro del proceso penal sería, de por sí, una violación del derecho sustantivo mismo (en este caso, la intimidad) sin que el recurso al art. 24.2 CE para justificar la exclusión tuviera ninguna relevancia o alcance. Nuestra doctrina, como ya se ha expuesto, no impone semejante automatismo, sino que lleva, antes bien, a la realización de un juicio ponderativo de los intereses en presencia [...]" (FJ 4, apartado b), juicio ponderativo que omite la sentencia recurrida, lo que pudiera resultar en una eventual exclusión de los medios de prueba pertinentes en el proceso, sin suficiente fundamento en la protección del derecho a un proceso con todas las garantías tutelado por el art. 24.2 CE, así como una indebida aplicación del art. 11.1 LOPJ.

Profundizando en la estructura y elementos de ese juicio ponderativo que requiere la exclusión de prueba ilícita relacionada con la lesión de un derecho fundamental sustantivo o libertad fundamental, la doctrina del Tribunal Constitucional ha establecido desde la STC 114/1984, de 29 de noviembre, un conjunto de principios generales de la doctrina constitucional sobre la prueba ilícita, en línea con la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, principios que, la STC 97/2019, de 16 de julio (FJ 3) sintetiza como sigue:

"3. [...] La interdicción constitucional de la valoración judicial de la prueba ilícitamente obtenida constituye una garantía objetiva de nuestro sistema de derechos fundamentales, vinculada a la idea de un proceso justo ( art. 24.2 CE), sobre la que este Tribunal dispone de un amplio cuerpo de doctrina [...].

a) La inadmisión procesal de una prueba obtenida con vulneración de un derecho fundamental sustantivo no constituye una exigencia que derive del contenido del derecho fundamental afectado. [...]

b) La pretensión de exclusión de la prueba ilícita deriva de la posición preferente de los derechos fundamentales en el ordenamiento, tiene naturaleza estrictamente procesal y ha de ser abordada desde el punto de vista de las garantías del proceso justo ( art. 24.2 CE) [...]

c) La violación de las garantías procesales del art. 24.2 CE ha de determinarse, en relación con la prueba ilícitamente obtenida, a través de un juicio ponderativo tendente a asegurar el equilibrio y la igualdad de las partes, esto es, la integridad del proceso en cuestión como proceso justo y equitativo [...]" (FJ 3).

Conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional "[...] son necesarios dos pasos para determinar la posible violación del art. 24.2 CE como consecuencia de la recepción probatoria de elementos de convicción ilícitamente obtenidos: a) se ha de determinar, en primer lugar, si esa ilicitud originaria ha consistido en la vulneración de un derecho fundamental sustantivo o de libertad; b) se ha de dilucidar, en caso de que el derecho fundamental haya resultado, en efecto, comprometido, si entre dicha vulneración originaria y la integridad de las garantías del proceso justo que nuestra Constitución garantiza ( art. 24.2 CE) existe un nexo o ligamen que evidencie una necesidad específica de tutela, sustanciada en la exclusión radical del acervo probatorio de los materiales ilícitamente obtenidos [...]" ( STC 97/2019, FJ 4).

Sobre el primer aspecto, el recurso de casación de la abogacía del Estado en realidad no cuestiona que se ha producido una vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio, aunque enfatice que ello tan solo se aprecia en una aplicación retrospectiva de un requisito, el de la existencia de un procedimiento de inspección tributaria notificado al obligado tributario que, dada la interpretación jurisprudencial predominante a la fecha del auto de entrada, no era presupuesto necesario con el alcance que posteriormente se le otorgó. Pero eso no excluye que, si se mantiene que tal presupuesto es exigible, extremo que no se cuestiona en el recurso de casación, la lesión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio se ha producido. Quien sea responsable de ello no resulta relevante para el titular del derecho, y en última instancia, siempre la responsabilidad final será del órgano judicial que actúa como contrapeso y garantía de los derechos fundamentales del individuo, ante el ejercicio de la potestad exorbitante de la Administración, ya que es su cometido y función verificar los presupuestos para la validez de la solicitud de autorización.

No obstante, ya se ha dicho que no toda lesión del derecho fundamental sustantivo, en este caso la inviolabilidad del domicilio, se traduce automáticamente en una vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías. La aplicación del art. 11.1 LOPJ requiere, en la secuencia que antes hemos reseñado con cita de la STC 97/2019, de un juicio ponderativo que verifique si existe una conexión o ligamen entre el acto determinante de la injerencia en el derecho fundamental sustantivo y la obtención de fuentes de prueba, y, además, si tal conexión requiere, para el debido equilibrio y garantías de proceso justo, que se excluya tal material probatorio, como declara

el Tribunal Constitucional en su STC 97/2019, ratificando la doctrina expuesta, entre otras, en la STC 22/2003, de 10 de febrero.

Si bien estamos ante un caso en que la obtención de las pruebas y evidencias se produce directamente como consecuencia del acto que ha lesionado el derecho a la inviolabilidad del domicilio, y, en principio, la tutela del derecho a un proceso con todas las garantías opera con mayor intensidad, no cabe olvidar las circunstancias absolutamente excepcionales a que se debe la ilicitud del auto de autorización de entrada que declara la sentencia recurrida.

En efecto, la causa de la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio radica en este caso, exclusivamente, en la falta de la notificación previa al obligado tributario de la incoación del procedimiento inspector para el que se solicitó la autorización de entrada. Se trata por tanto del incumplimiento de un elemento que pertenece al ámbito de los requisitos de legalidad ordinaria del acto que se pretendía ejecutar, aunque ello, sin duda, conlleve la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Es patente que la autorización judicial a la que se refiere el art. 18.2 CE no es cualquiera, sino la otorgada en los casos previstos por las leyes y con los requisitos establecidos en las mismas. Ahora bien, la parquedad de la regulación legal sobre el procedimiento y condiciones para otorgar la autorización de entrada para el desarrollo de actuaciones de la inspección tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos ( arts. 113 y 142.2 LGT) se ha tenido que suplir por una doctrina jurisprudencial que ha colmado la escasa densidad normativa de la regulación legal. En la evolución de esa doctrina jurisprudencial, se enmarca nuestra STS de 1 de octubre de 2020, cit., y otras que han seguido a la misma, entre ellas, la STS de 23 de septiembre de 2021 (rec. cas. 2672/2021), que, junto a la anterior, cita la sentencia recurrida. Pero como toda doctrina jurisprudencial, se construye a partir de las cuestiones litigiosas planteadas y para resolver los conflictos jurídicos planteados, en los términos de las alegaciones de las partes, y en la etapa en que se produjo la solicitud de entrada y el auto de autorización de este caso, la doctrina jurisprudencial no excluía la posibilidad de simultanear la notificación de aquel acto con la entrada en el domicilio. No es extraño, por ello, que la ausencia del presupuesto de la notificación previa del procedimiento inspector no fuera una cuestión suscitada en el procedimiento de autorización de entrada seguido en este caso, ni en el auto que lo resolvió o la sentencia que confirmó aquel auto, pues deriva de la proyección retrospectiva de la profundización jurisprudencia de uno de los presupuestos de la autorización judicial de entrada. En este tipo de situaciones no existe la necesidad de intensificar la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio a través del efecto invalidante de las pruebas, pues el derecho a la igualdad procesal de las partes ( art. 24.2 CE) no se ve quebrantado cuando, como declara la doctrina del Tribunal Constitucional en la STC 22/2003 de 10 de febrero, respecto a una situación que guarda gran semejanza con la que nos ocupa, "[...] el origen de la vulneración se halla[ba] en la insuficiente definición de la interpretación del Ordenamiento, en que se actúa por los órganos investigadores en la creencia sólidamente fundada de estar respetando la Constitución [...]".

### **Tercero.** *La doctrina jurisprudencial que se establece.*

Dada la identidad de razón entre el objeto de los procesos resueltos en casación mediante las dos sentencias mencionadas y los hechos y pretensiones que se articulan en el que ahora corresponde decidir, procede una remisión íntegra a la doctrina establecida en aquellos.

Así, cabe apreciar que en el caso que enjuiciamos la admisión y valoración de la prueba que se obtuvo por la Administración tributaria no vulnera la integridad de las garantías del proceso contencioso-administrativo, ya que la única conexión jurídica entre el vicio determinante de la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de la prueba es la valoración que se hace sobre la autorización judicial firme, a la luz de una evolución de la interpretación jurisprudencial acerca de uno de los requisitos para acceder a la solicitud de autorización de entrada. Esta evolución de la interpretación jurisprudencial no afecta a ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la autorización de entrada, sino a un requisito de notificación previa al obligado tributario de la iniciación del procedimiento inspector. La existencia de una conexión natural y jurídica entre el acto de lesión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio y la obtención de pruebas y evidencias, no deviene por sí misma, en un caso como el que examinamos, en una lesión efectiva del derecho a un proceso con todas las garantías del art. 24.2 CE, por lo que la aplicación ponderada del art. 11.1 LOPJ no ampara la exclusión de las pruebas obtenidas en el acto de entrada y registro autorizado en el auto del Juzgado de lo Contencioso-administrativo. La existencia adicional de otras carencias o defectos en el auto de autorización de entrada podría llevar a otra conclusión, pero no es esto lo que se plantea en el caso que resolvemos. Sobre la relación entre el proceso de autorización judicial de entrada y registro y el proceso en que se enjuicia el asunto de fondo, las consideraciones del anterior fundamento jurídico sexto exponen los criterios rectores que han de ser aplicados.

### **Cuarto.** *Resolución de las pretensiones.*

En consecuencia, procede estimar el recurso de casación y, con anulación de la sentencia recurrida, acordar la retroacción de las actuaciones, tal y como solicita en su recurso de casación la abogacía del Estado, para que la



Sala de instancia, con nuevo señalamiento, resuelva sobre las pretensiones valorando con arreglo a Derecho el conjunto de pruebas y evidencias aportadas, sin que pueda excluir, por el motivo que en esta sentencia hemos examinado, las obtenidas directa o indirectamente en el acto de entrada y registro autorizado por el auto de 27 de noviembre de 2013, dictado en el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 12 de los de Barcelona, en el procedimiento especial núm. 466/2013.

**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) Ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia nº 140/2022, de 21 de enero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 1394/2020, sentencia que se casa y anula.

2º) Ordenar la retroacción de actuaciones del referido proceso para que la Sala de instancia, con nuevo señalamiento, dicte sentencia en el recurso nº 1394/2020 y resuelva sobre las pretensiones valorando con arreglo a Derecho el conjunto de pruebas y evidencias aportadas, sin que pueda excluir, por el motivo que en esta sentencia hemos examinado, las obtenidas directa o indirectamente en el acto de entrada y registro autorizado por el auto de 27 de noviembre de 2013, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 12 de los de Barcelona, en el procedimiento especial núm. 466/2013.

3º) 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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.