

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ090253

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 775/2023, de 12 de junio de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2434/2022

SUMARIO:

Procedimiento de inspección. Facultades. Entrada y registro. 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 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. 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. La Sala estima que 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. [Vid., STSJ de Cataluña de 26 de enero de 2022, recurso n.º 1397/2020 (NFJ090254) 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, 116, 139, 141 y 142.

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

PONENTE:*Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 775/2023

Fecha de sentencia: 12/06/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2434/2022

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 23/05/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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.: 2434/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 775/2023

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.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 12 de junio de 2023.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2434/2022, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 26 de enero de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1397/2020 (Sección 457/2020), en el que se impugna la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 16 de enero de 2020, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa de 20 de mayo de 2016, practicada por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, sede Barcelona, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido 1T 2010 a 3T 2013.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida, don Alexis, representado por el procurador de los tribunales don Ignacio Requejo García de Mateo, bajo la dirección letrada de doña Marta Calatayud Drets.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso contencioso-administrativo núm. 1397/2020 (Sección 457/2020) la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, con fecha 26 de enero de 2022, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal :

"FALLAMOS:

ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo número 1397/2020 (Sección 457/2020) interpuesto por Alexis, contra la resolución de 16 de enero de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, por la que se acuerda desestimar la reclamación arriba referenciada, así como la liquidación de que trae causa, ANULAR tales actos, con los pronunciamientos que a ello de lugar. Sin imposición de costas".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO recurso de casación que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado mediante Auto de 9 de marzo de 2022, que, al tiempo, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

Tercero. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 27 de octubre de 2022, dictó Auto precisando que:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

1.1. 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 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.

1.2. 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.

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

- 3.1. Los artículos 9.3, 18.2 y 24 de la Constitución española.
- 3.2. El artículo 11 y 267.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.
- 3.3. Los artículos 207 y 222 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.
- 3.4. El artículo 113 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.5. El artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

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 [..]."

Cuarto. *Interposición del recurso de casación.*

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO interpuso recurso de casación mediante escrito en el que termina suplicando a la Sala que "...previos los trámites oportunos, fije doctrina en los términos que propugnamos en el apartado tercero del presente escrito y dicte sentencia por la que estime el presente recurso de casación, revocando la sentencia recurrida y constituyéndose en Tribunal de instancia, desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D. Alexis, con imposición a la recurrente de las costas en la instancia". En el referido apartado tercero solicita "...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 D. Alexis, con imposición de costas a la recurrente".

Quinto. *Oposición al recurso de casación.*

La representación procesal de don Alexis se opuso al recurso de casación interpuesto de contrario y suplica en su escrito a la Sala que "...desestime el recurso de casación interpuesto, confirmando la sentencia recurrida".

Sexto. *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 23 de mayo de 2023, en cuya fecha han tenido lugar dichos actos procesales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Presupuestos para el enjuiciamiento de la cuestión litigiosa.*

El auto de admisión recoge un relato de los hechos más relevantes para el enjuiciamiento de la cuestión en conflicto, recogiendo los siguientes:

"...1º. Autorización de entrada en domicilio.

El 27 de noviembre de 2013 el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 12 de los de Barcelona en el procedimiento especial nº 466/2013 dictó auto autorizando la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido solicitada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, figurando entre otros el domicilio del recurrente.

En la parte dispositiva de dicho auto se acordaba, como medidas adicionales de control de la entrada que la comisión investigadora podría ir acompañada por una dotación de las fuerzas y cuerpos de seguridad. Los agentes asumirían los actos de coacción que fueran necesarios en caso de resistencia a la investigación, actuando a indicación del responsable de la comisión investigadora. La entrada al domicilio se efectuaría el día 12 de diciembre de 2013 en horario laborable y podría prolongarse durante el tiempo estrictamente indispensable para recabar la información objeto de investigación, con un máximo de dos días naturales, sin perjuicio de que se pudiera solicitar razonadamente una prórroga de la autorización. En caso de resistencia, los agentes policiales podrían forzar los accesos a las diversas dependencias del establecimiento investigado. La comisión investigadora podría acceder a toda la información existente en el establecimiento en cualquier formato, y a llevarse los soportes de la misma durante el plazo indispensable a los efectos de efectuar copias. La comisión actuaría en los límites de las potestades específicamente reconocidas en la Ley General Tributaria y atendiendo al principio de proporcionalidad, sin causar más daños que los estrictamente indispensables para asegurar la eficacia de la inspección. Los agentes policiales deberían actuar respetando igualmente el principio de proporcionalidad y de acuerdo con lo previsto en la Ley orgánica de seguridad ciudadana.

El día 12 de diciembre de 2013 se llevó a efecto la entrada en los domicilios autorizados procediéndose a la incautación de determinada documentación.

Dicho auto autorizando la entrada en domicilio fue confirmado por la sentencia de 18 de diciembre de 2014 dictada por la Sección Primera Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia en méritos del recurso de apelación nº 72/2014.

2º. Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

El 20 de diciembre de 2013 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación con alcance general respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas 2009 a 2012 e IVA del primer trimestre de 2010 al tercero de 2013 y tras la ampliación a 24 meses del plazo máximo de resolución mediante acto notificado el 2 de diciembre de 2014, fue extendida el 25 de noviembre de 2015 un Acta en disconformidad, la A02 NUM001 por IVA IT 2010-3T 2013.

3º. Acuerdo de Liquidación.

El 20 de mayo de 2016 la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, sede Barcelona, practicó liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido de IT 2010 a 3T 2013.

El acuerdo de liquidación provisional fue notificado el 23 de mayo 2016.

4º. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación don Alexis interpuso reclamación económico-administrativa número NUM000 ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña.

5º. Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

El 16 de enero de 2020 el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó la reclamación económico-administrativa número NUM000.

6º. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Don Alexis interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 1397/2020 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

En lo que aquí interesa, la sentencia recurrida en casación, tras una detallado recorrido por nuestra doctrina en cuanto a los requisitos que habría y habrán de concurrir en las diligencias de entrada y registro a practicar por la Inspección Tributaria, fijados en la sentencia de 1 de octubre de 2020 (RCA/2966/2019:ECLI:ES:TS:2020:3023), concluye que "[...] Sobre la anterior cuestión relativa al vicio de la regularización practicada por ser la documentación obtenida en la diligencia de entrada obtenida con vulneración de un derecho fundamental, nada se dice en la resolución impugnada, que por fecha de su dictado 16 de enero de 2020, no se había dictado la STS de 1 de octubre de 2020, que determinó con claridad la necesidad de procedimiento inspector iniciado y notificado al obligado.

Pero es que, además, en la contestación a la demanda formulada por la Abogacía del Estado, nada se alega sobre esta, tan relevante cuestión, puesta de manifiesto por la actora solo en conclusiones, pero sí en otros recursos del Grupo Fargas, y que transformaba inexcusablemente el discurrir del debate. Obviamente no le puede ser desconocida a la vista que ya no es la primera sentencia dictada sobre esta nueva Jurisprudencia por esta Sala Territorial tanto en sede de recursos de apelación contra autos que autorizan diligencias de entrada, como en el caso de recursos contra las regularizaciones en las que se alegan cuestiones relativas a la entrada que motivó el inicio del procedimiento inspector".

Culminando sus razonamientos con el rechazo del argumento basado en la existencia previa de una sentencia firme que, en sede de apelación -rollo nº 72/2014- confirmó el auto de autorización judicial dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 12 de Barcelona, para la entrada y registro en varios domicilios de las mercantiles relacionadas con el Grupo Fargas, entre las que se encuentra la hoy actora, no suponiendo escollo alguno la firmeza de aquella sentencia afirmando que "[...] Esta Sala y Sección, además, ha dictado recientemente las Sentencias núm. 4835/2021, de 9 de diciembre, rec. 2328/2020 y 4844/2021, de 16 de diciembre, rec. 2213/2020 , en las que también han estimado el recurso y apreciado la nulidad de las pruebas obtenidas en una entrada y registro domiciliaria, respecto de sendas regularizaciones cuyo auto de autorización judicial , título habilitante de la entrada, no fue impugnado en apelación, pero a pesar de que en este caso sí y ya lo hemos expuesto, se confirmó, la doctrina del Tribunal Supremo fijada a partir de 1 de octubre de 2020 arrastra a idéntico vicio de nulidad radical la información obtenida derivada de una diligencia que no respetó los postulados de procedimiento previo inspector

abierto y notificado en el que se produzca una solicitud motivada y acompañada de documentación para que la concesión por el Juez sea con auténtica valoración de la necesidad, idoneidad y proporcionalidad en sentido concreto de la medida".

Segundo. Posición de las partes.

El Sr. Abogado del Estado plantea su discrepancia con la sentencia de instancia partiendo de un postulado básico, consistente en considerar que no siendo la jurisprudencia fuente del Derecho, debe reconocerse la eficacia retrospectiva de la jurisprudencia; sin que rija para la misma la regla general de irretroactividad de las normas del art. 2.3 del Código Civil; por otra parte, si la jurisprudencia aplica e interpreta la ley, complementando la misma, parece lógico que esa interpretación siga a la ley, de manera que la interpretación jurisprudencial se aplica desde el mismo momento en que comenzó a aplicarse la ley. Por tanto, el criterio fijado por el Tribunal Supremo se aplica al caso que está examinando y a todos aquellos recursos pendientes de resolución. En dicha línea la sentencia del Tribunal Constitucional 16/2015, de 16 de febrero.

Ahora bien, dicho esto, continúa afirmando la parte recurrente que ha de repararse, también, en cada supuesto examinado, dando cabida al principio de tutela judicial efectiva y seguridad jurídica, que exigen el respeto a las situaciones consolidadas.

Señala que el núcleo de la sentencia impugnada es el cuestionamiento de la entrada en domicilio por la falta de previo inicio del procedimiento inspector debidamente comunicado a la recurrente, lo cual se innova en la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2020, rec. cas. 2966/2019, por la insuficiente normativa reguladora de la materia en el ámbito tributario; se vendría a colmar un vacío normativo, de manera que puede equipararse a un supuesto en el que la jurisprudencia participa de la naturaleza de la norma jurídica, y podría participar de esa irretroactividad que con carácter general se predica de las normas en el art. 2.3 del Código Civil.

Se ha producido, pues, un cambio de criterio jurisprudencial, exigiéndose un requisito de carácter formal del que depende la acción administrativa que no se entendía exigible en el momento de la autorización judicial originaria, por lo que tiene cabida las matizaciones necesarias de la doctrina expuesta. No puede obviarse que se revisa indirectamente una resolución judicial firme dictada con los parámetros interpretativos y aplicativos vigentes infringiendo los principios de seguridad jurídica y cosa juzgada. Exigiendo el derecho a la tutela judicial efectiva, también, el respeto a la firmeza de esas mismas resoluciones y a la intangibilidad de las situaciones jurídicas en ellas declaradas, pues también si la cosa juzgada fuese desconocida vendría a privarse de eficacia a lo que se decidió con firmeza; en este caso, existe, por demás, una sentencia firme del TSJ de Cataluña que confirma en un recurso de apelación el auto de entrada en el domicilio de la recurrente, lo que corrobora que no se vulneró el derecho a la inviolabilidad del domicilio reconocido art. 18.2 CE. Centrándose el Sr. Abogado del Estado, en el examen de la posible nulidad de las pruebas obtenidas con vulneración de los derechos fundamentales, se remite a la sentencia del Tribunal Constitucional STC 97/2019, de 16 de julio de 2019, que compendia la doctrina anterior del TC en la materia, declarando como principios rectores:

- La inadmisión procesal de una prueba obtenida con vulneración de un derecho fundamental no constituye una exigencia que derive del contenido del derecho fundamental afectado.

- 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; si hay violación de la constitución, ésta se produce en el seno del proceso y en atención a los derechos y garantías procesales previstos en el art. 24.2 CE.

- La violación de las garantías procesales del art. 24.2 CE ha de determinarse a través de un juicio ponderativo tendente a asegurar el equilibrio y la igualdad de partes, esto es, la integridad del proceso en cuestión como proceso justo y equitativo.

- En ese juicio de ponderación, el TC aclara que la ilicitud en la obtención de las pruebas, el acto ilícito, ha de consistir en la vulneración del derecho fundamental sustantivo y, a partir de ahí, se examina su ligazón con los derechos de las partes en el proceso, pues estamos ante una " prohibición instrumental, esto es, como mandato constitucional de identificar aquellas vulneraciones de derechos fundamentales consumadas justamente para quebrar la integridad del proceso, esto es, encaminadas a obtener ventajas procesales en detrimento de la integridad y equilibrio exigibles en un proceso justo y equitativo en cuanto genera "una inaceptable confirmación institucional de la desigualdad entre las partes" (SSTC 114/1984, de 29 de noviembre, FJ 5 , y 49/1996, de 26 de marzo , FJ 2)."

- Ese doble juicio analítico se traduce, a partir de la STC 81/1998, de 2 de abril, en la utilización de dos parámetros: uno "interno", que atiende a la "índole, características e intensidad" de la violación del derecho fundamental previamente consumada, lo que adquiere especial relevancia cuando existe una prohibición constitucional singular (i.e. tortura o tratos inhumanos del art. 15 CE); y un segundo parámetro de control "externo" que consiste en valorar si, de algún modo, la falta de tutela específica en el proceso supone incentivar la comisión

de infracciones para obtener las pruebas. Este segundo parámetro de control, que resulta trascendente en el caso que nos ocupa, se concreta por el TC en los siguientes términos (Fto. 3).

Lo cual, considera la parte recurrente, debe llevar a las siguientes conclusiones:

1.º La finalidad del artículo 11.1 LOPJ es impedir que se violen los derechos fundamentales como método instrumental de obtener ventajas probatorias. Se exige pues un conocimiento de actuar en contra, o al menos una desatención clara, de lo dispuesto en el artículo 18.2 CE.

2.º La autorización judicial firme excluye ese ámbito de representación de la realidad jurídica. No solamente se actúa de buena fe sino de acuerdo con lo permitido por una resolución judicial firme ("se actúa por los órganos investigadores en la creencia sólidamente fundada de estar respetando la Constitución") y por tanto de acuerdo con el principio de legalidad, y

3.º Incluso en ausencia de dicha autorización judicial la jurisprudencia constitucional permite matizar la aplicación del efecto en los procesos penales (aquí en el ámbito sancionador) de la ineficacia de las pruebas ilícitamente obtenidas atendiendo al estado de interpretación del ordenamiento jurídico, lo que hace referencia al principio de imprevisibilidad de una actuación expresamente prohibida o no permitida.

Concurriendo todos los expresados requisitos en el supuesto contemplado en el presente recurso de casación, según afirma el Sr. Abogado del Estado.

Enfoca la parte recurrida la cuestión litigiosa desde otra perspectiva, entiende que al resolver el TSJ Cataluña la apelación contra auto de autorización de la entrada y registro, se circunscribió a si ese auto se había dictado en base a unos elementos, circunstancias e indicios que justificaron la violación del Derecho Fundamental a la inviolabilidad del domicilio, en dicho momento no había emanado la jurisprudencia en base a la cual esa autorización de entrada debe producirse en el marco de unas actuaciones inspectoras ya iniciadas. No pudo, pues, alegarse, ni tenida en cuenta por el TSJ Cataluña al resolver la apelación. Razón por la que el TSJ Cataluña tampoco entró a valorar cómo se había desarrollado esa entrada y registro, considerando que no era objeto del recurso, sin perjuicio que se discutiere, en su caso, en la impugnación de las teóricas liquidaciones. La sentencia del TSJ Cataluña en ningún caso aseguró que "en dicha entrada", es decir, al ejecutar el auto, se respetara el derecho a la inviolabilidad del domicilio, puesto que expresamente dijo que "los supuestos excesos en la ejecución del auto apelado y presuntas irregularidades cometidas durante la entrada y registro no forman parte del objeto del presente recurso"; de ahí que la sentencia objeto del recurso de casación no descansó en la ilegalidad o improcedencia del auto que autorizó la entrada y registro, sino en que la información obtenida deriva "de una diligencia que no respetó los postulados de procedimiento previo inspector abierto y notificado". Era, pues, acorde con el principio de no indefensión denunciar que la entrada y registro se produjo de forma ilegal. Es decir, no se denunció que el auto era contrario a Derecho, sino que, de nuevo, se puso en conocimiento de un Tribunal que las pruebas sobre las que se fundamentan esa liquidación y sanción se habían obtenido de forma ilegal porque la entrada y registro se desarrolló de forma impropia en la medida que, cuando se produjo, no se existía un procedimiento inspector previo. Correspondiéndole al Tribunal examinar y valorar la ilicitud de la prueba ilegalmente obtenida al revisar o enjuiciar los supuestos excesos en la ejecución del auto apelado y presuntas irregularidades cometidas durante la entrada y registro. Lo que garantiza el derecho a la tutela judicial efectiva. No se entra a analizar la autorización de la entrada y registro, porque es firme, sino que se circunscribe al desarrollo de la entrada y registro, que se produce con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras.

Respecto de la cosa juzgada, hecha valer por la parte recurrente, considera la recurrida que la firmeza del auto que autorizó la entrada y registro no impidió ni pudo impedir que el Tribunal conozca sobre la práctica de la entrada y registro y como se produjo con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras. Las pruebas obtenidas por la Inspección podían haberse obtenido de manera ilícita por dos motivos: porque el Auto se considerará contrario a Derecho (porque se había dictado con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras) o porque se hubieran obtenido en una entrada y registro que se desarrolló de forma contraria a Derecho (porque se hubiera efectuado con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras). La firmeza y validez jurídica del Auto no impide ni puede impedir que se revise el segundo motivo, que únicamente puede discutirse en el seno del recurso contra la propia liquidación y/o sanción; por lo que la existencia de un auto firme resulta irrelevante o independiente del análisis de la ejecución de ese auto. En definitiva, al resolver, el TSJ Cataluña no procedió a revisar de forma directa una situación firme sino que de forma muy acertada aplicó la doctrina de este Tribunal al revisar la ejecución y desarrollo de la entrada en el domicilio de la entidad.

Tercero. Antecedentes jurisprudenciales.

En asuntos semejantes al que nos ocupa, rec. cas. 2086/2022 y 2525/2022, ha recaído sentencias que aborda y resuelve cuestiones de interés casacional objetivo iguales a la que nos ocupa, por lo que la respuesta que debe recibir en este es similar a la dada en aquellos, se dijo entonces lo siguiente:

"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 está 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 vulnere 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 [...]".

OCTAVO. La doctrina jurisprudencial.

Por todo ello, 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.

NOVENO. 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".

En definitiva, en el caso que nos ocupa, por las razones que se han expuesto, no puede acogerse el automatismo que se desprende de los términos de la sentencia impugnada, en cuanto considera que directamente la autorización judicial firme otorgada sin previamente haberse iniciado y notificado el procedimiento inspector, conlleva la vulneración del derecho fundamental del art. 18.2 de la CE; ello sin perjuicio de que el Tribunal en el ejercicio de su función y en plenitud jurisdiccional pueda examinar y decidir sobre la valoración de los datos y pruebas obtenidas en el curso de la diligencia de entrada y registro llevada a cabo por la Administración.

La sentencia impugnada, pues, debe ser casada y anulada, aunque dado que en la misma se advierte que al estimar el recurso contencioso administrativo por el referido motivo, no entra a "examinar las demás alegaciones formuladas", procede, art. 93.1 de la LJCA, ordenar la retroacción al momento del dictado de la sentencia para que la Sala de instancia se pronuncie sobre el resto de motivos opuestos -básicamente la indefensión denunciada por las irregularidades en la obtención de datos y documentos en la realización de la entrada y registro-.

Cuarto. Sobre las costas.

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

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 n.º 2434/2022, interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 26 de enero de 2022, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1397/2020, sentencia que se casa y anula en cuanto estima el recurso contencioso administrativo por haberse

autorizado la entrada y registro practicada por la Inspección el 12 diciembre de 2013 con carácter previo al inicio del procedimiento inspector.

2º) Ordenar la retroacción de actuaciones al momento anterior a sentencia para que, con nuevo señalamiento, se dicte sentencia 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

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.