

VALIDEZ DE LAS PRUEBAS OBTENIDAS EN LA ENTRADA EN EL DOMICILIO CONSTITUCIONALMENTE PROTEGIDO AUTORIZADA ANTES DEL INICIO DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR: STS DE 1 DE MARZO, REC. NÚM. 323/2023

Eva M. Cordero González

Prof. Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Oviedo

(España)¹

<https://orcid.org/0000-0002-7720-0807>

Resumen

La sentencia del TS de 1 de marzo de 2024 (rec. 323/2023) declara que, bajo el régimen jurídico anterior a la reforma efectuada por la Ley 11/2021, de medidas de prevención del fraude fiscal, la necesaria existencia de un previo procedimiento inspector iniciado para proceder a la autorización de entrada en el domicilio constitucionalmente protegido resulta también aplicable a los supuestos de consentimiento por parte de su titular. Además, se considera que las pruebas obtenidas en el acceso y registro autorizado por un acto judicial firme, dictado sin la previa iniciación del procedimiento inspector, no deben resultar excluidas como sustento de la regularización practicada.

Palabras clave

Inviolabilidad de domicilio, derecho fundamental, consentimiento, prueba ilícita, procedimiento inspector.

Abstract

The TS ruling of 1 March 2024 (rec. 323/2023) states that, under the legal regime prior to the reform carried out by Law 11/2021, on tax fraud prevention measures, the necessary existence of a prior inspection procedure initiated to authorise entry into the constitutionally protected

1 Publicación derivada del proyecto de investigación del Plan Nacional «El desafío de la Buena Administración tributaria en un entorno digital» (MCI-21-PID2020-116096RB-I00)

home is also applicable to cases of consent on the part of the interested party. Furthermore, it is considered that the evidence obtained in the access authorised by a final judicial act, issued without the prior initiation of the inspection procedure, should not be excluded as support for the regularisation carried out.

Keywords

Inviolability of the home, fundamental right, consent, illegal evidence, tax inspection proceeding.

Cómo citar: Cordero González, E.M. (2024). Validez de las pruebas obtenidas en la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido autorizada antes del inicio del procedimiento inspector: STS de 1 de marzo, rec. núm. 323/2023. *Revista Técnica Tributaria*, (145), 191-200.

SUMARIO

1. Doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del tribunal

La sentencia del TS núm. 362/2024, de 1 de marzo (rec. 323/2023, ponente D. José A. Montero Fernández) estima el recurso interpuesto por la Administración General del Estado frente a la sentencia del TSJ de Cataluña, de 22 de septiembre de 2022 (rec.1540/2021) relativa a la liquidación y sanción derivadas de un procedimiento inspector por el IRPF 2011-2012. El TS fija la siguiente doctrina, en atención a las dos cuestiones de interés casacional que se le planteaban:

La primera, la de precisar *si la doctrina fijada en la sentencia de 1 de octubre de 2020 (rec. 2966/2019), sobre los requisitos de validez de las entradas y registros en el domicilio constitucionalmente protegido, es aplicable a las actuaciones practicadas con el consentimiento del interesado o de una persona autorizada para otorgarlo*. El TS responde afirmativamente a esta cuestión y considera que debe existir en todo caso un procedimiento inspector iniciado y notificado para efectuar la diligencia de entrada, incluso aunque se cuente con el consentimiento del administrador de la entidad.

La segunda cuestión consistía en determinar si la anulación de la *autorización de entrada y registro o la apreciación de la ilegalidad de estas actuaciones comporta per se la revocación de los acuerdos de liquidación o sancionador dictados a consecuencia del procedimiento inspector* o, por el contrario, es necesario *valorar si los datos obtenidos en esas actuaciones fueron determinantes o no para la regularización practicada y la imposición de la sanción*. A este respecto, hay que tener en cuenta que, en el caso objeto de esta sentencia, no consta que se hubiera impugnado el auto judicial que autorizó la entrada, recaído en un momento en el que la jurisprudencia no exigía el inicio previo del procedimiento. Es al impugnarse la liquidación, a raíz de la nueva jurisprudencia del TS, cuando se plantea la cuestión de la admisibilidad de las pruebas obtenidas en el registro domiciliario como fundamento de la liquidación. El TS realiza una interpretación *ponderada* del art. 11.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ) y considera que, aunque la entrada y registro del domicilio se realice de forma improcedente, a falta de procedimiento en curso al dictarse la autorización, ello no determina la exclusión de las pruebas. En consecuencia, estima el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado y ordena retrotraer las actuaciones para que el tribunal de instancia resuelva sobre la procedencia de la liquidación y sanción, valorando el conjunto de pruebas y evidencias, *sin excluir las obtenidas directa o indirectamente en el acto de entrada y registro autorizado por el auto judicial*.

2. Supuesto de hecho

El 9 de febrero de 2016 el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Barcelona dictó auto autorizando la entrada en el domicilio constitucionalmente

protegido de la entidad mercantil para tomar datos contables y extracontables relativos a varios ejercicios del IS, IVA y retenciones en el IRPF, solicitada por la AEAT. Con independencia del auto judicial, la diligencia de entrada y registro contó también con el consentimiento del administrador de la entidad, otorgado quince minutos antes de notificarse el inicio de las actuaciones inspectoras, notificación que se efectuó durante la entrada y registro, el 16 de febrero de 2016. El 10 de agosto de 2017 la AEAT practica acuerdo de liquidación por el concepto de IRPF de los ejercicios 2011 y 2012 al citado administrador, dictando también el correspondiente acuerdo sancionador. La liquidación y sanción fueron objeto de reclamación económico-administrativa, que fue desestimada, a diferencia del recurso contencioso-administrativo posterior, que fue estimado por el TSJ de Cataluña. Con base en la jurisprudencia del TS en la sentencia de 1 de octubre de 2020 (rec. 2966/2019), el TSJ concluyó que la entrada y registro no cumplió con todos los requisitos exigidos para su validez, al no existir un procedimiento inspector previo abierto y conocido por el obligado, invalidando las pruebas obtenidas. A mayor abundamiento, el TSJ puso de manifiesto que la entrada y registro lo había sido a la empresa de la que era administrador el sujeto pasivo del IRPF y por otros conceptos tributarios, aspecto que no es abordado, sin embargo, en el pronunciamiento posterior del TS.

3. Fundamentos de derecho

En relación con la primera cuestión de interés casacional, el TS confirma el criterio mantenido por la sentencia de instancia, recordando la jurisprudencia en virtud de la cual la entrada en el domicilio protegido constitucionalmente (artículo 18.2 de la CE) precisa de auto judicial o del consentimiento del titular, que no debe estar viciado. Aunque la jurisprudencia que exige la existencia de un procedimiento iniciado y notificado para la realización de la diligencia de entrada (STS 1231/2020, de 1 de octubre y 1163/2021, de 23 de septiembre), se dicta en relación con la autorización judicial, se considera que *dicho requisito es exigible para la legítima entrada en domicilio constitucionalmente protegido por la Inspección*, sin que haya motivo para exigirlo para la entrada mediante auto judicial y no para la entrada mediando consentimiento del titular, al concurrir las mismas razones y justificación.

Sobre la *exclusión de la prueba obtenida cuando la entrada y registro del domicilio se realiza de forma improcedente*, con vulneración del derecho fundamental, el TS se remite a la doctrina establecida en sus sentencias previas de 9 de junio de 2023 (rec. (rec. 2086/2022 y 2525/2022) y 19 de junio del mismo año (rec. 2444/2022) dictadas en supuestos de hecho similares. Estos pronunciamientos, a diferencia de las sentencias de 1 de octubre de 2020 (rec. 2966/2019) y 23 de septiembre de 2021 (rec. 2672/2020), que resolvieron recursos de casación referidos a los autos de autorización de entrada, abordaban las liquidaciones dictadas a partir de las pruebas obtenidas en entradas confirmadas por sentencia judicial firme, en la que no se había planteado la ilegalidad de registro por falta de procedimiento inspector previo.

Para valorar la validez de las pruebas, el TS se remite a la sentencia del TC 97/2019, de 16 de julio (RTC 2019, 97) que sintetiza la evolución de la doctrina constitucional sobre la materia, según la cual: 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 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 (...)*». En el caso de que el derecho fundamental haya resultado comprometido, se ha de dilucidar, 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*».

En aplicación de esta doctrina constitucional, el TS concluyó en las sentencias antes citadas de junio de 2023, cuya doctrina se reitera en la de 1 de marzo de 2024, que, cuando se omite el requisito de la existencia de un procedimiento iniciado, en casos en que el auto de autorización fue confirmado por sentencia o es firme, «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». El TS destaca que, aunque exista una lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio, ésta deriva del incumplimiento de *un elemento que pertenece al ámbito de los requisitos de legalidad ordinaria* del acto que se pretendía ejecutar. Esta interpretación de las exigencias de la autorización de entrada «no afecta a *ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad*» de dicha autorización, sino a un requisito de notificación previa al obligado tributario de la iniciación del procedimiento inspector.

Todo ello teniendo en cuenta, además, que en el momento en que se produjo la solicitud de entrada y el auto de autorización, no se excluía la posibilidad de simultanear la notificación de aquel acto con la entrada en el domicilio. Por ello, entiende el TS que «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 (...)».

Así pues, la sentencia comentada concluye que «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*».

4. Análisis

Como es sabido, la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, salió al paso de la doctrina del TS en la sentencia de 1 octubre de 2020, modificando el artículo 113 de la LGT y el artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, para señalar de forma expresa que tanto la solicitud como la concesión de la autorización judicial para la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido *podrían practicarse, aun con carácter previo al inicio formal del correspondiente procedimiento*, siempre que el acuerdo de entrada contenga la identificación del obligado tributario, los conceptos y períodos que van a ser objeto de comprobación y se aporten al órgano judicial. La sentencia de 1 de marzo de 2024, objeto de este comentario, se refiere a la situación anterior a la citada reforma, extendiendo la doctrina de la ya superada sentencia de 1 de octubre de 2020 a los supuestos de consentimiento para el acceso al domicilio y abundando en las consecuencias que, sobre la validez de las pruebas obtenidas, se derivan del incumplimiento del requisito de la existencia de un procedimiento en curso para acordar la entrada, cuando el auto judicial es firme. Esta última cuestión presenta, en todo caso, interés en el marco jurídico vigente para otros posibles incumplimientos de los requisitos de acceso al domicilio, que puedan incidir sobre el derecho fundamental.

La primera de las cuestiones abordadas en la sentencia es relevante por no existir, hasta el momento, doctrina del TS para los casos de «superposición» de autorización judicial y consentimiento del titular, cuando ambos resultaran anteriores al inicio del procedimiento inspector. Como hemos señalado, el TS concluye que este requisito *es exigible para la legítima entrada en domicilio constitucionalmente protegido* tanto si se efectúa mediante auto judicial, como si se hace previo consentimiento del titular, al concurrir las mismas razones y justificación en ambos casos. La conclusión del TS es lógica a partir de los razonamientos de su sentencia de 1 de octubre de 2020 (rec. 2966/2019), que consideró que tal exigencia se desprendía de la redacción literal de los artículos 113, 142 y 145 LGT. El primero señalaba que cuando *en los procedimientos de aplicación de los tributos* fuera necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria *debería obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial*. La redacción vigente tras la reforma efectuada por

Ley 11/2021 se refiere, en cambio, de forma indistinta a las *actuaciones* o procedimientos tributarios como marco de la autorización de entrada. Además, la sentencia de 1 de octubre de 2020 resaltaba la necesidad de que los datos que pusieran de manifiesto obligaciones fiscales no declaradas y justificaran la entrada surgieran de algún *expediente comprobador referido a deberes concretos y determinados*, con identificación de la obligación de pago supuestamente incumplida, el periodo y el tributo concernidos por aquélla, sin que pudieran derivarse de informaciones inconexas o de una supuesta información relativa a márgenes, estadísticas o medias cuya certeza, veracidad y conocimiento público no consten. Por ello se consideró necesario que existiera un procedimiento abierto, aunque, ciertamente, esta información pudiera haberse obtenido de otros procedimientos desarrollados frente a terceros.

Mayor interés presenta la segunda cuestión de interés casacional por su posible aplicación en el vigente marco normativo a otros supuestos de obtención de pruebas ilícitas, vulnerando el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio. Como hemos destacado, el TS aplica la visión restrictiva del *principio de exclusión de prueba ilícita* adoptada por el TC en sus últimas sentencias, particularmente la sentencia 97/2019, de 16 de julio (rec. de amparo 1805-2017), relativa a la denominada lista Falciani. De esta jurisprudencia se desprende que las pruebas obtenidas con vulneración de un derecho fundamental no resultan excluidas de forma automática, en la medida en que la garantía del artículo 11.1 de la LOPJ, al señalar que no surtirán efecto las obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales, no se vincula tanto con la protección de tales derechos, como con el derecho a un juicio justo del artículo 24 de la CE. De este modo, para valorar la posible exclusión de las pruebas, el TC considera necesario dilucidar si, entre la vulneración del derecho fundamental y la integridad de las garantías del proceso justo, existe un nexo que evidencie una necesidad específica de tutela, para lo que el TC utiliza, desde la STC 81/1998, de 2 de abril, dos parámetros de control: a) El parámetro de control llamado «interno» exige valorar la proyección que, sobre el proceso correspondiente, tiene la «índole, características e intensidad» de la violación del derecho fundamental sustantivo previamente consumada (STC 81/1998, FJ 4). Se trata de considerar, en primer lugar, si la vulneración del derecho fundamental ha estado *instrumentalmente orientada a obtener pruebas al margen de los cauces constitucionalmente exigibles*, comprometiéndose en ese caso la integridad del proceso en curso y el equilibrio entre las partes. No obstante, aun cuando esa conexión instrumental no exista, ha de evaluarse asimismo si la vulneración del derecho fundamental sustantivo es de tal intensidad que debe, aun así, proyectarse sobre el ámbito procesal por *afectar al núcleo axiológico más primordial de nuestro orden de derechos fundamentales*. b) Adicionalmente, de acuerdo con la STC 81/1998, de 2 de abril, debe dilucidarse si de algún modo la falta de tutela específica en el proceso penal supone «incentivar la comisión de infracciones del derecho fundamental», privándole por tanto de una garantía indispensable para su efectividad.

Al trasladar esta doctrina y realizar esta ponderación en el supuesto de hecho de la sentencia de 1 de marzo de 2024, el TS tiene en cuenta tanto la circunstancia de que, en el momento de autorizarse la entrada, ésta se efectuara bajo la convicción de estar llevándose a cabo correctamente, al no haberse estable-

cido todavía en la jurisprudencia el requisito de la existencia del procedimiento previo, como la intensidad de la afectación del derecho fundamental con cuya vulneración se obtienen las pruebas. Así, se destaca que, aunque exista una lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio, ésta deriva del incumplimiento de *un elemento que pertenece al ámbito de los requisitos de legalidad ordinaria* del acto que se pretendía ejecutar, que no afecta a ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de dicha autorización. Como es sabido, este juicio tiene por objeto analizar la utilidad de la medida para la actuación inspectora, que no exista otra medida sustitutiva más moderada que la intromisión que se pretende, ponderando los beneficios para el fin perseguido frente al sacrificio del derecho fundamental. Es necesario tener en cuenta en este sentido que, en la sentencia de 1 de octubre de 2020, se consideró, además, que el auto de autorización adolecía de elementales y graves defectos de motivación, que determinaron su anulación.

Por ello, el TS advierte que la *existencia adicional de otras carencias o defectos en el auto de autorización de entrada podría llevar a otra conclusión* en cuanto a la virtualidad de las pruebas obtenidas. Hay que recordar, al respecto, que el TS ha rechazado la validez de las pruebas obtenidas si el auto de autorización de entrada en el domicilio es anulado por falta de la adecuada motivación. Así, la sentencia del TS 568/2022 de 12 de mayo (rec. 6453/2020) al resolver un recurso de casación frente a la sentencia de instancia dictada en un procedimiento para la protección de derechos fundamentales, considera que la *declaración de nulidad de la autorización judicial de entrada y registro en domicilio arrastra consigo todo lo actuado por la Administración con base en dicha resolución jurisdiccional, priva de cobertura jurídica a las actuaciones de la Administración e implica el deber de devolver toda la documentación incautada, así como de destruir cualesquiera copias de ella que obren en poder de la Administración*, entendiéndose por tal, no sólo los documentos en sentido propio, sino también aquel otro material (soportes informáticos, ordenadores, etc.) que haya sido objeto de incautación. El TS no se pronuncia, sin embargo, sobre si la *información* obtenida, entendida como la toma de conocimiento de la Administración de lo descubierto durante el registro domiciliario, puede utilizarse como medio de prueba en otros procedimientos administrativos o jurisdiccionales, lo que habrá de ser resuelto en tales procedimientos.

Más allá de la cuestión de la validez de las pruebas obtenidas, no podemos concluir sin resaltar la calificación que realiza el TS de la exigencia del procedimiento en curso como requisito de «legalidad ordinaria». Con ello parece matizar su pronunciamiento anterior de 1 de octubre de 2020, cuando señala que «la naturaleza de derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, cuya entrada, cuando sea necesaria, está constitucionalmente requerida de autorización cuando su titular no la consienta, obligaría a que el desarrollo normativo de su *régimen sustantivo y procesal* se hiciera mediante ley orgánica, con respeto a su contenido esencial –arts. 53.1 y 81.1 CE–. Es evidente que la LGT es una ley ordinaria y, por tanto, inidónea o inepta, por su competencia, para desarrollar el derecho fundamental, en su contenido esencial, en lo que atañe al ámbito tributario». En este sentido, hay que recordar que el preámbulo de la Ley 11/2021 de medidas de prevención del fraude fiscal, calificó también las modificaciones introducidas sobre la entrada en domicilio como «de alcance exclusivamente

procedimental». Su regulación por Ley ordinaria resulta, sin embargo, cuestionable a la vista de la interpretación realizada por el TC en su sentencia 50/1995, de 23 de febrero, según la cual aspectos como el Juez competente, el procedimiento adecuado y el contenido de la resolución judicial están protegidos no ya por la reserva de Ley, en cualquiera de sus modalidades, sino por una Ley Orgánica individualizada, la reguladora del Poder Judicial, lo que habría de comprender, a nuestro juicio, el momento a partir del cual puede solicitarse la autorización de entrada.