

Naturaleza retrospectiva de la jurisprudencia 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

Análisis del [ATS de 27 de octubre de 2022, rec. núm. 2450/2022](#)

Raúl C. Cancio Fernández

Letrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo (España)

Extracto

La Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo aprecia la concurrencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en el recurso deducido frente a la confirmación de una liquidación tributaria que fue anulada, al considerar la sentencia de instancia que la prueba utilizada para llevar a cabo la referida regulación fue obtenida irregularmente en una diligencia de entrada y registro efectuada por la Inspección sin los requisitos y presupuestos que la nueva doctrina sobre el particular fue sentada a partir de octubre de 2020 por el Alto Tribunal, a saber, la necesidad de que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido se dicte cuando el procedimiento inspector esté ya abierto y se haya notificado al inspeccionado el inicio de ese procedimiento. Lo cierto es que, en este caso, estamos ante doctrina jurisprudencial nacida hace más de seis años después de que se produjera la entrada en el domicilio, datada en diciembre de 2013, lo que suscita un novedoso y atractivo escenario acerca de las facultades y potestades de la Inspección a la hora de obtener pruebas de los hechos con trascendencia económica que materialicen el deber de contribuir a las cargas públicas, que no era ni podía ser imaginado con anterioridad al otoño de 2020.

Publicado: 05-02-2023

Cómo citar: Cancio Fernández, R. C. (2023). Naturaleza retrospectiva de la jurisprudencia 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. (Análisis del ATS de 27 de octubre de 2022, rec. núm. 2450/2022). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 479, 83-91. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.11459>

1. Supuesto de hecho

La sentencia impugnada estimó el recurso interpuesto por la entidad contribuyente contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 16 de enero de 2020, desestimatoria de las reclamaciones interpuestas contra la liquidación provisional por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) periodos 1T 2011 a 3T 2013 y contra el acuerdo sancionador, dejando sin efecto dicha resolución, así como la liquidación y el acuerdo sancionador de los que trae causa.

Nótese que la referida liquidación, y el ulterior acuerdo sancionador, se dictaron sobre la base de la documentación obtenida en la entrada y registro de varias entidades vinculadas, entre las que se encontraba la contribuyente, desarrollada el 12 de diciembre de 2013, previa autorización judicial de entrada merced al auto y posterior sentencia confirmándolo en apelación, firmes ambas resoluciones.

En dichas actuaciones, se acreditaron, a juicio de la Inspección, una trama de defraudación consistente en la simulación por existir una única actividad económica de asesoría en sede de una de las entidades citadas habiendo sido dividida artificialmente en cinco entidades (las cinco primeras de las referidas mercantiles); sistemática utilización de facturas falsas (emitidas por algunos de los obligados referidos u otros obligados relacionados) para deducir gasto y cuotas de IVA; negocios simulados (compraventa simulada de inmovilizado entre las entidades del grupo, solicitando la devolución del IVA la simulada adquirente y no ingresándolo la aparente transmitente mediante la deducción de cuotas falsas de IVA soportado); gastos e IVA soportado registrados injustificados (proveedores indetermina-

dos o similares; variación de existencias y amortizaciones inventadas...) y otros gastos y cuotas de IVA por adquisiciones de la esfera personal y familiar (ejecuciones de obras en viviendas de su patrimonio personal, suministros para dichas viviendas, cuotas de *renting* de vehículos automóviles de uso particular de familiares, etc.).

En lo que aquí interesa, la sentencia recurrida en casación, tras un detallado recorrido por la doctrina del Tribunal Supremo (TS) 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 (rec. núm. 2966/2019 –NFJ079139–), concluye:

(q)ue el inicio del procedimiento inspector en el que situar y ubicar la práctica de la diligencia –con autorización judicial o consentimiento del obligado– de entrada en domicilio de las del art. 113 LGT, ha de ser previo en el tiempo y no concomitante a la práctica de la misma, puesto que no podrá realizarse la exigida valoración de la necesidad, idoneidad y proporcionalidad en sentido concreto de la medida invasiva por parte del Juez de garantías para poder autorizar la misma. De esta forma, tanto la solicitud como la concesión por autorización judicial son intraprocedimentales y el Juez de lo contencioso habrá de valorar si la misma se estima como necesaria, adecuada y justificada en el caso en concreto que se le presenta (sic).

Culminando sus razonamientos con el rechazo del argumento basado en la existencia previa de una sentencia firme que, en sede de apelación –rollo núm. 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 matriz, entre las que se encuentra la hoy actora, no suponiendo escollo alguno la firmeza de aquella

(p)ara analizar por esta Sala la regularización practicada como «Juez del asunto de fondo» como así lo llama la STS de 1 de octubre de 2020 [...] 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 (sic).

2. Doctrina del tribunal

La Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Alto Tribunal entiende que el recurso planteado amerita que sobre la cuestión de fondo se forme jurisprudencia, al considerar que la sentencia recurrida ha aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del TS (art. 88.3 a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa [BOE de 14 de julio] –LJCA–); porque esta cuestión jurídica está siendo resuelta de forma contradictoria por distintos Tribunales Superiores de Justicia (art. 88.2 a) LJCA), y, además, porque la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones, proyectándose sobre las distintas ramas del derecho administrativo donde puede ser necesario autorizar la entrada en domicilio para efectuar tareas de inspección, cuestión que afecta, por tanto, no solo al ámbito del derecho tributario (art. 88.2 c) LJCA), preguntando a la Sección de Enjuiciamiento 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.

Además, y complementando la anterior cuestión, la Sección de Admisión preguntaba 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.

3. Comentario crítico

Respecto a la primera cuestión que plantea este recurso de casación, debe recordarse que el TS se ha pronunciado en las Sentencias de 1 de octubre de 2020 (rec. núm. 2966/2019 –NFJ079139–) y 23 de septiembre de 2021 (rec. núm. 2672/2020 –NCJ065711–), sobre la necesidad de que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido se dicte cuando el procedimiento inspector esté ya abierto y se haya notificado al inspeccionado el inicio de ese procedimiento.

Ahora bien, en este caso estamos ante un supuesto de hecho diferente, pues en la instancia no se impugnaba el auto autorizante de la entrada, sino la propia liquidación dictada al socaire de las pruebas obtenidas en el curso de una entrada y registro autorizada judicialmente y confirmada por sentencia judicial firme, sentencia en la que no se había planteado la ilegalidad de registro por haberse acordado sin haberse iniciado un procedimiento inspector previo contra el contribuyente.

Desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24.1 de la Constitución española (CE) es palmario que la parte recurrente podía plantear la cuestión de la legalidad de las pruebas obtenidas, como así hizo, teniendo derecho a obtener una respuesta sobre la cuestión, como también así fue. Ahora bien, en el examen sobre la ilicitud de las pruebas no puede soslayarse que el auto de autorización de entrada era firme y, además, había sido confirmado por sentencia igualmente firme, por lo que cabe preguntarse si el principio de seguridad jurídica y el efecto propio de la cosa juzgada no impiden revisar, por la vía de reconocer el carácter retrospectivo de la jurisprudencia, una situación consolidada.

No puede ignorarse que el principio de seguridad jurídica debe compatibilizarse con la regla general del artículo 11.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio), en cuanto viene a sancionar la falta de efectos de las pruebas ilícitamente obtenidas, en nuestro caso, por supuesta vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Sin embargo, como excepción a este principio de invalidez automática de las pruebas ilícitamente obtenidas, existen casos en que sí se les ha reconocido efectividad. Entre esas excepciones destaca el supuesto de la actuación de buena fe por parte de los órganos de la Administración que obtienen los elementos probatorios en el seno de actuaciones que, posteriormente, se resuelve judicialmente que vulneraron un derecho fundamental. Buena fe que en un caso como el presente quedaría reforzada por la sanción judicial que autoriza la entrada. Así, podemos citar la Sentencia de la Sala de lo Penal del TS 489/2018, de 23 de octubre (rec. núm. 1674/2017 –NCJ066370–), en el seno de un delito de administración desleal, que se refiere a «lo que se llamó la excepción de la buena fe, que se viene aplicando por el Tribunal Supremo americano» (sic), y considera que la prueba obtenida vulnerando un derecho fundamental puede resultar válida «cuando se ha actuado de buena fe, con la convicción . de que la conducta se ajustaba al ordenamiento y sin indiligencia, indiferencia o desidia reprobables» (sic).

Excepción de la buena fe que también encuentra respaldo en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC), *verbi gratia*, en la Sentencia 22/2003, de 10 de febrero (BOE de 5 de marzo –NCJ041817–):

Ciertamente, en el presente caso, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la validez del consentimiento de la mujer, podría afirmarse que los agentes policiales que practicaron el registro actuaban en la creencia de estar obrando lícitamente, e incluso que su error era objetivamente invencible, lo que permitiría afirmar la ausencia de responsabilidad penal o de otro tipo derivada de este hecho. Pero, pese a la inexistencia de dolo o imprudencia, pese a la buena fe policial, desde la perspectiva constitucional que nos corresponde debemos afirmar que objetivamente el registro así practicado ha producido una vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio y que existe una relación directa entre ese hecho y el hallazgo de la pistola, relación de la que deriva la necesidad de la exclusión de los resultados del registro del acervo probatorio en función de la idea del «proceso justo», sin que esto pueda ponerse en cuestión por la menor grave-

dad de la vulneración y la también menor necesidad de tutela del derecho fundamental derivada de la buena fe de la actuación policial (sic).

Por otro lado, adviértase que el contribuyente construye su pretensión anulatoria al amparo de la doctrina jurisprudencial que la Sala Tercera alumbró en octubre de 2020, recuérdese una vez más, la imposibilidad de practicar la diligencia de entrada y registro en domicilios constitucionalmente protegidos si no existe procedimiento inspector previamente abierto con notificación al obligado tributario. Una doctrina jurisprudencial cuya verdadera dimensión nos exige recordar su evolución en el seno de la Sala desde la Sentencia de 13 de diciembre de 2002 (rec. núm. 5888/1999 –NFJ038599–) que dejaba vacía de contenido a la supuesta lesión del derecho fundamental reconocido en el artículo 18.2 de la CE ante la constatación inequívoca del consentimiento manifestado por el representante legal de la entidad titular del domicilio social al que tuvieron acceso los inspectores de tributos, a fin de realizar su misión profesional.

Doctrina confirmada en las Sentencias de 30 de octubre de 2008 (rec. núm. 5900/2006 –NFJ036048–) y 25 de junio de 2009 (rec. núm. 3783/2006 –NFJ076327–), debiendo esperar a las nucleares Sentencias del Pleno de la Sala de 23 y 24 de abril de 2010 (recs. núms. 704/2004 –NFJ088235– y 3791/2006 –NFJ038573–), en las que se ponderó la necesidad de autorización judicial o de consentimiento, si se trata de espacios físicos que son indispensables para que pueda desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros, apartándose así de las referidas sentencias anteriores.

Una tendencia doctrinal que culminó con la tantas veces invocada Sentencia de 1 de octubre de 2020, consolidada y enriquecida con las posteriores de 23 de septiembre de 2021 (rec. núm. 2672/2020 –NCJ065711–) que, de instarse que la medida se adopte inaudita parte, exige una justificación plena de que concurre tal situación excepcional en el auto de entrada, excepción que se refiere solo al anuncio de la entrada, no a las actuaciones de la Administración en cuyo curso se efectúa la solicitud; de 18 de julio de 2022 (rec. núm. 2673/2020 –NFJ087059–) que obliga a entregar copia del expediente judicial al recurrente dentro del plazo previsto para formular el recurso, y de 3 de octubre de 2022 –Sección 4.^a– (rec. núm. 1566/2021 –NCJ066260–), que establece que el consentimiento prestado tras la entrega del anexo informativo sobre derechos y obligaciones del obligado tributario antes de realizarse la inspección, a tenor de las circunstancias del caso, y teniendo en cuenta el contenido de las diligencias firmadas por el representante legal, ha de considerarse un consentimiento prestado de forma libre e informada.

Sentencias, estas últimas, que, además, han venido a fijar los límites y el alcance de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de

transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Volviendo al asunto que nos ocupa, lo cierto es que estamos ante una doctrina jurisprudencial nacida, sin embargo, más de seis años después de que se produjera la entrada en el domicilio, datada en diciembre de 2013, lo que suscita un novedoso y atractivo escenario acerca de las facultades y potestades de la Inspección a la hora de obtener pruebas de los hechos con trascendencia económica que materialicen el deber de contribuir a las cargas públicas, que no era imaginado con anterioridad a octubre de 2020.

La Sala de instancia enerva esa disonancia temporal con el argumento de que esta nueva doctrina jurisprudencial, puesta de manifiesto por la actora, no le podía ser desconocida a la Administración

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 (sic).

Debe tenerse presente que los cambios de criterio jurisprudencial, debidamente motivados, que se derivan de la evolución de la propia doctrina originada en los órganos superiores, a través de los recursos de casación y de revisión, son considerados por el TC como acorde con la CE (Sentencia del TC 246/1993, de 19 de julio, FJ 3 [BOE de 18 de agosto –NSJ001021–]). Lo cual no empece para afirmar con igual rotundidad que los cambios jurisprudenciales están sometidos a las garantías constitucionales no solo en lo que se refiere a la exigencia de motivación de la nueva jurisprudencia que se establezca, sino también al alcance temporal de las consecuencias que se puedan derivar de ese nuevo criterio jurisprudencial.

El ámbito de aplicación de la jurisprudencia, desde el punto de vista temporal, es el mismo que corresponde a la ley que interpreta. La jurisprudencia es, por su propia naturaleza, de aplicación inmediata a todos los casos sometidos a los tribunales a los que la norma sea aplicable por razones temporales, con arreglo a lo que se ha calificado, especialmente en el ámbito del derecho procesal, como principio de retroactividad mínima, en la línea del «mínimo efecto retroactivo» (Sentencia del TC 95/1993, de 22 de marzo [BOE de 27 de abril –NSJ000541–]), y de la aplicación inmediata del nuevo criterio, equivalente a dar eficacia retroactiva al cambio sobrevenido (*regular retroaction*), según subraya la doctrina científica. Esto es una consecuencia del carácter accesorio y complementario de la jurisprudencia respecto de la ley que aplica e interpreta, una de cuyas manifestaciones

se refleja en el artículo 161.1 a), inciso segundo, de la CE cuando dice que «[l]a declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a esta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada» (sic).

Consecuentemente, la eficacia retroactiva de los cambios de criterio jurisprudencial que se deduce de este principio no es absoluta, por lo que es acentuadamente interesante que la Sección de Admisión pregunte a la Sala casacional si puede prevalecer o no esa jurisprudencia cuando implique, como en este caso, el sacrificio de derechos fundamentales o también de valores que la Constitución protege frente a la aplicación retroactiva de las normas, en aras de los principios de protección de situaciones consolidadas, de garantía de la seguridad jurídica, de proscripción de la arbitrariedad.

Nótese, para terminar, que Salas territoriales como las de Navarra (Sentencia de 1 de octubre de 2021, rec. núm. 93/2021 –NFJ088231–) o Asturias (Sentencia de 22 de diciembre de 2021, rec. núm. 558/2020 –NFJ088232–) han resuelto favorablemente a las tesis de la Administración en supuestos análogos al presente, sosteniendo esta última que

El primer motivo de impugnación que plantea la entidad demandante se centra en el hecho de que la actuación inspectora se inicia con una entrada en el domicilio social carente de fundamento, citando al efecto la doctrina establecida en la STS de 1 de octubre de 2020 (recurso de casación núm. 2966/2019), habiéndose vulnerado los artículos 18 y 24 CE.

Pues bien, lo primero que cabe señalar es que la citada Sentencia de nuestro TS, resuelve un recurso de casación interpuesto contra la sentencia de 8 de marzo de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, en el recurso de apelación n.º 69/2018, interpuesto contra el auto de 4 de octubre de 2017, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 5 de Córdoba, que autorizaba la entrada en su domicilio constitucionalmente protegido. Es decir, resuelve el recurso contra la autorización de entrada, y no las consecuencias que una entrada autorizada con resolución judicial firme pueda tener sobre el resultado y resolución del procedimiento de inspección tributaria.

Así, no cabe aplicar en este supuesto la doctrina invocada, en tanto que el Auto de autorización de entrada, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 1 de Gijón, en fecha 6 de julio no fue objeto de impugnación, y devino firme, por lo que no es este el momento de analizar la legalidad del mismo. En este mismo sentido se pronuncia la STS de Navarra de 1 de octubre de 2021 (recurso 93/2021), cuando en su Fundamento Cuarto afirma: «No es aplicable en este caso la STS N.º 1231/2020, de 01/10/2020, Rec. 2966/2019, que se refiere a los requisitos que debe cumplir una autorización judicial de entrada practicada por la Administración Tributaria, porque en nuestro caso no se juzga la legalidad de la autorización de

entrada, sino que la autorización de entrada es firme y no existe declaración de nulidad de la misma que pueda determinar la nulidad de la actuación inspectora».

Y en idéntico sentido, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 28 de julio de 2020 (rec. núm. 739/2016), que razona: «Sin embargo, dicho auto es una resolución judicial firme por no haber sido recurrido en apelación ante esta Sala en el plazo de quince días desde su notificación, no pudiendo en este proceso reabrir un debate ya finalizado por el principio de seguridad jurídica y por el propio consentimiento del auto por el actor. Por ello, no puede esta Sala entrar a valorar los argumentos de la demanda referidos a una resolución firme e inatacable, así como tampoco cabe cuestionar la información proporcionada al Juzgado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, pues forma parte de dicha resolución y no fue impugnada en tiempo y forma.

Por ello, no cabe apreciar ni son admisibles los alegatos referidos a la ilegalidad de las pruebas obtenidas por el registro, ni cabe invocar extemporáneamente la vulneración de derechos fundamentales (sic).