

No toda lesión del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio se traduce automáticamente en la vulneración del derecho a un proceso con todas las garantías

Se plantea en el litigio si las pruebas y evidencias obtenidas en la entrada y registro autorizada judicialmente, aun con vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio, deben ser excluidas, por esa única razón, del proceso contencioso-administrativo.

Señala la Sala 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. En el presente supuesto dicha vulneración radica exclusivamente en la falta de notificación previa al obligado tributario de la incoación del procedimiento inspector para el que se solicitó autorización de entrada, habiendo obtenido la Administración unas pruebas que no han de ser excluidas y valoradas en el proceso, ya que la única conexión jurídica entre el vicio determinante de la lesión del derecho fundamental y la obtención de la prueba es la valoración que se hace sobre la autorización judicial firme, a la luz de la evolución jurisprudencial acerca de uno de los requisitos para acceder a la solicitud de autorización de entrada que no afecta a ningún elemento nuclear del juicio de idoneidad, necesidad y proporcionalidad de la autorización, sino a un requisito de notificación previa al obligado tributario al inicio del procedimiento inspector.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 565/2024, de 05 de abril de 2024

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 2565/2022

Ponente Excmo. Sr. RAFAEL TOLEDANO CANTERO

En Madrid, a 5 de abril de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2565/2022, promovido por la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia núm. 89, de 19 de enero de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 1379/2020.

Comparece como parte recurrida Barna Finques, S.L., representada 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. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado contra la sentencia núm. 89, dictada el 19 de enero de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria del recurso núm. 1379/2020 formulado por Barna Finques 2001, S.L. frente a la resolución del Tribunal

Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 16 de enero de 2020, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. 08-08603-2016, 08-08605-2016 y 08-08610-2016, respecto de los acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria, de la Delegación Especial de Cataluña, sede Barcelona, Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"] de 3T 2009 a 3T 2013 y de imposición de sanciones tributarias resultantes.

SEGUNDO.- La Sala de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"TERCERO. - Decisión de la Sala.

[...]

IV. Sobre la entrada y registro practicada por la Inspección el 12 diciembre de 2013 con carácter previo al inicio del procedimiento inspector. incidencia de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en las sentencias de 1 octubre de 2020 y 23 de septiembre de 2021.

i. La cuestión sobre la que ahora nos adentramos tiene una especial relevancia y ha ocasionado un panorama sobre 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 2019. Nadie puede desconocer a estas alturas la litigiosidad abultada, retroalimentada y cargada de citas del Tribunal Constitucional que se ha ido generando a la vez que la importancia que para la Administración tributaria mostraban esas diligencias de entrada en domicilios constitucionalmente protegidos iba en aumento como un poder incuestionado, efectivo y socialmente aceptado bajo lemas más o menos mediáticos.

La parte actora plantea el argumento relativo a la nulidad de la liquidación en base a esta nueva Jurisprudencia que a partir del año 2019, más intensamente en el 2020, y ya consolidada en el 2021, determina que no sea posible la práctica de diligencia de entrada y registro en domicilios constitucionalmente protegidos si no existe procedimiento inspector previamente abierto con notificación al obligado tributario de los "... impuestos y los periodos a que afectan las pesquisas...". Es decir, a través del ropaje del procedimiento inspector, integrar la diligencia de entrada y registro como una potestad más de las que ostenta la Administración Tributaria, si quiera mucho más intensa puesto que atenta con uno de los valores estructurales de nuestro Estado de Derecho.

Si bien es cierto que se plantea en la demanda como motivo de nulidad tercero a la resolución impugnada, procede alterar su examen puesto que, la incidencia que habrá de tener en la decisión final a adoptar así como la necesidad de atender al esquema real del tramitación procedimental en la investigación iniciada con ocasión de la entrada el 12 diciembre de 2013 en el domicilio social de sociedades del Grupo, determina su previa atención por la Sala.

ii. Sin ánimos de ser reiterativos, pero sí definitorios del marco jurisprudencial creado a partir de la STS 1 de octubre de 2020, n.º 1231/2020, respecto a los requisitos que habrá y habrán de concurrir en las diligencias de entrada y registro a practicar por la Inspección Tributaria, conforme a los arts. 113 y 142 LGT 58/2003, cabe recordar los pasajes del FJ Quinto de la misma [...]

Vemos, por tanto, necesidad de procedimiento inspector abierto y notificado como requisito inexcusable que habrá de enmarcar esta diligencia excepcional y extraordinariamente invasiva, provista de unos requerimientos de motivación específicos, inexcusables y temporizados a ese momento. La sentencia extractada se pronunció exclusivamente en relación a la actuación del Juez de garantías a la hora de ponderar la procedencia de la diligencia que se le solicitó por parte de la Inspección y que fue autorizada y confirmada en apelación, pero la doctrina que fija no queda exclusivamente referida a esa actuación concreta de control jurisdiccional de la intromisión en el

derecho fundamental que se pretende -como no cabe duda alguna- una clara vocación, de resituar la labor de la Inspección en la práctica de estas diligencias a las que el Legislador las ha dotado de especial protección y por tanto, constituir esta Jurisprudencia, un marco de revisión de cualquier impugnación que se realice a la regularización tributaria que haya sido realizada en virtud de una entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido que haya supuesto el inicio del procedimiento inspector en ese mismo acto y que atendiendo al contenido del art. 18.2 CE o se haya practicado con autorización judicial o se haya solicitado consentimiento del obligado tributario. Y ello porque no hay procedimiento previo de investigación y comprobación abierto por lo que ese consentimiento no podría ser otorgado con plenitud de garantías.

Esta doctrina se ha ratificado de forma contundente con ocasión de la STS de 23 de septiembre de 2021, n.º 1163/2021:

[...]

De esta forma ha dejado claro el TS que 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. La singularidad que presenta la protección del derecho del derecho a la inviolabilidad del domicilio en concurrencia con la efectividad del deber constitucional de todos a contribuir a las cargas públicas no permite un sacrificio incondicionado de aquel, puesto que en otros ámbitos sectoriales también de incuestionable interés público (medio ambiente, patrimonio cultural...) conviven y se permite que la Administración ejercite sus potestades de conservación, tutela y disfrute sin que se presuma de antemano la existencia de manifiesta oposición, cuando menos. Nadie discute la peculiaridad, si se quiere llamar así, que presenta el ámbito tributario, pero hay que recordar que el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio es y sigue siendo la columna vertebral del sistema constitucional de derechos fundamentales por entroncar con la dignidad y desarrollo de la persona en su más clara e indiscutida concepción. Y todo ello, además, en un contexto temporal que no puede desconocerse en cuanto a posibilidades e instrumentos de los que goza la Administración sin acudir a tal injerencia o invasión. Es una reflexión ponderada y sosegada la que habrá de reconsiderar la relación Administración-contribuyentes sobre nuevos postulados que equilibren las potestades de unos y las obligaciones de otros.

iii. 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 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.

iv. Otra cuestión importante a reseñar es la relativa a la existencia de una sentencia de esta Sala y Sección -n.º 1067/2014, de 18 de diciembre-, si citada por la demandada, que en sede de apelación -rollo n.º 72/2014- confirmó el auto de autorización judicial dictado por el Juzgado c-a núm. 12 de los 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.

La existencia de esa sentencia que confirmó la decisión de autorización del Juez de instancia no ha de suponer un escollo ahora, para 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. Y ello por varias razones, en primer lugar, porque el "Juez de fondo" no se desprovee de la obligación de garantizar la defensa de los derechos fundamentales y así se haría en el caso de que no se hubiera formulado recurso de apelación contra el auto de autorización reservando la impugnación contra la liquidación que se dictara en su día pero con argumentos referidos a la diligencia de entrada domiciliaria. Además, en segundo lugar, la naturaleza que ostenta la autorización judicial como acto-condición para la ejecución de la medida, supone que no se pongan de manifiesto cuestiones que sí han de verse con complitud en un recurso contra la regularización en su día dictada. Por otra parte, esta Sala no puede desconocer la relevancia de la nueva Jurisprudencia, que le vincula, por fijar interpretación uniforme en relación a la pertinente autorización judicial a dictar al amparo del art. 8.6 LJCA (en la redacción entonces vigente) y art. 91.2 LOPJ, sustentada en los arts. 113, 142.2 LGT. Y si bien es cierto que la autorización judicial resultó confirmada, por esta Sala, contra la indicada sentencia no cabía recurso alguno y así se expresó en la misma, de forma que no podía ofrecerse en aquel momento interpretación jurisprudencial sobre los requisitos y circunstancias que debían acompañar a una solicitud y concesión de autorización judicial en el ámbito tributario por parte de nuestro Alto Tribunal, como así ha acontecido tras la reforma del recurso de casación por LO 7/2015, 21 de julio y la nueva configuración del recurso de casación. Asimismo, cabría señalar también que si bien es cierto que se analizó por aquella sentencia de esta Sala y Sección -n.º 1067/2014- la procedencia de la medida, ni se controló la ejecución de la misma, en cuanto a vicios e irregularidades que acompañaron a la ejecución tal y como se dispuso por el Juez y como marca la Jurisprudencia constitucional. Obviamente, este aspecto no puede desconocerse que conecta a esta Sala, en el momento actual, con la función de Juez de garantías pues el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio - art. 18.2 CE- no se preserva solo con la existencia de una autorización judicial que habilite a la Administración para ejecutar el acto -que aquí es una diligencia de entrada negándole el carácter de acto definitivo- sino que ha de llevarse a cabo esa ejecución con la observancia de una serie de requerimientos y circunstancias que no excedan y agraven el atentado al mismo y el Juez de garantías que autorizó en su día la medida, no lo hizo, ni permitió -por la naturaleza precaria del procedimiento de autorización según su configuración legal en el art. 8.6 LJCA- a la parte afectada que lo hiciera. Por último, y no menos importante, no pueden reputarse válidos y eficaces, datos y documentos que se hayan obtenido con vulneración de derechos fundamentales y fuera del marco de garantía que supone un procedimiento de, comprobación, de forma que si nuestro Tribunal Supremo reputa que esos datos con esa calificación - si bien no para procedimientos futuros, sobre lo que no se pronuncia-, también nosotros lo debemos hacer puesto que es una prueba nula y no debe tener efecto alguno al haberse obtenido sin las garantías constitucionales y legales para producir efecto -ex art. 11 LOPJ-.

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.

v. En su virtud, procede estimar el recurso y en consecuencia, anular la resolución impugnada, así como la liquidación que confirma e igualmente el acuerdo sancionador que trae causa de dicha regularización, sin necesidad de examinar las demás alegaciones formuladas.

[...]"

El abogado del Estado preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 2 de marzo de 2022, identificando como normas legales que se consideran infringidas: (i) los artículos 9.3 de la Constitución española ["CE"], 267.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial ["LOPJ"] y 207 y 222 de la ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil ["LEC"]; y (ii) los artículos 8.6 de la ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"] y 113 y 142 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 18.2 y 24 de la CE y 11 de la LOPJ.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 7 de marzo de 2022.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 20 de julio de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

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

2.1. 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.

2.2. 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.

3.º) 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.

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".

La representación de la mercantil se opuso a la admisión del recurso de casación.

CUARTO.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la Abogacía del Estado, mediante escrito registrado el 31 de julio de 2023, interpuso el recurso de casación en el que manifiesta que su "[...] pretensión coincide con la acogida en las sentencias del Tribunal Supremo de 9-6-23, RCA 2086/2022 y RCA 2525/2022", y "[...] solicita de la

Sala a la que aplique la doctrina establecida en las sentencias mencionadas" (pág. 9 del escrito de interposición).

Finalmente suplica a la Sala que "[...] fije doctrina en los términos que propugn[a] 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 BARNÁ FINQUES 2011, S.L., con imposición a la recurrente de las costas en la instancia".

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el procurador de la entidad Barna Finques 2001, S.L. presenta, el día 16 de octubre de 2023, escrito de oposición en el que sostiene "[...] que al efectuarse (no al autorizarse) la entrada y registro con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, se vulneró el derecho a la inviolabilidad del domicilio", por lo que "[...] no se estaría aplicando de forma retrospectiva la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, puesto que esa jurisprudencia ya existía en el momento de dictarse la sentencia al revisar el desarrollo de la entrada y registro. Y, en cualquier caso, aun cuando sí se estuviera aplicando de forma retrospectiva la jurisprudencia, esa aplicación no se vería limitada por el principio de seguridad jurídica (que exige el respeto de las situaciones consolidadas) porque, como venimos desarrollando, el fundamento del TSJ Cataluña para anular los actos recurridos no era la ilegalidad del auto, sino que la entrada se produjo con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras". En consecuencia -concluye- "[...] en el caso de la sentencia de instancia no encontramos límite a la aplicación retrospectiva de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la medida que no se vulnera, como pretende argumentar la Abogacía del Estado el principio de seguridad jurídica (que exige el respeto de las situaciones consolidadas)" (págs. 8 a 10 del escrito de oposición).

Argumenta también que "[...] en el momento procesal oportuno, sobre la ilicitud de la prueba obtenida en base a que la entrada y registro se produjo con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras, la Abogacía del Estado nada dijo, de tal manera que se utiliza este recurso de casación para tratar de subsanar su inactividad", introduciendo así una cuestión nueva que "[...] pone de manifiesto la improcedencia del recurso de casación" (págs. 11-12), y suplica a la Sala "[...] desestime el recurso de casación interpuesto, confirmando la sentencia recurrida".

SEXTO.- 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 2 de abril de 2024, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 89, dictada el 19 de enero de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria del recurso núm. 1379/2020 interpuesto por Barna Finques 2001, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 16 de enero de 2020, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. 08-08603-2016, 08-08605-2016 y 08-08610-2016, respecto de los acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria, de la Delegación Especial de Cataluña, sede Barcelona, Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el concepto de liquidación provisional del Impuesto sobre el Valor Añadido ["IVA"] de 3T 2009 a 3T 2013 y de imposición de sanciones tributarias resultantes.

SEGUNDO.- Antecedentes del litigio.

1.º.- Autorización de entrada en domicilio.

El 27 de noviembre de 2013 el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 12 de los de Barcelona dictó auto en el procedimiento especial núm. 466/2013, por el que se autorizó la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido solicitada por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, figurando entre otros en el domicilio de la entidad 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 de autorización de 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 núm. 72/2014.

2.º.- Inicio actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.

El 12 de diciembre de 2013 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación con alcance general respecto del Impuesto sobre Sociedades ["IS"] 2009 a 2012, e IVA del tercer trimestre de 2009 al cuarto de 2012, tras la ampliación de su extensión al IVA del primer trimestre al tercero de 2013 mediante comunicación efectuada el 30 de diciembre de 2013 y tras la ampliación de 24 meses del plazo máximo de resolución mediante acto notificado el 2 de diciembre de 2014, le fue extendida el 25 de noviembre de 2015 un acta en disconformidad, A02 72624161 por IVA 3T 2009 a 4T 2013.

3.º.- 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 del IVA, 3T 2009 A 3T 2013.

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

4.º.- Resolución sancionadora.

Trayendo causa de tales hechos, el 27 de junio de 2016 la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, sede Barcelona, notificó a la obligada la imposición de 16 sanciones por la comisión entre 4T 2009 y 3T 2013 de otras tantas infracciones tributarias de los certificados en el artículo 191 la ley 58/2003 General Tributaria, así como otro por el que se le Y pusieron dos sanciones por la comisión de sendas infracciones en 2000 10:02 1012 de las certificadas en el artículo 201 de la ley 58/2003, General Tributaria.

5.º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación Barna Finques 2001 S.L. interpuso las reclamaciones económico-administrativa núms. 08-08603-2016, 08-08605-2016 y 08-08610-2016 ante el TEAR de Cataluña.

6.º.-Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

El 16 de enero de 2020 el TEAR dictó resolución por la que desestimó la reclamación económico-administrativa números 08-08603-2016, 08-08605-2016 y 08-08610-2016.

7.º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Barna Finques 2001, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 1379/2020 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- La cuestión de interés casacional.

En el auto de 20 de julio de 2023, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir este recurso de casación para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

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

2.1. 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.

2.2. 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.

3.º) 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.

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.- Los escritos de interposición y oposición.

A) El escrito de interposición de la Abogacía del Estado invoca la infracción del artículo 9.3 CE, del art 267.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ) y de los arts. 207 y 222 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC); así como de los artículos 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA) y 113 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con relación a los artículos 18.2 CE y 24 CE y 11 de la LOPJ.

Después de reseñar que el auto de admisión expone que las cuestiones que suscita el presente recurso de casación han sido resueltas en dos sentencias de la Sección Segunda de esta Sala Tercera

del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2023 (rec. cas. 2086/2022, ECLI:ES:TS:2023:2766 y rec. cas. 2525/2022, ECLI:ES:TS:2023:2742), en sentido favorable a las pretensiones sostenidas por la recurrente, que al igual en este recurso, era la Administración General del Estado, manifiesta expresamente que la pretensión sostenida en el presente recurso de casación coincide con la acogida en las referidas sentencias del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2023.

B) El escrito de oposición de la parte recurrida, Barna Fines 2001 S.L.

Se opone a la invocación de vulneración del principio de cosa juzgada. Advierte que el control del TSJ Cataluña en la apelación contra el auto de autorización de entrada, se circunscribió a un examen de la violación del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, pero en un momento en que aun no se exigía que la autorización de entrada había de producirse existiendo un previo procedimiento inspector.

Apunta que el Tribunal debe examinar y valorar la ilicitud de la prueba ilegalmente obtenida al revisar o enjuiciar los excesos en la ejecución del auto o las irregularidades cometidas durante la entrada y registro y entiende que no obsta a ello un eventual efecto de cosa juzgada.

Expresa que las pruebas pueden ser ilícitas porque el auto 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 y que la firmeza del Auto no impide que se revise el segundo motivo, que únicamente puede discutirse en el seno del recurso contra la propia liquidación y sanción.

QUINTO.- El juicio de la Sala. Remisión a la doctrina jurisprudencial fijada en las sentencias del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2023 (rec. cas. 2086/2022 y rec. cas. 2525/2022).

Este recuso de casación plantea las mismas cuestiones ya resueltas entre otras, en dos sentencias de esta Sala y Sección del Tribunal Supremo, concretamente en la STS de 9 de junio de 2023 (rec. 2086/2022 - ECLI:ES:TS:2023:2766) y STS de 9 junio de 2023 (rec. cas. 2525/2022 - ECLI:ES:TS:2023:2742), sobre la validez de las pruebas obtenidas en el curso de una actuación de entrada y registro en un domicilio con autorización judicial, que se produjo sin haber notificado previamente al obligado tributario la iniciación del procedimiento de regularización tributaria.

Se dijo en la STS de 9 de junio de 2023, cit.:

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

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

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

pretende la valoración de la prueba obtenida con ocasión de la vulneración de la inviolabilidad del domicilio.

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

La argumentación del recurso de casación de la abogacía del Estado mezcla dos efectos diferentes de la firmeza de las resoluciones judiciales. Por una parte, considera vulnerado el art. 267.1 LOPJ. Este precepto legal, cuyo equivalente en la Ley de Enjuiciamiento Civil es el art. 214.1 LEC, establece el principio de invariabilidad de las resoluciones judiciales, no el efecto de cosa juzgada. Dice el art. 267.1 LOPJ que "[...] 1. Los tribunales no podrán variar las resoluciones que pronuncien después de firmadas, pero sí aclarar algún concepto oscuro y rectificar cualquier error material de que adolezcan [...]]", lo que reitera el art. 214.1 LEC. Ese efecto de invariabilidad de las resoluciones judiciales, es una vinculación para el propio tribunal que dictó aquella resolución, sea en primera instancia o, en su caso, en vía de recurso de apelación. El efecto de invariabilidad de las resoluciones judiciales, no solo de las sentencias o autos que pongan término al proceso, es un efecto interno dentro del propio proceso en que recae la resolución. Pero la sentencia recurrida, si bien se mira, no hace alteración alguna del contenido del auto de 27 de noviembre de 2013 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 12 de los de Barcelona en el procedimiento especial núm. 466/2013, que autorizó, en las condiciones dispuestas en el mismo, la diligencia de entrada y registrado en el domicilio. Por tanto, no incurre en infracción del art. 267.1 LOPJ.

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

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

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

Tampoco es de apreciar que se haya vulnerado el principio de cosa juzgada en ninguno de sus efectos. En la tesis de la abogacía del Estado, el auto firme de autorización de entrada y registro de 27 de noviembre de 2013, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 12 de los de Barcelona, en el procedimiento especial 466/2013, impediría, por efecto de la cosa juzgada material, el pronunciamiento de la sentencia recurrida. No es así. Hay que distinguir entre el efecto impeditivo o excluyente de la cosa juzgada material, que impide cualquier nuevo pronunciamiento, entre las mismas partes y sobre el mismo objeto, esto es, sobre idéntica pretensión, y el efecto positivo o prejudicial, del efecto positivo o prejudicial. El art. 222.1 LEC, exige, para que opere el efecto el efecto impeditivo de la cosa juzgada material, que concorra la triple identidad de partes, objeto y de causa de pedir. Pero el procedimiento especial de autorización de entrada y registro tiene un ámbito más 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 vulneren un derecho fundamental por funcionarios y autoridades. Ahora bien, esta regla de exclusión requiere la necesaria ponderación de sus consecuencias, lo que resulta tanto más necesario cuando, como ocurre en este caso, las pruebas y evidencias se obtuvieron en el curso de una actuación autorizada judicialmente, en un proceso en el que, sin perjuicio de las precisiones que luego se harán, se observaron las garantías y presupuestos para otorgar la autorización, a tenor del estado de interpretación jurídica establecido por la jurisprudencia en ese momento.

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

La anterior doctrina jurisprudencial debe ser reiterada en este caso, como solicita la parte recurrente, Abogacía del Estado. La recurrida por su parte no hace un análisis explícito de la referida doctrina jurisprudencial, limitándose a argumentar que la infracción de normas jurídicas denunciada en el recurso de casación constituiría, a su entender, una cuestión nueva respecto a las planteadas en el procedimiento de instancia, y ello porque afirma que la contestación a la demanda de la Abogacía del Estado no analizó la eventual invalidez de las pruebas obtenidas en el curso de una actuación de entrada y registro en un domicilio con autorización judicial, que se produjo sin haber notificado previamente al obligado tributario la iniciación del procedimiento de regularización tributaria. Obviamente esta cuestión no es nueva, pues se introdujo en el debate por las partes, en especial por la demandante, y se analizó por la sentencia recurrida, por lo que la denuncia de infracción de las normas jurídicas que invoca el recurso de casación en absoluto altera los términos del debate sostenido en la instancia.

SEXTO.- Resolución de las pretensiones.

En consecuencia, en aplicación de la doctrina jurisprudencial establecida, 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.

SÉPTIMO.- Las costas.

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, al acordarse la retroacción de las actuaciones no ha lugar a hacer pronunciamiento.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de acuerdo con la interpretación de las normas establecida:

- 1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 2565/2022, interpuesto por la Abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 89, de 19 de enero de 2022, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 1379/2020. Casar y anular la sentencia recurrida.
- 2.- Retrotraer las actuaciones para que la Sala de instancia, con nuevo señalamiento, 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 por el auto de 27 de noviembre de 2013, dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 12 de los de Barcelona, en el procedimiento especial núm. 466/2013.
- 3.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.