



Roj: **STS 2468/2023 - ECLI:ES:TS:2023:2468**

Id Cendoj: **28079130022023100186**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **06/06/2023**

Nº de Recurso: **854/2021**

Nº de Resolución: **737/2023**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 6177/2020,**
ATS 14567/2021,
STS 2468/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 737/2023

Fecha de sentencia: 06/06/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 854/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/05/2023

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

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

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

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 854/2021

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

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 737/2023

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 6 de junio de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **854/2021**, interpuesto por el procurador don Jorge Ignacio Freire Rodríguez, en nombre y representación de **DON Jesús María**, contra la sentencia de 22 de octubre de 2020, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso nº 15677/2019. Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 22 de octubre de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que desestimamos el recurso contencioso-administrativo presentado por D. Jesús María contra la resolución de 30.09.2019 del TEAR (IRPF años 2009-10-1 1-12, exped. NUM000 y acumulados/ NUM001). Se le imponen las costas [...]".

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia a las partes, el procurador Sr. Freire Rodríguez, en nombre y representación del Sr. Jesús María, presentó escrito de 3 de diciembre de 2020, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas:

(i) los artículos 18.2 (inviolabilidad del domicilio), 24.2 (derechos a un proceso con todas las garantías, a no sufrir pesquisas arbitrarias y la intangibilidad de lo juzgado) y 9.3 (principio de seguridad jurídica) de la Constitución Española (CE); (ii) los artículos 10.2 (preferencia de la jurisdicción penal) y 11.1 (nulidad de las pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales) de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ); (iii) el artículo 143.2 (exigencia de acta de inspección) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y el artículo 172.4 (obligación de la Administración tributaria de, una vez finalizada la entrada y reconocimiento, comunicar al órgano jurisdiccional que la autorizó las circunstancias, incidencias y resultados de la misma) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 16 de diciembre de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Freire Rodríguez, en la indicada representación, ha comparecido el 11 de febrero de 2021; y la Administración General del Estado lo ha hecho el 8 de febrero de 2021, dentro ambos del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 10 de noviembre de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si la Administración puede realizar regularizaciones tributarias e imponer sanciones con relación a un obligado tomando en consideración documentos incautados como consecuencia de un registro domiciliario practicado respecto de otros obligados (registro autorizado por el juez contencioso-administrativo), cuando, posteriormente, tales documentos fueron declarados por la jurisdicción penal como constitutivos de una prueba nula, al apreciar vulneración de derechos fundamentales en su obtención, por haberse excedido los funcionarios de la Administración tributaria de lo autorizado, en particular, por entender que los referidos documentos constituían "hallazgos casuales" referidos a otros sujetos y relativos a otros impuestos y ejercicios distintos a aquéllos para los que se obtuvo la autorización de entrada y registro [...]".

2. El procurador Sr. Freire Rodríguez, en la ya expresada representación, interpuso recurso de casación en escrito de 10 de diciembre de 2021, en el que se indica lo siguiente:



"[...] La pretensión deducida en el presente recurso de casación tiene por objeto que se case y anule la Sentencia 451/2020 dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el PO 115677/2019, solicitando, en consecuencia, que se dicte sentencia en la que se declare y establezca el criterio de que la Administración Tributaria no puede practicar regularizaciones tributarias ni imponer sanciones en relación a un sujeto pasivo, tomando en consideración documentos incautados como consecuencia de un registro domiciliario practicado respecto de otros sujetos, cuando posteriormente la jurisdicción penal ha declarado la ilicitud del registro y considerado que los documentos incautados en el mismo eran constitutivos de una prueba nula, al apreciar vulneración de derechos fundamentales en su obtención, por haberse producido un exceso respecto a lo autorizado por parte de los funcionarios de la AEAT y, en particular, por entender que los referidos documentos constituían "hallazgos casuales" referidos a otros sujetos y relativos a otros impuestos y ejercicios distintos a aquéllos para los que se obtuvo la autorización de entrada y registro.

La fijación de la citada doctrina ha de determinar la anulación de la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia y, en consecuencia, de los actos administrativos de liquidación y sancionadores tributarios, habida cuenta que los mismos se han fundamentado en una prueba nula, obtenida en un registro previo decretado nulo por haber sido llevado a cabo violentando derechos y/o libertades fundamentales [...]."

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito el 21 de enero de 2022, donde dentro del plazo concedido y previa autorización, afirma:

"[...] Por las razones expuestas, nos oponemos a las pretensiones deducidas de contrario y solicitamos de la Sala que, con desestimación del recurso de casación interpuesto, confirme la resolución recurrida por ser ajustada a derecho.

Y respecto de la cuestión que plantea el auto de admisión, consideramos que sobre la cuestión planteada en el auto no es posible establecer una doctrina de carácter general, si bien, en el presente caso la Sala de instancia no estaba vinculada por la declaración de nulidad de las pruebas acordada por el tribunal penal [...]."

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 30 de mayo de 2023, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en determinar si la Administración puede realizar regularizaciones tributarias e imponer sanciones con relación a un obligado tomando en consideración documentos incautados como consecuencia de un registro domiciliario practicado respecto de otros obligados (registro autorizado por el juez contencioso-administrativo), cuando, posteriormente, tales documentos fueron declarados por la jurisdicción penal como constitutivos de una prueba nula, al apreciar vulneración de derechos fundamentales en su obtención, por haberse excedido los funcionarios de la Administración tributaria de lo autorizado, en particular, por entender que los referidos documentos constituían "hallazgos casuales" referidos a otros sujetos y relativos a otros impuestos y ejercicios distintos a aquéllos para los que se obtuvo la autorización de entrada y registro.

SEGUNDO.- Remisión a los precedentes.

La resolución de este recurso no puede prescindir de la respuesta dada a recursos precedentes, sobre la misma cuestión, en relación con el registro domiciliario seguido en actuaciones penales y con la incautación de documentación en dicha entrada, perteneciente a un tercero, ya ha habido jurisprudencia de esta Sala, como lo adviera el auto de admisión (F.J. sexto):

"[...] 2. Resta añadir que en el presente recurso de casación se plantea una cuestión sustancialmente idéntica a la que ya ha sido determinante de la admisión de tres recursos de casación (RRCA/2190/2020; 2778/2020, y 3895/2020), por autos de 8 de octubre de 2020, 15 de octubre de 2020 y 11 de diciembre de 2020, respectivamente.

Además, recientemente la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha dictado sentencia en el RCA 3895/2020, en fecha 14 de julio de 2021, en la que se fija doctrina en un sentido coincidente con el defendido por la parte recurrente. En el mismo sentido, las sentencias de 16 de julio de 2021, dictadas en los RCA 2190/2020 y 2778/2020, respectivamente [...]."

**TERCERO.- Doctrina de la Sala.**

En definitiva, el objeto, partiendo de la doctrina jurisprudencial ya formada, reclama la determinación de si la Administración puede realizar regularizaciones tributarias e imponer sanciones con relación a un contribuyente tomando en consideración documentos incautados como consecuencia de un registro domiciliario practicado respecto de otros obligados (autorizado por el juez contencioso-administrativo) cuando, posteriormente, tales documentos fueron declarados por la jurisdicción penal como constitutivos de una prueba nula, al apreciar vulneración de derechos fundamentales en su obtención, por haberse excedido los funcionarios de la Administración tributaria de lo autorizado, en particular, por entender que los referidos documentos constituían *hallazgos casuales* referidos a otros sujetos y relativos a otros impuestos y ejercicios distintos a aquéllos para los que se obtuvo la autorización de entrada y registro.

Obviamente, la respuesta a tal pregunta es que la Administración no puede regularizar ni sancionar en tales circunstancias y a partir de tales datos. La sentencia de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo de 14 de julio de 2021 (recurso de casación nº 3895/2020) declara esta doctrina con valor de jurisprudencia, que ahora debemos reproducir como punto de partida de la nulidad de la sentencia y de los actos administrativos impugnados en la instancia.

"[...] QUINTO.- Interpretación jurídica de las cuestiones planteadas en el auto de admisión, a efectos de jurisprudencia.

La cuestión interpretativa que la Sección de Admisión de esta Sala nos propone, debe ser contestada del siguiente modo, a efectos de fijación de doctrina jurisprudencial:

1) La Administración tributaria no puede realizar válidamente comprobaciones, determinar liquidaciones o imponer sanciones a un obligado tributario tomando como fundamento fáctico de la obligación fiscal supuestamente incumplida los documentos o pruebas incautados como consecuencia de un registro practicado en el domicilio de terceros (aunque se haya autorizado la entrada y registro por el juez de esta jurisdicción), cuando tales documentos fueron considerados nulos en sentencia penal firme, por estar incursos en vulneración de derechos fundamentales en su obtención.

Aun cuando tal declaración penal no se hubiera llevado a cabo formalmente, la nulidad procedería de lo establecido en el art. 11 LOPJ , conforme al cual "no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales ".

2) El exceso de los funcionarios de la Administración tributaria sobre lo autorizado en el auto judicial es contrario a derecho y deber ser controlado, a posteriori, por el propio juez autorizando, a través del mecanismo de dación de cuenta que la Administración está obligada a realizar, art. 172 RGAT, sin que la infracción de dicho trámite deba perjudicar al afectado por él.

3) *Se consideran hallazgos casuales los documentos referidos a otros sujetos y relativos a otros impuestos y ejercicios distintos a aquéllos para los que se obtuvo la autorización judicial de entrada y registro y, por tanto, supeditados en su validez como prueba y en su idoneidad para servir de base a las actuaciones inspectoras y sancionadoras a la licitud y regularidad del registro de que se trate, lo que afecta tanto a su adopción y autorización como al modo de efectuarse su práctica.*

4) *La acreditación, por la Administración tributaria, de que la prueba obtenida, como hallazgo casual, en el registro de un tercero, con finalidad de determinar otros tributos, no es la misma utilizada en la ulterior regularización y sanción, a efectos de determinar el alcance y extensión de la prueba nula, es carga que corresponde a la Administración, dado su deber de identificar y custodiar pertinentemente la prueba obtenida en un registro, máxime si pertenece o afecta a terceros.*

SEXO.- Aplicación de la doctrina jurisprudencial que hemos establecido al caso concreto que nos ocupa.

Consecuencia natural derivada de la interpretación que hemos efectuado sobre los artículos 18.2 y 24.2 CE , en relación con los artículos 10 y 11 LOPJ , artículos 143.2 LGT y 172 a 175 del RGAT, con sus concordantes, es la declaración de haber lugar al recurso de casación, toda vez que el criterio establecido por la Sala de instancia es disconforme a Derecho, ya que interpreta incorrectamente tales preceptos y minimiza hasta la absoluta irrelevancia los graves defectos advertidos en la práctica del registro a que se ha hecho continua referencia [...]."

Las dudas que suscita, en su oposición al recurso, el Abogado del Estado, no son en absoluto atendibles. En este asunto, la sentencia impugnada -que la expresada parte defiende, con arreglo a su posición procesal-, dice lo siguiente:

"[...] En cuanto a la primera cuestión; el recurrente -con apoyo en la sentencia 50/2018 del Juzgado de lo Penal núm. 1 de Pontevedra , confirmada por la sentencia 31/2019 de la Sección 2 a de la Audiencia



Provincial de Pontevedra - considera que la entrada y registro acordada por la Inspección de Tributos es nula y, en consecuencia, ninguna de la documental intervenida al grupo LITO es admisible como prueba.

Sin perjuicio de subrayar que es una cuestión pendiente del pronunciamiento del TS -en los recursos de casación presentados contra sentencias de esta Sala- a falta del criterio del Tribunal Supremo, esta Sala considera que el pronunciamiento de la jurisdicción penal solo afecta a ese ámbito -hablamos de un ámbito sancionador extremo- y no se extiende a las consecuencias tributarias en los procesos que no alcanzaban el límite del delito fiscal [...]

Resulta, por tanto, verdaderamente insólito, que se ponga en cuestión, sin indicio alguno, que la sentencia penal firme que declaró la nulidad de las pruebas obtenidas en la entrada y registro acordada en su día, no es la que afecta al aquí recurrente, que la invocó y sobre la que obtuvo respuesta fundada la Sala de este orden jurisdiccional de Galicia, que en varias resoluciones hemos considerado disconformes a Derecho.

La insinuación claramente infundada del Estado, vertida en un asunto idéntico a otros anteriores en que tal parte ha visto rechazadas sus pretensiones, parte de la imputación, ciertamente ligera, de que el auto de admisión no ha tenido suficientemente en cuenta la plena identidad de este asunto, dada su inequívoca conexión con el registro mencionado y declarado nulo en una sentencia penal -no en otra, en virtud de una conjetura no respaldada- o no ha comprobado bien la identidad de situaciones.

CUARTO.- Pronunciamiento sobre costas.

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

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia, por remisión al sexto de la sentencia reproducida.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por don **Jesús María** , contra la sentencia de 22 de octubre de 2020, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso nº 15677/2019, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso nº 15677/2019 deducido por el Sr. Jesús María contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 30 de septiembre de 2019, que desestimó las reclamaciones interpuestas por el Sr. Luis contra los acuerdos de liquidación y sanción por el concepto de IRPF, años 2009 a 2012, actos de liquidación y revisión que se anulan por su disconformidad a Derecho.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.