



Roj: **ATS 15068/2022 - ECLI:ES:TS:2022:15068A**

Id Cendoj: **28079130012022202059**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **27/10/2022**

Nº de Recurso: **2525/2022**

Nº de Resolución:

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 372/2022,**
ATS 15068/2022

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 27/10/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2525/2022

Materia: SOCIEDADES

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2525/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. César Tolosa Tribiño, presidente



D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat
D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo
D. Isaac Merino Jara
D.ª Ángeles Huet De Sande
En Madrid, a 27 de octubre de 2022.

HECHOS

PRIMERO.- Preparación del recurso de casación.

1. El abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 26 de enero de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso n.º 1396/2020, promovido por Barna Finques 2011, S.L. frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 16 de febrero de 2020 que desestimó las reclamaciones económico-administrativas n.º 08/08604/2016 y 08/08607/2016, acumuladas, contra los acuerdos de la Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Cataluña, por el concepto de liquidación provisional del Impuesto sobre sociedades 2009 a 2012 y de imposición de sanciones tributarias resultantes.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.1. Los artículos 9.3, 18.2 y 24 de la Constitución española (BOE del 29 de diciembre) ["CE"].

2.2. Los artículos 11 y 267.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 12 de julio) ["LOPJ"].

2.3. Los artículos 207 y 222 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero) ["LEC"].

2.4. El artículo 113 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

2.5. El artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que "[...] la Sala de instancia declara la nulidad radical de la información obtenida derivada de una diligencia de entrada y registro con autorización judicial firme, fundada en que no respetó los postulados de procedimiento previo inspector abierto y notificado en el que se produzca una solicitud motivada y acompañada de documentación, exigidos por la posterior STS 1 de octubre 2020, RCA 2966/2019, que en definitiva, constituye su *ratio decidendi*, haciendo primar una supuesta vulneración del art. 18.2 CE sobre el principio de seguridad jurídica y aplicando de manera estricta el art. 11.1 LOPJ".

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del **Derecho** estatal o del de la Unión Europea.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras a), b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA.

5.1. La sentencia recurrida fija, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de **Derecho** estatal en las que se fundamenta el fallo que contradice la que otros órganos jurisdiccionales han establecido [artículo 88.2 a) LJCA].

Cita al efecto las siguientes sentencias:

- La sentencia dictada el 1 de octubre de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra (Rec. Apelación núm. 93/2021; ECLI:ES:TSJNA:2021:486).

- La sentencia dictada el 21 de diciembre de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias (Rec. 558/2020; ECLI:ES:TSJAS:2021:3951).



5.2. La doctrina que sienta la sentencia recurrida puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) LJCA], en cuanto "[...] tiene incidencia retrospectiva sobre la actuación de la Administración tributaria, dejando sin efecto actuaciones realizadas de buena fe bajo la cobertura de una resolución judicial".

5.3. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]. Afirma que "[...] La cuestión que se plantea en el presente caso trasciende del caso concreto y puede afectar a todos los recursos en los que se examina la regularización practicada sobre la base de documentos obtenidos en un registro domiciliario que, pese a haber obtenido la correspondiente autorización judicial, no reunía los requisitos establecidos por la jurisprudencia posterior del Tribunal Supremo".

5.3. Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil. Expone que "[...] La Sala del Tribunal Supremo ha fijado doctrina sobre los requisitos que debe reunir la solicitud de entrada en domicilio para que no se vea afectado el **derecho** a la inviolabilidad del domicilio, así las STS de 1-10-20 y 23-9-21, en las que se revisan las resoluciones judiciales que autorizaron la entrada.

El TS también se ha pronunciado recientemente sobre el hallazgo casual en las sentencias de 14-7-21, RCA 3895/2020; 16-7-21 RCA 2190/2020 y STS 16-7-21 RCA 2778/2020, supuestos en los que existía un auto firme del Juez de lo Contencioso-Administrativo que autorizó la entrada en los domicilios pero también una sentencia del orden jurisdiccional penal que declaraba nula la entrada.

Sin embargo, no existe doctrina sobre los efectos que dicha jurisprudencia puede tener sobre la validez de la prueba obtenida en la entrada y registro autorizado por resolución judicial firme anterior a dicha jurisprudencia, cuando la cuestión se suscita en el seno del recurso interpuesto contra la liquidación y, en su caso, contra la sanción, giradas sobre la base de los documentos obtenidos en el registro domiciliario.

A la vista de estas circunstancias, consideramos que, aunque existe doctrina sobre la entrada en domicilio, la cuestión que aquí se suscita es novedosa, presenta perfiles propios y está necesitada de esclarecimiento".

6. Por todo lo expuesto, reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, que esclarezca la eficacia o el alcance de la cosa juzgada en el procedimiento de autorización judicial de entrada y registro y la posibilidad de reproducir ese control en el proceso declarativo en el que se enjuicia la legalidad de las liquidaciones tributarias y sanciones derivadas en relación con la anulación de pruebas ilícitamente obtenidas.

SEGUNDO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 8 de marzo de 2022, habiendo comparecido el Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho la mercantil Barna Fines 2001, S.L., representada por el procurador don Ignacio Requejo García de Mateo como parte recurrida, quien se ha opuesto a la admisión del recurso de casación.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la Administración General del Estado, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) contradictoria con la establecida por otros órganos jurisdiccionales [artículo 88.2.a) de la LJCA], (ii) gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA], (iii) que afecta a un gran número



de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], (iv) ? siendo así que, además, aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

1º.- Autorización de entrada en domicilio.

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

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

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

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

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

El **12 de diciembre de 2013** se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación con alcance general respecto del Impuesto sobre Sociedades 2009 a 2012 e IVA del tercer trimestre de 2009 al cuarto de 2012 y tras la ampliación a 24 meses del plazo máximo de resolución mediante acto notificado el 2 de diciembre de 2014, fue extendida el 25 de noviembre de 2015 un Acta en disconformidad, la A02 72624170 por Impuesto sobre Sociedades 2009-2012.

3º.- Acuerdo de Liquidación.

El **20 de mayo de 2016** la AEAT, Dependencia Regional de Inspección Financiera y Tributaria de la Delegación Especial de Cataluña, sede Barcelona, practicó liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 a 2012.

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

4º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra el acuerdo de liquidación, la mercantil interpuso las reclamaciones económico-administrativas número 08-08604-2016 y 08-08607-2016 que se tramitaron acumuladamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

5º.-Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

El 16 de enero de 2020 el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó las citadas reclamaciones económico-administrativas.

6º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

Barna Fines 2001, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 1396/2020 ante

la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.



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

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

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

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

TERCERO.- Marco jurídico.

1. El abogado del Estado plantea la interpretación de los siguientes preceptos. En primer lugar, el artículo 18.2 de la CE que reconoce que: "El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito".

Ese precepto se complementa en el ámbito **tributario**, en lo relativo a las facultades inspectoras, con lo dispuesto en el artículo 113 de la LGT que se intitula "Autorización judicial para la entrada en el domicilio de los obligados **tributarios**", y, en la redacción aplicable *ratione temporis* establecía que: "Cuando en los procedimientos de aplicación de los tributos sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un obligado **tributario** o efectuar registros en el mismo, la Administración tributaria deberá obtener el consentimiento de aquél o la oportuna autorización judicial".

Añadía el artículo 142 de la LGT, relativo a las "Facultades de la inspección de los tributos", en la redacción aplicable *ratione temporis* que:

"1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

2. Cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponibles o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos.

Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine.



Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado **tributario**, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley".

2. Desde el punto de vista procesal, debemos tener presente que el artículo 24.2 de la CE consagra el **derecho** de todos a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus **derechos** e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión.

También deberá procederse a la exégesis del artículo 9.3 de la CE que garantiza:

"[...] el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de **derechos** individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos".

Así mismo, será preciso interpretar el artículo 207 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, que bajo la rúbrica "Resoluciones definitivas. Resoluciones firmes. Cosa juzgada formal" preceptúa que:

"1. Son resoluciones definitivas las que ponen fin a la primera instancia y las que decidan los recursos interpuestos frente a ellas.

2. Son resoluciones firmes aquéllas contra las que no cabe recurso alguno bien por no preverlo la ley, bien porque, estando previsto, ha transcurrido el plazo legalmente fijado sin que ninguna de las partes lo haya presentado.

3. Las resoluciones firmes pasan en autoridad de cosa juzgada y el tribunal del proceso en que hayan recaído deberá estar en todo caso a lo dispuesto en ellas.

4. Transcurridos los plazos previstos para recurrir una resolución sin haberla impugnado, quedará firme y pasada en autoridad de cosa juzgada, debiendo el tribunal del proceso en que recaiga estar en todo caso a lo dispuesto en ella".

Por último, deberá tenerse en consideración el artículo 222 LECiv. relativo a la "Cosa juzgada material", precepto que dispone:

"1. La cosa juzgada de las sentencias firmes, sean estimatorias o desestimatorias, excluirá, conforme a la ley, un ulterior proceso cuyo objeto sea idéntico al del proceso en que aquélla se produjo.

2. La cosa juzgada alcanza a las pretensiones de la demanda y de la reconvenición, así como a los puntos a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 408 de esta Ley.

Se considerarán hechos nuevos y distintos, en relación con el fundamento de las referidas pretensiones, los posteriores a la completa preclusión de los actos de alegación en el proceso en que aquéllas se formularon.

3. La cosa juzgada afectará a las partes del proceso en que se dicte y a sus herederos y causahabientes, así como a los sujetos, no litigantes, titulares de los **derechos** que fundamenten la legitimación de las partes conforme a lo previsto en los artículos 11 y 11 bis de esta ley.

En las sentencias sobre estado civil, matrimonio, filiación, paternidad, maternidad e incapacitación y reintegración de la capacidad, la cosa juzgada tendrá efectos frente a terceros a partir de su inscripción o anotación en el Registro Civil.

Las sentencias que se dicten sobre impugnación de acuerdos societarios afectarán a todos los socios, aunque no hubieren litigado.

4. 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".

3. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 11 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, que dispone:

"1. En todo tipo de procedimiento se respetarán las reglas de la buena fe. No surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los **derechos** o libertades fundamentales.

2. Los Juzgados y Tribunales rechazarán fundadamente las peticiones, incidentes y excepciones que se formulen con manifiesto abuso de **derecho** o entrañen fraude de ley o procesal.

3. Los Juzgados y Tribunales, de conformidad con el principio de tutela efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución, deberán resolver siempre sobre las pretensiones que se les formulen, y solo podrán



desestimarlas por motivos formales cuando el defecto fuese insubsanable o no se subsanare por el procedimiento establecido en las leyes".

CUARTO. Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

1.1. Determinar hasta dónde llegan las facultades de control del Tribunal encargado de dilucidar la legalidad de la liquidación o sanción en relación con la valoración de la prueba ilícitamente obtenida por vulneración del **derecho** fundamental a la inviolabilidad de domicilio, y, si estas facultades se ven de algún modo condicionadas, limitadas o mermadas en relación con la invocación de la violación del **derecho** fundamental a la inviolabilidad del domicilio cuando se ha autorizado por resolución firme la entrada en el domicilio del contribuyente.

1.2. Precisar si, la jurisprudencia emanada del recurso de casación ostenta carácter retrospectivo sobre las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria con fundamento en las pruebas obtenidas en el curso de una entrada en domicilio autorizada por resolución judicial firme.

QUINTO. Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. Estas cuestiones presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA], porque esta cuestión jurídica está siendo resuelta de forma contradictoria por distintos Tribunales Superiores de Justicia [artículo 88.2.a) LJCA], y, además, 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** [artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del **Derecho** (artículos 9.3 y 14 CE).

2. En efecto, el procedimiento de la inspección tributaria tiene una clara naturaleza inquisitiva y cumple, en su ámbito, la función de investigar y documentar el resultado de las pesquisas o averiguaciones, como medio de prueba para proceder a la liquidación de los tributos, pudiendo incluso desembocar también en un procedimiento sancionador e incluso penal por delito fiscal.

En el ejercicio de las actuaciones inspectoras -de interés general vital en una sociedad democrática avanzada para el bienestar económico del país-, a veces, es necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado **tributario** con el fin de evitar el fraude fiscal, dando así cumplimiento al mandato del artículo 31 de la Constitución, que conlleva junto con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en el deber de todos contribuir al sostenimiento del gasto público.

Pues bien, el sistema dibujado por nuestro Legislador para someter a control judicial las facultades de la inspección de los tributos en los casos en que sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido es bifásico, o, se produce en dos momentos distintos. La cognición en uno y otro procedimiento tiene distinto objeto y alcance. En la primera fase se produce una cognición limitada circunscrita a los presupuestos para autorizar la entrada, y, en una segunda fase se produce una cognición plena relativa un objeto distinto como es la liquidación o la sanción.

Así, en primer lugar, nos encontramos con la actuación del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo como juez de garantías o de la legalidad de la entrada en domicilio, en términos del Tribunal Constitucional (STC 189/2004) que ha de controlar los siguientes extremos cuando autoriza la entrada:

- Ha de asegurarse de que no existen infracciones evidentes, esto es, "graves y manifiestas". Se trata de que se cerciore de que el interesado es el titular del domicilio en el que se autoriza la entrada y de que no existe una vía de hecho -básicamente comprobando que el acto se ha dictado previa la tramitación de un procedimiento administrativo con "aparición de legalidad", y que el acto ha sido dictado por la autoridad competente en el ejercicio de sus facultades-

- Control de proporcionalidad e idoneidad. La medida debe ser proporcionalmente ajustada al fin que se persigue sin que exista otra alternativa menos gravosa, pues cuando los fines de la ejecución administrativa pueden igualmente alcanzarse sin entrar en el domicilio, la entrada no debe autorizarse por no existir



"necesidad justificada de penetrar" en aquél (STC 22/1984, FJ 3). También se requiere que la entrada solicitada ha de ser efectivamente necesaria por la actividad de ejecución, esto es, ha de ser apta o idónea para el fin pretendido.

- La autorización judicial ha de concederse con las limitaciones y exigencias necesarias para que la entrada se lleve a cabo de tal modo que no se produzcan más limitaciones al **derecho** que consagra el artículo 18.2 CE que las estrictamente necesarias para la ejecución del acto, adoptando las cautelas precisas para que la limitación del **derecho** fundamental que la misma implica se efectúe del modo menos restrictivo posible. (SSTC 76/1992, de 14 mayo, FJ 3, 50/1995, de 23 febrero, FJ 5; 171/1997, de 14 octubre, FJ 3; 69/1999, de 26 abril; 136/2000, de 29 mayo, FFJJ 3 y 4).

- La autorización judicial deberá precisar el domicilio en concreto y la debida individualización del sujeto que ha de soportar la ejecución forzosa del acto administrativo, los aspectos temporales de la entrada, pues no puede quedar a la discrecionalidad unilateral de la Administración el tiempo de su duración (STC 50/1995, de 23 febrero, FJ 7). Según la jurisprudencia del TEDH han de limitarse, entre otros extremos, el periodo de duración y el tiempo de la entrada, así como el número de personas que puedan acceder al domicilio, aun cuando no se identifiquen individualmente con carácter previo.

- Debe ejercerse un control a posteriori en el que se comunique al Juez el resultado de la entrada y reconocimiento en el domicilio, dación de cuenta imprescindible para que aquél pueda cumplir con plenitud su función de garantía y corregir, en su caso, los excesos (STC 50/1995).

En segundo lugar, nos encontramos con la actuación del juez que controla la legalidad de liquidación tributaria o la sanción. Este control de la legalidad puede venir atribuido a la Audiencia Nacional, al Tribunal Superior de Justicia o a los Juzgados de lo Contencioso-administrativo, según la autoridad que haya dictado el acto recurrido. Una vez que la Administración concluye el procedimiento inspector y con el material probatorio incautado se procede a la liquidación del tributo correspondiente, o, incluso a la sanción, y, dicha resolución puede volver a ser objeto de control judicial desde otra perspectiva muy diferente. En estos supuestos el control del órgano judicial es mucho más intenso y amplio, ya no se limita al mero control de la "aparición de legalidad" de la solicitud de autorización de entrada que concluye con la liquidación o sanción, sino que el Tribunal ostenta facultades plenas para controlar todo el procedimiento que culmina con el dictado de la liquidación o la sanción, procedimiento que ni tan siquiera se había iniciado y por tanto tampoco se había dictado la liquidación o sanción cuando se autoriza la entrada en el domicilio del contribuyente.

El Juez o Tribunal que enjuicia la legalidad de la liquidación o sanción deberá resolver sobre la legalidad del procedimiento que concluye con la liquidación o sanción y deberá valorar todo el material probatorio incautado en el registro del domicilio del contribuyente, material probatorio que a veces puede haber sido obtenido violentando **derechos** fundamentales.

Por tanto, este recurso plantea cuáles son las facultades de control que el órgano judicial encargado de dilucidar la legalidad de la liquidación o sanción puede ejercer sobre 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.

3. Así, respecto a la primera cuestión que plantea este recurso de casación, debemos precisar que nos hallamos ante una cuestión que no es totalmente nueva para la jurisprudencia, pues este Tribunal Supremo se ha pronunciado en las sentencias de 1 de octubre de 2020 (RCA/2966/2019: ECLI:ES:TS:2020:3023 y 23 de septiembre de 2021 (RCA/2672/2020: ECLI:ES:TS:2021:3502), 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. Sin embargo, esas importantes sentencias se dictaron en recursos de casación que tenían como objeto resoluciones dictadas por los Tribunal Superior de Justicia en recurso de apelación interpuesto contra los autos de autorización de entrada en domicilio, dictado por Juzgados de lo Contencioso-Administrativo.

En este caso estamos ante un supuesto de hecho diferente, pues en la instancia se impugnaba la liquidación dictada con fundamento en que las pruebas obtenidas en el curso de una entrada y registro autorizada judicialmente, 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.

Se hace aconsejable un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que esclarezca la cuestión planteada para, en su caso, completar su jurisprudencia [artículo 88.3.a) LJCA] [*vid.* auto de 16 de mayo de 2017 (RCA 685/2017; ES:TS :2017: 4230A)], tarea propia del recurso de casación, que no solo debe operar para formar la



jurisprudencia *ex novo*, sino también para matizarla, precisarla, completarla o, incluso, corregirla [*vid.* auto de 15 de marzo de 2017 (RCA/93/2017, FJ 2º, punto 8; ES:TS :2017:2189A)].

4. Por otra parte, concurre asimismo el supuesto invocado al socaire de la letra a) del artículo 88.2 LJCA, pues sobre este debate se han pronunciado de manera contradictoria diversos tribunales, verbigracia, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 1 de octubre de 2021 (Rec. De apelación núm. 93/2021: ECLI:ES:TSJNA:2021:486), cuando establece que "La parte apelante insiste en la falta de proporcionalidad de la autorización de entrada en sus instalaciones acordada por auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n o 1 de Pamplona el 22 de marzo del 2017. El auto fue recurrido en apelación y confirmado por sentencia de la Sala n o 364/2017, de 12 de septiembre, que es firme. El auto por el que se autorizaba la entrada en las instalaciones de Deletxebe Bar S.L. es firme y la parte actora no ha llevado a cabo actuación alguna en orden a declarar su nulidad; por lo que hay que partir de su firmeza para enjuiciar la actuación de la Inspección Tributaria objeto del presente recurso contencioso administrativo.

No es aplicable en este caso la STS NO 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". (sic)

Asimismo, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 21 de diciembre de 2021 (recurso núm. 558/2020: ECLI. ES: TSJAS:2021:3951) citando la anterior y otra de la Comunidad Valenciana de 28 de julio de 2020 (recurso 739/2016), sostiene que "[n]o 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 no 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" (sic).

Además, 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** [artículo 88.2.c) LJCA.

5. Por último respecto a la cuestión relativa a si nuestra jurisprudencia ostenta o no 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 debemos indicar que el cambio de criterio jurisprudencial, debidamente motivado, que se deriva de la evolución de la propia doctrina originada en los órganos superiores, a través de los recursos de casación y de revisión es considerado por el Tribunal Constitucional como acorde con la Constitución (STC 246/1993, de 19 de julio, FJ 3). Ahora bien, 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.

En vía de principio, 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" (STC 95/1993, de 23 de marzo), 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, CE cuando dice que [l]a declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada".

La eficacia retroactiva de los cambios de criterio jurisprudencial que se deduce de este principio no es absoluta, planteando este recurso si puede prevalecer o no 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.

Así, si bien la eficacia retroactiva de los cambios de criterio jurisprudencial es una cuestión que no es totalmente nueva sí que pervive su carácter litigioso, no exento de matices e interpretaciones que reavivan un debate jurisprudencial y doctrinal no totalmente solventado, que reclama una nueva respuesta por parte de esta Sala. Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función



uniformadora, sirva como criterio orientador y pacificador de la situación controvertida fijando jurisprudencia en relación con el carácter retrospectivo o prospectivo de la jurisprudencia emanada del nuevo recurso de casación recurso de casación articulado por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, que persiguió como finalidad encomendar al Tribunal Supremo la formación de jurisprudencia cuando se estime que presenta interés casacional objetivo.

6. Conviene por tanto un pronunciamiento del Tribunal Supremo que esclarezca esta cuestión, al estar concernidos dos **derechos** fundamentales, a saber, la inviolabilidad del domicilio y el **derecho** a la tutela judicial efectiva, siendo por tanto preciso otorgar seguridad jurídica y uniformidad en la aplicación judicial del **Derecho** (artículos 9.3 y 14 CE).

SEXTO.- Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión formulada en los autos de admisión mencionados en el punto 1 del razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son:

2.1. Los artículos 9.3, 18.2 y 24 de la Constitución española (BOE del 29 de diciembre) ["CE"].

2.2. El artículo 11 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 12 de julio) ["LOPJ"].

2.3. Los artículos 207 y 222 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero) ["LEC"].

2.4. El artículo 113 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

2.5. El artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"].

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.

SÉPTIMO.-Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

OCTAVO.- Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

1º) Admitir el recurso de casación RCA/2525/2022, preparado por el abogado del Estado en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 26 de enero de 2022 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que estimó el recurso n.º 1396/2020.

2º) 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.



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

3.1. Los artículos 9.3, 18.2 y 24 de la Constitución española (BOE del 29 de diciembre) ["CE"].

3.2. El artículo 11 y 267.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 12 de julio) ["LOPJ"].

3.3. Los artículos 207 y 222 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero) ["LEC"].

3.4. El artículo 113 y 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

3.5. El artículo 8.6 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"].

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.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.