



Roj: **STS 2982/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2982**

Id Cendoj: **28079130022021100294**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **14/07/2021**

Nº de Recurso: **3895/2020**

Nº de Resolución: **1027/2021**

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

Ponente: **FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ GAL 2093/2020,**
ATS 12583/2020,
STS 2982/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.027/2021

Fecha de sentencia: 14/07/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3895/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/06/2021

Voto Particular

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.: 3895/2020

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. 1027/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente



D. José Díaz Delgado

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 14 de julio de 2021.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº **3895/2020**, interpuesto por la procuradora doña Patricia Díaz Muiño, en nombre y representación de **DON Obdulio**, contra la sentencia de 15 de mayo 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 15332/2019. Es parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, representada y defendida por el Abogado 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 15 de mayo de 2020, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo presentado por D. Obdulio contra la resolución de 21.02.2019 del TEAR (liquidación/sanción IRPF años 2010-11-12, exped. NUM002). Se le imponen las costas [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora doña Patricia Díaz Muiño, en nombre de don Obdulio, presentó escrito de 19 de junio de 2020, en que se preparó el recurso de casación contra la sentencia indicada.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, la parte recurrente identifica como normas infringidas los artículos 18.2 CE (inviolabilidad del domicilio), 24.2 CE (derechos a un proceso con todas las garantías, a no sufrir pesquisas arbitrarias y la intangibilidad de lo juzgado) y 9.3 CE (principio de seguridad jurídica); los artículos 10.2 (preferencia de la jurisdicción penal) y 11.1 (nulidad de las pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales), ambos de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ); 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, una vez finalizada la entrada y reconocimiento, de comunicar al órgano jurisdiccional que la autorizó las circunstancias, incidencias y resultados de su práctica) 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 sentenciadora tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 30 de junio de 2020, ordenando el emplazamiento a las partes para comparecer ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo. La procuradora doña Patricia Díaz Muiño, en la representación reseñada, ha comparecido el 28 de julio de 2020, y el Abogado del Estado el 5 de agosto de 2020, como parte recurrida. dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación mediante auto de 11 de diciembre de 2020, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada 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. La representación procesal de don Obdulio interpuso recurso de casación mediante escrito de 25 de enero de 2021, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, solicitando que: "...se dicte sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida ya referenciada, se estime plenamente el recurso presentado por esta representación, en los términos interesados".

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, por escrito de 18 de febrero de 2021, presentó ante esta Sala escrito de oposición donde solicita una sentencia por la que se desestime el recurso de casación y se confirme la de instancia, por ser ajustada a Derecho.

QUINTO.- Aportación documental nueva.

1) La procuradora doña Patricia Díaz Muiño, en la representación ya reseñada, presentó escrito de 22 de abril de 2021, junto al que acompañó, al amparo de la posibilidad de aportación documental que ofrece el artículo 271 de la Ley de Enjuiciamiento Civil -de aplicación supletoria en nuestro proceso conforme a lo previsto en la disposición final primera de la Ley de esta Jurisdicción-, los siguientes documentos:

a) de un lado, la Orden de la Ministra de Hacienda de 21 de septiembre de 2020 por la que, de acuerdo con el dictamen preceptivo del Consejo de Estado, se estima la petición de revisión formulada por d... (no se identifica el destinatario) por la que interesa, al amparo de lo dispuesto en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones y sanciones derivadas de las actas de disconformidad... incoadas por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Galicia.

b) de otro lado, el dictamen preceptivo del Consejo de Estado, emitido en el expediente número NUM001 , que es el precedente del acto anteriormente mencionado, en el cual se muestra favorable a la declaración de nulidad de pleno derecho solicitada, por haber sido dictadas las liquidaciones y sanciones con vulneración de los derechos fundamentales.

2) Respecto de tales documentos solicitaba su presentante: "[...] que se tenga por presentado este escrito y documentos que se acompañan y se sirva admitirlos y, previos los trámites pertinentes, en su día dicte sentencia por la que, casando y anulando la sentencia recurrida dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia en el recurso 15332/2019 , se estime plenamente el recurso presentado y formulado en los términos interesados en los escritos de preparación e interposición [...]."

3) Por providencia de la Sala de 13 de mayo de 2021 se acordó dar traslado de dicho escrito y documentos al Abogado del Estado por plazo de cinco días para alegaciones, lo que llevó a cabo en escrito de 26 de mayo de 2021, en que solicitó "[...] la inadmisión de los documentos aportados por la parte recurrente y, subsidiariamente, no los tome en consideración por carecer de alcance probatorio alguno a efectos de resolver el presente recurso [...]."

4) Mediante providencia de 3 de junio de 2021, esta Sala acordó al respecto de la aportación de documentos nuevos lo siguiente:

"Por formuladas las anteriores alegaciones del Abogado del Estado; se admiten los documentos aportados por la parte recurrente, que acompaña a su escrito de 22 de abril de 2021, cuya unión al recurso de casación se acuerda.

No procede, como las partes parecen solicitar en este trámite, reconocer o negar en modo alguno, en este momento procesal, su eventual valor probatorio ni su posible influencia en el sentido de la sentencia, lo que supondría anticipar, indebidamente, la decisión que, tras la deliberación, votación y fallo del asunto, nos corresponda adoptar en el presente recurso de casación".

SEXTO.- Deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso para el 29 de junio de 2021, día en que efectivamente se deliberó y votó, 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 en determinar si la sentencia impugnada acierta o no cuando decide otorgar plena validez a las pruebas empleadas para regularizar y sancionar, surgidas como consecuencia del registro domiciliario a varias sociedades mercantiles autorizado por el Juez de lo Contencioso-Administrativo, lo que ha determinado la desestimación del recurso judicial y la ratificación de la conformidad a Derecho de los actos de liquidación y sanción derivados directamente de esa diligencia de entrada.

La duda que, al respecto, pone de relieve el auto de admisión, en relación con una cuestión estrictamente nueva desde la perspectiva de la formación de doctrina jurisprudencial, es la del alcance de la nulidad radical de la prueba obtenida en un registro practicado en la sede social o dependencias de terceros, respecto de documentos hallados en esa actuación, lo que, ciñéndonos a la letra de dicho auto, exige despejar la incógnita de 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.

En nuestra opinión, una ordenada exposición de los razonamientos jurídicos pertinentes exige identificar las diversas cuestiones, imbricadas entre sí, que el auto de admisión recoge de una u otra forma, con fundamento en la sentencia desestimatoria de la apelación de la Audiencia Provincial de Pontevedra de 5 de febrero de 2019, contra otra anterior, absolutoria, dictada por el Juzgado de lo Penal nº 1 de esa capital, dictada el 21 de febrero de 2018 en el procedimiento abreviado nº 314/2017.

a) de una parte, el alcance de la prejudicialidad penal como principio rector del ejercicio de la jurisdicción contencioso-administrativa, a la vista de lo establecido en el artículo 10 de la LOPJ, en relación con el 4 de la LJCA -en que nadie ha reparado- y el 114 de la LECrim. -tampoco mencionado-, en su vertiente de vinculación a los hechos declarados probados por los tribunales de orden penal.

b) Con independencia de la aplicabilidad al caso de la prejudicialidad penal, puede examinarse -prescindiendo dialécticamente de esa cuestión- la eventual violación de los derechos fundamentales a terceros ajenos a la diligencia de entrada y registro -salvo, claro es, el no concernido del artículo 18.2 CE, pues la inviolabilidad del domicilio del Sr. Obdulio no está aquí afectada- por razón de la forma en que fue llevado a cabo, materialmente, el registro domiciliario autorizado judicialmente y, en particular, por la falta de constancia de la identidad entre la documentación incautada durante su práctica -que afectaba al Sr. Obdulio en cuanto fue la fuente probatoria utilizada luego para determinar la deuda tributaria y para sancionarle-, conforme a lo ordenado taxativamente en el artículo 11 de la LOPJ.

c) Ello involucra la cuestión de la falta de acreditación de la observancia de la llamada *cadena de custodia*, pues no consta dato alguno, fundado en el poder certificante de algún funcionario con autoridad que estuviera presente en el momento del registro, por el que se reflejase algún inventario, reseña o recensión singularizada de los documentos requisados que afectaban al recurrente, como tercero respecto de dicho registro.

d) La precisión del concepto indeterminado de los hallazgos casuales, a los efectos de incorporar, como garantía del ciudadano, nuestra jurisprudencia de la Sala Tercera que vincula y subordina la fuerza probatoria de tales hallazgos a la regularidad del registro en que se descubren. Y de no ser los documentos relativos al Sr. Obdulio hallazgos casuales en un sentido propio jurídico -sino extensiones previsibles de lo autorizado en el auto de entrada-, si no obstante ello, la nulidad radical que, a efectos de la validez como prueba, acuerda la sentencia penal como consecuencia de los numerosos vicios y excesos cometidos en el transcurso de la prueba, debe extenderse a los derechos de los terceros o ha de detenerse en el titular del domicilio, de suerte que para unos la prueba sería nula e ineficaz y para otros, por ser terceros, sería válida, por no afectada por el alcance de la sentencia penal.

e) Al margen de todas las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, hemos de precisar la trascendencia que, sobrevenidamente, puede representar para la decisión del litigio el hecho -no discutido, salvo en su valor probatorio- de la aportación de documentos consistentes en la Orden ministerial que anula de pleno derecho las liquidaciones y sanciones a un tercero, fundada en la violación de sus derechos fundamentales que ya constató la Audiencia Provincial de Pontevedra -orden que sigue estrictamente el dictamen preceptivo del Consejo de Estado-.

SEGUNDO.- Los razonamientos de la sentencia de instancia, cuya casación se promueve en este recurso.



La sentencia impugnada, proveniente de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en su Sección Cuarta, pronunciada el 15 de mayo de 2020, aborda la estricta cuestión ahora debatida del siguiente literal modo:

"[...] Hay que resolver los diversos motivos planteados. Acerca del A- NULIDAD DE LAS PRUEBAS.

La sentencia 31/2019 no tiene la relevancia pretendida por el recurrente: a) no anula la autorización de entrada -firme- otorgada por el juez de lo contencioso, b) se limita a subrayar las irregularidades -desde la óptica penal- para fundamentar la absolución de los acusados, sin que estos pronunciamientos predeterminen el resultado de las inspecciones tributarias seguidas, ni tampoco la sentencia contencioso-administrativa que se pueda dictar.

Como indica el letrado del Estado, esta Sala tiene dicho en otras actuaciones que, una vez la empresa objeto de autorización de entrada no la recurre y consiente en que alcance firmeza, los terceros no tienen legitimación para impugnar el acto al no ser los titulares del derecho del art. 18 CE .

Así hemos dicho (y ratificamos en el actual procedimiento): Hablamos de una resolución judicial dictada en otro procedimiento -en realidad auxiliar de una actuación de otro procedimiento- que es firme al no haberse formulado recurso de apelación ante el TSJ de Galicia (art. 80.1.d LJCA), sin que sea posible, por lo tanto, entrar a evaluar en el actual procedimiento la legalidad de lo acordado por el juez de lo contencioso de ... El único titular del derecho del artículo 18.2 CE es la ..., que era la única que podía entender vulnerada su intimidad domiciliaria por una resolución judicial potencialmente nula (por falta de competencia territorial del juez de lo contencioso de...; los demás motivos no serían asumibles al no hablar de una diligencia de entrada y registro acordado por el juez de instrucción).

Respecto del otro submotivo: utilización de las pruebas obtenidas para fines distintos de los previstos en la autorización judicial.

El recurrente sostiene que dado que el auto lo concedieron para actuaciones relativas al impuesto de sociedades, IVA y retenciones IRPF trabajo/profesionales del GRUPO LITO la documentación que se encontró no puede ser utilizada contra terceros.

Hay que destacar que no estamos ante actuaciones penales y autos de entrada/registro dictadas por el juez de instrucción sino ante la autorización del art. 8.6 LJCA en el curso de unas actuaciones administrativas, y reiteramos que los terceros -reseñados en la facturación B- no son titulares del derecho del artículo 18.2 CE , por lo que no tenían por qué ser mencionados en el auto que autoriza la actuación de la Inspección en las oficinas de la ..., por lo que dicho auto no es el término de comparación válido para evaluar el uso que pudiera hacerse de la documentación. En modo alguno es de aplicación la STSJ Cataluña de 28.09.2006 que se cita, ya que dicha sentencia anula las actuaciones por la nulidad previa del auto de entrada, ni tampoco las reiteradas referencias a sentencias penales y a diligencias de entrada/registro e intervención de comunicaciones autorizadas por el juez de instrucción que nada tienen que ver con el caso presente.

Retomando la cuestión, no se vislumbra en qué medida la inspección pudo vulnerar los derechos del recurrente cuando, tras el examen de la documentación de la... - art. 171 RD 1065/2007 -, y determinar que existía una contabilidad B inicia nuevas actuaciones contra los AGENTES DE ZONA Y MÚSICOS y aporta el soporte documental correspondiente; inicio de actuaciones que cumplen con las exigencias del art. 178 RD 1065/2007 por lo que no concurre el motivo de nulidad alegado.

Dentro de las facultades/obligaciones de la Inspección están la de obtener información con trascendencia tributaria, y esto puede suceder en actuaciones con autonomía propia (requerimientos de información - art. 55 RD 1065/2007 -, que en el caso del artículo 57 no exigen la notificación al obligado tributario) o en el curso de una actuación inspectora contra un tercero, sin que ningún precepto exija la presencia del afectado (futuro), quien podrá defenderse en las actuaciones que puedan iniciarse en su contra, aportando pruebas que puedan contradecir la documentación que aporta la inspección, de lo que se deriva que desestimemos este motivo.

A lo dicho solo hay que añadir, como indica el letrado del Estado, que la jurisprudencia del TS -S. 6.4.2016 - autoriza en supuestos como el presente a utilizar la documentación obtenida -hallazgo casual- aunque no fuese la inicialmente indicada en el auto de entrada, sin que esto genere indefensión.

Indefensión que, en su caso, solo podría denunciar o (sic) grupo Lito y no los terceros que no eran titulares del art. 18 CE . El auto de entrada -del juez de lo contencioso- se dirigía a la documentación relativa al impuesto de sociedades e IVA, y para liquidar uno y otro es preciso contar con las facturas pertinentes y contabilidad: oficial/extraoficial, y hablamos de datos que afectan necesariamente a terceros; terceros que no pueden ser conocidos antes de acceder a dicha documentación, resultando, por lo demás, lógico que la regularización del grupo Lito comporte la de los clientes, agentes, miembros de las orquestas, ya que la relación comercial bilateral genera efectos tributarios para ambas partes; efectos que solo se pueden presumir antes de la solicitud de entrada.



No se vislumbra en qué medida se garantizan, además, los derechos de los terceros con el hecho de que en la solicitud y en el auto de entrada se extienda [sic] -expresamente- a posibilitar la intervención de documentos de terceros (no identificados) y en lo relativo a impuestos y ejercicios tributarios que solo se pueden presumir. Resulta lógico ceñir el auto a la documentación de la empresa que es titular del derecho del art. 18 CE, y los eventuales terceros ya podrán, en el curso de la inspección tributaria que se derive, defender sus intereses.

Esto es lo que ocurrió en el presente caso; el Sr. *Obdulio* tuvo posibilidad de aportar prueba contraria a la que se obtuvo del grupo *Lito* y acreditar que los documentos que lo señalan no reflejan la realidad.

Lo dicho nos lleva a desestimar el motivo".

TERCERO.- Consideraciones jurídicas que presenta la resolución de este recurso de casación.

Lo primero que habría de decirse en relación con este asunto y con la jurisprudencia que, con alcance general, propugna al auto de admisión, es que la doctrina que se nos pide es virtualmente imposible si no se atiende primero a las circunstancias del presente asunto, distintas de las eventualmente concurrentes en otros distintos. De ahí la dificultad de formar una doctrina general que declare si se puede por parte de la Administración regularizar y liquidar o no; -sancionar o no-, que sea de validez universal, a menos que dejemos constancia de determinadas circunstancias relevantes, inseparables de la comprensión del caso.

Esto es, la cuestión de si la Administración tributaria puede realizar regularizaciones o sancionar conductas, con fundamento probatorio en documentos obtenidos en un registro ilegal (no en su adopción por el juez de esta jurisdicción, ni en su autorización por auto, sino en su práctica), no permite una solución única e indiferenciada, porque no solo habrá que tener presente como elemento único la validez o nulidad intrínseca de las pruebas, sino también su relevancia en la acreditación final de los hechos -por existir, por ejemplo, pruebas incriminatorias distintas de las anuladas-. En suma, si a partir de su condición -la prueba nula-, ha sido decisiva o determinante de la liquidación y, con mayores cautelas aún, de la sanción, en que resulta preciso enervar de forma directa y positiva la presunción constitucional de inocencia (art. 24.2 CE). A tal efecto, es preciso destacar los siguientes datos de relevancia para afrontar el estudio del asunto:

1) La jurisdicción penal apreció, con carácter de hechos probados determinantes de la absolución, que la prueba obtenida en el transcurso del registro y requisa de documentos efectuados (al titular del domicilio y a terceros) infringió los derechos fundamentales de todos ellos, de los titulares del domicilio y de los afectados por los -indefinidos- documentos incautados. La sentencia de la Audiencia Provincial de Pontevedra, de 5 de julio de 2019, es clara al respecto.

En las dos sentencias, la absolutoria del juzgado de lo Penal nº 1 de Pontevedra y la confirmatoria de la primera, de la Audiencia Provincial de Pontevedra, con desestimación de los recursos de apelación entablados por el Abogado del Estado y el Ministerio **Fiscal**, se efectúan consideraciones detalladas, rotundas y muy graves acerca del modo en que se desarrolló el registro e incautación de documentos por parte de los funcionarios, cuya identidad no se conoce, que efectuaron el registro y la captación indiferenciada de documentación.

2) Es significativo que, en el razonamiento seguido para anular la validez de esas pruebas como elemento determinante de la absolución, *los derechos fundamentales que se mencionan como concernidos y lesionados no se limitan al 18.2 CE* (inviolabilidad del domicilio) sino que guardan más bien relación con el modo informal e indiferenciado en que los documentos fueron obtenidos por la Administración y con la falta de identificación de estos documentos en la inexistente diligencia de constancia de la entrada.

Con respecto a tal cuestión esencial yerra la sentencia que ahora revisamos en casación, en la medida en que asocia indisolublemente la eventual infracción de los derechos fundamentales con el ámbito del art. 18.2 CE que, como es evidente, sólo afecta subjetivamente a las sociedades mercantiles titulares de los domicilios en los cuales se autorizó judicialmente la entrada y en que, efectivamente, tuvo lugar ésta y el registro relacionado.

3) Señala la sentencia de 5 de noviembre de 2019, de la Audiencia Provincial de Pontevedra, que los funcionarios de la Agencia Tributaria que practicaron el registro incurrieron en exceso en relación con los términos de la autorización judicial. Tal exceso se explica en el hecho de que el auto de autorización del juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de los de Pontevedra concedió la autorización para la entrada y registro durante cinco días -del 25 al 29 de noviembre del 2013- en dos domicilios de varias personas jurídicas (Espectáculos Lito S.L, Producciones Artísticas Lito S.L, Soner Sonido e Iluminación S.L, ESCENARENT SLU, ESMULI PRO RENT S.L, Centro Deportivo La Condesa S.L y Representaciones Lito S.L.).

4) La autorización conferida restringía subjetivamente la facultad de entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de siete sociedades mercantiles y, objetivamente, se refería, a los efectos de comprobación de elementos del hecho imponible en materia de impuesto sobre Sociedades, periodo del 2009 a 2012; e Impuesto



sobre el Valor Añadido (cuarto trimestre del 2009 a cuarto trimestre del 2012), a cargo, obviamente, de tales empresas, no de terceros.

No obstante ello, consta entre los hechos probados -e indiscutibles e insustituibles, menos aún sin prueba de lo contrario- que "...los funcionarios de la AEAT incautaron en el transcurso del registro diversa documentación contable de tres personas físicas, los tres acusados (documentos obrantes a los folios 66, 66 vuelto y 67), así como de aquella que relaciona a los acusados con la orquesta Filadelfia y que motivó la presente causa por hechos distintos a los entonces investigados, no estando tal intervención cubierta por el auto autorizante [...]".

5) La repetida sentencia penal de la AP de Pontevedra de 5 de noviembre de 2019, que es la que declara la invalidez de la prueba ilícitamente obtenida -con la consecuencia, para el proceso penal, de su inutilidad como prueba de cargo- por haberse obtenido con transgresión de los derechos fundamentales, añade lo siguiente, de sumo interés, por la entidad del razonamiento expresado (el subrayado es de esta sentencia de casación):

"[...] **TERCERO.**- En relación con las alegaciones que resumimos en los apartados A) y B) relativos a sendos recursos.

Coincidimos con el Juzgador de instancia en su conclusión.

Según se recoge en la sentencia apelada y nadie discute, *la prueba documental* intervenida en el registro practicado por los funcionarios de la AEAT con autorización del Juzgado de lo Contencioso Administrativo en el marco de un procedimiento de inspección tributaria y de la que trae causa el presente procedimiento, *afectaba en parte a terceros ajenos al procedimiento de inspección, los ahora acusados, personas físicas no comprendidas en el ámbito subjetivo ni objetivo, de la autorización judicial de entrada y registro dictada de acuerdo con los términos de la solicitud de la autoridad administrativa.*

No se relacionó o no consta que se hiciera, el material intervenido en el registro, no se levantó o no consta que se hiciera un Acta del registro, con infracción de lo que resulta de los arts. 175 y 176 del RD 1065/2007 del 27 de julio y art. 143 de la Ley General Tributaria 58/2003 del 17 de diciembre. Tampoco consta la adopción de medida alguna de control en orden a la clasificación y depósito del material y documentación intervenida. No se dio cuenta a la autoridad judicial que lo había autorizado, de las circunstancias, incidencias y resultados del registro, con infracción de lo que dispone el art. 172.4 del RD 1065/2007 del 27 de julio, ni por tanto, del hallazgo de documentación que afectaba a terceros, a efectos de iniciar una investigación no comprendida en el ámbito de la autorización y ello pese a que la entrada y registro fue autorizada por un plazo de cinco días; tiempo durante el cual, coincidimos con el Juzgador de instancia, en que los funcionarios de la AEAT, podrían haber tomado información del hallazgo y comunicarlo a dicha autoridad. Ni siquiera se documenta en la causa cuando fue practicado dicho registro, conociéndose según se recoge en la impugnada, por manifestaciones de la defensa, que tuvo lugar el 27/02/2013.

Si se otorgase general validez probatoria a materiales incautados en domicilio ajeno al del titular de dichos materiales, cuando no existe solicitud ni autorización judicial para ello, además de poder vulnerar su intimidad, se afectaría su derecho a no ser investigados sin una sospecha razonable (art. 24.2 CE). La inobservancia de las garantías establecidas para poder limitar el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE) cuando se tratara de intervenir material relativo a terceros no titulares ni moradores del domicilio en cuestión, podría conllevar investigaciones prospectivas que el derecho prohíbe, para obtener por esa vía indirecta información o indicios, al margen de los mecanismos de control que la ley establece.

La cuestión de los efectos, dentro del ámbito administrativo, del *hallazgo de material ajeno* al objeto de investigación conforme a la decisión administrativa y a la autorización judicial de entrada y registro y que pudiera ser indicativo de otras distintas actividades ilícitas, fue considerada en la *Sentencia 5706/2012 del 4/12/2012 de la sección 6ª de la Sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional*, la cual fue casada por la STS del 21/04/2016 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Secc. 3ª, recurso 113/2013).

Según la Audiencia Nacional el **hallazgo casual** no se podía utilizar para un nuevo procedimiento por haberse obtenido de manera ilícita, dado que las actuaciones inspectoras se habían extralimitado respecto de aquello para lo que la entrada y registro se autorizó y su incorporación a nuevas actuaciones inspectoras vulneraba la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE), así como el derecho de defensa del interesado (art. 24.2 CE).

El TS (Fto Jco. 4) mantiene un criterio distinto y anula la SAN, dando validez y eficacia al hallazgo, siempre que se trate efectivamente de un hallazgo "casual". A modo de conclusión establece que la habilitación para la entrada y registro y la práctica del mismo en forma idónea y proporcionada, permite que un hallazgo casual pueda ser utilizado de forma legítima para una actuación sancionadora distinta, la cual habrá de ajustarse a las exigencias y requisitos comunes de toda actuación sancionadora y en la que la empresa afectada podrá ejercer su derecho de defensa en relación con las nuevas actividades investigadas. Pero también establece límites en que " *el desarrollo del registro debe tratar en todo momento de restringirse al objeto de la investigación*



autorizada, mediante la colaboración del personal de la empresa si se presta a ello y, en todo caso, mediante una actuación proporcionada y encaminada a dicho objetivo, excluyéndose las requisas generales e indiscriminadas de material, o de aquello que manifiestamente sea ajeno a la investigación".

Refiriéndose al ámbito penal, se dice en tal STS que si bien es aplicable la doctrina penal al ámbito del derecho administrativo sancionador, lo es con matices, pues en el ámbito penal el hallazgo casual " *está afectado por lo general del carácter de flagrancia, lo que evita problemas en cuanto a su requisas. Tal carácter resulta más improbable, aunque no imposible, en el caso de una investigación en materia de derecho de la competencia*" (ámbito al que correspondía la actuación de la Administración).

En conclusión, podemos decir que admitiéndose en el ámbito administrativo la validez y eficacia de los hallazgos casuales para motivar un nuevo procedimiento de inspección, no todo vale porque la práctica del registro debe realizarse en forma idónea y proporcionada, excluyéndose requisas generales e indiscriminadas de aquello que manifiestamente sea ajeno a la investigación.

En el ámbito penal la cuestión de los hallazgos casuales durante una diligencia de entrada y registro autorizada en el marco de un proceso penal, ha sido objeto de nutrida jurisprudencia del Tribunal Supremo, que no le confiere un tratamiento idéntico al de cuando tienen lugar en el marco de una intervención telefónica, dada la mayor extensión en el tiempo de esta segunda medida, por tanto la mayor intensidad de su injerencia en el derecho fundamental y también las mayores posibilidades del control judicial de los hallazgos. Al efecto recoge la STS 17/2014 del 28/01/2014 que: "*La jurisprudencia más reciente abandona dicha interpretación jurisprudencial destacando las diferencias existentes entre la intervención telefónica y la entrada y registro, tanto por la distinta afectación de una y otra diligencia sobre la intimidad, verdaderamente más intensa y directa en la intervención telefónica, como por la prolongación temporal de una y otra injerencia, pues la entrada y registro tiene acotada su duración temporal en una jornada y se desarrolla en unidad de acto, en tanto que la intervención telefónica tiene una duración que se prolonga a un mes susceptible de ampliación y, consecuentemente, con unas facultades de control judicial distintos (con cita de las STS 167/2010 del 24 de febrero, STS 315/2003 del 4 de marzo; 742/2003 del 22 de mayo, 28/04/1995; 7/06/1997, 8/03/1994).*

Y añade "*se ha impuesto en la doctrina de esta Sala una posición favorable a la licitud de la investigación de aquellas otras conductas delictivas que nacen de los hallazgos acaecidos en un registro judicialmente autorizado (...) si en la práctica del registro aparecen objetos constitutivos de un cuerpo de posible delito distinto a aquel para cuya investigación se extendió el mandamiento habilitante, tal descubrimiento se instala en la nota de flagrancia por lo que producida tal situación la inmediata recogida de las mismas no es sino consecuencia de la norma general contenida en el artículo 286 de la Ley Procesal*".

Dicen las STS, Penal sección 1 del 1 de junio de 2017 y la STS 167/2010 (entre otras) que la teoría de la flagrancia ha sido una de las manejadas para dar cobertura a los hallazgos casuales y también la de la regla de la conexidad de los artículos 17.5 y 300 de la LECR, teniendo en cuenta que no hay novación del objeto de la investigación sino simplemente "adición".

Conforme a la STS 17/2014 la Sala en su doctrina más reciente viene estableciendo, en lo que respecta a los descubrimientos casuales de pruebas de otro delito distinto del inicialmente investigado, la posibilidad de su validez y de la adjudicación de valor probatorio a los elementos encontrados, *siempre que se cumpla con el principio de proporcionalidad entre la injerencia en el derecho fundamental y la gravedad del ilícito inesperadamente descubierto y que la autorización y la práctica del registro se ajuste a las exigencias y previsiones legales y constitucionales*. Tan solo si se advirtiera que todo ello pueda responder, en realidad, a un designio intencionado de los funcionarios solicitantes del registro que fraudulentamente hubieren ocultado al Juez autorizante, por las razones que fueren, el verdadero motivo de su investigación, la violación del domicilio habría de ser considerada nula.

Pues bien, en el presente caso, los recurrentes (AE y MF) *no aportan argumento alguno acerca de que los datos contenidos en los documentos intervenidos y referidos a los aquí acusados, de forma directa o indirecta descubrieran hechos susceptibles de calificarse como infracción tributaria grave y menos como delito flagrante, o hechos que puedan calificarse conexos o que exista una conexión entre dichos datos y el objeto de la inspección autorizada por el auto de entrada y registro, siendo las personas acusadas distintas y el objeto de la acusación también*. Es más, en tal momento inicial y tratándose de una inspección administrativa, difícilmente podría afirmarse la nota de flagrancia.

En consecuencia, para que en tales circunstancias la actuación administrativa se adecue a las garantías del proceso penal donde ese resultado del registro constituye ahora la fuente de prueba contra los aquí acusados, *coincidimos con el Juzgador en que los funcionarios de la AEAT debieran haber dado cuenta del registro al Juzgado que lo había autorizado, no como una formalidad legal sino como una garantía constitucional, para que dicho juzgado ponderara la proporcionalidad en la injerencia con la intervención del material afectante a*



terceros ajenos y por objeto ajeno a la autorización. Consideramos que la infracción afecta a la inviolabilidad del domicilio, (18.2 CE) aunque no se tratara del domicilio de los aquí acusados y al derecho fundamental de éstos, a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE)".

6) Por lo demás, el Abogado del Estado desdeña la idea de que estemos, en este asunto, en presencia de un *hallazgo casual* al que aplicar la jurisprudencia de este Tribunal Supremo en su Sala Tercera (básicamente, la sentencia de la Sección 3ª de 6 de abril de 2016 -recurso de casación nº 113/2013-, que solo admite que la prueba de cargo derivada de ese hallazgo pueda valer en caso de registros lícitos y regulares, no en los viciados).

Sin embargo, conforme a la tesis que se expone en el escrito de interposición, no cabe -señala el recurrente- conceder general validez probatoria a materiales incautados respecto de terceros, con ocasión de la entrada y registro autorizado respecto de otra persona, ya que además de que podría existir una vulneración de su intimidad, se estaría viendo afectado su derecho a no ser investigado sin una sospecha razonable.

En relación a la *"posible obtención de documentos o pruebas relativos a terceros en tales actuaciones de registro"*, la Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha delimitado perfectamente los límites de la teoría del hallazgo causal, estableciendo que *sólo cuando la autorización previa por parte del juez de lo contencioso se ajusta a Derecho, podrá apreciarse que nos encontramos en presencia de un hallazgo casual*.

Esto es, siempre que se observen los deberes jurídicos y limitaciones de actuar, de entre las cuales cabe extraer, entre otras varias, la obligación de comunicar al juez que autorizó la entrada la captación de un material probatorio perteneciente a un tercero ya que, de no hacerse así, se vulneran derechos fundamentales.

Así deriva de la Sentencia del Tribunal Supremo, Sección Tercera, de 6 de abril de 2016 -recurso de casación nº 113/2013- cuando señala la posibilidad de iniciar un procedimiento o investigación *sobre la base de documentación obtenida por el hallazgo causal "en el marco de un registro practicado de forma regular y conforme a Derecho"*, pero no así cuando, como determinó la Audiencia Provincial de Pontevedra, el registro domiciliario se aquejado de tantas anomalías y excesos que fue declarado nulo -en cuanto a la prueba incautada-, ya que supuso una clara vulneración de derechos fundamentales y, entre otros, de los artículos 18.2 y 24.2 de la CE.

En síntesis, la doctrina acuñada en esa sentencia, seguida de otras, se resume en esta conclusión de su fundamento cuarto, *in fine*:

"...Digamos como conclusión, que la habilitación para la entrada y registro y la práctica del mismo en forma idónea y proporcionada, permite que un hallazgo casual pueda ser utilizado de forma legítima para una actuación sancionadora distinta, la cual habrá de ajustarse a las exigencias y requisitos comunes de toda actuación sancionadora y en la que la empresa afectada podrá ejercer su derecho de defensa en relación con las nuevas actividades investigadas. No ha habido, por consiguiente, lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio, como entendió la Sala de instancia, y se ha infringido el artículo 18.2 de la Constitución por aplicación indebida del mismo".

De tales palabras cabe extraer que la regularidad no es sólo predicable del auto judicial que aprueba la entrada y el registro domiciliario, sino de su práctica o ejecución a cargo de la Administración autorizada, extremo éste del que prescinde la Sala de Galicia en su enjuiciamiento del caso.

7) Por ello mismo, la sentencia de instancia no interpreta correctamente esa jurisprudencia de este Tribunal Supremo (STS 6 de abril de 2016), ya que la utiliza para respaldar su decisión de desestimar el recurso contencioso- administrativo, pero sin embargo parte del presupuesto inexacto de que el registro ha sido correcto, lo que afirma en estos términos:

"A lo anterior simplemente añadir que la jurisprudencia del Tribunal Supremo plasmada en la Sentencia de 6 de abril de 2016 autoriza, en supuestos como el presente, a utilizar la documentación obtenida, aunque no fuese la inicialmente indicada en el auto de entrada, sin que esto genere indefensión".

Afirmación que, por su cuenta, y sin refutar los hechos declarados probados por la jurisdicción penal a los efectos de la invalidez de la prueba incautada, da por sentado que el registro ha sido lícito en su ejecución, frente a lo declarado como probado en sede penal, lo que no puede en absoluto compartirse, por ser fruto, al parecer, de una observación no excesivamente atenta.

De ello es buena muestra la suposición de que la jurisprudencia de esta jurisdicción dice lo contrario de lo que dice, toda vez que la ausencia de indefensión que permite la toma en consideración de los hallazgos casuales solo es posible en aquellos casos en que la *documentación obtenida por el hallazgo causal (lo sea) "en el marco de un registro practicado de forma regular y conforme a Derecho"*.



8) Conforme a lo establecido en el artículo 10 LOPJ y concordantes de la LGT -y la LECrim-:

"1. A los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente.

2. No obstante, la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de ésta determinará la suspensión del procedimiento mientras aquélla no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la ley establezca".

Es verdad que el artículo 10 LOPJ citado se limita a establecer una regla general sobre prejudicialidad en los diversos órdenes jurisdiccionales, y una regla especial relativa a la prejudicialidad penal, en el apartado 2, que contiene un efecto procesal inmediato, como es la suspensión del proceso, sin indicar explícitamente más allá de ello, esto es, los efectos sustantivos anudados a dicha suspensión y, más en esencia, al resultado del proceso penal.

Sin embargo, esa suspensión implica y lleva consigo dos ideas nucleares: de un lado, la preferencia del orden penal sobre los demás y, en particular, sobre el contencioso-administrativo, porque la suspensión atribuye esa preferencia en la sustanciación del proceso penal, a cuya finalización los demás procesos han de esperar, porque dependen de lo que en tal proceso resulte; de esa prioridad adjetiva resulta, según consagrada jurisprudencia, la vinculación a los hechos declarados probados en la sentencia penal, que no pueden ser desconocidos en las demás clases de procesos, pues ello, en una primera aproximación, significaría que unos mismos hechos existen o no existen -otra cosa distinta es su interpretación o valoración jurídica, no afectada en principio por la vinculación expresada- en función del orden jurisdiccional en que hayan quedado establecidos.

En este caso, la dogmática comúnmente aceptada arranca de la idea de que los hechos declarados probados en la sentencia penal vinculan a los tribunales de otros órdenes jurisdiccionales, como el nuestro, pero no los hechos declarados no probados -o no declarados probados, esto es, sobre los que ha quedado tras el proceso penal una incertidumbre-, ni tampoco, como es obvio, las opiniones o inferencias jurídicas de esos hechos.

Descendiendo al caso concreto que examinamos, puede afirmarse con absoluta rotundidad que la declaración de la Audiencia de Pontevedra sí define hechos probados en materia penal -no encaminados a la condena, pero sí a la privación del efecto jurídico de una prueba que ha sido obtenida con lesión grave de derecho fundamentales- y que, por ende, nos vincula en este proceso: el de que el desarrollo o práctica del registro autorizado por el Juzgado de lo contencioso-administrativo se llevó a cabo con evidente vulneración de los derechos fundamentales, pues ello incorpora una consecuencia jurídica, pero solo derivada, en relación causal unívoca, del *factum* apreciado como tal, esto es, del modo en que tuvo lugar la práctica por la AEAT del registro autorizado en el auto del juez de lo contencioso-administrativo. Tales hechos, definidos en la sentencia penal en su calidad de probados y, por ende, vinculantes, son:

a) de una parte, no se documentó, en absoluto, en un acta u otro documento firmado por funcionario responsable de la actuación administrativa en la entrada, con indicación de la práctica e incidencias de la entrada y registro, con vulneración de los artículos 143.2 LGT, 172 a 175 RGAT y 36 y 53 de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común, de todos los cuales se desprende la idea de que toda actuación de la Administración -salvo aquellas derivadas de su propia naturaleza- debe ser documentada.

b) Además, el registro se efectuó sin identificar los documentos incautados mediante la oportuna diligencia que sirviera para advenirlos, de modo que es virtualmente imposible distinguir si son los mismos que luego fueron empleados para regularizar y sancionar al interesado, aquí recurrente, así como a las personas físicas que eran terceros respecto de las sociedades para las que se solicitó la entrada domiciliaria. No se entregó recibo acreditativo de la incautación, con expresión singularizada de los documentos que la Inspección requirió, ni al titular del domicilio (el representante legal de la sociedad titular de éste) ni menos aún se dio cuenta del hallazgo a los terceros ajenos por completo a la regularización intentada con la solicitud de entrada.

c) Como exceso de mayor calado y gravedad, se omitió el deber de dar cuenta al juez autorizante del resultado e incidencias de la práctica del registro indocumentado -o cuya documentación no consta en absoluto- como, por ejemplo, y este extremo es fundamental, la existencia de datos de terceros ajenos a la prueba indicada como de posible obtención en el domicilio, que fueron incautados al margen, o con exceso notorio sobre el ámbito subjetivo, objetivo y temporal de la autorización de entrada (art. 172 RGAT).

Este trámite, vinculado al principio de buena administración, es esencial para hacer viable el control judicial *ex post facto* respecto a la adecuación de la práctica de la diligencia y para que el juez de la autorización compruebe la regularidad de esa práctica y el ajuste y observancia de los términos, condiciones o límites del auto de entrada, que exige, según es jurisprudencia reiterada de esta Sala, la sujeción a los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad.



Pues bien, ese trámite habilitante del control judicial, en este caso, brilló por su ausencia, o no otra cosa ha quedado establecido. No cabe olvidar que los principios de adecuación, proporcionalidad y necesidad a que hemos hecho alusión no sólo se encuentran y deben estar presentes a la hora de pedir -o conceder el juez competente- la autorización para entrar en un domicilio constitucionalmente protegido, a fin de hacerse con documentación relevante para regularizar al titular del domicilio afectado por el auto-, sino que han de ser escrupulosamente observados, también, en el desarrollo de la actuación material y que, según se infiere de la sentencia de la AP de Pontevedra, fueron estrictamente desdeñados por los funcionarios intervinientes, cuyos nombres no nos constan, en una actuación que bien podría ser calificada como vía de hecho, en tanto la no sujeción a regla o procedimiento alguno, ni a control judicial posterior permiten extraer esa grave y necesaria conclusión.

9) La incorrección de la interpretación que efectúa la sentencia *a quo* de la Sala de Galicia sobre dicha sentencia del Tribunal Supremo antes referida, acerca de los hallazgos casuales, es clara: según se afirma con error, el Tribunal Supremo avala la documentación y prueba incautada (el hallazgo casual) sobre la base de su obtención en un *registro lícito y acordado con las correspondientes garantías*.

Pero, aun cuando la adopción o autorización de la medida sea lícito, aspecto éste que nadie discute y que queda fuera del ámbito del debate, es improcedente hablar, a estos efectos, de firmeza del auto -como obstáculo impugnatorio- cuando los vicios y excesos, notorios y evidentes por lo demás, son directamente imputables a la actuación de la inspección que daba cumplimiento o se valía de la autorización judicial dada, no obviamente al auto mismo que se incumple. Por ello no puede hablarse, con propiedad, de un registro lícito sin tomar en consideración lo que se ha declarado, como probado, por el Tribunal penal, a la vista del modo, informalidad e indefinición de la naturaleza y contenido de las pruebas extraídas.

La firmeza del auto de entrada, que invoca repetidamente la Sala juzgadora, tropieza, además, como obstáculo en que no parece haberse reparado, con la condición de tercero del Sr. Obdulio en relación con el auto mismo de autorización de entrada y, en principio, con lo que en relación con esa autorización judicial sucediera después, en su cumplimiento. Era un tercero -examinado en relación con el domicilio protegido- y era también un tercero -en relación con las sociedades de cuya regularización se trataba y con los conceptos impositivos que se pusieron a disposición del juez a efectos de la concesión por éste de la posibilidad de entrar-. De ahí que resulte extraño el reproche, insistente, que se efectúa a la inactividad del Sr. Obdulio, a quien sin duda de clase alguna se le habría denegado la posibilidad de impugnar jurisdiccionalmente un auto que no le incumbía y respecto del cual carecía con evidencia de legitimación activa.

10) Por otra parte, en el caso enjuiciado por la Sala de Galicia, en la sentencia objeto en este caso de impugnación, se afirma más bien que el registro efectuado fue lícito, aunque sin explicar suficientemente por qué se considera así. Aunque eventualmente pudiera sostenerse, en el puro terreno dialéctico, que la sentencia penal no fuera vinculante en este asunto, tal aseveración habría de ser objeto de una motivación adecuada a la gravedad de la conculcación de los derechos fundamentales observada en el proceso penal y a las razones que sustentan la diferencia de trato entre unos y otros sujetos cuya documentación relativa o que les afectaba fue captada en el registro practicado, precisamente para no hacer de peor condición a los terceros afectados por datos en principio ajenos a lo que se buscaba en el registro que a las personas afectadas de un modo más directo e inmediato por éste.

No bastan al efecto las alusiones repetidas al auto de autorización de entrada -porque prescinde de lo sucedido luego, a su amparo jurídico- ni las referencias a que el mundo penal y el de la inspección tributaria son diferentes, lo que siendo en alguna medida cierta, no da respuesta satisfactoria al alegato esencial de si se han observado o no, por la inspección, los arts. 10 y 11 de la LOPJ, esto es, un razonamiento algo más acabado en virtud explique la Sala de instancia por qué los derechos del Sr. Obdulio no fueron lesionados ni desconocidos durante la práctica de la inspección, momento en que no se adentra la Sala *a quo*, lo que habría exigido sin duda alguna explicación complementaria, que se proyectara no sobre la valoración negativa de la infracción, sino sobre la realidad misma de los hechos probados penalmente.

11) Como ya hemos dicho y deriva con nitidez de la resultancia fáctica penal, la entrada y registro domiciliario llevada a cabo en las oficinas de las empresas mercantiles relacionadas con el Sr. Jose Pablo (LITO) no fue lícita en su ejecución por la AEAT, ni se respetaron en lo más mínimo las garantías constitucionales exigibles, ya que estuvo plagada de múltiples y graves irregularidades que invalidaron aquel registro en toda su extensión: las anomalías, ausencias y errores cometidos por los funcionarios de la AEAT en la entrada y registro indicado a las empresas del Sr. Jose Pablo revistieron tan especial gravedad que dicho registro fue declarado nulo por sentencia (firme) de la Audiencia Provincial de Pontevedra. Y existiendo esa ilicitud -formal y materialmente-, no pueden reputarse válidas las pruebas obtenidas en el registro a efectos penales (por obvias razones de jurisdicción directa) ni a otros efectos, pues se trata de la misma e indisoluble vulneración, basada en las mismas infracciones, excesos y omisiones, lo que afecta a todo lo encontrado durante el registro.



No en vano, es significativo lo que señala la AP Pontevedra en la sentencia tantas veces mencionada:

"[...] En el caso que nos ocupa, la falta de una relación del material intervenido en el registro, de la adopción de algún tipo de medida de control y custodia del mismo, la falta de constancia acerca de cómo se recogió y de cómo se conservó para garantizar su integridad y evitar cualquier tipo de alteración o manipulación, no permite decidir tal como concluye el Juzgador, si los archivos informáticos, la contabilidad analítica, las hojas de cálculo, los registros de caja extracontable, las bases de datos de las Fiestas, las hojas de cálculo Excel con información adicional, la documentación administrativa recogida en fases enviados y recibidos y en documentos escaneados y otra serie de documentación administrativa que la inspección denomina "fichas de contratación" que se dicen recogidos con ocasión de la entrada y registro, son los mismos que los que fueron utilizados para elaborar el llamado informe de delito (f. 17 y 17 vuelto).

La falta de control es esencial y vulnera el derecho al proceso con todas las garantías del art. 24.1 CE afectando sustancialmente a los derechos de defensa y contradicción de los acusados. Y ese resultado no puede ser objeto de convalidación por los testimonios de quienes, no consta que hubiesen adoptado las medidas mínimas en orden a la relación, identificación y custodia de la fuente de prueba, pues sus testimonios difícilmente podrían ser contrastados en su verosimilitud y proporcionalidad de la actuación, al faltar toda constatación formal de un resultado del registro. Ello no permite un juicio de fiabilidad con mínimas garantías, convirtiéndose en prueba la palabra del testigo, pese a la sustancial omisión de las formalidades que en garantía de su resultado y de los derechos de los interesados establece la norma, lo cual en este ámbito penal, no consideramos admisible".

Basta, por tanto, para extender el efecto de nulidad al caso presente con la mención, en la sentencia penal, a la inexistencia de dato alguno acerca de la identificación de las pruebas, de su titularidad, de su ordenada custodia y de la identidad con la que sirvió para, a partir de la ejecución de tan irregular e informal registro, no sólo establecer una deuda tributaria al Sr. Obdulio distinta, obviamente, de aquella que motivó la entrada en domicilio protegido, sino, además, sancionarle, sobre la base de una prueba ilícita.

12) Cabe señalar, por consiguiente, que nada hay en la lacónica sentencia que permita adoptar como criterio que el registro, a la vista del modo de practicarlo, fuera posible considerarlo lícito o correcto, ni la Sala de esta jurisdicción de Galicia examina tal cuestión, ni siquiera mínimamente, siendo de indicar que el Abogado del Estado también prescinde de toda consideración al respecto, porque tampoco la examina. Parte la sentencia de una idea errónea acerca de la firmeza del auto para derivar de tal dato, de forma no formalmente justificada, la validez no ya del auto judicial mismo, que no está en tela de juicio, sino de las actuaciones administrativas seguidas al amparo de la autorización y que, cuando menos, se llevaron a efecto con carencia absoluta de reflejo documental (véanse al respecto los arts. 35, 35 y 53 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas) en relación con los arts. 172.4, 175 y 176 RGAT.

13) El concepto del *hallazgo casual* se da en este caso, a efectos de proyectar sobre la prueba así obtenida, para su utilización, las garantías y exigencias plasmadas en la jurisprudencia de la Sala Tercera a que hemos hecho constante alusión, porque el propósito de la solicitud y el ámbito de la autorización judicial, que se otorgan en garantía, en un principio, del art. 18.2 CE, se limitaba, de una parte, a las sociedades mercantiles citadas en el auto de autorización; y, de otra, a la comprobación del I. Sociedades e IVA de determinadas mercantiles.

En cambio, la documental incautada durante el transcurso de la intervención administrativa en el domicilio de tales empresas se refiere, además, a terceros que han sido tratados siempre como terceros (y no sólo en relación solo con el domicilio afectado) sino también con la regularización a que se tendía con la entrada, por la propia Administración. Desde esta perspectiva, estamos ante un *hallazgo casual* porque comprende datos o elementos de convicción hallados en una entrada justificada para la averiguación de la situación **fiscal** de otras personas -jurídicas- y por impuestos diferentes a los luego exigidos al recurrente y otros.

14) No cabe olvidar que el *hallazgo casual* es un concepto que, incorporado, en garantía de los derechos fundamentales, desde la dogmática del proceso penal, donde encuentra su aplicación más directa, está estrechamente relacionado con las intervenciones judiciales en tales derechos -como sucede con la entrada y registro en domicilio o con las intervenciones telefónicas- que han de caracterizarse, en cualquier caso, por los principios de proporcionalidad y especialidad. Quiere ello decir que las autorizaciones, sean penales o administrativas, no se dan en blanco, ni abiertas o indefinidas, para buscar e intervenir cualquier prueba u objeto que se encuentre, sino que van encaminadas a la captación de información previamente identificada, al menos de un modo más o menos concreto, en la respectiva solicitud, que haga estrictamente necesario el registro como única forma de obtención.

El empleo, pues, de la documentación requisada, *inaudita parte*, a terceros ajenos al ámbito protector del auto de autorización, en esa diligencia que lo ejecuta, es un *hallazgo casual*, supeditado en su validez a la regularidad



del acto en que se lleva a cabo, conforme a la reiterada jurisprudencia de esta Sala Tercera plasmada en varias sentencias de la Sección 3ª.

15) En cualquier caso, la actuación de la Administración ha bordeado, cuando menos, la *vía de hecho*, si es que no incurre en ella, dado el alejamiento, no sólo de los términos del auto legitimador, sino de cualquier atisbo de objetividad y respeto a los derechos del registrado y de terceros:

a) no se levantó acta de constancia por funcionario alguno (en contra de lo estatuido en los arts. 175 y 176 RGAT). Esto es, estamos ante una actuación meramente material de cuyo resultado no hay constancia directa, salvo en sus efectos posteriores, lo que sólo puede aceptarse y rebatirse creyendo a la Administración si asegura que la diligencia fue correcta, pues no existe posibilidad alguna de reaccionar frente al modo de captación de la información de terceros. Debe señalarse a este respecto que, a diferencia de los artículos 566 y siguientes de la LECrim., que rodean de garantías directas e insoslayables la entrada y registro, y al menos asegura la presencia de un fedatario público y del inspeccionado, representante, familiar o testigos, la del orden administrativo, presidida por una muy notable carencia normativa, se confía, sin cautelas ni controles, al buen hacer administrativos.

b) No se dio cuenta, además, al juez autorizante, del hallazgo de pruebas ajenas a las que en la solicitud justificaron la entrada, fuera casual o no, esto es, de la documentación requisada relativa a terceros, conforme exige el art. 172 RGAT: "*Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizaron las circunstancias, incidencias y resultados*".

Este trámite, habitualmente omitido, es esencial en la medida en que permite al juez de la autorización controlar la regularidad de ésta *ex post facto*, esto es, desde el punto de vista de la sujeción de la práctica de la prueba a los términos subjetivos, objetivos y temporales que operan como condición en el auto de entrada. Si no, la Administración tiene un poder libérrimo e incontrolable si quiere llevarla a término sin documentarla y sin atenerse a una captación selectiva y respetuosa de información de los titulares de los domicilios o de terceros.

Tales excesos no están amparados, obviamente, por el principio de autotutela ni, menos aún, encuentran su justificación en el artículo 31.1 CE, pues el deber constitucional de contribuir -que no está, en cualquier caso, en la relación de los derechos fundamentales- está siempre supeditado al de legalidad: existe el deber de contribuir no más allá de la capacidad económica; el deber de contribuir de acuerdo con la ley y en virtud de datos e indicios que se hayan obtenido de un modo regular y respetuoso con los derechos del comprobado, máxime cuando la información se obtuvo como prueba incautada, sin su conocimiento, en el registro practicado a un tercero.

c) Lo más grave que expresa la sentencia absolutoria penal es que en la prueba de captación o requisa de la documentación *no hay reseña alguna ni constancia de qué documentos incriminatorios para el Sr. Obdulio* fueron intervenidos por la Administración, como habría hecho sin duda un secretario judicial en una diligencia penal (por cierto, en unas actuaciones que claramente estaban, desde el principio, bajo sospecha inequívoca de delito, frente al Sr. Jose Pablo - LITO- o sus empresas, no se comprende bien cómo no se pidió la autorización de entrada al juez de instrucción en el seno de unas actuaciones penales iniciadas por virtud de denuncia o querrela).

Ello significa que no hay constancia alguna de que la documentación captada, relevante para iniciar la comprobación al aquí recurrente, coincida con certeza con la utilizada luego, efectivamente, para regularizar y sancionar. Es de recordar, a tal efecto, que el hecho de que la entrada acordada y ejecutada de esa manera tan desatenta a los derechos de los ciudadanos fuera en el domicilio de otros sujetos de derecho reduce aún más las posibilidades de defensa del aquí recurrente, que ni fue parte en el procedimiento, ni conoció la diligencia, ni pudo personarse ni oponerse, ni pudo cotejar, *a posteriori*, esa identidad documental.

16) Hasta tal punto esto es así que la propia Ministra de Hacienda, en la parte final del acuerdo de revisión de oficio del acto nulo, *reconoce que no puede determinar qué clase de documentos que sirvieron para liquidar -y,* lo que es cualitativamente más grave, para sancionar- proceden del registro autorizado por el juez. Esto afecta a la cadena de custodia, o a su falta de prueba, que en modo alguno puede perjudicar al afectado, al tercero a quien se refiere la prueba de cargo.

Tal conclusión deriva de modo directo de lo que afirma al respecto el muy documentado dictamen del Consejo de Estado, a propósito de la documentación incautada y su identidad con la tomada en consideración a efectos de la inspección posteriormente seguida.

El AE, en un argumento que no parece muy sólido, afirma que si el interesado hubiera tenido dudas acerca de la *cadena de custodia* las debió poner de manifiesto, siendo así que no ha denunciado esa situación.



Sin embargo, lo relevante es que la prueba acabada de esa coincidencia documental -en tanto garantía de los derechos fundamentales del regularizado- debe acreditarla la Administración, que es la que invadió el derecho fundamental y no documentó ni identificó, como debía, el material incautado. Lo contrario implicaría una *diabolica probatio*, por la que un tercero, no llamado ni notificado antes ni después del auto, ni del resultado de su práctica, ha de adivinar que los documentos incautados que le perjudican (y que no conoce ni puede conocer, dada la forma en que fue conducida la diligencia) son los mismos que sirvieron para liquidarle y sancionarle.

A este respecto, el acta de disconformidad extendida al Sr. Obdulio el 21 de octubre de 2015 comienza con las siguientes afirmaciones:

"1. La situación de la contabilidad y registros obligatorios a efectos **fiscales** del obligado tributario es la siguiente:

No se han exhibido ni los libros ni los registros exigidos por las normas del régimen de estimación aplicable al sujeto pasivo y requeridos por la Inspección. Sin embargo, los registros auxiliares y los datos y documentación extracontable en poder de la Administración han permitido determinar su situación tributaria", afirmación equívoca e inexpresiva de la identidad y contenido de los documentos incautados con ocasión del registro, indeterminación que resalta asimismo el acuerdo ministerial que anuló de pleno derecho las liquidaciones y sanciones giradas e impuestas a un tercero.

Por lo demás, que el auto de entrada fuera firme -aspecto en que se insiste- no entorpece en lo más mínimo lo que estamos sosteniendo, pues al margen de otras consideraciones, el *factum* de la sentencia penal sitúa los graves incumplimientos por parte de la AEAT, no en el auto de autorización judicial -a cuyos términos era completamente ajeno el interesado, que carecía de legitimación para recurrirlo- si no en la viciada y anómala práctica de la entrada, y así lo aseveran con inhabitual claridad y contundencia tanto el juzgado como la Sala de la jurisdicción penal en Pontevedra, y así también lo reconoce la Ministra de Hacienda, como órgano directivo de la propia Administración autora de los actos de liquidación y sanción inspirados en actuaciones nulas, que toma como base de su decisión de anular de oficio -algo que, obviamente, no sucede todos los días- la fundamentación de tales sentencias, a la hora de anular de pleno derecho, por vulneración de los derechos fundamentales, las liquidaciones y sanciones de otro encausado (art. 217.1.a) LGT).

Por todas las razones expresadas, consideramos que es preciso casar la sentencia impugnada, en tanto acepta como válidas para la regularización y la sanción al interesado de pruebas aquejadas de nulidad radical, por infracción del contenido esencial de derechos fundamentales (art. 217.1.a) LGT).

CUARTO.- Consideraciones adicionales acerca de la prueba documental sobrevenida, aportada por el recurrente al amparo del artículo 271 de la LEC .

1. Como indicamos al reseñar los antecedentes de hecho, la parte recurrente presentó escrito de 22 de abril de 2021, junto al que aportaba, al amparo del artículo 271 LEC, los siguientes documentos:

a) de un lado, la Orden de la Ministra de Hacienda de 21 de septiembre de 2020 por la que, de acuerdo con el dictamen preceptivo del Consejo de Estado, se estima la petición de revisión formulada por d... (no se identifica el destinatario) por la que interesa, al amparo de lo dispuesto en el artículo 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones y sanciones derivadas de las actas de disconformidad... incoadas por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Galicia.

b) de otro, el dictamen preceptivo del Consejo de Estado, emitido en el expediente número NUM001 , que es el precedente del acto anteriormente mencionado, en el cual se muestra favorable a la declaración de nulidad de pleno derecho solicitada, por haber sido dictadas las liquidaciones y sanciones con vulneración de los derechos fundamentales.

2. El Abogado del Estado se opuso a la admisión como prueba de tales documentos y, en todo caso, de su relevancia. Señala al respecto que *"la documentación aportada y en particular la resolución del Departamento de Inspección de 21-9-2020, por la que se estima una solicitud de revisión de oficio por nulidad de pleno derecho, no es condicionante o decisiva para resolver la cuestión planteada en el presente recurso ya que afecta a un tercero no identificado cuya situación fáctica nos resulta desconocida..."*.

"...SEGUNDA.- Sobre el alcance probatorio del documento.

Por la misma razón, esto es, la falta de identificación del interesado que impide determinar las circunstancias concretas que concurren y que han llevado al Consejo de Estado a emitir un informe favorable a la solicitud de nulidad de pleno derecho, debe cuestionarse el alcance probatorio de los documentos aportados, sin que puedan tenerse en cuenta por la Sala para resolver el debate planteado.



Sin revelar la identidad del posible interesado, algo que está vedado a la Administración tributaria en virtud del deber de reserva consagrado en el art. 95 LGT, sí que conviene precisar que los posibles obligados tributarios afectados por la entrada y registro en las instalaciones de las empresas del Grupo Lito presentan diferencias significativas de carácter fáctico, según pertenezcan a uno de los dos grupos siguientes: ...".

3. No puede afirmarse que lo reconocido para un tercero por la Administración del Estado -la nulidad de pleno derecho- no sea aplicable a este caso, porque sí consideramos que ha de partirse de una identidad de situaciones que no se ha desmentido: nulidad penal de la prueba, hallazgo casual de documentos que afectan a terceros, infracción de derechos fundamentales, sujeción de la Administración a la infracción de estos derechos fundamentales como causa de nulidad radical, situación jurídica del beneficiado por la nulidad radical como representante o agente del grupo LITO, etc...

Por lo demás, el AE no opone problema de admisibilidad formal del documento, al amparo del art. 271 LEC, por razones temporales, probablemente por tratarse de un tercero y la dificultad para precisar una fecha de conocimiento.

4. En contra de tal opinión, consideramos que debe darse validez y aplicabilidad, en este caso, a una prueba derivada de actos de revisión de la propia Administración a la que aquél, el Abogado del Estado, representa y defiende por ministerio de la Ley, pues lo contrario sería incurrir en una notable incoherencia. En todo caso, dado que la falta de identidad del beneficiario de esos actos, que se invoca como obstáculo, no obedece a razón válida que pueda perjudicar al recurrente, pues se basa en el secreto de la identidad del favorecido por el acto, tendría que ser el representante de la Administración quien acreditase cumplidamente que quien obtuvo la nulidad radical de la regularización y sanción padecida, por haberse lesionado sus derechos fundamentales susceptibles de amparo (art. 217.1.a) LGT) -a cuya identidad puede tener acceso- y el recurrente no se encuentran en la misma posición jurídica y, por tanto, este no merece la anulación de pleno derecho de los actos, tanto de liquidación como de sanción.

5. De todos modos, la orden de la Ministra de Hacienda, en la resolución que invalida de pleno derecho las liquidaciones y sanciones de ese tercero y el dictamen previo del Consejo de Estado insisten en *la nulidad de toda la prueba documental intervenida -sin distinción alguna entre casos distintos- a terceros por la AEAT con motivo de la entrada y registro efectuada el 27 de noviembre de 2013 en los domicilios de varias personas jurídicas vinculadas al GRUPO LITO*, lo que extiende el efecto de esa nulidad, o de la causa determinante, a todos esos terceros, incluido el ahora recurrente.

Como conclusión, puede afirmarse que el recurrente, de no reconocerse en sede casacional, que la regularización y sanción seguida frente a él es nula y que la prueba de cargo en que se basó una y otra se obtuvo con flagrante infracción de los derechos fundamentales, sería de peor condición, sin causa alguna justificada, tanto **(a)** respecto de los absueltos en el proceso penal, para los que sí regiría, en la tesis de la sentencia de instancia, la nulidad de lo actuado por infracción de derechos fundamentales en la prueba de cargo fundamental; y **(b)** respecto del favorecido o favorecidos por la declaración de nulidad de pleno derecho de las liquidaciones y sanciones de quienes se encuentran en una misma situación jurídica.

En tal caso, sería de mejor condición y mejor tratado quien dejase firme un acto, por no recurrirlo, y luego promoviera frente a ellos la nulidad de oficio del art. 217 LGT -contra actos firmes-, que quien prosiguiera la impugnación administrativa y judicial para que los Tribunales de Justicia, máximos garantes de los derechos fundamentales, desconozcan finalmente los actos propios de la Administración al reconocer que ha actuado con infracción de los derechos fundamentales, al anular de pleno derecho los actos de liquidación y sanción de un tercero, por haber sido obtenidos con violación de aquellos (art. 217.1.a) LGT).

En resumen, no pueden los tribunales de justicia ir más allá, en la defensa de la posición jurídica de la Administración, de donde llega ésta, razonablemente, en la defensa de sus propios actos administrativos.

6. Recapitulando la cuestión atinente a la influencia de esa documental aportada tras el escrito de oposición, hemos de reparar en que, en otro asunto distinto, referido a otro regularizado por virtud de documentos supuestamente obtenidos en el mismo registro efectuado, la Ministra de Hacienda ha declarado la nulidad de pleno derecho de las liquidaciones y sanciones correspondientes a los mismos tributos y ejercicios, por estar incursos tales actos en la violación del contenido esencial de los derechos fundamentales (art. 217.1.a) LGT).

El fundamento de la decisión ministerial de revisar sus propios actos nulos radica en que los documentos incautados al tercero (que recurre en la misma situación jurídica que el interesado aquí), siguiendo con ello el dictamen del Consejo de Estado, que a su vez se basa en la jurisprudencia penal -de la que hemos dado ya cuenta bastante-, no se sabe si se corresponden con los que se utilizaron para regularizar y sancionar y, además, participan de la situación jurídica creada como fundamento de la absolución penal (la prueba ilícitamente obtenida).



El acuerdo de la Ministra de Hacienda, que se adopta en aplicación del art. 217.1.a) LGT toma como fundamento el del Dictamen del Consejo de Estado, emitido en el expediente número NUM001 , en el que señala que:

"...aplicada la jurisprudencia expuesta al presente caso, no cabe sino concluir que concurre la causa de nulidad de pleno derecho prevista en la letra a) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria : La consideración fundamental, a los efectos de la revisión de oficio ahora examinada, y que resulta con rotundidad de las sentencias del juzgado de lo penal nº 1 de Pontevedra y de la Audiencia Provincial de Pontevedra (...) es la nulidad por infracción del artículo 24 de la Constitución y por aplicación del artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial , de toda la prueba documental obtenida por la AEAT con motivo de la entrada y registro efectuada el 27 de noviembre de 2013 en los domicilios de varias personas jurídicas vinculadas al GRUPO LITO; nulidad que se hace extensible, por virtud de la conexión de antijuridicidad apreciada en sede jurisdiccional, a diversas pruebas testificales y periciales de ellas derivadas".

Concordantemente con el mencionado dictamen del Consejo de Estado, la Ministra de Hacienda decreta la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria en aquel supuesto -liquidación y sanción, como aquí sucede-, sobre la base de que la nulidad -en el procedimiento penal- de la prueba obtenida en la mencionada entrada y registro en las oficinas del GRUPO LITO- ha de proyectarse también y de modo necesario sobre la eventual eficacia de la citada prueba como fundamento de las ulteriores actuaciones tributarias. Siendo lo primordial las afirmaciones y conclusiones que pone de manifiesto tanto la Sentencia del Juzgado de lo Penal nº 1 de Pontevedra de fecha 21 de febrero de 2018 dictada en el procedimiento 314/2017 como la posterior dictada en el recurso de apelación 648/2018, dictada por la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Pontevedra de fecha 5 de febrero de 2019.

7. El fundamento de la nulidad radical de las liquidaciones y sanciones que se acuerda en relación con otro regularizado, y que se aprecia de oficio -aunque instada por el interesado en ese asunto- es el de que toda la documentación obtenida en la diligencia de registro jurisdiccionalmente acordada viola el art. 24.2 CE, con infracción consecuente del art. 11 LOPJ, cuyo apartado 1 señala:

"Artículo 11.

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".

8. La resolución que declara la nulidad de pleno derecho de los actos de liquidación y sanción en circunstancias idénticas, o al menos similares, a las que concurren en el caso del Sr. Obdulio , se remite a los puntos 5º y 7º del dictamen del CE, que a su vez sintetiza los razonamientos de la sentencia de apelación, de 5 de noviembre de 2019, de la Sección Segunda de la Audiencia Provincial de Pontevedra: (FF.JJ. 1º y 3º), en estos términos:

"[...] PRIMERO.- La sentencia del juzgado de lo penal número Uno de los de Pontevedra absuelve a los acusados [...], de los dos delitos contra la Hacienda Pública del art. 305.1 CP , por elusión del abono del IVA correspondiente a los ejercicios del 2011 y del 2012 en base a su participación al 33,33% en la denominada orquesta Filadelfia, habiéndose fijado conforme a los escritos de acusación, la cuota defraudada en 135.607,88 en el ejercicio del 2011 y de 148.706,62 en el ejercicio del 2012.

La absolución se basa en la falta de prueba de cargo relativa al aspecto contable y tributario así como de la autoría de la defraudación y de las cuotas de IVA que se dicen defraudadas, al declararse nula la prueba documental obtenida en la entrada y registro practicada por funcionarios de la AEAT y las que de ella derivan en conexión de antijuridicidad.

El juzgador sustenta la declaración de nulidad en base a los siguientes argumentos:

Salvo la presencia del Secretario Judicial en la práctica de la entrada y registro llevada a cabo con motivo de una actuación inspectora de la Agencia Tributaria, el Tribunal Constitucional (con cita de la STC 50/1995 del 23 febrero) exige que se cumplan los mismos requisitos que si de una investigación penal se tratara, siendo de aplicación los preceptos de la LECRIM que regulan la entrada y registro. El sometimiento de la facultad inspectora de la Agencia Tributaria a los principios rectores del proceso penal (con ciertos matices) ha sido proclamado por el Tribunal Constitucional en STC 8/06/1981 , dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado.

Sin embargo, dada la notoria diferencia en los métodos de investigación entre el procedimiento administrativo y el penal, la investigación administrativa carece de valor probatorio en la fase judicial que deberá proceder a efectuar la correspondiente investigación, conforme a las garantías del principio acusatorio y de la presunción de inocencia, debiendo la obtención de pruebas someterse a los medios legítimos con arreglo al derecho aplicable".



En definitiva, consideramos que la propia actitud diligente de la Administración activa, a través de sus órganos superiores, desactivando la validez de las pruebas empleadas en la inspección y sanción de los terceros afectados por la incautación masiva e indefinida de prueba, como lo es el Sr. Obdulio, han de servir para reflejar la existencia de un acto propio de la Administración que no puede ser desdeñado por los Tribunales de Justicia, yendo más allá, en la defensa de la actuación de ésta, de donde ha ido el titular del departamento, respaldado en todo por el detallado y completo dictamen del Consejo de Estado.

Es cierto que se trata de un hecho nuevo o, por tratar de ser más precisos, de una prueba nueva -que no se refiere directamente a un hecho, sino a una decisión de la Administración- y, en tal carácter y situación, no pudo ser tenida en cuenta, por obvias razones cronológicas, por el Tribunal de instancia a la hora de fallar el litigio. Pero no es menos cierto que la comprensión de este nuevo acto de decisión revisoria incondicional y clara de todo lo actuado respecto de terceros, hace menos comprensible la defensa a ultranza de la Sala de instancia respecto de los actos enjuiciados ante ella, aun observado con la perspectiva que ofrece el conocimiento de los actos posteriores.

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.

SEXTO.- 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.

SÉPTIMO.- Determinación de las costas procesales.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse 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, conforme al criterio reiteradamente establecido por este Tribunal Supremo.

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 quinto.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Patricia Díaz Muíño, en nombre y de **DON Obdulio** , contra la sentencia de 15 de mayo 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 15332/2019, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 15332/2019, deducido por don Obdulio contra la resolución del TEAR de Galicia de 21 de febrero, que desestima a su vez la reclamación entablada contra las liquidaciones y sanciones adoptadas en relación con el IRPF, años 2010, 2011 y 2012, declarando la nulidad de tales actos de revisión, liquidación y sanción, por ser disconformes con el ordenamiento jurídico, por haberse vulnerado en ellos el contenido esencial del derecho fundamental a no padecer indefensión, con todos los efectos legales inherentes a dicha declaración.

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.

Voto particular

que formula el magistrado José Antonio Montero Fernández a la sentencia recaída en el presente recurso de casación nº. 3895/2020

Con todo respeto al parecer mayoritario de este Tribunal, discrepo de la sentencia por lo siguiente:

Considero que la tesis mayoritaria no ha perfilado correctamente el debate. Toma como referencia determinante un primer presupuesto que si no es equivocado, si es, al menos, parcial e incompleto, lo que le ha llevado a dejar al margen datos, de especial relevancia, y doctrina jurisprudencial de esencial importancia en la resolución del presente caso.

La sentencia de la que discrepo hace girar todo el razonamiento que justifica la decisión tomada en el resultado de la sentencia desestimatoria de la apelación de la Audiencia Provincial de Pontevedra de 5 de febrero de 2019, contra la absolutoria, del Juzgado de lo Penal nº 1 de esa capital, datada en el 21 de febrero de 2018 en el procedimiento abreviado nº 314/2017; cuyo resultado, en lo que interesa, se centra en la declaración contenida en las mismas considerando nulas las pruebas obtenidas en la entrada y registro domiciliario a una persona física y a varias sociedades mercantiles autorizada por el Juez de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de los de Pontevedra durante los días 25 al 29 de noviembre del 2013.

Sentencias las anteriores que también van a dar lugar a la Orden de la Ministra de Hacienda de 21 de septiembre de 2020 por la que, de acuerdo con el dictamen preceptivo del Consejo de Estado, se estima la petición de revisión formulada por un tercero no titular de los domicilios registrados, pero que se ve afectado en tanto que la documentación contable y **fiscal** hallada se refería, también, al mismo, anulando las liquidaciones y sanciones tributarias en aplicación del artº 217 de la LGT.

La sentencia de la mayoría viene a otorgar valor absoluto e incontrovertible a las declaraciones de las citadas sentencias absolutorias, y por ende, a la de la Orden de la Ministra, declarando nulas las pruebas obtenidas del registro domiciliario referido. Esto es, las consideraciones realizadas en las citadas sentencias penales, e indirectamente por la Orden ministerial, poseen tal valor y fuerza de expansión que contamina hasta provocar su nulidad la totalidad de procedimientos seguidos contra los titulares de los domicilios y contra los terceros que indirectamente se vieron afectados por el registro domiciliario, en cuanto tienen como referencia la citada entrada y registro domiciliario.

Lo cual mal se compadece con la realidad acaecida y con el resultado judicial que se derivó de dicho registro domiciliario y de las pruebas obtenidas.

Basta leer la sentencia referida de la Audiencia Provincial de Pontevedra para comprobar que la declaración en la misma contenida, valorando la entrada y registro y las pruebas obtenidas, tiene un valor y una extensión circunscrita en exclusividad al caso concreto, se trataba de terceros no titulares de los domicilios en dicho caso; expresamente se habla de la nulidad de los documentos obtenidos en el registro como prueba de cargo en exclusividad respecto del procedimiento que se estaba juzgando. Es evidente, que la propia sentencia limita sus efectos al concreto caso objeto del enjuiciamiento; de suerte que no resultaba razonable, después de dicha



manifestación, extender la valoración del resultado del registro, hecha en la sentencia para el concreto caso que analizaba, a cualquier procedimiento de índole tributario o penal que surgiera.

Y es así como realmente ha sucedido.

Se abrieron tantos procedimientos tributarios y penales contra los titulares y terceros afectados por el registro, cuantas responsabilidades tributarias y penales se consideraron por los órganos competentes susceptible de ser regularizadas fiscalmente o depuradas penalmente.

Es en este contexto en el que debió hacerse el examen de cada uno de los casos que han sido objeto de los diferentes recursos de casación.

Esta es la realidad, fáctica y jurídica. No atender a la misma, en tanto que se considera que la declaración contenida en las sentencias antes referidas posee un valor absoluto respecto a la nulidad de las pruebas directas e indirectas derivadas, obtenidas del registro domiciliario, aplicable para cualquier procedimiento que tenga como referencia dicho registro, es ignorar que otros tribunales, también del orden penal, han valorado las mismas diligencias y el resultado de la entrada y registro domiciliario, dando lugar a la confirmación de la regularización tributaria practicada y a las condenas penales, algunas gravísimas, no sólo por la misma Audiencia Provincial de Pontevedra, sino también por la Audiencia Provincial de A Coruña, sentencias penales condenatorias que se siguen produciendo en el tiempo, referidas tanto a los titulares de los domicilios en los que se efectuó la entrada y registro como a terceros. El tomar como base determinante del recurso de casación las sentencias absolutorias, sin explicar cómo es posible compaginarlas jurídicamente con sentencias (aparentemente) contradictorias, causa perplejidad (¿cómo es posible que después de las sentencias absolutorias referidas y de la Orden ministerial, se sigan dictando sentencias condenatorias en el ámbito penal y confirmatoria de las liquidaciones y sanciones en el tributario?), por lo que considero que resultaba absolutamente imprescindible tratar de conciliar y explicar los distintos resultados judiciales. Mi intención en este voto es tratar de justificar la ausencia de contradicción y la corrección de las sentencias recaídas en el ámbito tributario por inexistencia de conexión de antijuricidad.

Es evidente, que la misma diligencia cuyo resultado es declarado nulo por la Audiencia provincial de Pontevedra, para otros tribunales, Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia y Audiencias Provinciales de Pontevedra y A Coruña, ha servido, al menos parcialmente, para regularizar y para condenar, y basta una lecturas de unas y otras sentencias para descubrir que en todas se ha hecho una valoración de dicha diligencia y su resultado, y en todas se ha considerado a efectos probatorios -en alguna se declara la nulidad de algunas de las pruebas obtenidas en dicha diligencia en cuanto afectaba a un determinado tributo- la validez de las mismas, como prueba de cargo tanto para sancionar, como para regularizar fiscalmente.

La noticia de estos procedimientos penales seguidos contra los titulares de los domicilios en los que se autorizó la entrada y registro y contra los terceros afectados, no sólo son hechos notorios, sino que en los mismos autos que analizamos en estos recursos de casación aparecen como dato, a mi entender, que debe ser valorado.

En esta línea se desenvuelve los órganos económicos administrativos que al resolver sobre las reclamaciones contra las liquidaciones y las sanciones impuestas por la Administración Tributaria, toman en consideración, para desestimar la reclamación, el gran número de datos que se obtuvieron en la comprobación del Grupo Lito, de la actividad inspectora que siguió a aquella, y se hace expresa referencia a la sentencia de la Audiencia Provincial de Pontevedra, Sección Cuarta, de fecha 2 de marzo de 2018, que expresamente condena a AMP y representaciones Lito, S.L., esto es a los titulares de los domicilios registrados, por un delito contra la Hacienda Pública, y en la que se describe abrumadoramente el modus operandi del entramado y definen las relaciones existentes entre sus diversos componentes -es cierto que la misma fue anulada por la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo 123/19, de 8 de marzo por motivo ajeno al que nos ocupa; pero vuelto a celebrar el juicio, recientemente ha habido sentencia condenatoria, valorando la entrada y registro y considerándola nula sólo respecto de algunas de las documentales recogidas, esto es, la referida a la obligación de retener-. En definitiva, los órganos económico administrativos confirman las liquidaciones y sanciones valorando que la autorización de entrada y registro es correcta por ordenarse por órgano judicial competente sin haberse anulado, que no se han podido vulnerar derechos fundamentales del contribuyente por resultar la entrada y registro ajena al mismo, que los datos obtenidos con trascendencia tributaria respecto de los inspeccionados resultaban legítimos al incorporarse por los medios dispuestos legalmente para obtener información, y, en definitiva, habiéndose limitado la inspección durante la comprobación iniciada respecto del Grupo Lito a comprobar la existencia de una contabilidad B y de una actividad oculta, y a iniciar y tramitar actuaciones inspectoras a efectos de regularizar la situación **fiscal** de los interesados a la vista de las actuaciones inspectoras realizadas y la documentación probatoria obtenida.



En esta dirección se desenvuelve las sentencias que han sido objeto de los recursos de casación. Con carácter general las sentencias recurridas consideran correcta y válida la autorización de entrada y registro del Juzgado de lo Contencioso Administrativo, pues no fue impugnada y adquirió firmeza, sin que los terceros tuvieran legitimación para impugnar por no ser los titulares del art. 18 de la CE; considera que al no estar ante actuaciones penales y autos de entrada y registro dictados por el juez de instrucción sino ante la autorización del artículo 8.6 LJCA en el curso de unas actuaciones administrativas, dicho auto no es el término de comparación válido para evaluar el uso que pudiera hacerse de la documentación, al punto que no se aprecia que la inspección vulnerara los derechos de los recurrentes; se hace referencia a las facultades/obligaciones de la Inspección para obtener información con trascendencia tributaria y la posibilidad de que pueda acontecer en actuaciones con autonomía propia o en el curso de una actuación inspectora contra un tercero, quien podrá defenderse de las actuaciones que puedan iniciarse contra él, aportando pruebas que puedan contradecir la documentación que incorpora la inspección; recuerdan la jurisprudencia, sentencia de 6 de abril de 2016, que autoriza a utilizar la documentación obtenida aunque no fuese la inicialmente indicada en el auto de entrada, sin que esto genere indefensión, y enlaza con la autorización de entrada y registro dirigida a obtener la documentación sobre Impuesto sobre Sociedades (2009 a 2012) e IVA (4ªT 2009 a 4ªT 2012), y para su liquidación se precisa contar con las facturas pertinentes y contabilidad, lo que necesariamente va a afectar a terceros, son datos que no pueden ser conocidos previamente, resultando, por lo demás, lógico que la regularización de una de la empresas del Grupo Lito conlleve la de las demás, así como la de los clientes, agentes, miembros de las orquestas, ya que la relación comercial bilateral genera efectos tributarios para ambas partes; concluyendo, en definitiva, considerando que los interesados pudieron en el procedimiento inspector aportar pruebas en contra a las que se obtuvieron por la AEAT y acreditar que estas no reflejan la realidad, sin que procedieran en consecuencia.

Lo dicho hasta ahora deja patente las diversas perspectivas desde las que se abordan los problemas jurídicos en cuestión.

Desde la jurisdicción penal, en las sentencias absolutorias antes comentadas, el dato base es el de la conexión entre las pruebas obtenidas mediante la vulneración de los derechos fundamentales y las derivadas de las mismas afectante a terceros, aunque la misma jurisdicción penal respecto del concreto caso enjuiciado y de la persona imputada, ha considerado que dichas pruebas eran procedentes total o parcialmente para imponer una condena penal; mientras que la jurisdicción contencioso administrativa centra su atención y análisis en las actuaciones inspectoras seguidas y, en definitiva, en la inexistencia de la conexión de antijuricidad indicada, en tanto que las actuaciones inspectoras procuraron los medios probatorios suficientes para la regularización tributaria realizada.

A mi modo de ver, la Orden ministerial adolece de los mismos defectos. Se trataba de la regularización tributaria de terceros afectados indirectamente por los registros referidos, pues bien, en lugar de analizar el caso concreto y determinar de qué manera las citadas sentencias absolutoria, en cuanto declaran la nulidad de las pruebas obtenidas, afectaban al concreto caso, cuya nulidad de pleno derecho se solicita, obvia completamente dicho análisis, al igual que se hace en el informe del Consejo de Estado, otorgando a dichas declaraciones, insisto, circunscrita al concreto caso enjuiciado, un carácter general y absoluto de conexión antijurídica, sin reparar que respecto de la misma diligencia de entrada y registro se había pronunciado la jurisdicción penal en otros procedimientos, otorgando a la prueba obtenida respecto del caso concreto enjuiciado, valor de prueba de cargo suficiente, y, por ende, condenando criminalmente a los implicados, y sin atender a las numerosas sentencias de la Sala de lo contencioso administrativo que, desde un plano estrictamente tributario, también habían valorado dicha entrada y registro y el material probatorio obtenido, excluyendo la conexión de antijuricidad.

Llegados a este punto no estorba recordar que los casos que nos ocupan se inscriben dentro de unos procesos estrictamente tributarios.

No considero necesario analizar la sentencia absolutoria de la Audiencia Provincial de Pontevedra, como tampoco considero necesario analizar la conformidad jurídica de las sentencias condenatorias de la Audiencia Provincial de Pontevedra o de A Coruña, y decantarme en favor de una u otras valoración de la diligencia de entrada y registro y sus consecuencias; lo que sí está claro es que no puede acogerse el resultado de aquella y ver una conexión de antijuricidad de proyección absoluta, e ignorar los otros pronunciamientos, en aparente contradicción, que limita la antijuricidad en función de cada caso concreto enjuiciado.

En lo que interesa a los asuntos objeto de los presentes recursos de casación, significar que se autoriza por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo competente la entrada y registro en domicilio. Dicha autorización no fue recurrida adquiriendo firmeza. En el curso de esta diligencia, por parte de la inspección de los tributos, se obtiene documentación que afecta a terceros ajenos a la citada autorización y respecto de otros impuestos y ejercicios objeto de la actuación. Contra los terceros afectados se tramitaron, aparte de las actuaciones



de comprobación que nos ocupan con el resultado que se enjuicia, sendos procedimientos criminales, con resultado desigual -ya hemos dado noticia de los pronunciamientos contradictorios de la Audiencia Provincial de A Coruña y de la Audiencia Provincial de Pontevedra-, pero en lo que ahora interesa un Juzgado y la Audiencia Provincial de Pontevedra han considerado que las pruebas incriminatorias obtenidas en la entrada y registro de la inspección en el domicilio autorizado por vulnerar derechos fundamentales, no resultan válidas como prueba de cargo contra dichos terceros por existir conexión de antijuricidad. También se procede a regularizar la situación tributaria de los terceros afectados por la diligencia de entrada y registro, con resultado desigual, en un caso se ha considerado que concurre causa de nulidad por las mismas razones acogidas en sede jurisdiccional penal, Juzgado de lo Penal y Audiencia Provincial de Pontevedra, declarando el Ministerio de Hacienda la nulidad de pleno derecho de liquidaciones y sanciones, art. 217 de la LGT; en los supuestos que ahora analizo, sin embargo, la Sala de instancia niega dicha conexión y realiza una serie de consideraciones que vienen a constituir el núcleo del conflicto.

Me parece importante hacer alusión a la obtención de información en el ámbito tributario en tanto que las sentencias impugnadas reparan en las distintas fuentes de información obtenida para justificar lo correcto de la regularización y sanción.

Aún la extraordinaria importancia que posee la obtención de información en el ámbito tributario en el que me sitúo, ello no puede obviar que la primera garantía del contribuyente son los valores constitucionales, que constituyen un mandato imperativo a los Tribunales de Justicia en su tarea de controlar la actividad tributaria, definiendo el alcance y contenido de estos principios al enjuiciar los concretos casos; en este, como se ha puesto de relieve, se pone en tela de juicio el respeto a los derechos de inviolabilidad domiciliaria, art. 18.2 CE, y no indefensión, art. 24 CE, y su proyección respecto de los recurrentes de su derecho a la intimidad.

Considero, pues, sin objeción alguna, que ninguna información obtenida con vulneración de los derechos fundamentales puede servir de soporte para una regularización tributaria; especialmente los jueces y tribunales tenemos el designio constitucional de garantizarlos, sin que los poderes públicos puedan traspasar en perjuicio de los ciudadanos este límite infranqueable que representan los derechos fundamentales.

Dicho esto, la obtención de información en el ámbito tributario se convierte en instrumento principalísimo para cumplir el mandato constitucional que emana del art. 31.1 de la CE, "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un **sistema** tributario justo". Ya tempranamente lo advertía el Tribunal Constitucional cuando afirmaba que "La amplitud y complejidad de las funciones que asume el Estado hacen que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta de la carga **fiscal**, ya que las sumas que unos no paguen debiendo hacerlo, tendrán que ser afrontadas por otros con más espíritu cívico y con menos capacidad de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incomoda y molesta" (STC 50/1 995).

En el ámbito tributario, en contraste con lo que sucede en otros ámbitos administrativos, se cuenta con un cuerpo legislativo *ex profeso* para procurar su máxima eficacia, y, en concreto, existe normativa que indica cómo ha de obtenerse dicha información.

El deber de información se enmarca en el ámbito de la colaboración social, y a falta de una colaboración voluntaria y espontánea se prevé el mecanismo que va a procurar la obtención de la información, en concreto se prevé en la LGT, Título III, Capítulo I y Sección 3 sobre "*Colaboración social en la aplicación de los tributos*".

Respecto de la concreta actividad inspectora y sus funciones, el art. 141 de la LGT encarga a la inspección la obtención de información. Dispone el art. 141.c) de la LGT que "la Inspección Tributaria consiste en el ejercicio de funciones administrativas dirigidas a: c) La realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos de acuerdo con lo establecido en los artículos 93 y 94 de esta Ley".

Ciertamente, no se oculta, que en dicha labor es necesario, a veces, inmisiones en el círculo de intereses de los contribuyentes que en tanto puedan afectar a sus derechos fundamentales deben delimitarse y limitarse para salvaguardarlos.

Con carácter general, es evidente que existe un elenco de derechos constitucionales que están más expuestos a dicha labor de obtención de información, entre ellos, y en lo que ahora importa, la intimidad personal y familiar, la inviolabilidad del domicilio y el derecho a la defensa, debiendo en el ejercicio de la potestad de obtener información respetar los principios de legalidad y proporcionalidad.

Este deber de colaboración social, desde el punto de vista subjetivo, abarca tanto personas jurídicas como privadas, particulares y funcionarios.



El elemento esencial es que los datos requeridos por la Administración Tributaria competente, en el ejercicio de sus funciones y dentro de los límites legalmente establecidos, posean trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de obligaciones tributarias propias o de terceros con los que se mantengan relación profesional o financiera. Lo que permite distinguir entre deberes de información sobre datos propios y sobre datos de terceros, y a su vez, cabe separar la que se obtiene dentro del ámbito de la estricta colaboración social, de la que se obtiene en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por los órganos de la inspección o a través de una concreta actuación de obtención de información.

La jurisprudencia ha puesto de manifiesto la amplitud de este deber:

"... el apartado 1 del artículo 93 de la Ley General Tributaria de 2003, en su primer párrafo, establece una obligación general de información, imponiendo a todas las personas el deber de proporcionar a la Administración cualquier clase de datos, informes, antecedentes y justificantes "con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas". Esta carga, que pesa, en principio, sobre la generalidad de los sujetos de derecho, no es más que una concreta manifestación de la "colaboración social en la aplicación de los tributos"... que hunde sus raíces en el deber general de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución, según precisó el Tribunal Constitucional en su sentencia 110/1984. Puede afirmarse que la Administración está constitucionalmente habilitada para exigir a la sociedad la información y la aportación de datos necesarios y relevantes para la aplicación de los tributos.

Este deber general... desde un punto de vista subjetivo alcanza a todo sujeto de derecho respecto de sus propias obligaciones tributarias y, tratándose de las de otras personas, a quienes dispongan de elementos de información ajenos como consecuencia de sus "relaciones económicas, profesionales o financieras" con otras personas. El apartado 1 del artículo 93 particulariza la obligación, a título enunciativo, en los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta, las entidades que medien en el cobro de honorarios profesionales, de derechos derivados de la propiedad intelectual o de comisiones por operaciones en el mercado de capitales, así como, en particular, quienes sean depositarios de dinero en efectivo de deudores a la Administración tributaria en periodo ejecutivo [letras a), b) y c)].

Una primera conclusión cabe obtener de esa disciplina legal: la obligación de suministrar a la Administración tributaria datos ajenos con trascendencia tributaria alcanza a cualquier persona, a quienes los tengan por sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas...

En definitiva, la redacción del precepto legal cuando se refiere a relaciones de la mencionada naturaleza "con otras personas" ni de manera expresa ni de forma implícita reduce la dimensión subjetiva de la obligación de informar a quienes se relacionan de manera directa con los titulares de los datos requeridos" (Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2015, rec. cas. 4495/2012).

La lectura que cabe hacer del material fáctico que disponemos en estos asuntos, puesto de manifiesto expresamente por las sentencias impugnadas, a la luz de los principios que se han comentado, nos lleva a concluir que se ha incumplido de plano estos deberes de obligada observancia, ante la existencia de una contabilidad B y relaciones y operaciones opacas ocultadas al Fisco, tanto por parte de las personas titulares del domicilio que fue objeto de autorización de entrada y registro, como de los propios interesados recurrentes en los recursos de casación, terceros ajenos a dicho domicilio. Lo cual, ciertamente, ha de servir de medida para ponderar un principio que resulta capital en la obtención de información, cual es el de proporcionalidad, en tanto que este posee carácter relativo lo que exige que sea examinado en cada caso concreto, y teniendo en cuenta las características y condiciones concurrentes.

Las sentencias de instancias ponen de manifiesto que dado que los recurrentes no eran titulares del domicilio objeto de la entrada y registro no poseen legitimación para reivindicar una posible vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio, art. 18.2 de la CE. Sin embargo, lo que en todo caso podría cuestionarse, por los datos obtenidos en cumplimiento de dicha diligencia, es el derecho a la intimidad; al respecto, ha de convenirse que en el ámbito que ahora interesa, con la base constitucional antes comentada y en atención al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, respecto de la zona de intimidad económica se considera que esta es de libre acceso a la inspección:

"Como hemos dicho, entre otras, en sentencias de 18 de julio de 2011 (rec. casa. 2790/2009) y 17 de marzo de 2014 (rec. casa. 5149/2010), el derecho a la intimidad consagrado en el citado artículo 18 CE, se configura como un ámbito de especial protección de los particulares directamente vinculada con la dignidad de la persona a que se refiere el artículo 10 de la propia Norma Fundamental como fundamento del orden político y la paz social, Pero no es un derecho ilimitado sino que tiene unos perfiles o contornos propios que se precisan y definen por su interacción con el resto de los derechos y deberes amparados por el ordenamiento jurídico.



*El mencionado derecho fundamental no puede desvincularse del artículo 31.1 CE, donde se establece el deber de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante el **sistema** tributario, y del que emana la inexorable obligación de facilitar a la Administración la información con trascendencia tributaria necesaria para garantizar el debido cumplimiento de los deberes con el fisco.*

...Por lo tanto, en principio y con carácter general, no cabe apreciar vulneración del artículo 18.1 CE por el hecho de que los ciudadanos y entidades queden obligados a facilitar información que, pese a afectar a la intimidad, tiene relevancia tributaria. Si bien solo es así si el deber de colaboración y los eventuales requerimientos se ajustan al régimen jurídico diseñado por el legislador (Sentencia de 21 de noviembre de 2005, rec. cas. 2294/2004).

... Esto es, el derecho a la intimidad, reconocido en el artículo 18 CE, puede verse indebidamente afectado por un ejercicio desproporcionado de la potestad de requerir información tributaria, independientemente de que se trate de depositarios de datos que pueden ser considerados "de primer nivel o grado" o de depositarios de "ulterior nivel o grado" (en función de que sus relaciones económicas, profesionales o financieras sean directas o indirectas con respecto a los que pueden resultar afectados por la información que se suministra).

Dicho en otros términos, restringiendo el deber de información a los "depositarios de primer nivel o grado" no se garantiza el respeto debido a la intimidad que garantiza el mencionado artículo 18 de la Constitución. Incluso, puede decirse que quienes están más próximos a la intimidad ajena son aquellos que tienen una relación directa y más alejados aquéllos cuya relación es solo indirecta. No se advierte, por tanto, un interés jurídicamente atendible en la interpretación restrictiva que se sostiene en el segundo de los motivos de casación que se examina" (Sentencia del Tribunal Supremo de 22 abril de 2015, rec. cas. 4495/2012).

De entre las modalidades legítimas de obtener información se encuentra la que se procura a través de actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la inspección en el ejercicio de las funciones encomendadas. Y claro está, en el curso de estas puede accederse a datos con trascendencia tributaria respecto de terceros o materiales ajenos a los que constituyen el objeto de la actuación inspectora. En el ámbito tributario y especialmente respecto de actuaciones de comprobación e investigación dirigida a regularizar la situación tributaria de un contribuyente, en cuanto se incide en actos y operaciones de contenido económico en que normalmente se conforman con terceros o implican a estos, no resulta extraño que en su curso aflore información con trascendencia tributaria de dichos terceros, lo cual forma parte de la propia naturaleza del objeto sobre el que suele recaer la actuación de la Administración Tributaria; valga de ejemplo, por lo de proximidad con el tema que nos ocupa, que examinado el cumplimiento de las obligaciones tributarias de una sociedad respecto de las retenciones a realizar por IRPF a sus empleados por cuenta ajena a los que retribuye, la irregularidad que se detecte indeclinablemente afecta respecto del IRPF al trabajador ajeno a la regularización seguida.

En el presente caso, circunscrita la regularización a los expresados impuestos, con especial virtualidad del art. 93.1 de la LGT por incumplimiento del deber de informar y de las irregularidades **fiscales** identificadas en la conducta de los interesados, resulta claro, que si bien el auto de entrada del Juez del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, se dirigía a la documentación relativa al Impuesto sobre Sociedades (2009 a 2012) e IVA (4ºT 2009 a 4T 2012), para liquidar uno y otro es preciso contar con las facturas pertinentes y contabilidad oficial/extraoficial. Hablamos, pues, de datos que afectan necesariamente a terceros que no pueden ser conocidos antes de acceder a tal documentación, resultando, por lo demás, lógico que la regularización de una empresa del Grupo Lito conlleve la de las demás, así como la de los clientes, agentes, miembros de las orquestas, ya que la relación comercial bilateral genera efectos tributarios para ambas partes; efectos que sólo se pueden presumir antes de la solicitud de entrada -como vienen a decir las sentencias impugnadas-, con expresa referencia al art. 55 del Real Decreto 1065/2007, esto es, la lectura que se desprende de lo dicho, junto con otras apreciaciones recogidas en las sentencias, es que la obtención de la información y datos que afectan a los recurrentes se obtuvieron legítimamente en el normal desarrollo de las actuaciones inspectoras, lo que hace cobrar todo su sentido la postura que mantiene el Sr. Abogado del Estado al considerar que no nos encontramos en puridad con el denominado hallazgo casual sino que "En el caso que examinamos ninguno de los documentos resulta ajeno al objeto de la investigación. Desde esta perspectiva, si la Sala admite que no estamos propiamente ante un hallazgo casual, la utilización de la documentación intervenida para regularizar la situación tributaria de otros obligados tributarios estaría legitimada por los artículos 95 LGT y 60.4 RGIT, sin necesidad de aportar otros argumentos adicionales".

Del relato fáctico contenido en las sentencias de instancia se colige que estamos ante operaciones opacas; ciertamente el conocimiento por parte de la Administración, a efectos **fiscales**, de las operaciones existentes, sin más, sin necesidad de ir más allá, que directamente afectan a terceros implicados, le legitima para proceder a la regularización tributaria procedente, sin que pueda esgrimirse con éxito por parte de los interesados la vulneración del derecho a la intimidad, en cuanto que no le ampara el derecho a la reserva absoluta sobre sus datos económicos.



También cabe hacer algunas consideraciones sobre el hallazgo casual.

Las razones anteriormente expuestas, siguiendo el hilo que apunta las propias sentencias impugnadas, ponen en cuestión que en puridad estemos ante los denominados hallazgos casuales.

Con todo el auto de admisión se hace eco de las consideraciones que se recogen en la sentencia absolutoria de la Audiencia Provincial de Pontevedra, al entender que estamos ante un hallazgo casual, "En conclusión, podemos decir que admitiéndose en el ámbito administrativo la validez y eficacia de los hallazgos casuales para motivar un nuevo procedimiento de inspección, no todo vale porque la práctica del registro debe realizarse en forma idónea y proporcionada, excluyéndose requisas generales e indiscriminadas de aquello que manifiestamente sea ajeno a la investigación". Sin embargo, en las sentencias impugnadas, presumiblemente por no considerar aplicable dicha doctrina, no entra sobre un posible hallazgo casual.

Ciertamente la dogmática desarrollada en torno a los denominados hallazgos casuales en el ámbito penal no cabe trasladarla sin más al administrativo en general, ni tan siquiera al tributario por más que se de en este el problema de que los datos que pudieran obtenerse a través de un hallazgo casual, no sólo sean útiles para la posible regularización tributaria, sino que puedan trascender a esta para constituir un infracción tributaria, o incluso llegar a ser un ilícito penal, lo que constituye una dificultad añadida a la hora del posible trasvase de datos que debe darse del procedimiento de comprobación e investigación al procedimiento sancionador. Luego volveremos sobre el tema.

En el seno de esta jurisdicción contencioso administrativa se ha perfilado esta figura del hallazgo casual, sobre todo en el campo de la competencia.

Como se señala la mejor línea jurisprudencial en el campo administrativo sobre el tema del hallazgo casual, se inicia con la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 2016, rec. cas. 113/2013, a la que sigue un nutrido grupo de sentencias como las de 18, 25, 26 de febrero de 2019 y otras. En esas sentencias se perfila qué requisitos son necesarios que concurren para que estemos en presencia de un hallazgo casual y qué requisitos son necesarios para que los datos o documentos aflorados puedan servir de prueba, principalmente de cargo por desarrollarse la doctrina en el seno de los procedimientos sancionadores. El supuesto general viene constituido por que en la práctica de la entrada y registro se obtengan documentos o material que resulten ajenos al objeto de la investigación que determinó la autorización judicial, pero que revelen otros ilícitos; exigiéndose para su validez a estos efectos la conformidad jurídica de la autorización de entrada y registro y la corrección en el desarrollo de la diligencia, esto es que sea procedimental adecuada, que el registro y la toma de documentos se encaminen al objeto de la investigación y se realice de forma proporcionada, excluyéndose requisas generales e indiscriminadas de material o de aquello que manifiestamente sea ajeno a la investigación, lo que conlleva que el material aflorado puede emplearse legítimamente en procedimiento sancionador seguido tras el hallazgo.

Ahora bien, la determinación en cada caso de la concurrencia del hallazgo causal o no y sus consecuencias en otros procedimientos, por un lado exige no sólo la valoración y ponderación de las circunstancias concurrentes, sino también una calificación jurídica que, en su caso, corresponde hacer al juez competente al efecto; siendo de observar que si la doctrina del hallazgo casual ha sido desarrollada fundamentalmente en el campo penal, en el campo administrativo se reconoce matices de esencial importancia para perfilarlo en cada caso concreto, correspondiéndole al juzgador competente dilucidar su concurrencia o no, adquiriendo una especial significación, por las diferencias existentes, según estemos en el ámbito penal o contencioso administrativo. Buen ejemplo de lo que decimos es el presente enjuiciamiento, como hemos visto nos encontramos que respecto de los mismos hechos distintos juzgadores de la jurisdicción penal han apreciado en un caso la concurrencia del hallazgo causal para negarle virtualidad alguna y en otro caso no; y respecto del mismo supuesto el juzgador de lo contencioso administrativo no entra, por entenderlo innecesario sobre el hallazgo causal, pues entiende que falta un requisito básico delimitador en tanto que si bien los documentos que afectaban a terceros se produce en la entrada y registro domiciliario debidamente autorizada, sin embargo los documentos hallados afectante a terceros si guardan relación con la inspección y con su objeto por las circunstancias particulares que concurren en las relaciones normales del tráfico con trascendencia tributaria; mientras que un órgano administrativo, el Ministerio de Hacienda, rechaza la validez de las pruebas obtenidas en la entrada y registro afectante a terceros por entender que existe una conexión de antijuricidad apreciada en vía jurisdiccional -se refiere, claro está, a la sentencia de la Audiencia Provincial de Pontevedra que ratifica el parecer del Juzgado de lo Penal-

En definitiva, el problema que se suscita se centra en el principio básico y general de que para que las pruebas sirvan para el fin que le es propio deben haberse obtenido lícitamente, en esencia que se obtengan sin vulnerar derechos fundamentales, debiéndose de despejar, en su caso, su validez y relevancia dentro de un determinado proceso cuando la prueba se ha obtenido ilícitamente. Lo cual sitúa el problema en torno al art. 11.1 de la



LOPJ, "no surtirán efecto las pruebas obtenidas, directa o indirectamente, violentando los derechos o libertades fundamentales", sobre el que existe una doctrina jurisprudencial y especialmente del Tribunal Constitucional, a la que luego me referiré, especialmente relevante que da lugar a matizaciones en su interpretación que hacen que no sea tan lineal la aplicación del precepto como parece sugerir la parte recurrente y es acogido por la sentencia de la que discrepo.

Ante la tesis de la vinculación jurisdiccional a lo resuelto en sede penal que refleja la sentencia contra la que formulo este voto, creo necesario hacer las siguientes consideraciones, partiendo de un postulado básico cual es la separación jurisdiccional y la relevancia de la toma de postura en la jurisdicción penal en el ámbito administrativo, y más en concreto, en el tributario.

Con carácter introductorio quizás sea oportuno recordar que legalmente, art. 141 y ss. de la LGT, a la inspección de los tributos en cumplimiento de las funciones encomendadas se le dota de potestades de investigación necesarias a dichos fines, y entre otras se le reconoce la realización de actuaciones para obtener información, art. 141.c) de la LGT, en los términos que a grosso modo he apuntado antes, y, también, la entrada domiciliaria para llevar a cabo inspecciones en las sedes de personas y empresas, y otros locales, art. 142 de la LGT, sin perjuicio, obviamente, de que se lleve a cabo respetando los derechos de los investigados y las garantías procedimentales, y especialmente los derechos fundamentales, y en particular, por lo que ahora importa, la inviolabilidad del domicilio y la intimidad de las personas.

La actuación que se analiza, por tanto -sin despreciar el aspecto penal, que ya hemos visto ha sido objeto de atención desigual, por su proyección que pudiera tener y que analizaré posteriormente-, cabe enmarcarla, en principio, en el ámbito tributario, las actuaciones llevadas a cabo se desarrollan en el legítimo ejercicio de potestades tributarias y su análisis se hace en la jurisdicción a la que se le atribuye la competencia para controlar la actividad administrativa, el juez de lo contencioso administrativo es, en el ámbito que tratamos, el juez natural. Por tanto, en principio nos interesa la regularización tributaria llevada a cabo, sin merma de analizar su proyección en el ámbito punitivo, puesto que a la regularización siguió también la imposición de sanciones y, ya hemos visto, que se ve implicado el orden penal y la suscitada prejudicialidad penal (impropia, puesto que no existe en modo alguno la referida prejudicialidad, pues en ningún caso se pone en cuestión la validez de la autorización, cosa distinta de valorar su desarrollo, en donde cabe discernir entre aquellos aspectos determinantes de la posible nulidad probatoria, de aquellos que si hacen prueba al efecto) a la hora de valorar la actuación administrativa.

La Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, es la competente y la llamada a resolver las cuestiones tributarias, incluido su aspecto sancionador; nuestro **sistema** distingue diversos órdenes jurisdiccionales a los que se les asigna distinto objeto, distinto ámbito subjetivo de protección y distintos cauces procesales, con el fin de procurar la mejor tutela judicial de los intereses legítimos, a lo que debe añadirse, en lo que respecta al ámbito en el que nos movemos, que cabe significar que no es baladí considerar, más en ramas tan técnicas y especializadas como la tributaria, dotada con un **sistema** de tutela y protección de los interesados, que es el orden contencioso administrativo el que posee mayor capacidad de análisis de los procedimientos tributarios seguidos, así como su incidencia y proyección tanto sobre los derechos directamente implicados como sobre los conexos de terceros, como expresamente lo ponen de manifiesto las sentencias impugnadas cuando entran a valorar la exacta dimensión de la trascendencia **fiscal** de la comprobación e investigación de actos y operaciones -también las opacas, como en este caso- que necesariamente afectan a terceros ajenos a las actuaciones inspectoras con las consecuencias tributarias derivadas.

En el presente caso no se plantean cuestiones ni problemas de índole procesal, ni se roza la siempre espinosa cuestión del *ne bis in idem*, ni la cosa juzgada, lo que en realidad se está cuestionando son principios de carácter general que exceden el concreto caso que nos ocupa; cuando se contrasta la aparente contradicción que parece latir en el presente conflicto, lo que se viene a cuestionar son los principios de seguridad y no contradicción, bajo un postulado, al menos cuestionable, de la preferencia y prioridad de la jurisdicción penal por la superioridad que parece otorgarle el establecimiento de la verdad jurídica (la verdad material), lo que confrontado con la máxima de puro sentido común elevada a categoría, "*unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado*", le lleva a la parte recurrente a aspirar a que se entienda que por la valoración realizada por la Audiencia Provincial de Pontevedra respecto del desarrollo de la entrada y registro, no sobre la legalidad de la autorización que nadie discute, se extienda a este caso y derive en la nulidad de las actuaciones y resultados tributarios. A mi entender resulta erróneo entender que unos mismos hechos existen para dictar una sentencia absolutoria, y en cambio no existen para dictar varias sentencias condenatorias, sucede, sin embargo, que esos mismos hechos son valorados de forma distinta en función de cada caso concreto, que no es más que lo que ha sucedido, primero en el ámbito penal y luego, lo que nos interesa especialmente, en este ámbito tributario.



En definitiva, considerar que con carácter absoluto lo resuelto por la sentencia absolutoria de la Audiencia Provincial de Pontevedra prevalece sobre el resto de pronunciamientos y en toda jurisdicción, de plano y con carácter general ha de rechazarse. Cierto es que este Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas ocasiones en la línea que apunta la parte recurrente, valga por todas la sentencia de 23 de mayo de 2013, rec. cas. 3264/2010, en la que nos hacíamos eco de una consolidada doctrina constitucional, "si el respeto a la independencia de cada órgano judicial es principio básico de nuestro ordenamiento jurídico, no es menos cierto que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado (STC 77/1983, de 3 de octubre), y que esta negación del principio de contradicción vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva consagrado en el art. 24.1 de la Constitución española. Con gran claridad lo ha expresado la STC núm. 64/1984, de 21 de mayo, que hace superfluos más comentario sobre el tema:

(...) a los más elementales criterios de la razón jurídica repugna aceptar la firmeza de distintas resoluciones judiciales en virtud de las cuales resulte que unos mismos hechos ocurrieron y no ocurrieron, o que una misma persona fue su autor y no lo fue. Ello vulneraría, en efecto, el principio de seguridad jurídica que, como una exigencia objetiva del ordenamiento, se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado en el art. 9.3 de la C.E. Pero, en cuanto a dicho principio integra también la expectativa legítima de quienes son justiciables a obtener para una misma cuestión una respuesta inequívoca de los órganos encargados de impartir justicia, ha de considerarse que ello vulneraría, asimismo, el derecho subjetivo a una tutela jurisdiccional efectiva, reconocido por el art. 24.1 de la C.E, pues no resulta compatible la efectividad de dicha tutela y la firmeza de pronunciamientos judiciales contradictorios".

Pero esta doctrina, recaída sustancialmente en el campo sancionador (recordemos en art. 137.2 de la Ley 30/1992, "los hechos declarados probados por resoluciones judiciales penales firmes vincularán a las Administraciones públicas respecto de los procedimientos sancionadores que sustancien"), ha sido matizada tanto por el propio Tribunal Constitucional como por la jurisprudencia ordinaria, aparte, claro está, que el supuesto que se contemplaba en los asuntos sobre los que se construye la jurisprudencia difiere sustancialmente del que nos ocupa, a lo que cabe añadir que, en todo caso, la vinculación a los hechos declarados en el orden penal son aquellos que poseen naturaleza física, no, desde luego, naturaleza jurídica.

A propósito, parece oportuno recordar los términos de la Sentencia del Tribunal Constitucional 34/2003. En definitiva, "esa situación no supone la primacía o la competencia específica de una jurisdicción [sobre otra]... no se trata, pues, de que una jurisdicción haya de aceptar siempre de forma mecánica los hechos declarados por otra jurisdicción, sino que una distinta apreciación de los hechos debe ser motivada y por ello cuando un órgano judicial vaya a dictar una resolución que pueda ser contradictoria con lo declarado por otra resolución judicial debe exponer las razones por las cuales, a pesar de las apariencias, tal contradicción no existe a su juicio... unos mismos hechos cuando la determinación de los mismos exija una previa calificación jurídica, pueden ser apreciados de forma distinta en diferentes resoluciones judiciales sin incurrir por ello en ninguna vulneración constitucional, [siempre] que el órgano judicial que se aparta de la apreciación de los hechos efectuada anteriormente en otra resolución judicial expon[ga] de modo razonado los motivos por los que se aparta de aquella primera calificación".

De todo lo cual se colige, sin dificultad, que no existe reparo alguno dogmático para que sobre un mismo material fáctico se produzcan en diferentes órdenes jurisdiccionales distintas valoraciones y calificaciones, siendo suficiente al efecto que se exprese las razones por las que se llega a resultados dispares.

En el supuesto enjuiciado, estando frente a los mismos hechos, resulta legítimo, desde la perspectiva y finalidad de cada orden jurisdiccional en atención a las pretensiones a dilucidar, penal frente al contencioso administrativo, que a los mismos hechos se le haya otorgado distinta valoración y calificación, una incidencia diferente en razón del cada caso concreto, siendo de observar que las sentencias cuyo examen me ocupa razonan suficiente y cabalmente la procedencia y corrección del procedimiento seguido para la regularización y imposición de sanción correspondiente.

Ni sufre el principio de seguridad jurídica, y se salva la aparente contradicción, ni sufren las garantías que ofrece el art. 24 de la CE. Al respecto existe una doctrina constitucional absolutamente arraigada, valga de ejemplo la Sentencia del Tribunal Constitucional 158/1985:

"Cada orden jurisdiccional actuó, por tanto, en el ámbito de sus atribuciones.

Los resultados contradictorios alcanzados son consecuencia de los criterios informadores del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador".

Todo lo anterior justifica la corrección con que se pronuncia la Sala de instancia rechazando una posible conexión de antijuricidad.



El problema se agudiza cuando recalamos en la sanción impuesta, en tanto que es identificable en ambos órdenes la tutela de idénticos bienes jurídicos, de suerte que la atribución competencial de uno u otro se decide en razón de la cuantía; sucede, sin embargo, que no existe contradicción alguna, ni se da la pretendida vinculación del juez de lo contencioso administrativo a los hechos declarados probados en el orden penal -ya se ha indicado la distinta apreciación y valoración de la entrada y registro en el mismo orden jurisdiccional penal-, puesto que como se pone de relieve en las sentencias de instancia se parte de los mismos hechos, sin embargo se valoran y son objeto de calificación desde cada una de las órbitas sobre las que se realizan ambos enjuiciamientos, para la jurisdicción penal (mejor se diría para uno de los tribunales penales que enjuician los distintos supuestos que giran sobre un eje común) hubo una violación de la inviolabilidad domiciliaria lo que lleva a contaminar todas las pruebas obtenidas en la entrada y registro, mientras que para la Sala sentenciadora los recurrentes no vieron violado su derecho a la inviolabilidad de domicilio y hubo una labor inspectora que no queda desvirtuada por los vicios en la citada diligencia y de la que se extraen los datos y elementos para realizar no sólo la regularización **fiscal**, sino también para apoyar el reproche sancionador.

En definitiva, aún cuando con carácter general pueda aceptarse que una entrada y registro que vulnera un derecho fundamental, como sería en este caso la inviolabilidad domiciliaria, determina la absoluta inoperancia a efectos probatorios del material obtenido, como se pone de manifiesto por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, a la noticia de la existencia de una contabilidad B se inicia contra los recurrentes actuaciones inspectoras y su resultado constituye el soporte material sobre el que se extiende la liquidación y constituye el presupuesto de la sanción; esto es, el conocido por la jurisprudencia norteamericana como "*independent source*" y que nuestro propio Tribunal Constitucional ha acogido sin tensión, véase por ejemplo la sentencia 86/1995, siendo totalmente compatible con lo dispuesto en el art. 11 de la LOPJ, en tanto que las pruebas que se hayan obtenido casualmente o en virtud de datos o informaciones que no deriven del registro ilícito no quedarían privadas de eficacia, incluso si se refieren a los mismos hechos que hubieran podido ser acreditados por el registro en caso de haber sido este lícito, por lo que la exclusión del material probatorio por aplicación de la doctrina de los "*frutos del árbol envenenado*" queda enervada con la que constituye su antítesis de la doctrina de la fuente independiente, que procura deslindar qué debe considerarse como "contaminado" y qué no, como es el caso.

En la búsqueda del necesario equilibrio entre el deber de contribuir y la protección de los derechos fundamentales, creo que ayuda las siguientes reflexiones.

Con la sentencia del Tribunal Constitucional 97/2019 ("*lista Falciani*") se avanza en un camino lleno de dificultades, entre otras razones por lo casuístico del tema, para encontrar el equilibrio en clave constitucional entre la imposibilidad de apreciar la prueba ilícitamente obtenida y sus límites, "cuando la violación del derecho fundamental es la fuente inmediata de conocimiento de los elementos de convicción que pretenden incorporarse al acervo probatorio existe, a priori, una mayor necesidad de tutela sin que esto impida, no obstante, apreciar excepcionalmente que tales necesidades de tutela no concurren por ausencia de conexión jurídica suficiente entre la violación del derecho fundamental sustantivo y la integridad y equidad del proceso correspondiente".

Comprendía dicha sentencia el desarrollo de la doctrina constitucional, desde una primera fase en la que la regla era la "de exclusión a la prueba llamada derivada, esto es, aquella respecto de la cual la vulneración del derecho fundamental sustantivo constituye mera fuente de conocimiento indirecto, y ello en virtud de una simple conexión causal (SSTC 85/1994, de 14 de marzo, FFJ 3 y 4; 86/1995, de 6 de junio, FJ 3, y 49/1996, de 26 de marzo, FJ 2), a la de la independencia de la prueba derivada, excluida la obtenida ilícitamente, como prueba de cargo suficiente para fundar la condena (STC 54/1996, de 26 de marzo, FJ 9); y propone un test de validación en el que distingue un control externo -que luego se analizará- y un "control llamado "interno" exige valorar la proyección que sobre el proceso correspondiente tiene la "índole, características e intensidad" de la violación del derecho fundamental sustantivo previamente consumada" (STC 81/1998, FJ 4), en el que se analiza si la violación del derecho fundamental tenida como finalidad obtener pruebas o aún, a falta de esta intención, la intensidad de la vulneración que afecte al núcleo axiológico más primordial de nuestro orden de derechos fundamentales; de especial ponderación respecto de la prueba derivada, cuya valoración es procedente cuando se aprecia la "ausencia de conexión jurídica suficiente entre la violación del derecho fundamental sustantivo y la integridad y equidad del proceso correspondiente".

En el concreto caso que nos ocupa, aún acogiéndose, aunque lo sea a título de mera hipótesis -ya se ha dado cuenta la aparente contradicción existente en la misma jurisdicción, y la incertidumbre que pudiera derivarse -, que se ha vulnerado el derecho a la inviolabilidad del domicilio, aunque descartado que se atentara contra el derecho a la intimidad de las recurrentes por las razones anteriormente apuntadas, la mera constatación de una contabilidad B y la existencia de las operaciones opacas para el fisco en modo alguno incide sobre derecho fundamental alguno a la hora de constituir una desventaja procesal o menoscabo de los derechos y



garantías del art. 24 de la CE, pues, como se pone de manifiesto en las sentencias de instancia, dichos datos dieron lugar al inicio de actuaciones de comprobación e investigación de donde se extraen los elementos base de la regularización y, en lo que ahora más interesa, de la sanción impuesta; cuando además existe un dato que resulta incontrovertible, la validez y firmeza de la autorización judicial de entrada y registro, y, a la vista de lo acontecido, por demás cabe reproducir las palabras del propio Tribunal Constitucional en el sentido de que "la actuación respetuosa del derecho fundamental hubiera conducido sin lugar a dudas al mismo resultado", por lo que "la exclusión de la prueba se revela como un remedio impertinente y excesivo que, por lo tanto, es preciso, rechazar". En fin, parafraseando al propio Tribunal Constitucional, los datos obtenidos en la entrada y registro en cuanto afectaban a los recurrentes resultaban, desde el punto de vista de la intimidad, inocuos de la llamada "intimidad económica"; los datos relevantes, ya se ha dicho, fueron la existencia de una contabilidad B y las operaciones opacas en las que los recurrentes eran protagonistas directos.

Ofrece el Tribunal una interpretación del art. 11 de la LOPJ que nos resulta útil:

"Como se ha visto, en la doctrina de este Tribunal 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.

*Pues bien, desde el punto de vista de la garantía contenida en el art. 24.2 CE , que es el único que atañe a este Tribunal, resulta plenamente compatible con dicho precepto constitucional la interpretación efectuada por el Tribunal Supremo del art. 11.1 LOPJ , según la cual esta disposición legal no se refiere a cualquier violación de derechos fundamentales sino, como corresponde al estricto ámbito procesal en el que despliega su eficacia, a la proscripción de utilizar instrumentalmente medios de investigación que lesionen estas titularidades primordiales. Como se ha expuesto al dar cuenta de la doctrina previa de este Tribunal, en nuestro orden de derechos fundamentales el art. 18.1 CE (que protege la intimidad) y el art. 24.2 CE (que protege los derechos procesales de las partes) son preceptos que tienen objetos distintos, siendo el específico del "proceso con todas las garantías" previsto en el art. 24.2 CE el de preservar la integridad del proceso, prohibiendo que se obtengan pruebas vulnerando instrumentalmente derechos fundamentales. El sentido específico de la garantía del proceso debido incluida en el art. 24.2 CE es, así, el de proteger a los ciudadanos de la violación instrumental de sus derechos fundamentales que ha sido verificada, justamente, para obtener pruebas. Con ello, se protege la integridad del **sistema** de justicia, la igualdad de las partes y se disuade a los órganos públicos, en particular, a la policía, pero también a los propios particulares, de realizar actos contrarios a los derechos fundamentales con fines de obtener una ventaja probatoria en el proceso. Fuera de tales supuestos, esto es, cuando no existe una conexión o ligamen entre el acto determinante de la injerencia en el derecho fundamental sustantivo y la obtención de fuentes de prueba, las necesidades de tutela de dicho derecho son ajenas al ámbito procesal y pueden sustanciarse en los procesos penales o civiles directamente tendentes a sancionar, restablecer o resarcir los efectos de la vulneración verificada en aquel.*

La interpretación del art. 11.1 LOPJ efectuada por el Tribunal Supremo, que le ha llevado a considerar que esta norma legal es compatible con un juicio ponderativo, no merece, por tanto, ninguna censura desde el punto de vista del derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE). Cuestión distinta es determinar si el concreto juicio ponderativo realizado, en el caso que nos ocupa, por la Sala Segunda del Tribunal Supremo y la consiguiente admisión como prueba de los elementos de convicción controvertidos, se ajusta a las exigencias constitucionales del derecho a un proceso con todas las garantías, cuestión ésta que, como se ha anticipado, se aborda a continuación".

Respecto del control externo que se desarrolla en las sentencias que comento, baste remitirnos a lo dicho sobre el deber general de contribuir y los mecanismos y límites dispuestos para la obtención de información; resulta evidente que tanto las personas sometidas a la entrada y registro domiciliario, como los propios recurrentes, incumplieron, sin duda alguna, sus deberes de colaboración e información con la Hacienda Pública, suficientes para desencadenar las consecuencias que la ley liga a estas conductas irregulares, desde la regularización a la exigencia de responsabilidades punitivas, por más que se invalidaran las pruebas documentales obtenidas ilícitamente -de entenderse que fueron obtenidas ilícitamente, pues ya se ha dado cuenta de la discrepancia en el propio orden penal, de donde se colige que si bien algunas y respecto de algunos terceros sí resultaban ineficaces a efectos probatorios, no todas debían anularse-, legitimando el inicio o continuación de las actuaciones tendentes a exigir las responsabilidades procedentes, tal y como ocurrió en los casos que nos



ocupa, en el que la noticia de aquellos datos nucleares dio lugar al inicio y tramitación del procedimiento inspector y sancionador pertinentes con el resultado visto.

Por todo ello, expuesta la doctrina general sobre el tema, que centra la atención de la cuestión con interés casacional, y las consideraciones que se han realizado, es evidente que no cabe una respuesta lineal pues la procedente se encuentra muy condicionada a la enorme casuística que puede afectarla.

Disecionando la cuestión de interés casacional y sin perder de vista los casos concretos, cabe decir, pues, que la Administración Tributaria sí puede realizar regularizaciones tributarias e imponer sanciones con relación a un sujeto pasivo, tomando en consideración documentos incautados como consecuencia de un registro domiciliario practicado respecto de otros sujetos pasivos (registro autorizado por el juez contencioso-administrativo). En los casos en los que tales documentos sean declarados por la jurisdicción penal como constitutivos de una prueba nula al apreciar vulneración de derechos fundamentales, si bien con carácter general la prueba ilícitamente obtenida resulta ineficaz e inoperante, en el ámbito tributario la valoración y calificación corresponde hacerla al juez competente de lo contencioso administrativo, salvando la vinculación de los hechos declarados probados por resoluciones judiciales penales firmes respecto de los procedimientos sancionadores, art. 77.4 de la Ley 39/2015. De entenderse que los 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, habrá de estarse a la jurisprudencia que sobre esta cuestión ha sido desarrollada y a la que me he referido, en la que establece los requisitos para que los mismos tengan virtualidad probatoria, especialmente que la entrada y registro se haya efectuado conforme a derecho.

El argumento de mayor peso consistente en el valor absoluto que se le otorga a los pronunciamientos recaídos en la jurisdicción penal, conforme a los términos en que se pronuncia la Audiencia de Pontevedra en la sentencia absolutoria citada, confirmando el parecer del Juzgado de lo Penal, en modo alguno puede acogerse; ya se ha dicho que es el propio pronunciamiento penal el que acota su resolución al ámbito que le es propio y a los efectos penales; con todo, lo fundamental es la separación jurisdiccional a la que antes me he referido, a que respecto de las pruebas ilícitamente obtenidas y su valoración y trascendencia constitucional en otro proceso ha de delimitarse mediante el sometimiento del caso al control interno y externo en los términos que se han comentado, con el resultado que ha quedado expuesto, tal y como se hizo en el ámbito jurisdiccional penal con sentencias en modo alguno contradictorias sino absolutorias o condenatorias, en función del caso concreto y el valor de las pruebas de cargo; y claro está, también en este ámbito contencioso administrativo.

Dicho lo cual, interesa resaltar que, aparte la polémica de la legitimación del tercero afectado por la diligencia de la entrada y registro en domicilio que no es el propio, lo que interesa es que, como bien se desprende de las consideraciones recogidas en las sentencias impugnadas, la vulneración de la inviolabilidad del domicilio, en su caso, respecto de los interesados le afectaría a su derecho a la intimidad, y como se ha puesto de manifiesto no se puede pretender el amparo absoluto de la intimidad económica que incide directamente en los deberes **fiscales**. Las sentencias, por referencia a otros pronunciamientos que tratan y valoran la misma diligencia de entrada y registro, lejos de lo que se afirma, se muestra congruente y motivada suficientemente, expresamente se refiere a la sentencia penal, al ámbito penal al que afecta y sólo desde esta óptica, poniendo en valor que la autorización de entrada y registro del juez contencioso era válida y que las conclusiones a las que llega el orden penal, no predeterminan ni la corrección de las actuaciones inspectoras, ni la decisión que en su día tome la jurisdicción contencioso administrativa, que, claro está, ha de hacer la valoración desde la óptica que le es propia, la tributaria. Y en la línea que apuntamos, las sentencias analizan las actuaciones inspectoras, que considera válidamente iniciadas, art. 178 del RD 1065/2007, y el examen de la documentación a la luz del art. 171 del citado texto reglamentario, y desarrolla y justifica la facultad/obligación de la inspección de obtener información de trascendencia tributaria mediante los medios autorizados en el art. 55 de dicho reglamento, pudiéndose recabar la información con trascendencia tributaria en el curso de una actuación inspectora contra un tercero, más cuando como en el caso enjuiciado existía la relación de reciprocidad en las operaciones, en cuanto que descubiertas las obligaciones tributarias ocultadas respecto de las personas investigadas afloraban naturalmente las obligaciones tributarias de los recurrentes, también ocultadas; y como bien se dice con ello se deja incólume el derecho de defensa y su pleno ejercicio, distinto a que pudiendo defenderse las recurrentes se abstuvieran de aportar prueba limitándose a ofrecer su versión de lo acontecido.

Como se ha indicado ni existe la pretendida vinculación, ni incluso de entender el órgano judicial competente en su ámbito que efectivamente la entrada y registro vulneró derechos fundamentales e inhabilitan el material así acopiado como prueba válida, queda justificada la corrección de la actuación inspectora y la regularización y sanción impuesta por la propia información obtenida de la actuación inspectora una vez que se inicia y desarrolla correctamente.

Por todo ello, el recurso de casación debió ser desestimado.



Madrid, misma fecha de la sentencia de la que se disiente.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ