

# La ilicitud de las pruebas tras la entrada por la Inspección en el domicilio constitucionalmente protegido

Analizamos la facultad del órgano jurisdiccional para revisar la ilicitud de las pruebas obtenidas por la Inspección como consecuencia de una entrada y registro que vulneró el derecho fundamental del contribuyente a la inviolabilidad del domicilio, resultando tal ilicitud del auto judicial que autorizó la entrada domiciliaria.

**ROCÍO ARIAS PLAZA**  
**ADRIÁN BOIX CORTÉS**  
**REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA**

Equipo de Litigación Tributaria de GA\_P

**SATURNINA MORENO GONZÁLEZ**

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Consejera académica de GA\_P

**E**n anteriores números tuvimos ocasión de comentar el criterio establecido por el Tribunal Supremo en sus sentencias de 9 de junio del 2023 (recs. núm. 2086/2022 y núm. 2525/2022), en relación con la regla de la exclusión de la prueba ilícitamente obtenida, ex artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), como consecuencia de la intromisión ilegítima por la Inspección de los tributos en el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 de la Constitución española —CE—). De acuerdo con dicha regla del mencionado ar-

tículo 11, una liquidación tributaria es nula si se sustenta en pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales.

En aquel caso, la entrada por parte de la Inspección en un domicilio constitucionalmente protegido fue ilegítima porque se autorizó judicialmente la entrada antes de haber notificado al contribuyente el inicio de las actuaciones, lo cual no resultaba posible de conformidad con el artículo 113 de la Ley General Tributaria en su versión a la sazón vigente, en aplicación del criterio fijado por el Tribunal Supremo en su

Sentencia de 1 de octubre del 2020 (rec. núm. 2966/2019). El alto tribunal determinó en esas sentencias, en línea con el Tribunal Constitucional, que dicha regla de exclusión de la prueba ilícita tiene su acomodo en el derecho fundamental a un proceso justo (art. 24.2 CE) y exige realizar un juicio ponderativo que determine la conexión de antijuricidad y si tal conexión requiere la exclusión de la prueba ilícita para reestablecer la igualdad entre las partes y garantizar un proceso justo. Y concluyó el Tribunal Supremo en esas sentencias de 9 de junio del 2023 que no hubo vulneración de las garantías del proceso (art. 24.2 CE) y, en consecuencia, no es aplicable la exclusión de la prueba ilícita, porque la única conexión jurídica entre el vicio determinante de la lesión del derecho fundamental y la obtención de las pruebas ilícitas fue la obtención anticipada de la autorización judicial antes de conocerse el criterio de la sentencia de 1 de octubre del 2020 y, por tanto, sobre la base de «un déficit en el estado de la interpretación del ordenamiento».

Pues bien, como indicamos en su momento, en aquellas sentencias de 9 de junio del 2023 el Tribunal Supremo dejó abierta la puerta para que en el recurso frente a una liquidación tributaria pudieran invocarse otros motivos determinantes de la anulación del auto que autorizaba la entrada y el registro domiciliarios —distintos del elemento temporal de la inexistencia de un previo procedimiento inspector—, motivos que, en su caso, sí podrían facultar al órgano jurisdiccional para concluir la exclusión de las pruebas ilícitamente obtenidas como resultado de una entrada domiciliaria por la Inspección de los tributos. Y éste es el caso objeto de la reciente Sentencia de 17 de septiembre del 2024 (rec. núm. 1008/2023).

En este pronunciamiento, el Tribunal Supremo resuelve el recurso interpuesto por la Abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado, frente a una sentencia

del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que concluyó, en el recurso derivado de una liquidación tributaria, la invalidez de las pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales.

En el caso en cuestión, además de que la resolución judicial autorizante de la entrada por la Inspección en el domicilio constitucionalmente protegido fue previa al inicio de las actuaciones, el tribunal de la instancia apreció lo siguiente en cuanto a la solicitud de entrada domiciliaria formulada por la Administración:

- a) las discrepancias en la contabilidad y el hecho de que el volumen de negocios de la empresa inspeccionada difiera de la media estadística del sector no justifican la necesidad de la medida;
- b) el hecho de que mediante el acceso a los ordenadores pueda esclarecerse la realidad de la actividad determina que estemos ante una medida prospectiva;
- c) no cabe justificar la medida bajo la presunción de que de otro modo se destruirán las pruebas sin mayor indicación o razonamiento al respecto acerca de las circunstancias concurrentes.

Por otro lado, en cuanto al auto judicial que autorizó la entrada, el tribunal de la instancia señala que utiliza «argumentos genéricos, ajenos a las concretas circunstancias del caso» y que «al presumir la inexistencia de otros medios menos intromisivos e igualmente eficaces [...] permite llegar a conclusiones de general aplicación a cualquier petición de entrada». Por todo ello, el tribunal de la instancia resolvió la invalidez de las pruebas ilícitamente obtenidas, a saber, determinados albaranes que sirvieron a la Inspección para fundamentar su regularización.

Sobre la base de todo lo anterior, el Tribunal Supremo concluye en la referida sentencia de 17 de septiembre del 2024 que la doctrina sentada en sus anteriores sentencias de 9 de junio del 2023 se encuentra plenamente vigente y que, precisamente por la prevalencia de esa jurisprudencia, debe concluir lo contrario en este caso, porque los motivos invalidatorios imputados por la sentencia de la instancia al auto judicial que autorizó la entrada domiciliaria son distintos de aquel elemento temporal que condujo a la formación de doctrina.

A la vista de la falta de motivación del auto que autorizó la entrada domiciliaria de la Inspección, de su naturaleza genérica, de la falta de justificación de la necesidad e idoneidad de la medida, de su consecuente falta de proporcionalidad, el Tribunal Supremo resuelve que el auto de autorización «adolecía de diversas infracciones, frontales, a la Constitución, como norma suprema garantizadora de la inviolabilidad del domicilio», de tal manera que «el auto que autorizó la entrada quebrantaba de un modo claro y manifiesto el contenido esencial del derecho fundamental al domicilio, lo que conecta de un modo causal ineluctable la presencia de tales graves vicios, de naturaleza sustantiva, con la nulidad de la información obtenida de ese modo, pues aquí el mandato del artículo 11.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial adquiere plena operatividad».

Esto es, toda vez que la resolución judicial autorizante quebrantó de forma manifiesta el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio —más allá de la cuestión temporal indicada—, opera con plenitud la regla de la exclusión de la prueba ilícita del artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Sobre la base de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en las referidas sentencias podemos formular las siguientes consideraciones:

- a) No hay impedimento para examinar en derecho la ilicitud de una resolución judicial autorizante de la entrada domiciliaria por la Inspección de los tributos con ocasión de la revisión jurisdiccional de la liquidación. Ahora bien, precisamente por las vicisitudes que pueden sobrevenir en el curso de dicha revisión jurisdiccional, como demuestran los casos objeto de comentario, conviene tener presente la implementación de otras vías de revisión.
- b) En los recursos que tengan por objeto la revisión de liquidaciones derivadas de una entrada domiciliaria por parte de la Inspección que vaya precedida de una autorización judicial, podrá resolverse la exclusión de la prueba ilícitamente obtenida cuando se imputen a la resolución autorizante vicios o defectos de motivación, como su naturaleza genérica o prospectiva, que determinen un quebranto del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

Sin embargo, de conformidad con el criterio del Tribunal Supremo, no se aplicará la regla de la exclusión de la prueba ilícita cuando la resolución judicial autorizante incurra en infracciones del ordenamiento jurídico que resulten de criterios posteriores del Tribunal Supremo, bajo la apreciación de que en tales casos la razón del vicio de invalidez del auto responde a «un déficit en el estado de la interpretación del ordenamiento». Este último razonamiento, en otro orden de cosas no menor, se alinea con la limitación de los efectos retroactivos de los pronunciamientos del Tribunal Supremo.