

LITIGACIÓN TRIBUTARIA



Fiscal

El Tribunal Supremo delimita cuándo es válido el hallazgo casual de documentación fiscal en un registro domiciliario

El Tribunal Supremo establece los criterios que determinan cuándo la documentación fiscal hallada durante un registro domiciliario autorizado judicialmente para investigar ejercicios concretos puede considerarse prueba lícita respecto de ejercicios distintos a los inicialmente investigados.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
CARLA FANDIÑO SEIJAS

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

La Sentencia del Tribunal Supremo núm. 992/ /2026, de 24 de julio (rec. núm. 1395/2024), dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, consolida y sistematiza la doctrina del hallazgo casual en el ámbito de la inspección tributaria, fijando las condiciones bajo las cuales la documentación fiscal obtenida durante un registro domiciliario puede servir de base para regularizar ejercicios no comprendidos en el ámbito temporal inicialmente autorizado.

El supuesto trae causa de determinadas actuaciones de comprobación e investigación iniciadas respecto de ciertos impuestos y periodos (2016 y 2017). El inicio de las actuaciones coincidió con la entrada y el registro en las instalaciones de la sociedad autorizados mediante un auto judicial que no acotó los periodos impositivos objeto de inspección y se limitaba a habilitar el examen de documentación con trascendencia tributaria.

Se exige una relación directa con la actividad empresarial desarrollada por el contribuyente

Durante el registro se intervinieron, entre otros elementos, determinados archivos de correo electrónico contenidos en una carpeta de gestión y facturación que no estaba disociada por ejercicios. El volumen de la información impidió su comprobación *in situ*, de modo que su contenido íntegro no fue conocido hasta meses después, cuando los funcionarios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria procedieron a la apertura individualizada de los correos y facturas en sus dependencias. Es entonces cuando se descubrieron ventas

no facturadas correspondientes a un ejercicio distinto (2015), lo que motivó la ampliación del procedimiento inspector a dicho ejercicio.

A resultas de ello se dictaron sendos acuerdos de liquidación y sanción que fueron impugnados por la sociedad invocando la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio del artículo 18.2 de la Constitución al entender que la documentación del ejercicio 2015 se había obtenido excediendo la Inspección el ámbito temporal de la autorización judicial, que sólo cubría los ejercicios 2016 y 2017. Tanto el Tribunal Económico-Administrativo Regional como el Tribunal Superior de Justicia, ambos de Asturias, desestimaron las pretensiones de la entidad aplicando la doctrina del hallazgo casual.

El Auto de admisión de 12 de febrero del 2025 del Tribunal Supremo identificó como cuestión de interés casacional objetivo determinar «si la documentación obtenida duran-

te la práctica de un registro llevado a cabo en virtud de una autorización judicial para entrada y registro en el domicilio de un contribuyente que ha sido solicitada en el curso de un procedimiento de inspección que abarcaba unos concretos ejercicios

fiscales (2016 y 2017) puede por mor de la doctrina del hallazgo casual, abarcar y dar cobertura a que la documentación obtenida en relación a otros ejercicios fiscales sirva de fundamento para liquidar y en consecuencia sancionar en relación a ese ejercicio».

El Tribunal Supremo dedica una parte sustancial de sus fundamentos a repasar la evolución de la doctrina del hallazgo casual, que nace en el orden penal como instrumento procesal para dar validez a los indicios de criminalidad

descubiertos fortuitamente durante una investigación dirigida a la persecución de otros delitos. En este ámbito, la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 41/1998, de 24 de febrero, reconoció que la Constitución no exige que el funcionario que investiga unos hechos cierre los ojos ante indicios de delito que se presenten a su vista, siempre que la investigación no sea utilizada fraudulentamente para burlar las garantías de los derechos fundamentales.

La proyección de esta doctrina al ámbito contencioso-administrativo y, en particular, al tributario, se ha ido consolidando a través de un cuerpo jurisprudencial significativo. Desde la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de julio del 2021 (rec. núm. 3895/2020), la Sección Segunda ha establecido que se consideran hallazgos casuales los documentos referidos a otros sujetos y relativos a otros impuestos y ejercicios distintos de aquellos para los que se obtuvo la autorización judicial de entrada y registro, encontrados tales elementos accidentalmente, de forma imprevista y fortuita. Así, la jurisprudencia ha venido exigiendo que la práctica del registro sea idónea y proporcionada, excluyéndose las requisas generales e indiscriminadas (Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre del 2021, rec. núm. 5060/2020).

Una de las aportaciones más relevantes de la sentencia comentada reside en la diferenciación que el Tribunal Supremo establece entre el supuesto enjuiciado y los que dieron lugar a su jurisprudencia anterior. Mientras que en los casos previos se partía de documentación incautada en registros practicados en domicilios de terceros, en el presente supuesto la documentación pertenecía al propio contribuyente, estaba vinculada a su actividad y fue obtenida con ocasión de la misma autorización de entrada, que no había sido cuestionada ni anulada.

Además, el hallazgo no se produjo durante la entrada y registro, sino con posterioridad, meses más tarde, cuando los funcionarios examinaron los archivos en las dependencias de la Agencia Tributaria. Por tanto, la casualidad del hallazgo no se manifestó durante la inmediatez del registro y no se trató de una «requisa indiscriminada», al quedar acreditado que la copia de archivos respondió a la identificación documental de carpetas con evidente contenido tributario, sin que *a priori* cupiera identificar que el material incautado no respondía a la extensión de las actuaciones.

La sentencia sistematiza las condiciones para considerar lícitamente obtenida la documentación relativa a ejercicios fiscales distintos de los investigados en un principio:

- 1) Que la documentación se haya obtenido en virtud de una autorización judicial de entrada y registro solicitada en el curso de un procedimiento de inspección que abarque unos impuestos y ejercicios concretos.
- 2) Que la legalidad del auto de autorización no haya sido cuestionada o aquél no haya sido anulado.
- 3) Que del archivo intervenido, que presumiblemente contenía información con trascendencia fiscal, tras su examen en las dependencias de la Administración tributaria, se descubra documentación con idéntica relevancia, pero correspondiente a ejercicios fiscales distintos de los inicialmente fijados en el procedimiento.
- 4) Que se comunique al obligado tributario la ampliación del procedimiento de comprobación e inspección a los ejercicios e impuestos afectados por la nueva información.

- 5) Que la información obtenida guarde relación directa con la actividad empresarial desarrollada con continuidad en el tiempo, abstracción hecha de la división fiscal en periodos impositivos distintos y sucesivos.

Esta sentencia representa un paso significativo en la delimitación de la doctrina del hallazgo casual en el ámbito tributario. El Tribunal Supremo ofrece un test claro y articulado de cinco condiciones que deben concurrir para que el hallazgo casual quede legitimado, consolidando así algunas salvaguardas fundamentales: la exigencia de que el auto de entrada sea lícito y no haya sido anulado, que la incautación no sea indiscriminada y que se comunique formalmente al contribuyente la ampliación del procedimiento inspector. Estas exigencias constituyen un equilibrio razonable entre la eficacia de la inspección tributaria y la tutela del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio consagrado en el artículo 18.2 de la Constitución.

En definitiva, para los contribuyentes que se encuentren en situaciones análogas, la doctrina fijada ofrece un marco de referencia claro, sin perjuicio de las circunstancias concurrentes en cada caso. Esta sentencia, junto con las sentencias del Tribunal Supremo de 17 y de 12 de marzo del 2026 (ya analizadas en el número 82 de *Litigación tributaria*)¹, que

abordaron las exigencias del consentimiento libre e informado para la entrada inspectora, configura una doctrina jurisprudencial que refuerza significativamente las garantías de los obligados tributarios en el marco de las entradas y registros domiciliarios practicados por la Administración tributaria.

A modo de cierre, la sentencia comentada merece una reflexión adicional. El tribunal señala la eventual invalidez del auto autorizante del registro domiciliario, al no haberse acotado en él los periodos impositivos objeto de la actuación inspectora. Sin embargo, al no haberse impugnado previamente dicho auto, no cabe cuestionar la validez del hallazgo casual. Esta consideración invita a reflexionar sobre tres aspectos relevantes: 1) la necesidad de reaccionar tempestivamente tanto frente a la actuación de la Inspección, como frente al propio auto judicial, en su caso; 2) a este respecto, conviene recordar que el Tribunal Supremo ha reconocido la posibilidad de cuestionar la validez del auto autorizante de la entrada domiciliaria en los recursos interpuestos frente a una liquidación o sanción tributaria², y 3) por último, la sentencia advierte que «si las dudas se hubieran centrado en la legalidad del auto, la ilicitud de la documentación intervenida no sólo afectaría a la del año 2015, sino a la totalidad de la requisada», lo que anuncia un efecto extensivo de la nulidad del auto nada desdeñable.

¹ Véanse en este sentido también los números 26 y 67 de *Litigación Tributaria*, acerca de los hallazgos casuales y la eventual ilicitud de las pruebas obtenidas por la Inspección.

² Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de septiembre del 2024 (rec. núm. 1008/2023), analizada en el número 26 de *Litigación Tributaria*.