

¿PUEDE LA ADMINISTRACIÓN REGULARIZAR CON BASE A DOCUMENTOS QUE CONSTITUYEN HALLAZGOS CASUALES?

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

Una reciente sentencia del Tribunal Supremo, de 25 de octubre de 2022, rec. de casación 247/2021, vuelve a recordar a la Administración Tributaria la imposibilidad de regularizar a un contribuyente basando dicha regularización en los llamados "hallazgos casuales". Se trata de supuestos -no poco frecuentes- en los que la Administración procede a realizar regularizaciones tributarias y a imponer sanciones, tomando en consideración para ello documentos que fueron incautados en registros domiciliarios llevados a cabo con respecto a otros obligados tributarios.

La cuestión que se plantea al Tribunal consiste en determinar si dicho proceder es conforme a derecho, en aquellos supuestos en los que posteriormente a la obtención de información por la Administración, la jurisdicción penal declara que dichos documentos constituyen una prueba nula, al haber sido obtenidos excediéndose de lo autorizado por el juez y, por tanto, con vulneración de derechos fundamentales. Concretamente, se trata de hallazgos casuales referidos a otros sujetos y a otros impuestos y ejercicios diferentes a los que dieron lugar a la autorización judicial de entrada y registro.

La doctrina no es novedosa, pues el propio Tribunal Supremo evoca una sentencia anterior de la sala tercera de 14 de julio de 2021, en la que se dictó la doctrina - con valor de jurisprudencia- que a continuación se sintetiza:

- 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.**

