

**LA INTERSECCIÓN DE DERECHOS
FUNDAMENTALES Y LA VALIDEZ DE
LA PRUEBA ANTE INSPECCIONES
SORPRESIVAS DE PERSONA
JURÍDICA**

EVA MARÍA GIL CRUZ

SUMARIO

I. CONTEXTO Y PLANTEAMIENTO INICIAL. II. DERECHO FUNDAMENTAL A LA INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO. II.1. Requisitos judiciales y administrativos para la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de una persona jurídica, II.2. Validez de las pruebas obtenidas en el acto de entrada y registro autorizado: efectos y límites. III. DERECHO A UN PROCESO PÚBLICO CON TODAS LAS GARANTÍAS Y SIN INDEFENSIÓN. IV. DERECHO DE DEFENSA: A NO DECLARAR CONTRA SÍ MISMO Y A NO DECLARARSE CULPABLE. IV.1. Diferenciación con el derecho a guardar silencio ante la obtención de información tributaria en sede social, IV.2. Límites subjetivos: alcance y restricciones, IV.3. Límites objetivos: contextos de aplicación. V. EL DERECHO A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA. V.1- Alcance constitucional del principio en el ámbito tributario y su traslación a las entidades. V.2. Aplicación práctica del principio en contextos concretos del procedimiento inspector. V.3. Repercusiones procesales ante actuaciones sorpresivas y limitaciones probatorias. VI. SÍNTESIS Y REFLEXIONES FINALES. BIBLIOGRAFÍA

Fecha recepción: 16.01.2025
Fecha aceptación: 01.07.2025

LA INTERSECCIÓN DE DERECHOS FUNDAMENTALES Y LA VALIDEZ DE LA PRUEBA ANTE INSPECCIONES SORPRESIVAS DE PERSONA JURÍDICA

EVA MARÍA GIL CRUZ¹

Universidad Pontificia Comillas -ICADE-

I. CONTEXTO Y PLANTEAMIENTO INICIAL

En el marco del derecho contemporáneo, la realización de inspecciones sorpresivas² a personas jurídicas plantea un desafío significativo: equilibrar el poder de las autoridades para investigar y sancionar conductas ilícitas con la necesidad de garantizar el respeto a los derechos fundamentales que amparan a las organizaciones.

Aunque se suele asociar la protección de derechos fundamentales con las personas naturales, las personas jurídicas también gozan de garantías esenciales como la inviolabilidad del domicilio, la defensa y un proceso con todas las garantías.

El legislador les reconoce una protección específica para avalar la seguridad jurídica y el ejercicio de sus actividades.

Las inspecciones sorpresivas de la Inspección de Tributos se caracterizan por su inmediatez y falta de aviso previo. Su objetivo es evitar que las pruebas relevantes sean alteradas, ocultadas o destruidas. Sin embargo, su realización plantea interrogantes esenciales como ¿cuáles son los límites legales y constitucionales que deben respetar estas inspecciones para ser consideradas válidas? ¿Qué medidas deben adoptarse para asegurar que la obtención de pruebas no vulnere derechos fundamentales

¹ Profesora propia adjunta de la Facultad de Derecho -ICADE- Universidad Pontificia Comillas. C/ Alberto Aguilera, 23. 28015 Madrid. Email: evagilcruz@comillas.edu
ORCID <https://orcid.org/0000-0001-5389-8502>

² Contempladas en el artículo 151.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y desarrollada en el artículo 177.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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.

de la organización? ¿Cuáles son las consecuencias de una actuación irregular por parte de las autoridades fiscales?

Partiendo de estos interrogantes, el objetivo del presente trabajo se fundamenta en analizar cómo, en el marco del deber de colaboración y suministro de información que todo contribuyente debe cumplir frente a la Hacienda Pública, puede surgir la posible contaminación de las pruebas obtenidas durante una inspección sorpresa. Este tipo de prácticas, cuando se emplean de manera indiscriminada, pueden derivar, con mayor frecuencia de la deseada, en la vulneración de derechos constitucionalmente reconocidos.

Desde una perspectiva práctica, nuestro esfuerzo se ha centrado en examinar la necesidad de profundizar en el respeto de los principales derechos fundamentales de carácter procesal referidos a las entidades, a saber, la inviolabilidad del domicilio, el derecho a un proceso con todas las garantías y sin indefensión, y el derecho a no declarar contra sí mismo.

Al tratar el derecho a la inviolabilidad del domicilio, hemos considerado interesante referirnos a los requisitos sentados por la evolución jurisprudencial que sobre el mismo ha sentado el Tribunal Supremo en esta materia y que el legislador ha tenido presente modificando la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria al traspasar mediante la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016.

Sin menoscabar el contenido del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio ni las garantías de control judicial, hemos analizado la validez de las pruebas obtenidas en la sede social de la entidad en el contexto de una actuación o procedimiento tributario. En particular, examinamos aquellas pruebas que no fueron contempladas en la solicitud de entrada y registro ni en el auto judicial de autorización, ya que su licitud y regularidad determinarán la validez de la correspondiente liquidación Tributaria

Autorización de entrada que además de ser un acto judicial, es al mismo tiempo según la doctrina jurisprudencial un trámite o acto-condición alojado en un procedimiento administrativo. No existe un procedimiento judicial contradictorio. Es la Administración quien la ejecuta y no el órgano judicial, y sin la presencia del fedatario público judicial.

El hecho de que la jurisdicción contencioso-administrativa no revise un acto de la Administración sujeto al Derecho Administrativo, sino que tan sólo se fiscalizan decisiones judiciales, es de carácter excepcional.³

Seguidamente, hemos abordado la indefensión relevante a los efectos del artículo 24 de la Constitución Española la cual no coincide con el concepto de indefensión jurídico procesal, al requerirse un perjuicio real y efectivo para los intereses del afectado. En este sentido, no basta con la simple indefensión formal, sino que es preciso que la deficiencia procesal provoque indefensión material; esto es, que se produzca

³ STS 1422/2022 de 2 noviembre 2022, Rec. 7353/2020. ECLI: ES:TS: 2022:4016

o se haya podido causar un perjuicio al afectado con limitación de sus facultades de alegación y prueba.⁴

En este sentido, los procedimientos de inspección tributaria no pueden ser considerados como meros elementos formales, sino que poseen un contenido material. De ahí que, las irregularidades formales, en las facultades de comprobación e investigación, especialmente en la obtención de información, que puedan servir como prueba para regularizar la situación tributaria del contribuyente al carecer en ocasiones de legitimidad y legalidad generan actuaciones sin cobertura legal, desembocan en la indefensión del interesado, como hemos intentado dejar patente en el apartado dedicado al derecho fundamental de un proceso con todas las garantías.

Por último, y en lo que atañe al derecho a no declarar contra sí mismo, es importante considerar, por una parte, la diferenciación entre el derecho a no declararse culpable y el derecho a guardar silencio, el cual es considerado en muchas ocasiones como un simple “indicio residual” o “complementario” de las pruebas en contra del obligado (Muñoz Cuesta, 2021). Y por otra, los límites entre el deber de colaborar activamente con la Hacienda Pública que todo investigado tiene y el reconocimiento de los derechos y garantías procesales los cuales ni pueden ni deben verse atenuados cuando la parte pasiva de la investigación es la persona jurídica.

La intersección entre derechos fundamentales y la validez de las pruebas obtenidas en inspecciones sorpresivas de personas jurídicas resalta la necesidad de un equilibrio cuidadoso entre la potestad investigadora del Estado y la garantía de los derechos constitucionales.

Este equilibrio no solo fortalece el Estado de derecho, sino que también asegura que las actuaciones administrativas y judiciales sean percibidas como legítimas y justas.

II. DERECHO FUNDAMENTAL A LA INVIOLABILIDAD DEL DOMICILIO

II.1. Requisitos judiciales y administrativos para la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de una persona jurídica

El derecho a la inviolabilidad del domicilio, no se circunscribe a las personas físicas, siendo predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas, aunque no se puede realizar un solapamiento de ambos al carecer las sociedades mercantiles de la titularidad del derecho a la intimidad.

⁴ STS 598/2021 de 7 julio 2021, Rec. 10097/2021. ECLI: ES:TS: 2021:2860

No es ocioso indicar que la competencia para autorizar la entrada en un domicilio⁵ constitucionalmente protegido debe estar previamente definida en la ley y ser ejercitada de acuerdo con ésta (artículo 18.2 de la Constitución Española).

El artículo 113 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria regula la necesidad de autorización judicial, en concreto de los jueces de lo contencioso-administrativo, para que la Administración pueda acceder a la entrada en el domicilio protegido constitucionalmente de las entidades, no sólo en relación con los procedimientos de aplicación de los tributos, sino durante las actuaciones tributarias.

La mencionada autorización puede concederse antes del inicio del procedimiento formal siempre que el representante legal de la entidad titular del domicilio social no haya consentido la entrada o bien exista riesgo de negativa en dicho consentimiento.

Si bien, aquellos lugares que no son de acceso restringido como pueden ser los almacenes, fábricas y locales comerciales, no constituyen domicilios cuya entrada o registro exija autorización judicial. En tales casos, si hay oposición por parte del representante de la persona jurídica, se requerirá solamente autorización del delegado o del director del departamento competente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (Romá Bohorques, 2023).

Cuando en un mismo domicilio tienen su sede varias empresas o se trata de un centro de negocios que ofrece servicios a un conjunto de entidades, se podrían oponer a la entrada incluso aquellas empresas que no son objeto del procedimiento inspector (Delgado Sancho, 2108:56).

La autorización del delegado de Hacienda será preceptiva y deberá concretar de manera precisa y categórica que la habilitación para la entrada afecta a las zonas ocupadas por la sociedad inspeccionada.

Por su parte, la autorización judicial exige el cumplimiento de dos requisitos administrativos previos.

En primer lugar, el acuerdo administrativo el cual tiene por objeto autorizar al correspondiente órgano administrativo acceder en el domicilio constitucionalmente protegido. Este acuerdo no reemplaza ni el consentimiento del titular del domicilio ni la autorización judicial, y debe ser ratificado por el delegado o director del

⁵ En el caso de las personas jurídicas, dada su peculiar naturaleza y finalidad, tienen la consideración de domicilio a efectos de la protección constitucional otorgada por el artículo 18.2 Constitución Española los espacios que requieren de reserva y no intromisión de terceros en razón a la actividad que en los mismos se lleva a cabo, esto es, los lugares utilizados por representantes de la persona jurídica para desarrollar sus actividades internas, bien porque en ellos se ejerza la habitual dirección y administración de la sociedad, bien porque sirvan de custodia de documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento, y todo ello con independencia de que sea el domicilio fiscal, la sede principal o la sede secundaria, exigiéndose en estos casos la autorización judicial o el consentimiento del interesado. En cambio, no son objeto de protección los establecimientos abiertos al público o en que se lleve a cabo una actividad laboral o comercial por cuenta de la sociedad mercantil que no está vinculada con la dirección de la sociedad ni sirve a la custodia de su documentación. Tampoco, las oficinas donde únicamente se exhiben productos comerciales o los almacenes, tiendas, depósitos o similares. STS de 23 abril. 2010, Rec. 704/2004. ECLI: ES:TS: 2010:2218.

correspondiente departamento de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en virtud del art 172.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, identificando el obligado, concepto y período impositivo.

En segundo lugar, una vez suscrito el correspondiente acuerdo, se debe cumplir la solicitud de autorización judicial por el órgano actuante de la Administración Tributaria

Al ser esta solicitud un acto en ejecución, el acuerdo previo deberá, en consecuencia, integrar dicho acuerdo, y justificar debidamente la finalidad, necesidad y proporcionalidad de la entrada en el domicilio.

La atribución de los jueces de lo contencioso se limita exclusivamente a garantizar que las entradas en el domicilio de la sociedad se llevan a cabo respetando el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio tras proceder a una valoración previa de los derechos e intereses en conflicto.

En ningún caso el juez competente que otorga la autorización es competente para enjuiciar la legalidad del acto administrativo que pretende ejecutarse. Aunque la competencia judicial se ha de sustentar en la existencia de un acto administrativo previo, de cuya ejecución se trata.

Asimismo, la autorización judicial faculta para la entrada en el domicilio, no al registro, el cual solo puede ser autorizado por el contribuyente al no estar regulado en ninguna norma legal. La Inspección de Tributos no cuenta con la facultad de realizar registros, solo está habilitada para la entrada y reconocimiento de fincas, ya esté el domicilio constitucionalmente protegido o no (Delgado Sancho, 2108:58).

Será el titular del órgano de administración de la persona jurídica quien pueda permitir la entrada y registro en el centro de dirección, sin que para ello se requiera un poder especial (Banacloche y Zarzalejos, 2011:213). Quien en ningún caso ostentará esta potestad serán los empleados o trabajadores. En el supuesto de concurrir más de un representante legal, debe existir unanimidad en el consentimiento, pues de lo contrario será necesario recabar la correspondiente autorización judicial.⁶

Esta previsión es consecuencia de la situación patente de que la entrada a dichos lugares, en algunas ocasiones, se efectúa de forma sorpresiva, sin necesidad de inicio formal del procedimiento de aplicación de los tributos, por cuanto con dicha entrada se pretende la obtención de pruebas existiendo posible riesgo de ocultación o destrucción, especialmente en lo que a las personas jurídicas se refiere.

Finalmente, el tercer requisito exigido a la resolución judicial será la adecuada motivación y justificación. Deberá argumentar debidamente su necesidad en cada caso concreto, sin que pueda presumirse en la mera comprobación un derecho incondicionado o natural a entrar en el domicilio.

⁶ STC 22/2003, de 10 de febrero. Rec. 4400/1999

En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo⁷ no admite cómo válida para justificar la entrada en la sede social, la referencia a datos generales, estadísticos o comparativos cuando no se menciona su procedencia, seriedad y relación con el caso.

Por el contrario, el Alto Tribunal exige la identificación precisa de la información que se pretende obtener, de manera que no cabe una entrada con fines meramente prospectivos o indefinidos.

Se trata de una “proporcionalidad de los medios”, “proporcionalidad del sacrificio” o “proporcionalidad de la injerencia”, pues la autorización que permite la entrada en el domicilio del contribuyente implica una justicia material, consistente en “la proscripción de todo sacrificio del derecho inútil, innecesario o desproporcionado.” (Delgado Sancho, 2018:47)

Una vez detallados los requisitos legales necesarios para garantizar la protección de la entrada en un domicilio o sede social de una entidad, la cuestión controvertida se centra en establecer si existe un fundamento normativo, tanto sustantivo como procesal, que permita determinar la validez de las pruebas obtenidas por los funcionarios de la Hacienda Pública durante una inspección sorpresa en las dependencias de una organización.

II.2. Validez de las pruebas obtenidas en el acto de entrada y registro autorizado: efectos y límites

El material probatorio sobre hechos penal o administrativamente ilícitos obtenido por los órganos administrativos en el marco de actuaciones sorpresivas puede crear una atmósfera intimidatoria que facilite la obtención de la información buscada y que, sin duda, minora las posibilidades de defensa del investigado al no ajustarse a los principios de proporcionalidad y de buena fe.

Los funcionarios que llevan a cabo un procedimiento de comprobación e inspección en el domicilio social de una empresa, ¿pueden realizar actuaciones no previstas en la solicitud y registro o en el auto judicial que la autorizó ante la existencia de indicios de defraudación tributaria?

Es reiterada la jurisprudencia, como acabamos de exponer, que establece los presupuestos que son necesarios para la validez de una autorización de entrada y registro: la finalidad de la entrada, la actuación inspectora a llevar a cabo, así como, la justificación y prueba de su necesidad, porque existan indicios de fraude fiscal, que deben acreditarse, y porque no existen otras medidas alternativas menos gravosas.⁸

Por tanto, la respuesta parece clara. La autorización judicial de entrada y registro en ningún caso puede servir de sustento para finalidades distintas de las propuestas y

⁷ STS 1231/2020, de 1 de octubre. Rec. 2966/2019. ECLI: ES:TS: 2020:3023

⁸ En base al principio de subsidiariedad. STS 1304/2023 de 23 octubre, Rec. 1/2021. ECLI: ES:TS: 2023:4335

autorizadas. La misma presupone un acto previo de la Administración en el que debe quedar suficientemente fundado la existencia de indicios de fraude, para de esta forma, identificar de un modo cierto y preciso la información que se pretende obtener.⁹

Por lo tanto, las actuaciones de comprobación e investigación deben limitarse exclusivamente a aquellas permitidas por la ley y basarse en indicios objetivos que evidencien la posible comisión defraudatoria (Delgado Sancho, 2018:60).

El auto judicial debe contener la motivación formal y materialmente adecuada, así como la necesidad y proporcionalidad de la medida de entrada, valorando la información facilitada por la Inspección de Tributos y, en particular, la conducta previa del titular en respuesta a actuaciones o requerimientos de información efectuados por la Administración.

Cuando los funcionarios de la Administración tributaria se excedan de los límites de lo autorizado en el auto judicial, dichas actuaciones en las que se obtendrán pruebas que podrían servir para la regularización tributaria e imposición de sanciones o penas del investigado, serían contrarias a Derecho.

Mediante el mecanismo de dación de cuenta que la Administración está obligada a realizar en virtud del artículo 172 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, el órgano judicial puede ejercer un control a posteriori sobre la obtención o del tratamiento de datos almacenados en dispositivos electrónicos sin la debida de información¹⁰, ya sea contenida en documentos o derivada de interrogatorios, sin que la infracción de dicho trámite deba perjudicar al afectado.

La infracción por incumplir con la obligación de rendir cuentas, cuando las actuaciones inspectoras impliquen una limitación o vulneración de derechos fundamentales, será evaluada por el juzgado de lo contencioso-administrativo. Éste, al examinar la liquidación o sanción derivada del procedimiento, deberá determinar la validez de las pruebas obtenidas durante el registro, las cuales podrían no ser sólo irregulares, sino también ilícitas tanto en su obtención como en su práctica.

No es cuestión baladí la diferencia entre pruebas irregulares e ilícitas, ya que del encuadre metódico en una u otra categoría, se harán derivar diferentes consecuencias.

Mientras que la irregularidad se refiere a la inadmisibilidad de un medio probatorio por no cumplir con los requisitos formales de carácter procesal, incluidos los criterios de pertinencia y utilidad, la ilicitud tiene claras implicaciones constitucionales, al violentarse un derecho fundamental en el momento de su obtención, lo que impide su valoración (Bueno de Mata, 2014:231).

Esta prohibición de apreciación y sus efectos de nulidad, se extiende a las pruebas derivadas o reflejas, si entre ellas y las anuladas por vulneración de un derecho

⁹ STS 1231/2020 de 1 octubre. Rec. 2966/2019. ECLI: ES:TS: 2020:3023

¹⁰ STS 127/ 2023, 29 de septiembre.: Rec.: 4542/2021 ECLI:ES:TS:2023:3978

fundamental existe una conexión de antijuridicidad y no de simple causalidad, ya sea natural o jurídica.¹¹

Como toda regla general, cuenta con su excepción. Se han esgrimido por los tribunales supuestos en los que se atenúa o incluso llega a romperse el nexo de antijuridicidad siendo digno de destacar el descubrimiento inevitable por el curso normal de la investigación.

La validez de esta prueba descubierta, casualmente, requiere autorización del juez competente, para lo cual, comprobará la diligencia de la actuación, evaluando el marco en el cual se produjo el hallazgo casual y la imposibilidad de haber solicitado la medida que lo incluyera en su momento, tal y como recoge el artículo 579 bis de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

La regularidad y conformidad a Derecho no sólo se exige en el auto judicial que autoriza la entrada, sino también en el registro domiciliario para poder dar cobertura a un hallazgo casual, y que se produzca la “adición” al objeto de la investigación que se está realizando, adjudicándose el valor probatorio a la documentación encontrada.

El problema radica cuando la práctica del registro no se ajusta a las exigencias y previsiones ni legales ni constitucionales.

Cuando no se aporta ningún tipo de argumento sobre los datos descubiertos en la documentación intervenida, referida a las actividades que pudieran ser calificadas como infracción tributaria grave, o bien como hechos conexos con el objeto de la investigación que se está desarrollando y autorizada por auto judicial de registro, entonces no se puede hablar de “hallazgo casual.”¹²

De ahí, que los principios de necesidad, adecuación y proporcionalidad deban observarse, tanto en el momento de solicitar la autorización para entrar en un domicilio constitucionalmente protegido, como en el desarrollo de la actuación material.¹³

¹¹ STC 81/1998, de 2 de abril. Pleno. Rec. 3140/1994. Ante las pruebas derivadas de las pruebas ilícitas se impone, asimismo, la ineficacia, como lógica consecuencia, de una fuente de contaminación -la llamada en el ámbito anglosajón doctrina del fruto podrido o manchado (*the tainted fruit*) o, genéricamente, doctrina de los “frutos del árbol envenenado (*The fruit of the poisonous tree doctrine*)-; mientras que, para las derivadas de las simplemente irregulares, no se produce tal radical consecuencia, por mor de lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial y nada obsta a que la convicción se obtenga por otros acreditamientos en la materia.

¹² Consultar al respecto la STS 1040/2021, de 16 de julio. Rec. 2190/2020. El Tribunal Supremo crea doctrina jurisprudencial en relación a si lo órganos administrativos pueden llevar a cabo regularizaciones tributarias e imponer sanciones ante la comprobación de la comisión de infracciones a un sujeto pasivo tomando en consideración documentos incautados como resultado de un registro domiciliario realizado a otros sujetos pasivos, cuando, posteriormente, tales documentos fueron declarados por la jurisdicción penal nula al ocasionar vulneración de los derechos fundamentales (artículos. 18.2 y 24.2 de la Constitución Española) para su obtención, al haberse excedido los funcionarios de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en sus funciones.

¹³ STS 1241/2020 de 1 de octubre, Rec. 2935/2019. ECLI: ES:TS: 2020:3103

III. DERECHO A UN PROCESO CON TODAS LAS GARANTÍAS Y SIN INDEFENSIÓN

Las consideraciones realizadas hasta ahora en relación con el derecho fundamental de la inviolabilidad del domicilio nos conducen a enfocarnos en el segundo de los derechos afectados ante una inspección en sede de una sociedad.

El investigado tiene derecho a un proceso que garantice todas las protecciones legales y no genere indefensión. Para ello deben respetarse en todo momento los principios de buena fe y proporcionalidad de las actuaciones administrativas. Esto es especialmente relevante frente a la facultad de los funcionarios de la Inspección de Tributos para presentarse sin previo aviso en las instalaciones de una organización, circunstancia que en ningún caso exime de cumplir con todos los requisitos legales y reglamentarios pertinentes para la actuación.

El sentido específico de la garantía procesal contenida en el artículo 24.2 de la Constitución Española es el de proteger a los administrados de la lesión instrumental de sus derechos fundamentales.

El precepto constitucional protege la integridad del sistema de justicia, asegura la igualdad entre las partes y disuade tanto a los órganos públicos como a los particulares de realizar actos que contravengan los derechos fundamentales con el fin de obtener una ventaja probatoria en el proceso.

Con todo, y de conformidad con la doctrina constitucional, no toda vulneración de un derecho fundamental sustantivo, como la inviolabilidad del domicilio, implica automáticamente una infracción del derecho a un proceso con todas las garantías.

La aplicación del artículo 11.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial requiere de un juicio ponderativo que verifique si existe un nexo de antijuridicidad entre el acto determinante de la injerencia en el derecho fundamental sustantivo y la obtención de fuentes de prueba. Además, tal conexión necesita para el debido equilibrio y garantías de proceso justo, que no se valore el material probatorio obtenido de manera ilícita.¹⁴

En base a ello, se establecen como necesarios dos caminos para determinar la posible violación de las garantías procesales contenidas en el artículo 24.2 de la Constitución Española como consecuencia de la obtención ilícita de pruebas.

En primer lugar, procede determinar si la ilicitud originaria ha consistido en la vulneración de un derecho fundamental. En segundo lugar, en caso de que dicho derecho fundamental haya sido vulnerado, es necesario esclarecer si existe una conexión que justifique una necesidad específica de tutela, que se materializa en la exclusión radical de las pruebas obtenidas de manera ilícita.

¹⁴ La STS 1439/2024, de 17 de septiembre. Rec. 1764/2023, ECLI:ES:TS:2024:4443 señala que, si se acredita que la resolución judicial habilitante para la entrada en domicilio adolece de vicios o defectos de motivación, como una fundamentación genérica o de carácter meramente prospectivo, que impliquen una vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, el art. 11 de la LOPJ será plenamente operativo

La transgresión de las garantías procesales del artículo 24.2 de la Constitución Española debe evaluarse, en relación con la prueba ilícitamente obtenida, mediante un juicio ponderado que garantice la equidad y la igualdad entre las partes, asegurando así la integridad del proceso como un procedimiento justo y equitativo.

Sirva como botón de muestra, la reciente doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo en torno a la ilegitimidad de los interrogatorios individuales. El auto del juez de entrada y registro en el domicilio de una entidad mercantil vinculada a un delito contenía autorización para examinar libros y registros de contabilidad, de información en soporte informático, así como archivos físicos de contratos, facturas, recibos o correspondencia y documentación de relevancia tributaria, pero no la realización de ningún interrogatorio individualizado a directivos y trabajadores de la entidad inspeccionada.

El Alto Tribunal resolvió que los interrogatorios sorpresivos constituyen una actuación carente de habilitación normativa específica, lo que los convierte en una vía de hecho que vulnera el derecho fundamental a un proceso con todas las garantías y sin indefensión. Sin embargo, no se considera que se haya vulnerado el derecho a la inviolabilidad del domicilio, puesto que estas actuaciones tienen relevancia e identidad propia y no estaban expresamente incluidas en la autorización judicial.¹⁵

El material probatorio obtenido ilícitamente puede llegar a ser utilizado posteriormente en un procedimiento sancionador o incluso en un proceso penal, si el procedimiento de comprobación e investigación culmina con una liquidación vinculada a una infracción administrativa o a un delito. En tal caso, las garantías constitucionales de defensa inherentes al posterior proceso contencioso-administrativo o penal quedarían comprometidas desde el inicio.

La necesidad por parte de la Administración de obtener información, incluso en ocasiones a través de una atmósfera intimidatoria, debilita las posibilidades de defensa de la entidad investigada.

Los órganos de la inspección tributaria, aun con las especialidades que le son propias están sometidos a los principios generales del Derecho Administrativo en función de lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como a las garantías inherentes a cualquier Estado de Derecho.

En función de lo cual, las actuaciones que cuenten con identidad propia durante la ejecución de una autorización judicial de entrada y registro, como la realización de interrogatorios a los empleados y trabajadores, y no estén incluidas de forma expresa en la resolución que se ejecuta, deberían ser calificadas como contrarias al ordenamiento constitucional, tal y como expone Fonseca-Herrero Raimundo (2024).¹⁶

La violación de las garantías procesales debe evaluarse, en relación con la prueba obtenida ilícitamente, mediante un juicio ponderativo que garantice el equilibrio y

¹⁵ STS 1173/2024 de 2 de julio, Rec. 5831/2023. ECLI: ES:TS: 2024:3653

¹⁶ Voto particular que formuló el magistrado D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo en la sentencia pronunciada por la sección cuarta de la sala tercera del STS 1173/2024, de 2 de julio. Rec. 5831/2023 ECLI: ES:TS: 2024:3653

la igualdad de las partes. Esto es, la integridad del proceso en cuestión como proceso justo y equitativo.

La garantía constitucional contenida en el artículo 24.2 de la Constitución Española cubre únicamente aquellos casos en los que la prueba es decisiva para la defensa. Es decir, si la prueba omitida se hubiera practicado o si la admitida se hubiera realizado correctamente, la resolución final del proceso podría haber sido diferente.

Frente a la ilicitud de una prueba, es necesario diferenciar entre la indefensión que pudiera haberse generado en el proceso y aquella que pudo haber ocurrido en el expediente administrativo, ya que el proceso judicial constituye un medio de defensa contra la posible indefensión originada en el mismo.

El Tribunal Supremo ha señalado que cada una de estas situaciones de indefensión corresponde a planos conceptuales distintos, y la decisión sobre cada una debe someterse a un análisis diferenciado, análisis que en el recurso de casación debe cursar por el cauce de motivos legales diferentes.¹⁷

En cualquier caso, para que la vulneración del derecho fundamental a la prueba sea aceptada en casación, es necesario que la parte afectada no haya permanecido en silencio frente a ella, sino que haya solicitado la subsanación de la falta o transgresión en la instancia correspondiente, siempre que haya existido el momento procesal adecuado para ello (artículo 89.2.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa)

IV. DERECHO DE DEFENSA: A NO DECLARAR CONTRA SÍ MISMO Y A NO DECLARARSE CULPABLE

IV.1. Diferenciación con el derecho a guardar silencio ante la obtención de información tributaria en sede social

En el ámbito tributario, las personas jurídicas pueden enfrentarse a inspecciones destinadas a recabar información para identificar posibles incumplimientos fiscales. En este contexto, es fundamental distinguir entre el derecho a no autoincriminarse y el derecho a guardar silencio

El derecho a no autoinculparse protege a las personas jurídicas contra la obligación de proporcionar información que directamente pueda incriminarlas. Aunque

¹⁷ El Tribunal Supremo en sentencia de 31 octubre 2013. Rec. 2789/2012. ECLI: ES:TS:2013:5334, señala en relación con la inexistencia de indefensión, que una cosa es la exigencia de la indefensión a efectos de la vulneración del art. 24.1 CE, y otra distinta que el elemento de la indefensión sea exigible en el art. 88.1.c) LJCA, como elemento en relación con la "infracción de las normas reguladoras de la sentencia". Sobre el particular debe advertirse que el art. 88.1.c) LJCA, bajo el común marco del quebrantamiento de las formas esenciales del juicio, aloja dos tipos de infracción perfectamente diferenciados, separados por la conjunción disyuntiva o: "el de la infracción de las normas reguladoras de la sentencia"; y el de la infracción de las normas "que rigen los actos y garantía procesales, siempre que, en este último caso, se haya producido indefensión para la parte".

su alcance es más restringido en comparación con las personas naturales, incluye la protección frente a medidas coercitivas que obliguen a admitir conductas irregulares.

El derecho a guardar silencio se refiere a la posibilidad de no responder preguntas que puedan derivar en autoincriminación. Sin embargo, este derecho no suele aplicarse de manera amplia en el ámbito tributario, dado que las personas jurídicas tienen la obligación de llevar registros contables y suministrar información fiscal bajo el principio de colaboración con la Administración Pública.

Esta diferenciación subraya la necesidad de que las autoridades actúen con respeto al principio de legalidad, asegurándose de no imponer cargas que vulneren derechos fundamentales.

No obstante, la obligación de aportar información a través de documentación con relevancia tributaria o mediante los interrogatorios requeridos por los funcionarios de Hacienda durante un proceso administrativo es un deber de todo obligado tributario, incluidas las personas jurídicas, con el fin de regularizar su situación con el Fisco.

La empresa o entidad de que se trate debe facilitar a los órganos administrativos la información que tiene relación con el objeto de la investigación. Los derechos fundamentales de defensa y presunción de inocencia configuran la piedra angular que garantiza la no autoincriminación como una garantía integrada en el derecho a un proceso equitativo a que hace referencia el artículo 6.1 de la Constitución Española y el artículo 786 bis de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

En caso de que la obtención de información en el marco del proceso de inspección se realice mediante interrogatorios, el derecho involucrado junto con la no autoincriminación es el derecho a guardar silencio. Este derecho sólo puede ser reconocido a la empresa en la medida en que se vea obligada, a través de su representante, a proporcionar respuestas que impliquen la admisión de la existencia de infracciones cuya culpa debe ser probada.

Ambos supuestos, tanto los documentos como los interrogatorios, adquieren pleno sentido en el contexto de un proceso punitivo. Según autores como Gómez Tomillo (2022), no es razonable que se apliquen en un proceso no punitivo, ya que esto implicaría una “hipertrofia no justificada del derecho fundamental”. Es en un procedimiento sancionador donde el derecho a guardar silencio y a no autoincriminarse cobra su verdadero significado dado que, en el procedimiento de inspección, el administrado no tiene reconocido de forma explícita el derecho a ser informado sobre estas garantías constitucionales.

Esta postura contrasta con la interpretación de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional¹⁸ que, a su vez, se sustenta en el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

¹⁸ STC 142/2009 de 15 de junio. Rec. 2406/2006

Según esta disquisición, tanto el derecho a guardar silencio como el de no declarar contra sí mismo son también operativos en procedimientos no sancionadores en los que puedan y deban practicarse medidas de inspección y comprobación en los distintos sectores de la actividad administrativa.

En todo caso, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos¹⁹ sostiene que el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, así como el derecho a no contribuir a su propia incriminación, no deben identificarse con el derecho a guardar silencio. Sin embargo, aclara que el derecho a no contribuir a la propia incriminación es un componente esencial del derecho a guardar silencio.

Se trata de una valoración jurisprudencial del silencio del investigado de carácter residual o de segundo grado en cuanto a valor probatorio se refiere, incluso en algunos supuestos es calificado como “refuerzo de inculpación tangencial.” (Muñoz Cuesta, 2021)

El Fiscal discrepa de esta doctrina jurisprudencial al sostener que la valoración del derecho a guardar silencio debe interpretarse como un refuerzo a la prueba indiciaria. Según su visión, el derecho a guardar silencio es una garantía procesal inherente a toda persona en un Estado de Derecho, y no debe considerarse simplemente una conjetura residual.

Este derecho está claramente desvinculado de la presunción de inocencia y de todos los derechos que gravitan en torno a ella, ostentando un valor neutro que no puede operar en perjuicio del investigado.

En ese sentido, al examinar si se ha producido una lesión de este derecho, es necesario tener en cuenta las circunstancias específicas del caso y el grado de coerción inherente a la situación.

Dado que ni el derecho a guardar silencio ni el derecho a no autoincriminarse son absolutos, será la autoridad encargada del juicio quien valore dicho silencio, siempre que la sanción o la pena no se base exclusivamente en él.

Cuando se trata de personas jurídicas, la restricción de los derechos a no autoincriminarse y a guardar silencio plantea la cuestión de quién puede ejercer estos derechos en nombre de la persona jurídica, como se expone a continuación.

IV.2. Límites subjetivos del derecho a no autoinculparse: alcance y restricciones

Como punto de partida, no cabe duda de que deben incluirse a aquellos sujetos formalmente autorizados para actuar en nombre o por cuenta de la persona jurídica, sus administradores o representantes legales, en la medida en que son el *alter ego* de la sociedad (Gómez Tomillo, 2022).

El ordenamiento tributario prevé, en los artículos 42 y 43 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sancionar tanto a los administradores de

¹⁹ STEDH de 17 de diciembre de 1996, (asunto Saunders v Reino Unido)

derecho, es decir, aquellos expresamente designados como tales por la sociedad, como también a los administradores de hecho.

Si en sus actuaciones pueden comprometer la responsabilidad de la persona jurídica al actuar en nombre y por cuenta de esta, también deberían estar facultados para poder ejercer las garantías constitucionales que a la misma pueden afectar.

En relación con las obligaciones de información que prescribe el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el artículo 55.2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, debe señalarse que ambos preceptos facultan a los órganos de inspección para requerir información de forma inmediata y sin necesidad de previo requerimiento.

No obstante, los tribunales no han mostrado un criterio unánime en cuanto a la validez de las aportaciones de información realizadas por parte de los puestos intermedios o directivos de la organización.

Así, el Tribunal Superior de Cataluña²⁰ manifiesta que los directivos de la organización puedan ejercitar el derecho a no autoinculparse siempre que ostenten la facultad de encontrarse al mando de la dependencia o actividad económica donde se está desarrollando el procedimiento de comprobación e investigación. Los funcionarios deben ser atendidos por cualquiera de las personas encargadas o responsables de los lugares donde se personen cuando ello se produce sin previa comunicación.

Por su parte el Tribunal Superior del Principado de Asturias²¹ sostiene que el consentimiento para la entrada en la sede social y la entrega de información debe ser otorgado por el titular o responsable de la sociedad, no por un empleado administrativo, independientemente de la importancia de las funciones que éste desempeñe. Si el empleado no ostenta la representación legal de la sociedad ni ejerce funciones de dirección o administración (como podría ser el caso de cargos como presidente, director general, Gerente, Administrador, director de Departamento, consejero o miembro del Consejo de Administración o un órgano equivalente), siempre que dicho cargo implique una intervención efectiva en las decisiones de la empresa, las pruebas y documentos obtenidos serán nulos.

La misma argumentación es seguida por Gómez Tomillo (2022) al justificar el ejercicio del derecho fundamental a no autoincriminarse y a guardar silencio en el caso de los trabajadores de la entidad, aunque matiza que están sujetos a requisitos más estrictos. De esta manera, realiza una interpretación a sensu contrario del artículo 31 bis.1. b) del Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, señalando que, si bien la sociedad puede verse comprometida administrativa o penalmente por el incumplimiento de los deberes de supervisión, vigilancia y control,

²⁰ STSJ Cataluña 231/2009 de 3 de marzo, Rec. 240/2008. ECLI: ES: TSJCAT: 2009:2231

²¹ STSJ del Principado de Asturias 197/2010, de 26 de febrero. Rec. 1162/2009. ECLI: ES: TSJAS: 2010:626

los trabajadores deberían estar facultados para ejercer los derechos fundamentales mencionados sin que ello implique una sanción en su contra.

Por su parte, autores como Echarri Casi (2023) centran su análisis en el grado de conocimiento que los trabajadores de la sociedad pueden tener sobre la información solicitada durante el proceso de inspección tributaria, así como en el impacto que su colaboración con las autoridades fiscales pueda generar, tanto en términos laborales como económicos.

Según esta perspectiva, solo las personas facultadas para tomar decisiones que afectan a la persona jurídica estarán autorizadas para negarse a aportar pruebas inculporatorias en su contra. En cambio, aquellos que no tienen poder de decisión y cuya relación con la organización es de carácter laboral, estarán obligados a proporcionar las pruebas solicitadas, siempre que ello no suponga un perjuicio personal para ellos y tengan acceso a esa información como resultado de su desempeño laboral.

La negativa a colaborar con la Administración constituye una vía para eludir la regularización de la situación Tributaria

Por otro lado, en el caso de que el trabajador declararse o aportase documentos de manera libre y voluntariamente no se atendería con el derecho a no autoinculporarse.

No obstante, basándonos en el concepto de espontaneidad del artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y extrapolando al tema que nos ocupa, para que la actuación del contribuyente sea voluntaria es preciso que no exista un requerimiento administrativo previo.

Entendemos en consecuencia, que la aportación de la documentación o de la información solicitada a través de la contestación a las preguntas del interrogatorio, se lleva a cabo mediante el oportuno requerimiento y por tanto no cabría hablar de voluntariedad. Ello, nos conduce a plantear la cuestión de la validez de ese material probatorio en un procedimiento sancionador o penal posterior.

Mientras la jurisprudencia española señala que las advertencias realizadas por los funcionarios públicos ante la posibilidad de recabar, para el concreto ejercicio de su función, el auxilio de fuerzas policiales, o de las consecuencias penales de una conducta de obstrucción u ocultación de datos fiscales, no pueden ser entendidos como intimidatorios, sino tan sólo avisos al ciudadano de las consecuencias que la norma legal liga a su conducta.²²

Por su parte, la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos establece que el derecho a no autoinculporarse implica que las autoridades deben probar los hechos sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión contrarios a la voluntad de la persona acusada. El acusado o investigado debe estar protegido frente a la coacción indebida por parte de las autoridades. Estas inmunidades son fundamentales para evitar errores judiciales y garantizar los objetivos del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos.²³

²² STSJ Cataluña 784/2004, de 16 de septiembre. Rec. 1386/2003. ECLI:ES:TSJCAT:2004:10050

²³ STEDH de 3 de mayo de 2001, (caso J.B. v. Suiza)

IV.3. Límites objetivos: contextos de aplicación

El derecho a no autoinculparse, aunque fundamental, no es absoluto y encuentra límites objetivos que varían según el contexto en el que se aplique. Estos límites están diseñados para equilibrar la protección tanto de la persona natural como de la persona jurídica frente al poder estatal y la necesidad de garantizar el cumplimiento de la ley y el interés público.

Dentro de las obligaciones legales preexistentes, las personas jurídicas, tanto públicas como privadas, tienen el deber de colaborar con la Administración tributaria en los procedimientos de inspección, conforme al artículo 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y al artículo 173 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, bajo apercibimiento de desobediencia y la imposición de la correspondiente sanción.²⁴

El deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario, no sólo para una contribución justa a los gastos generales (artículo 31.1 de la Constitución Española), sino también para una gestión tributaria eficaz.

Obligación consistente en conservar y aportar libros, registros, documentos o información que el obligado tributario en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, que la Administración le requiera.

El reto radica en determinar tanto los efectos y alcance que este posible material probatorio requerido en una inspección de tributos sin previo aviso y de manera coactiva pudiera tener en un procedimiento administrativo sancionatorio o incluso en un proceso penal.

Según la Fiscalía General del Estado en su Circular 1/2011, la Administración puede utilizar la información obtenida coactivamente en el marco de procedimiento administrativo de inspección tributaria como material probatorio válido en un procedimiento sancionador. Lo contrario supondría validar que las personas jurídicas pudieran declinar toda cooperación tal y como manifestó el Tribunal Constitucional.²⁵

El límite para que el derecho a no autoinculparse no se viera lesionado consistiría en evitar que el acto administrativo resolutorio o la sentencia pertinente, si estuviéramos ante un delito contra la Hacienda Pública, no podrían basar toda su argumentación y motivación en los documentos aportados durante el procedimiento inspector, tal y como afirma Echarri Casi (2023)

²⁴ Los artículos 29.2. f) y 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria tipifican como infracción tributaria el incumplimiento de la referida obligación de colaboración con la Administración Tributaria

²⁵ STC 233/2005, de 26 de septiembre. Rec. 573/2001

Por su parte, autores como Palao Taboada (2013), repasa en que se ha de partir de la manera de tutelar el derecho de no autoincriminación, la cual está en función de que los procedimientos de liquidación y sancionatorios se encuentren unidos o separados. Así, si ambos procedimientos administrativos están unidos y el contribuyente rehúsa aportar la información requerida se arriesga no a la imposición de una sanción, sino a la determinación de la deuda tributaria mediante el método de la estimación indirecta, con el consiguiente consabido perjuicio derivado de la inexactitud de esta.

Por el contrario, si ambos procedimientos están separados, como sucede con la actual Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el procedimiento sancionador no tiene un carácter punitivo. En este contexto, la entidad, a través de su representante, no podrá rechazar la entrega de la documentación solicitada ni negarse a responder a las preguntas formuladas. En caso de incumplimiento, las autoridades fiscales podrán imponer la correspondiente sanción.

De las consideraciones expuestas, el autor concluye que el derecho a no autoincriminarse es compatible en ambos escenarios, en tanto en cuanto, la diferencia radica en la forma en que se tutela dicho derecho, constituyendo una cuestión de “política jurídica” en el primer caso, mientras que en el segundo “se reconoce la primacía del interés fiscal del Estado sobre su interés punitivo.”

Serán en todo caso los órganos administrativos y los judiciales los que habrán de valorar las singularidades de cada supuesto.

Los derechos y garantías de la entidad o sociedad, en tanto que son contribuyentes, constituyen la contrapartida de su obligación tributaria, que a su vez concreta el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, conforme a los principios establecidos en la Constitución Española

Las garantías constitucionales de los contribuyentes constituyen el contrapeso de su obligación tributaria. El objetivo es alcanzar un equilibrio entre las situaciones jurídicas de la Administración Tributaria y de los contribuyentes, con el fin de fomentar un cumplimiento más eficiente y voluntario de los deberes fiscales.

V. EL DERECHO A LA PRESUNCIÓN DE INOCENCIA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN EL PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA

V.1. *Alcance constitucional del principio en el ámbito tributario y su traslación a las entidades*

La presunción de inocencia, reconocida en el artículo 24.2 de la Constitución Española, representa un límite esencial a la potestad sancionadora del Estado, al exigir que toda imputación de carácter punitivo esté respaldada por una actividad probatoria suficiente, obtenida y valorada con arreglo a las garantías procesales. Tradicionalmente vinculada al ámbito penal, esta garantía ha sido proyectada a los procedimientos administrativos sancionadores, incluidos los de naturaleza tributaria,

por el Tribunal Constitucional en atención a la similitud sustancial de sus efectos jurídicos (Carrasco Durán, 2018).

La jurisprudencia constitucional²⁶ sostiene que las garantías del procedimiento sancionador (legalidad, tipicidad, culpabilidad, proporcionalidad, y presunción de inocencia) constituyen exigencias aplicables con igual intensidad en el ámbito tributario.

A su vez, la doctrina administrativa ha reforzado esta concepción al considerar que la Administración no puede atribuir responsabilidad al contribuyente sin una base probatoria suficiente y sin una valoración racional de los hechos que excluya automatismos o presunciones carentes de solidez (Chinchilla Marín, 2016; González García, 2019).

Es por ello por lo que, la distribución de la carga de la prueba reviste particular relevancia.

Por tanto, la distribución de la carga probatoria adquiere especial importancia en el procedimiento sancionador. La Administración debe probar los hechos constitutivos de la infracción, sin que la pasividad del obligado tributario pueda traducirse en presunciones de culpabilidad ni producir efectos en su contra (Fernández Rozas, 2021). La necesidad de una motivación adecuada en la resolución sancionadora es inseparable del respeto al derecho a la presunción de inocencia²⁷.

Esta interpretación ha sido confirmada por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que en el marco del artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos ha declarado que las garantías propias del juicio justo, tanto el derecho a la inviolabilidad del domicilio como la presunción de inocencia, resultan aplicables no solo a personas físicas, sino también a personas jurídicas sometidas a procedimientos sancionadores.²⁸ Esta posición encuentra eco en la jurisprudencia española, que admite que las personas jurídicas pueden ser titulares de derechos fundamentales cuando están expuestas al ejercicio del *ius puniendi* estatal.²⁹

La presunción de inocencia constituye no solo una garantía frente a posibles sanciones infundadas, sino también un principio esencial del procedimiento sancionador tributario. Su observancia implica que la Administración debe desplegar una actividad probatoria suficiente, justificar de forma precisa su decisión y asegurar al inspeccionado un ejercicio pleno de su derecho de defensa.

V.2. Aplicación práctica del principio en contextos concretos del procedimiento inspector

La garantía constitucional de la presunción de inocencia adquiere un contenido reforzado en determinados escenarios del procedimiento inspector, en los que el

²⁶ STC 76/1990, de 26 de abril. Rec. 695/1985 y STC 164/2005, de 20 de junio. Rec. 2096/2002

²⁷ STS 849/2013, de 12 de noviembre. Rec. 10038/2013. ECLI: ES: TS: 2013:5629

²⁸ STEDH de 10 de febrero de 1995 (caso *Allenet de Ribemont v. Francia*).

²⁹ STC 246/1991, de 19 de diciembre. Rec. 1274/1988. STS 507/2020, de 14 de octubre. Rec. 10575/2018. ECLI: ES: TS: 2020:3191

riesgo de vulneración de derechos fundamentales se intensifica. Entre estos destacan las inspecciones sorpresivas, la utilización de presunciones legales o indicios débiles, las declaraciones obtenidas sin salvaguardias y la exposición pública anticipada del contribuyente a las cuales nos vamos a referir a continuación.

En primer lugar, las inspecciones sin preaviso o sin autorización judicial que implican la entrada en la sede de la persona jurídica pueden vulnerar no solo el derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 Constitución Española³⁰), tal como hemos analizado anteriormente, sino también el principio de presunción de inocencia. El Tribunal Supremo ha anulado actuaciones basadas en pruebas obtenidas mediante registros sin consentimiento ni mandamiento judicial,³¹ reforzando la necesidad de preservar un entorno procesal respetuoso con los derechos fundamentales desde la fase inicial del procedimiento (Aguado i Cudolà, 2020).

Asimismo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha subrayado que la presunción de inocencia también impone restricciones a las autoridades cuando llevan a cabo inspecciones con efectos reputacionales o consecuencias sancionadoras implícitas, exigiendo proporcionalidad y control judicial.³²

En segundo lugar, la utilización de presunciones legales o indicios como fundamento exclusivo de una imputación tributaria requiere una aplicación cuidadosa. La jurisprudencia insiste en que tales presunciones deben reunir los requisitos de gravedad, precisión y concordancia, y que su uso no puede convertirse en un mecanismo de desplazamiento de la carga probatoria al contribuyente (González García, 2019).

En tercer lugar, las declaraciones obtenidas del representante legal de la entidad sin asistencia letrada o sin advertencia de sus derechos, si se usan como base para imputaciones, pueden vulnerar el derecho a no declarar contra uno mismo. Como ya hemos señalado la doctrina ha advertido sobre los límites en el uso de este tipo de pruebas, especialmente en contextos sancionadores (De la Peña Velasco, 2021).

Por último, debe considerarse el impacto que puede tener la exposición pública de las actuaciones inspectoras en los medios de comunicación. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha condenado manifestaciones institucionales que sugieren culpabilidad antes de una resolución firme, por entender que tales conductas lesionan la presunción de inocencia en su dimensión extraprocesal³³.

En todos estos supuestos, la Administración debe intensificar el cumplimiento de las garantías procesales, especialmente cuando se trata de personas jurídicas, cuya reputación e integridad empresarial pueden verse gravemente afectadas por actuaciones irregulares o arbitrarias.

³⁰ Los déficits regulatorios de este precepto constitucional, especialmente en lo que a la regulación de los dispositivos electrónicos se refiere, son analizados por Casas Aguado, D. (2025). "Sobre la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido por parte de la Inspección de los tributos y su proyección en los soportes electrónicos y virtuales". *Revista Quincena Fiscal*, (5). Aranzadi.

³¹ STS 507/2020, de 14 de octubre. Rec. 10575/2018. ECLI: ES: TS: 2020:3191.

³² STEDH de 2 de octubre de 2014. Rec. 97/2014 (caso Delta Pekárny A.S. v. República Checa).

³³ STEDH de 10 de febrero de 1995 (caso Allenet de Ribemont v. Francia).

V.3. Repercusiones procesales ante actuaciones sorpresivas y limitaciones probatorias

El respeto efectivo del derecho a la presunción de inocencia en el marco de una inspección tributaria sorpresa no solo tiene implicaciones en el plano sustantivo, sino que conlleva importantes consecuencias procesales. Estas se manifiestan tanto en la validez de las actuaciones inspectoras como en la eficacia probatoria de los elementos obtenidos en dichas intervenciones.

De manera que, si durante la actuación inspectora se vulnera el derecho a la presunción de inocencia, por ejemplo, al obtener pruebas mediante registros no autorizados judicialmente o sin consentimiento, se produce una afectación directa al núcleo del derecho de defensa.

Por tanto, los datos extraídos de una inspección sorpresa de carácter irregular no sólo deben considerarse ineficaces, sino que su utilización puede contaminar el conjunto del procedimiento inspector, generando un efecto de nulidad expansiva (Díez Picazo y de Enterría, 2014).

Habrà de valorarse, en consecuencia, si su influencia ha sido determinante para la configuración del acto administrativo final.

Asimismo, la ausencia de prueba válida y suficiente que desvirtúe la presunción de inocencia impide la imposición legítima de sanciones. La jurisprudencia³⁴ exige que toda resolución sancionadora esté debidamente motivada y sustentada en una actividad probatoria lícita y racional. La insuficiencia o inexistencia de dicha prueba acarrea la nulidad de pleno derecho de la resolución dictada (González García, 2019). Esta consecuencia procesal debe operar como un freno al uso abusivo o desproporcionado del poder de inspección.

Cuando la Administración genera en el contribuyente una situación de indefensión, como sucede, por ejemplo, cuando no se garantiza al contribuyente un conocimiento pleno de las actuaciones esenciales o se obstaculiza su participación en el procedimiento, se activa el deber de los órganos de revisión o de control jurisdiccional de anular las actuaciones viciadas. El artículo 217 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en conexión con el principio de la tutela judicial efectiva, impone la obligación de garantizar un procedimiento sancionador con todas las garantías, lo cual incluye además de la motivación y la prueba, la posibilidad real de defensa (Fernández Rozas, 2021).

Por su parte, en el ámbito europeo, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ha reiterado que la vulneración del derecho a la presunción de inocencia puede comprometer la validez del conjunto del procedimiento, especialmente cuando existen indicios de una predisposición valorativa institucional o de una falta de imparcialidad objetiva en la conducta de la Administración³⁵. En este sentido, una

³⁴ STC 43/1997, de 10 de marzo, ECLI:ES:TC:1997:43; STS 2066/2017, de 21 de diciembre. ECLI:ES:TS: 2017:4606

³⁵ STEDH de 10 Julio 2001, Rec. 28923/1995. (caso de Lamanna v. Austria)

actuación que desde su inicio se desarrolle al margen de las exigencias del artículo 6 del Convenio Europeo de Derecho Humanos puede dar lugar a la anulación interna del acto administrativo, y su eventual condena internacional al Estado por infracción del Convenio.

Todo ello nos permite afirmar que la vulneración de la presunción de inocencia en el ante una inspección sorpresa no constituye una mera irregularidad formal, sino una infracción sustancial que afecta a la validez jurídica de las actuaciones, con efectos tanto en sede administrativa como judicial.

La adecuada protección de este derecho exige la existencia de un sistema de control riguroso que vele por la legitimidad del procedimiento sancionador en su conjunto, asegurando que las pruebas se obtengan conforme a derecho, que las resoluciones administrativas se funden en una argumentación jurídicamente sólida y que el contribuyente pueda ejercer efectivamente su derecho de defensa en todas las fases del procedimiento.

De modo que, una actuación de este tipo, en caso de generar un perjuicio económico efectivo al contribuyente, podría llegar a constituir una causa autónoma de responsabilidad patrimonial por funcionamiento anormal del servicio público, de acuerdo con el artículo 32 de la Ley 40/2015, siempre que se acredite que el daño sufrido excede de los riesgos que el afectado está jurídicamente obligado a asumir (González García, 2021).

VI. SÍNTEISIS Y REFLEXIONES FINALES

PRIMERA: La deficiencia de la regulación legal en una materia que aborda el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, dada la falta de una normativa plena y suficiente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria sobre su contenido esencial, tiene como principal consecuencia la configuración de un derecho cuya concreción depende esencialmente de la jurisprudencia. Esta ausencia normativa genera problemas inherentes a tal insuficiencia regulatoria.

Sumado al casuismo de las posibles situaciones a resolver y las contradicciones existentes en la jurisprudencia, esto produce una cierta inseguridad jurídica tanto para los jueces como para la Administración y, por supuesto, para el contribuyente.

SEGUNDA: Las actuaciones administrativas no deben invadir el domicilio cuando el auto judicial se abstiene de valorar los indicios proporcionados por la Administración y de evaluarlos en relación con la adecuación, necesidad y proporcionalidad de la entrada.

Dado que se trata de un derecho fundamental sobre el que se va a intervenir, es necesario un juicio ponderativo exhaustivo que, en caso de duda, otorgue siempre prevalencia al respeto de dicho derecho fundamental.

TERCERA: El derecho a un proceso público con todas las garantías es un derecho instrumental que respalda el derecho de defensa, el cual se manifiesta también de

manera pasiva. Es decir, a través de la inactividad del sujeto imputado, quien tiene la opción de defenderse de la manera más adecuada a sus intereses, sin verse obligado a declarar en su contra ni a admitir su culpabilidad.

CUARTA: La Administración Tributaria no dispone de libertad total en su actuación, sino que, conforme al artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debe ajustarse a las formas y garantías del procedimiento administrativo común, respetando los requisitos legales y reglamentarios correspondientes a las actuaciones que lleva a cabo.

QUINTA: La presunción de inocencia, junto con los derechos a no declarar contra uno mismo y a no confesarse culpable, constituyen garantías frente a la autoincriminación. Su contenido esencial se entiende como el derecho a no ser condenado o sancionado basándose en información autoincriminatoria obtenida bajo coacción.

SEXTA: Los supuestos específicos de inspecciones tributarias sorpresivas evidencian un mayor riesgo de fricción entre la eficacia recaudatoria del Estado y los derechos fundamentales del contribuyente. El ordenamiento jurídico impone, por tanto, límites claros a la actuación inspectora: desde la prohibición de registros sin autorización judicial hasta la exclusión de pruebas ilícitas y la nulidad de resoluciones sancionadoras mal fundamentadas.

El respeto al principio de presunción de inocencia no es un obstáculo a la actuación administrativa, sino una condición de su legitimidad. La consolidación de esta garantía en el ámbito tributario, en especial frente a personas jurídicas, es esencial para preservar la seguridad jurídica, la proporcionalidad en la sanción y el equilibrio entre la potestad pública y los derechos individuales.

BIBLIOGRAFÍA

- AGUADO I CUDOLÀ, E. (2020). Derechos y garantías del contribuyente ante la inspección Tributaria Aranzadi.
- BANACLOCHE PALAO, J. y ZARZALEJOS NIETO, J. (2011). Responsabilidad penal de las personas jurídicas. Aspectos sustantivos y procesales. *Revista La Ley-Temas*.
- BUENO DE MATA, F. (2014): *La prueba electrónica y proceso 2.0*, Valencia: Ed. Tirant lo Blanch.
- CARRASCO DURÁN, M. (2018). Los derechos fundamentales del contribuyente en el procedimiento tributario. *Revista de Estudios Financieros*. Monografía.
- CASAS AGUADO, D. (2025). Sobre la entrada y registro en el domicilio constitucionalmente protegido por parte de la Inspección de los tributos y su proyección en los soportes electrónicos y virtuales. *Revista Quincena Fiscal*, (5). Aranzadi.
- DE LA PEÑA VELASCO, M. (2021). El derecho a no declarar contra uno mismo en el procedimiento tributario. *Revista Española de Derecho Financiero*.
- DELGADO SANCHO, C.D. (2018). Entrada y registro en el domicilio del contribuyente. *Revista Técnica Tributaria*.

- DÍAZ PICAZO, F. y GARCÍA DE ENTERRÍA (2014): Curso de Derecho Administrativo, 2104.
- ECHARRI CASI, F. (2023). Derecho a la no autoincriminación de las personas jurídicas: ¿ficción o realidad? *Revista de responsabilidad penal de las personas jurídicas y compliance. Vol. I*. Disponible en: <https://www.redepec.com/derecho-a-la-no-autoincriminacion-de-las-personas-juridicas-ficcion-o-realidad/>
- FERNÁNDEZ ROZAS, J. C. (2021). Garantías procesales del contribuyente en el procedimiento tributario. Civitas.
- GÓMEZ TOMILLO, M. (2022). Los derechos a no declarar contra sí mismo, a no declararse culpable y a guardar silencio en procedimientos de inspección o supervisión administrativa previos a un procedimiento sancionador o pena. *Estudios Penales y Criminológicos*, 42. Disponible en: <https://doi.org/10.15304/epc.42.8069>
- GONZÁLEZ GARCÍA, J. (2019). La prueba en el procedimiento sancionador tributario. Instituto de Estudios Fiscales.
- GONZÁLEZ GARCÍA, M. (2021): Prueba y presunción de inocencia en el procedimiento tributario sancionador. Aranzadi
- MUÑOZ CUESTA, J. (2021). El silencio del acusado es neutro. *Revista Aranzadi Doctrinal* 10. Disponible en: <https://soluciones-aranzadilaley-es>,
- PALAO TABOADA, C. (2013). El Derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión. *Revista Española de Derecho Financiero*, 159. Disponible en: <https://insignis.aranzadidigital.es/>
- ROMÁ BOHORQUES P. (2023): *La entrada de Hacienda en las empresas: domicilio constitucionalmente protegido*. Disponible en: <https://rbtl.es/conocimiento/publicaciones>

Title

The intersection of fundamental rights and the validity of evidence in the face of unannounced inspections of legal persons

Summary

I. Context and initial approach, II. Fundamental right to the inviolability of the home. III. Right to a public trial with all guarantees and without defense, IV. Right of defense: not to testify against oneself and not to plead guilty. V. The right to the presumption of innocence of legal persons in the tax inspection procedure vi. Synthesis and final reflections. Bibliography

Resumen

El trabajo examina el impacto de una inspección tributaria sin notificación previa en los derechos fundamentales de las personas jurídicas. Los requisitos para la entrada y registro en el domicilio de la organización, la sujeción de la Administración tributaria a las garantías inherentes a un Estado de Derecho y el derecho de defensa del contribuyente son los ejes principales del estudio. La validez de las pruebas obtenidas en estas inspecciones depende del cumplimiento de los requisitos legales, lo que ha conducido a enfocar el análisis en evaluar su eficacia cuando los métodos utilizados para obtenerlas resultan constitucionalmente ilegítimos y su influencia en la imposición de una sanción o una pena.

Abstract

The paper examines the impact of a tax inspection without prior notification on the fundamental rights of legal persons. The requirements for entry and search of the organisation's domicile, the tax administration's subjection to the guarantees inherent to the rule of law and the taxpayer's right to defence are the main axes of the study. The validity of the evidence obtained in these inspections depends on compliance with legal requirements, which has led the analysis to focus on assessing its effectiveness when the methods used to obtain it are constitutionally illegitimate and its influence on the imposition of a sanction or penalty.

Palabra clave

Inspección; sociedades; derechos fundamentales; pruebas

Key words

Inspection; companies; fundamental rights; evidence